

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.271/11/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000153299-23  
Impugnação: 40.010118981-19  
Impugnante: Alvorada do Bebedouro S/A. - Açúcar e Álcool  
IE: 283326759.00-60  
Origem: DF/Poços de Caldas

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de produtos considerados como materiais destinados ao uso e consumo, uma vez que não se integram ao novo produto e/ou não se consomem imediata e integralmente no curso da industrialização. Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75. Acolhimento parcial das razões da Impugnante, conforme reformulação do crédito tributário efetuada pela própria Fiscalização e, ainda, para excluir as exigências relativas aos produtos empregados no tratamento da água utilizada nas caldeiras e na torre de resfriamento, para as aquisições realizadas anteriormente a 04/08/01.

**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, nas aquisições interestaduais de materiais destinadas ao uso e consumo, nos termos dos arts. 5º, § 1º, 6º, inciso II e 12, § 2º, todos da Lei nº 6.763/75, e art. 42, § 1º do RICMS/02. Exigências de ICMS e da correspondente Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Acolhimento parcial das razões da Impugnante, conforme reformulação do crédito tributário efetuada pela própria Fiscalização e, ainda, para excluir as exigências referentes ao "frete de álcool anidro", bem como as relativas aos produtos empregados no tratamento da água utilizada nas caldeiras e na torre de resfriamento, estas, para as aquisições realizadas anteriormente a 04/08/01.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, apurado mediante recomposição da conta gráfica, no período de 01/01/01 a 31/12/05, em função da constatação das seguintes irregularidades:

1. aproveitamento indevido de créditos do imposto destacados em notas fiscais referentes à aquisição de materiais de uso e consumo do estabelecimento (exigências: ICMS, MR e a correspondente Multa Isolada capituladas no art. 55, inciso

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

XXVI da Lei nº 6.763/75, esta, relativamente aos créditos apropriados a partir do mês de novembro de 2003);

2. falta de recolhimento da diferença de alíquota relativamente às aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo, ou bens destinados ao ativo permanente da empresa, bem como dos serviços de transporte a elas vinculados (exigências: ICMS e Multa de Revalidação).

Inconformada com as exigências, a Autuada apresenta, tempestivamente, através de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1.603/1.618, requerendo, ao final, a sua procedência.

Acatando parcialmente as razões de defesa, a Fiscalização reformula o crédito tributário conforme demonstrativos acostados às fls. 1.640/1.681. Promove, ainda, alteração nos artigos tidos por infringidos (fls. 1.693/1.697).

Devidamente cientificada das alterações (fls. 1.642 e 1.697), a Impugnante se absteve de qualquer manifestação a respeito.

A Assessoria do CC/MG determina a realização da diligência de fl. 1.684, cujos questionamentos foram respondidos na Manifestação Fiscal de fls. 1.701/1.737.

Intervindo uma vez mais no processo, a Assessoria do CC/MG exara o despacho interlocutório de fls. 1.739/1.740, que resulta nos esclarecimentos de fls. 1.747/1.749 e na juntada dos documentos de fls. 1.750/2.416, pela Impugnante.

Após manifestar-se às fls. 2.418/2.426, a Fiscalização também promove a juntada dos documentos de fls. 2.427/2.548.

Aberta vista à Impugnante (fls. 2.550/2.551), novamente a mesma não se manifesta.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 2.553/2572, opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguida e, quanto ao mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 1.640/1.681, excluindo-se, ainda, a exigência referente à diferença de alíquota correspondente a “Frete de Álcool Anidro”.

### **DECISÃO**

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

#### **Créditos de ICMS - Aproveitamento Indevido - materiais de uso e consumo:**

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento autuado.

Ressalte-se que o quadro acostado às fls. 16/17, que contém a descrição e a finalidade/aplicação de vários produtos, foi utilizado pela Fiscalização apenas para uma análise prévia dos créditos apropriados pela Impugnante e dos bens a eles vinculados.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em relação ao referido quadro, deve-se destacar que não foram objeto de qualquer exigência fiscal os seguintes produtos:

Local de Uso / Etapa	Tipo	Descrição	Aplicação/Finalidade
Moagem	Quaternário de Amônio	quatermol 250 e quimapen OS (orgânico sulfuroso)	biocida, higienização de equipamento (moenda) adicionado no caldo
Tratamento do Caldo **	Polímero **	flonex 9076 SI, flonex 9014 e polifloc **	Aglutinador de impurezas **
Fermentação	Anti-espumante	despumol, antiespuma DA405, art disp900USJ, despuman 830DA, prevac 330, prevac GA250, dispersan 420 e alcadisper 410A	Inibidor de formação de espuma
	Fermento	leite de levedura de cana	Agente transformador de açúcar em álcool
	Nutriente	nitrofós e alcanutri 1530	Alimentação da levedura para fermentação
	Antibiótico	kamoran, spectran 100E e fermacol	Tratamento de infecções bacterianas
	Ácido sulfúrico	ácido sulfúrico	P/ tratamento do fermento
	Ciclo-Hexano	ciclo-hexano	Desidratação do álcool hidratado para transformar em anidro
Destilação	Neutralizante	neutral 950 (endcor FE9731)	neutralizante de álcool (reduz acidez)

\*\* Em relação aos POLÍMEROS, embora os créditos tenham sido glosados inicialmente, na retificação do crédito tributário de fls. 1.640/1.681 as exigências a eles relativas foram integralmente canceladas, pois o Fisco acatou os argumentos da Impugnante de que se tratavam de "produtos intermediários" (ver fl. 1.638)

Assim, de acordo com a planilha demonstrativa acostada às fls. 1.643/1.667, elaborado após a retificação do crédito tributário, a glosa dos créditos se restringe, basicamente, às aquisições dos produtos (e similares) indicados no quadro abaixo, onde consta a informação do local de utilização, descrição e a função/finalidade de cada um deles.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

QUADRO I - MATERIAIS DE USO e CONSUMO - CRÉDITOS GLOSADOS PELO FISCO			
Local de Uso / Etapa	Tipo	Descrição	Aplicação/Finalidade
Estação Tratamento Água	Sulfato de Alumínio	Sulfato de Alumínio	Decantação de resíduos sólidos
	Hipoclorito de Sódio	Hipoclorito de Sódio	Ajuste do PH
Desmineralização	Ácido Clorídrico	Ácido Clorídrico	Regeneração da resina aniônica/catiônica na elaboração de água desmineralizada
	Soda Líquida	Hidróxido de Sódio Sólido	
Caldeira	Sulfito	IS1075 e Control (Sulfito de Sódio)	"Sequestrador" de oxigênio
	Neutralizante	Steamate NA0520 e Steamate NA1321 (Hidróxido de Amônio)	Neutralizador de acidez
	Inibidor	Inibitor OP8445, Optperse SP8440, Optperse PO5547 e Optperse AP9360	Tratamento de água: inibidores de incrustação
	Soda	Soda Cáustica	Alcalinizante (acerto de ph)
Torre de Resfriamento	Inibidor	Inibitor OP8445, Optperse SP8440, Optperse PO5547, Optperse AP9360 e Optperse AP4654	Tratamento de água
	Passivador	BD1500	Combate microorganismos - Inibição de odor
	Biocida	NX1420	
Pré-evaporador	Anti-incrustante	Foodpro OLC9869 e Descrustol EVPX	Desincrustante para limpeza interna de equipamento
Manutenção e limpeza	Soda	Hidróxido de Sódio Líquido	Limpeza de equipamento
	Produto Químico de Limpeza	Quimpol DXS, Quimpol IN, Alcagrax, Deca-USI, Remograx e Usitec AE500	Limpeza de equipamento: desingraxante, Limpeza de moendas e equipamentos metálicos em geral
	ácido	Kleen AC9505	Limpeza de caldeira
Transporte	Óleo diesel	Óleo Diesel	Trator, carregadeira de cana e veículo de transporte. Aplicação na produção de cana e no seu transporte entre a lavoura e a usina
Lavoura de cana-de-açúcar	Adubos	Curavial (maturador), Regent 800 WG e Fosfato Mono	Adubação da lavoura de cana-de-açúcar
	Fertilizantes	Fertibras N-Mol fluido=D1,17	
	Herbicidas e Fomicidas	Herbipak 500, Dessecan 480, Herburon 500, Aminol 806, Velpar K GRDA, Roundup, Advance, Radar, Metrimex 33504, Combine 500, Ametrex (Gesapax), Regent 800WG e Agricol	Combate a pragas da lavoura de cana-de-açúcar
Laboratório	Diversos	Potássio Sódio Tartarato, Reagente CL-01fr 200ml, CL-A2 fr 50ml, Sol. Cond.1332 MS/M, Sol. Cond.1469 US/CM DM-56B 250ml, Papaina 100g e Sódio Selenito PA 25g	Utilização em testes laboratoriais de controle de qualidade
		Kit Claripol (Octapol)	Clarificante

Em relação a esses produtos, podem ser feitos os seguintes comentários adicionais:

- **Sulfato de Alumínio e Hipoclorito de Sódio** (*Utilizados na Estação de Tratamento de Água*):

Por serem utilizados na Estação de Tratamento de Água (ETA), não estão diretamente relacionados ao processo de industrialização, pois são consumidos em linha marginal ao processo produtivo, sem contato físico com o produto em elaboração.

Assim, não é possível conceituá-los como produtos intermediários, uma vez que completamente consumidos em processo de apoio à produção (tratamento de água).

- **Ácido Clorídrico e Soda Líquida/Hipoclorito de Sódio** (*Utilizados na Desmineralização - Caldeiras*):

São produtos consumidos na regeneração de resinas catiônicas e aniônicas utilizadas na elaboração de **água desmineralizada para caldeira**. A desmineralização consiste em se retirar os sais minerais da água. Isto se dá através de resinas catiônicas e aniônicas. As resinas permitem recuperação por meio da lavagem em Soda Cáustica Líquida e Sal (*refinado ou cristal*).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O objetivo do uso de água desmineralizada é diminuir os custos de manutenção pela redução ou inibição das incrustações dentro da caldeira e tubulação conexas.

Esses materiais também não estão diretamente relacionados ao processo de industrialização. São consumidos em linha marginal ou independente da principal, não tendo contato físico com o produto em elaboração.

Logo não é possível conceituá-los como produtos intermediários, pois são completamente consumidos em processo de apoio à produção.

- **Sulfito de Sódio, Neutralizantes, Inibidores e Soda Cáustica** (*Utilizados nas Caldeiras*):

Utilizados na **caldeira** como sequestrador de oxigênio, neutralizadores de acidez, inibidores de incrustação e alcalinizante (*ajuste ph*), respectivamente, sendo aplicáveis a eles todas as observações relativas aos produtos anteriormente analisados.

- **Inibidores, Passivador e Biocidas** (*Utilizados nas Torres de Resfriamento*):

Utilizados no tratamento de água e limpeza das **torres de resfriamento**. Esta água (*água e aditivos*) corre dentro de tubulações ligadas à torre de resfriamento, em circuito fechado, **sem contato físico com o produto em elaboração**, também perfazendo uma linha marginal ao processo produtivo.

Oportuno mencionar que em outras ocasiões a SLT/SEF (atual Superintendência de Tributação – SUTRI/SRE) já se pronunciou a respeito da mesma matéria, como, por exemplo, na Consulta de Contribuinte nº 127/99 que versa sobre produtos químicos utilizados no tratamento de água, na caldeira ou na torre de resfriamento de indústria de laticínios, não tendo sido os mesmos considerados produtos intermediários, e, portanto, não gerando direito a crédito do imposto.

- **Anti-Incrustante** (*Utilizado no Pré-Evaporador*):

Consumido no pré- evaporador, para limpeza de incrustações. Não há participação direta ou indireta na transformação da matéria prima em produto, sendo mais um material de manutenção preventiva.

- **Soda, outros produtos e ácidos** (*Utilizados na Manutenção e Limpeza*):

Não se enquadram no conceito de produtos intermediários, uma vez utilizados na limpeza de equipamentos.

- **Materiais Diversos para Testes e Controle de Qualidade** (*Utilizados em Laboratórios*):

São produtos utilizados em laboratórios para testes e controle de qualidade, ou seja, em linha marginal ao processo produtivo.

Como bem salienta a Fiscalização, é impossível considerar o laboratório de testes e controle de qualidade como integrante da linha de produção ou que os procedimentos ali efetuados pertençam a alguma etapa de produção de transformação da cana-de-açúcar em álcool. O que eventualmente passa pelo laboratório são amostras do produto em elaboração ou do produto final.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do acima exposto, conclui-se que os produtos utilizados na *Estação de Tratamento de Água*, na *Desmineralização das Caldeiras*, nas *Torres de Resfriamento*, nos *Pré-Evaporadores*, na *Manutenção e Limpeza de Equipamentos* e nos *Laboratórios* devem ser conceituados como materiais de uso e consumo, eis que consumidos em linhas marginais ao processo produtivo, sem contato físico com o produto em elaboração.

Embora se reconheça tratem-se de produtos essenciais ao processo produtivo, a legislação tributária impõe restrições ao aproveitamento de créditos do imposto, de modo que, por si só, tal essencialidade não é o bastante para o enquadramento do produto como intermediário para o fim de apropriação de créditos, sendo necessário para tanto o atendimento de outras condições previstas no art. 66 da Parte Geral do RICMS/02, c/c o disposto na Instrução Normativa nº SLT 01/86, quais sejam o seu consumo imediato e integral em qualquer ponto da linha principal do processo produtivo ou que integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição.

Neste sentido, a interpretação oficial do Fisco mineiro manifestada por meio da mencionada IN SLT nº 01/86, segundo a qual "*por consumo imediato entende-se o consumo direto, de produto individualizado, no processo de industrialização; assim, considera-se consumido diretamente no processo de industrialização o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto*".

Por certo não é isto o que ocorre com os materiais objeto da presente lide, que não são consumidos integralmente na linha principal de produção, mas sim em linhas marginais (*a exemplo dos testes efetuados em laboratórios*), tampouco se integrando ao produto final na condição de elemento indispensável à sua composição (*a exemplo dos produtos de limpeza ou dos produtos para tratamento de água*).

Conforme já salientado, há outras manifestações da SLT a respeito da matéria, citando-se como exemplo a Consulta de Contribuinte nº 127/99, da qual se reproduzem abaixo alguns excertos, relativamente à utilização de produtos químicos no **tratamento de água, na caldeira ou na torre de resfriamento** de indústria de laticínios, não sendo os mesmos considerados produtos intermediários.

### CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 127/99

[...]

#### EXPOSIÇÃO:

A Consulente, atuando no ramo de atividade de indústria de laticínios, apurando o imposto pelo sistema de débito/crédito e comprovando as suas saídas através da emissão de notas fiscais, informa que em seu processo produtivo recebe o leite "in natura" e que, após a sua industrialização, resulta nos seguintes produtos: leite pasteurizado, leite longa vida, requeijão (barra e cremoso), doce de leite (barra e pastoso), manteiga, queijo mozzarella e iogurte.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Alega que para a consecução de seu objetivo industrial, utiliza-se, basicamente, de dois equipamentos imprescindíveis ao seu processo:

1 - **Caldeira** na qual são consumidos produtos químicos, tais como: aditivos Q-11, K-11 e 12, K-37, Moly-401, CA-100, Hidrogon-100, T-512, Dispersan-S e Q-13, insumos básicos que agem no tratamento da água em ebulição, inibindo ou eliminando a presença de calcário, substância que em contato com a água consumida na produção de laticínios, fatalmente prejudicaria a qualidade, podendo até mesmo comprometer o consumo do produto final.

2 - **Torre de resfriamento** onde, da mesma forma, são consumidos outros produtos químicos, tais como: Bram-111, Plex-N, Bactrol-2, TR-200, substâncias que inibem a existência de lodo e a formação de mofo, cujo contato com o produto lhe prejudicariam a qualidade para o consumo humano.

[...]

### CONSULTA:

1) Poderá se creditar do ICMS corretamente destacado nas notas fiscais que acobertam as aquisições desses produtos?

2) Caso afirmativo, poderá o ICMS, objeto de destaque nas notas fiscais emitidas em períodos pretéritos, ser utilizado extemporaneamente, acrescido de atualização monetária?

### RESPOSTA:

[...]

**Por outro lado, os produtos químicos utilizados, tanto na caldeira quanto na torre de resfriamento, no processo de tratamento da água, inibindo ou eliminando a presença de calcário, lodo e a formação de mofo, não se caracterizam como produtos intermediários.**

Dessa forma, fica impedido o aproveitamento de crédito do ICMS referentes às aquisições dos produtos citados na exposição, tendo em vista que os mesmos não são consumidos e nem integram o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, conforme se depreende da leitura do art. 66, § 1º, subitem 2.2, Parte Geral, RICMS/96.

2 - Os créditos fiscais corretamente destacados em documentos fiscais, porventura não apropriados à época própria, poderão ser aproveitados, desde que observadas as disposições contidas nos §§ 2º, 3º e 4º do art. 67, Parte Geral do RICMS/96." (Grifou-se)

Da mesma forma, este E. Conselho já se manifestou favoravelmente à posição ora adotada, considerando que os materiais utilizados por empresa fabricante de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

produtos de laticínios nas **análises de laboratório, higienização e limpeza e na estação de tratamento de água** não se enquadram no conceito de produtos intermediários, não gerando direito ao creditamento do ICMS a eles relacionado, conforme decisão exarada no Acórdão n.º. 14.186/00/1ª, *verbis*:

**Acórdão n.º. 14.186/00/1ª**

“[...]

Com relação às mercadorias listadas pelo Impugnante a fls. 09, utilizadas nas **análises de laboratório, higienização, limpeza e tratamento de água**, cujos créditos do imposto foram aproveitados ao argumento de que os produtos químicos utilizados nos testes de laboratórios são imprescindíveis para obtenção do produto final na qualidade e nas especificações desejadas e que os produtos de limpeza e esterilização são indispensáveis no processo produtivo, há que se abrir um parêntese.

[...]

**Quanto aos demais itens utilizados nas análises de laboratório, higienização, limpeza e tratamento de água, não se enquadram no conceito de produtos intermediários:**

- os produtos de laboratório são utilizados numa linha marginal da produção;
- os produtos de higienização e limpeza, tais como, detergente 2F-SD super, Sôda líquida, detergente A, Álcool, Glicerina Bi-destilada, vaselina sólida, soda escama, verde brilhante, cloro líquido, acetona, soda cáustica, detergente alcalino, detergente neutro, e outros materiais não integram o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição e nem são consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização. A higienização e limpeza se dá numa etapa anterior à produção.

[...]”

Correta, portanto, em parte, a glosa de créditos efetuada pelo Fisco, nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/MG, *verbis*:

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

(...)

**Efeitos a partir de 1º/01/2011**

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

**Efeitos de 14/08/2007 a 31/12/2010**

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento.

Reitere-se que não há nenhuma exigência fiscal relativa aos produtos indicados pela Impugnante às fls. 1.610 e 1.619, utilizados nos setores de “*Moagem*”,



“Fermentação” e “Destilação”, observação também válida para os “Polímeros” utilizados como aglutinadores de impurezas, na fase de “tratamento do caldo”, cujas exigências foram excluídas quando da reformulação do crédito tributário efetuada às fls. 1.640/1.681.

Aliás, com relação à reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização, devem ser feitas duas observações adicionais:

1. foram canceladas as exigências fiscais relativas ao “Álcool Anidro - Hidratado”, cujas notas fiscais de entrada foram indevidamente incluídas no levantamento original (ver fl. 18). Em função deste cancelamento foram retificados os dispositivos legais lançados no Auto de Infração, tidos como infringidos.

2. foram também canceladas as exigências relativas aos “Adubos”, “Fertilizantes” e “Defensivos Agrícolas” utilizados nas lavouras de cana-de-açúcar, no que se refere às entradas ocorridas até o dia 11/09/01, data em que a Autuada foi cientificada formalmente sobre a revogação de Regime Especial a ela anteriormente concedido (RE nº. 16.000001623-09 – ver fl. 1.731), que lhe permitia a apropriação de créditos relativos às aquisições de matérias primas e materiais secundários consumidos pela empresa diretamente no plantio de cana-de-açúcar, em propriedades rurais por ela exploradas, mediante arrendamentos ou parcerias rurais.

**Dos Créditos Relativos a Produtos Utilizados em Lavouras de Cana-de-Açúcar (Após 11/09/01):**

Foram glosados os créditos apropriados pela ora Impugnante relativos a “Adubos”, “Fertilizantes”, “Herbicidas” e “Formicidas” utilizados na adubação e no combate às pragas das lavouras de cana-de-açúcar.

Segundo esclarece a Fiscalização, “conforme as informações prestadas à época do acompanhamento fiscal e o cadastro de contribuintes de ICMS de Minas Gerais, a empresa DESTILARIA ALVORADA DO BEBEDOURO LTDA. possui somente um estabelecimento em Minas Gerais, de CNPJ nº. 21706155/0001-18 e IE nº. 283.326759.00-60, ou seja, não consta nenhum outro estabelecimento além daquele situada às margens da rodovia do Café – BR 491, Km. 64,5, município de Guaranésia, MG”.

Salienta que “a atividade fim da Autuada, conforme seu contrato social (fl. 1.628) é de industrialização de cana-de-açúcar e comercialização, importação e exportação de todos os produtos e subprodutos e a geração de energia elétrica. Não consta ser de produtor de cana-de-açúcar ou de melhoramento e pesquisa desta planta”.

Informa que “em sua planta fabril, no endereço acima mencionado, não ocorre nenhuma atividade de produção de mudas, plantios ou tratos culturais de cana-de-açúcar, mas tão somente o de industrialização de álcool etílico anidro e hidratado a partir da cana-de-açúcar”.

Aduz que, “se a Autuada exerce ou é responsável pela atividade agrícola, o faz de forma informal, fora do campo de atuação proposta na constituição e estrutura oficial desta empresa e fora do limite territorial de seu estabelecimento”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conclui, dessa forma, que “os créditos de ICMS relativos a matérias-primas e bens de produção utilizados na produção agrícola de cana-de-açúcar são passíveis de creditamento pelo produtor rural e não pela Autuada”.

A Impugnante, porém, afirma que exercia um processo integrado agroindustrial, desde a produção de mudas, plantio, tratos culturais, corte, carregamento e transporte, onde tinha início sua atividade industrial e que, desta forma, não haveria como dissociar suas atividades, eis que, sem a efetivação da primeira etapa, a agrícola, não se concretizaria a segunda, a industrial.

Afirma, ainda, que, mesmo em se tratando de matéria-prima oriunda de fornecedores, o processo iniciava-se no corte até sua entrega na indústria, tudo às suas expensas.

Assim, a empresa exploraria a atividade de agroindústria, cujo processo de produção de álcool teria início na formação de viveiros de mudas, plantio, tratos culturais, corte, carregamento e transporte, compondo toda esta integração o seu processo produtivo.

Considerando-se que as afirmações das partes, quando comparadas, eram contraditórias ou deixavam margens a dúvidas, no mínimo quanto à existência ou não de atividade agrícola dentro das fronteiras do estabelecimento autuado, a Assessoria do CC/MG exarou o interlocutório de fls. 1.739/1.740, cujas indagações e respectivas respostas estão abaixo reproduzidas:

**1.** A empresa *Alvorada do Bebedouro S.A. - Açúcar e Alcool* é proprietária de algum estabelecimento rural neste ou em outros Estados, com inscrição estadual? Em caso positivo, favor comprovar documentalmente;

**Resposta:**

“A empresa não é proprietária de nenhum estabelecimento rural, neste ou em outros Estados”;

=====

**2.** Favor informar se essa empresa explora atividades agrícolas neste Estado (*produção de mudas de cana-de-açúcar, formação de viveiros de mudas, plantios, etc.*), em estabelecimentos rurais de terceiros, mediante arrendamento ou parceria rural? Comprovar, se for o caso.

**Resposta:**

“Na realidade, a empresa se abastece de sua principal matéria-prima – cana-de-açúcar – através de arrendamentos e parcerias. Comprovam a assertiva, como solicitado, os contratos anexos (docs. números 1 a 98)”;

=====

**3.** Explicar, de forma mais detalhada, a segunda das afirmações acima transcritas, especialmente o termo “tudo às expensas da Impugnante”;

**Resposta:**

“De fato, todo o processo agrícola, desde a formação de mudas até a entrega da cana-de-açúcar na indústria é, todo ele, custeado e mantido pela Impugnante, o que se infere da cláusula 5 dos contratos acima referidos”;

=====

**4.** Qual o procedimento fiscal adotado por essa empresa em relação aos insumos agrícolas objeto da presente autuação (*mudas de cana-de-açúcar, adubos, fertilizantes, herbicidas e formicidas*)? São emitidas notas fiscais de saída desses insumos com destino a estabelecimentos rurais próprios ou de terceiros? Há destaque do ICMS ou utilização de diferimento do imposto nessas operações? Anexar, por amostragem, cópias das notas fiscais emitidas, caso existam (*amostragem = um mês de cada exercício – 2001/2005*);

**Resposta:**

“A empresa emite em cada remessa de insumos para os estabelecimentos rurais uma nota fiscal de saída, com o ICMS diferido, conforme se depreende da observação no corpo de cada nota fiscal. Está anexando, para comprovar, diversas notas, por amostragem, dos períodos de julho de 2.001 (docs. anexos números 99 a 112); de 20/11/02 a 27/02/03 (docs. anexos números 113 a 156); de 16/12/03 a 16/01/04 (docs. anexos 157 a 202); de 19/11/04 a 31/12/04 (docs. anexos números 203 a 247) e de 31/10/05 a 08/11/05 (docs. 248 a 264)”;

=====

**5.** Não obstante o Regime Especial acostado às fls. 1.622/1.624 ter tido vigência somente até 11/09/2001 (*ver fl. 1.731*), favor informar quais estabelecimentos rurais estavam envolvidos no citado RE. Ainda existe algum vínculo comercial com esses estabelecimentos? Qual é o vínculo existente e como ele se opera?

**Resposta:**

“Os estabelecimentos rurais envolvidos no Regime Especial referido são os constantes das comunicações próprias anexas, referentes aos exercícios de 1.998 (docs. anexos número 265 a 270); de 1.999 (docs. anexos números 271 a 276); de 2.000 (docs. anexos números 277 a 282); de 2.001 (docs. anexos números 283 a 288); de 2.002 (docs. anexos números 289 a 292); de 2.002 (substituição) (docs. anexos números 293 a 297); de 2.003 (docs. anexos números 298 a 302); de 2.004 (docs. anexos números 303 a 305); de 2.005 (docs. anexos números 306 a 309) e de 2.006 (docs. anexos números 310 e 311).

A empresa ainda mantém vínculo como todos os estabelecimentos rurais relacionados, mediante parceria ou arrendamento, que se operam nos mesmos moldes dos contratos anexos (docs. anexos números 1 a 98)”;

=====

**6.** Favor acostar aos autos as notas fiscais citadas à fl. 1.617, relativas às saídas de óleo diesel, com débito do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

imposto (notas fiscais números 25.458, 25.459, 25.544, 25.545, 25.546, 25.645, 25.810, 25.811, 25.812, 25.850, 25.913, e 25.983);

### **Resposta:**

“Junta as notas fiscais solicitadas (docs. anexos número 312 a 323.”

=====

**7.** Caso necessário, favor prestar outros esclarecimentos que permitam uma melhor compreensão sobre as atividades agrícolas dessa empresa.”

### **Resposta:**

“No que atine à atividade agrícola da empresa, a Impugnante pensa que os esclarecimentos que se mostraram necessários já foram exaustivamente prestados. Permite-se, no entanto, manifestar-se que, ao seu entender, a Instrução Normativa número 2, de 31/12/2008, da Diretoria da Superintendência de Tributação, pacificou a contenda dessa atuação, reconhecidos que foram os direitos de creditamento do ICMS desde a preparação do solo até a entrega da cana-de-açúcar nos carreadores (artigo 1º.), integrando-se neste interregno todo o produto imediata e integralmente consumido (artigo 2º.); o transporte de cana-de-açúcar dos carreadores ao estabelecimento industrial (art. 5º.), incluindo-se nesta atividade acessória todo o material de uso e consumo, sobejamente o óleo diesel, que se entremostra o item mais elevado do valor autuado, e, finalmente, o processo industrial (artigo 4º.), abrangendo todos os seus componentes, tudo isso a teor do disposto na Lei Complementar número 87, 13/09/96”.

Depreende-se das respostas relativas aos quesitos “1” a “4” que a empresa autuada não possui atividade agrícola nos limites territoriais de seu estabelecimento ou em qualquer outro de sua propriedade neste ou em outro Estado, pois tal atividade se dá através de arrendamentos e parcerias com terceiros.

Com relação ao Regime Especial nº. 16.000001623-09 (de 11/03/94), que lhe permitia a apropriação de créditos relativos às aquisições de matérias primas e materiais secundários consumidos pela empresa diretamente no plantio de cana-de-açúcar, em estabelecimentos rurais de terceiros por ela explorados (quesito “5”), deve-se reiterar que o mesmo foi revogado em 11/09/01 (*fl. 1.731*).

Portanto, o referido Regime Especial tinha por escopo a centralização das escritas fiscais dos estabelecimentos rurais e industrial, e por consequência dos créditos de ICMS, em virtude das peculiaridades das operações realizadas pela Impugnante, uma vez que a legislação, à época, exigia inscrição distinta para cada estabelecimento e para cada atividade.

Como o Regime Especial foi revogado, a empresa autuada perdeu a permissão de centralizar, em seu estabelecimento industrial, a escrituração e apropriação dos créditos de ICMS correspondentes às aquisições de matérias-primas e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

materiais secundários, consumidos no plantio de cana-de-açúcar em propriedades rurais por ela explorados.

Por consequência, a apuração do imposto deveria ser feita de forma autônoma, em cada um de seus estabelecimentos, pois já não mais fazia jus à centralização dos créditos em seu estabelecimento industrial, ou seja, os créditos deveriam ser apropriados em cada estabelecimento rural, explorado por meio de arrendamento ou parceria rural, e não em seu estabelecimento industrial.

Deve-se reiterar que em sua planta fabril a Impugnante não desenvolvia qualquer atividade de produção de mudas, plantio ou tratos culturais de cana-de-açúcar, mas exclusivamente o de industrialização de álcool etílico anidro e hidratado.

As entradas de cana-de-açúcar no estabelecimento da Impugnante são originárias de remessas de produtores rurais ou pessoas jurídicas distintas da empresa autuada.

Assim, considerando-se que o Regime Especial do qual era detentora foi revogado, mesmo que a Autuada possuísse outros estabelecimentos, seja de atividade industrial, comercial ou de produção, a apuração haveria de ser individualizada, em respeito ao princípio da autonomia dos estabelecimentos.

Saliente-se que a possibilidade de “inscrição única”, abrangendo os estabelecimentos rurais próprios, arrendados ou explorados mediante parceria, somente passou a ser permitida no exercício de 2008, período não atingido pela autuação, nos termos do art. 448 do Anexo IX do RICMS/MG.

### **Efeitos a partir de 24/10/2009**

Art. 448. O contribuinte fabricante de açúcar ou álcool que produza cana-de-açúcar para utilização em seu processo industrial em estabelecimento rural explorado pelo próprio estabelecimento fabricante poderá unificar a inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS do estabelecimento industrial com a dos estabelecimentos rurais explorados pela mesma empresa com a finalidade de produzir cana-de-açúcar destinada à industrialização pelo mesmo estabelecimento industrial.

### **Efeitos de 19/02/2008 a 23/10/2009**

Art. 448. Os estabelecimentos rurais de propriedade de indústria açucareira, de usina de álcool, ou de empresa agrícola estabelecidas neste Estado, ou os estabelecimentos por elas arrendados ou explorados mediante parceria rural, com atividade exclusiva de produção de cana-de-açúcar destinada à industrialização pela indústria açucareira ou pela usina de álcool poderão ter inscrição única no Cadastro de Contribuintes, a ser requerida na Administração Fazendária (AF) a que o estabelecimento centralizador estiver circunscrito.

Portanto, mesmo que a Autuada tenha subsidiado ou arcado com os custos de produção da cana-de-açúcar cultivada pelos seus parceiros/fornecedores, tal fato não a autorizava a creditar-se do valor do ICMS relativo aos insumos agrícolas, eis que utilizados por terceiros, além dos limites de seu estabelecimento fabril.

Importante acrescentar ainda a observação fiscal de que, observadas as disposições contidas na legislação, é permitida a transferência de créditos entre estabelecimentos do mesmo titular, porém, também esta hipótese deve ser desconsiderada, pois a Impugnante possui um único estabelecimento no Estado (ver o item “1” do despacho interlocutório), onde efetua a industrialização do álcool, não sendo de sua titularidade nenhuma das propriedades rurais em que produzida a cana-de-açúcar.

Assim sendo, correta a glosa dos créditos indevidamente apropriados pela Impugnante, relativamente à aquisição dos insumos agrícolas utilizados na adubação do solo e combate às pragas das lavouras de cana-de-açúcar em propriedades rurais de terceiros, ainda que seus parceiros/fornecedores.

#### **Dos Créditos Relativos ao Óleo Diesel (Transporte):**

O estorno de créditos refere-se a aquisições de óleo diesel das empresas “Cia. Brasileira de Petróleo Ipiranga” e “Dicol Comércio de Combustíveis Ltda.”, utilizado em veículos de transporte de passageiros (*trabalhadores rurais ou da fábrica*) ou de carga entre os locais de produção de cana-de-açúcar e o estabelecimento industrial.

Como se vê, o óleo diesel não é matéria-prima e nem tampouco pode ser considerado produto intermediário, pelo simples fato de seu consumo ocorrer fora da linha de industrialização.

Conforme demonstra o fluxograma acostado às fls. 14/15, o processo de industrialização no caso em questão inicia-se na lavagem da cana-de-açúcar, antes da sua moagem, e termina na destilação, para o álcool etílico hidratado, ou na fase de desidratação, logo após a destilação, para o álcool etílico anidro.

Não se questiona o papel essencial do combustível na movimentação de mercadorias ou de trabalhadores. Contudo, é fato que sua aplicação ocorre fora do processo de produção da cana-de-açúcar ou do álcool, devendo ser caracterizado como “material de uso e consumo”, cujo crédito de ICMS é vedado pela legislação vigente.

Importante esclarecer que a própria Instrução Normativa SUTRI nº 02/08, que “*trata da apropriação de crédito do ICMS relativo à aquisição de mercadorias que serão empregadas como produto intermediário na atividade de cultivo agrícola da cana-de-açúcar e na produção industrial de açúcar e álcool e da entrada de bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento*”, em conformidade com a legislação vigente à época dos fatos geradores objeto da presente autuação (2001/2005), dispõe em seu art. 5º, inciso I, alínea “b”, que é vedado o aproveitamento de créditos do imposto relativos ao óleo diesel utilizado, dentre outras hipóteses, no transporte de cana-de-açúcar até a usina. Confira-se:

Art. 5º Considera-se ainda material de uso e consumo passível de crédito a partir da data

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

prevista no art. 33, inciso I, da Lei Complementar nº 87, de 1996, entre outros:

I - o óleo diesel, pneus, graxa e lubrificante, inclusive o óleo hidráulico, utilizados nas máquinas, aparelhos e equipamentos, inclusive caminhões, para:

...

b) transporte da cana-de-açúcar dos carregadores até a usina, ainda que realizada pelo próprio produtor rural ou pela usina;

No que diz respeito ao óleo diesel adquirido da empresa “*Dicol Comércio de Combustíveis Ltda.*” (Ex.: fls. 197/205), sediada em Ribeirão Preto (SP), há ainda de se observar a falta de informação nas notas fiscais acerca da base de cálculo e do imposto retido anteriormente por substituição tributária, requisitos estes necessários ao creditamento, quando a legislação o admite.

Assim, mesmo se fosse admitido o creditamento, o que não restou demonstrado nos autos, ainda assim a Autuada somente poderia apropriar os créditos após sanada a irregularidade existente nos documentos fiscais de aquisição (*falta de informação do ICMS/ST retido na operação anterior*), nos termos do art. 69, parágrafo único do RICMS/02.

Correta, portanto, a glosa do crédito, tal como consta do Auto de Infração.

### **Das Notas Fiscais de Óleo Diesel Relacionadas ao Quesito nº 6 do Interlocutório:**

Conforme já destacado anteriormente, por meio do interlocutório de fls. 1.739/1.740, mais precisamente em seu item “6”, a Assessoria do CC/MG solicitou à Impugnante que acostasse aos autos as notas fiscais citadas à fl. 1.617, relativas às saídas de óleo diesel, com débito “indevido” do ICMS (*Notas Fiscais números 25.458, 25.459, 25.544, 25.545, 25.546, 25.645, 25.810, 25.811, 25.812, 25.850, 25.913, e 25.983*), documentos estes que foram devidamente anexados às fls. 2.405/2.416.

Tal providência foi tomada em função do argumento da Impugnante de que a Fiscalização havia ignorado o ICMS destacado nas referidas notas fiscais, que, em seu entendimento, deveria ser abatido do valor autuado.

Da análise das notas fiscais em questão, verifica-se que houve realmente um destaque indevido do imposto, pois, como bem salienta a Fiscalização, tratando-se de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, presume-se que em operação anterior à sua entrada no estabelecimento da Autuada já houve a retenção e recolhimento do imposto devido em toda a cadeia de circulação econômica, encerrando assim a fase de tributação da mesma, pelo que o imposto não é devido nas operações posteriores.

No entanto, o destaque indevido ocorreu no exercício de 2005 (*ver fls. 2.405/2.416*), o que significa dizer que o direito da Impugnante à restituição do indébito já se encontra fulminado pela decadência, nos termos do art. 168, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN).

Além disso, não há prova nos autos de que o encargo financeiro decorrente do destaque indevido não tenha sido transferido ao destinatário consignado nas referidas notas fiscais (*Asturias Agrícola Ltda.*) ou, em caso positivo, de que este tenha autorizado a Autuada a receber a restituição (hipótese em que haveria também de provar que não apropriou o imposto nelas destacado), fato este que constitui mais um empecilho não só para a restituição (art. 166 do CTN), mas para o próprio abatimento pleiteado.

Acrescente-se ainda que o Auto de Infração foi entregue pessoalmente ao Sujeito Passivo em 04/08/06, oportunidade em que, tendo tomado conhecimento do não abatimento, poderia ter solicitado a restituição do indébito, pois àquela época o seu direito ainda não havia perecido pela decadência.

**Do correto valor da multa isolada exigida:**

Ao contrário do alegado pela Impugnante, o valor exigido a título de Multa Isolada (capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75) foi corretamente apurado.

**Efeitos a partir de 1º/11/2003**

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado.

Da análise das planilhas de fls. 1.643/1.667, elaboradas após a retificação do crédito tributário, verifica-se que o valor da multa aplicada corresponde exatamente a 50% (cinquenta por cento) do montante dos créditos indevidamente apropriados pela empresa autuada, no período de novembro de 2003 a dezembro de 2005.

Assim, não assiste razão à Impugnante quanto às alegações de suposto erro na quantificação da multa, eis que calculada nos estritos termos da legislação aplicável.

**ICMS referente à diferença de alíquota - Falta de recolhimento:**

A irregularidade refere-se à falta de recolhimento da diferença de alíquota relativa às aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo, ou bens destinados ao ativo permanente da empresa, e dos respectivos serviços de transporte.

Ressalte-se que a diferença de alíquota exigida refere-se não só aos produtos acima analisados como também em relação a alguns bens destinados ao ativo permanente da empresa e aos respectivos serviços de transporte (fls. 43/45), tais como:

- “Frete Variador Vel.”, “Frete de Eletrodo”, “Frete de Retentor”, “Frete de Rolamentos”, “Frete de Bomba Manual”, “Frete Equip. Frágeis”, “Frete de Bomba”, etc.;

- “Câmara Trator”, “Rolamentos”, “Solda/Curva/Redução”, “Chapa/Cantoneira”, “Válvula Descarga”, “Barra de Ferros/Tubos”, “Centrif./Motor/Painel”. “Porta Esq. Ford F-1600”, “Disco/Barra Redonda”, “Frete de Bomba”, etc.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acrescente-se que a Impugnante não contesta a classificação desses materiais ou bens como sendo de “uso e consumo” ou como integrantes do ativo imobilizado.

Corretas, portanto, as exigências fiscais, nos termos dos arts. 5º, § 1º, “6”, 6º, II e 12º, § 2º todos da Lei nº 6.763/75, *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.

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

[...]

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

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

[...]

§ 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.

Devem ser excluídas, no entanto, as exigências relativas ao “Frete de Álcool Anidro” (*fl. 44 – mês de fevereiro de 2003*), uma vez que, em relação ao item “6.1” do Auto de Infração, a própria Fiscalização cancelou as exigências fiscais referentes ao produto “Álcool Anidro”, quando da reformulação do crédito tributário.

Assim, por decorrência lógica, também é indevida a cobrança da diferença de alíquota correspondente ao serviço de transporte relacionado ao referido produto,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sendo certo que tal exigência foi mantida de forma indevida, após o mencionado cancelamento, o que pode ser verificado mediante o simples cotejo dos demonstrativos de fls. 11 (original) e 1.640 (retificado), campo “Dif. Aliq. (6.4)”, mês de fevereiro de 2003, cujo valor exigido manteve-se inalterado (R\$ 237,60).

Conforme salientado anteriormente, por meio do item “4” do despacho interlocutório de fls. 1.739/1.740, a Assessoria do CC/MG solicitou à Impugnante que informasse qual o procedimento por ela adotado em relação aos insumos agrícolas objeto da presente autuação, nos seguintes termos:

“4. Qual o procedimento fiscal adotado por essa empresa em relação aos insumos agrícolas objeto da presente autuação (*mudas de cana-de-açúcar, adubos, fertilizantes, herbicidas e formicidas*)? São emitidas notas fiscais de saída desses insumos com destino a estabelecimentos rurais próprios ou de terceiros? Há destaque do ICMS ou utilização de diferimento do imposto nessas operações? Anexar, por amostragem, cópias das notas fiscais emitidas, caso existam (*amostragem = um mês de cada exercício – 2001/2005*).”

Em resposta, a Impugnante afirmou que emitia, em cada remessa de insumos para os estabelecimentos rurais, uma nota fiscal de saída, com o ICMS diferido, fazendo constar observação neste sentido no corpo de cada nota fiscal (*cópias das notas fiscais, por amostragem, às fls. 2.191/2.356*).

A Fiscalização, porém, contesta essa afirmação da Impugnante, apresentando os seguintes argumentos:

“3. Não corroboramos com a afirmativa de que (todas) as saídas dessas mercadorias destinadas à lavoura eram acobertadas por documento fiscal, pois somente pudemos constatar a emissão de notas fiscais de saídas para adubo e fertilizantes:

3.1. O que se observa, de fato, é que as cópias de notas fiscais apresentadas, segundo informado, por amostragem, de fls. 99 a 264 (numeração dos anexos à resposta dada pela Autuada), tem-se somente o adubo. Conforme mensagens enviadas e recebidas via correio eletrônico e confirmado de forma informal pela empresa, não era praxe emissão de tais notas fiscais. Uma das amostragens denota a inexistência das notas em seus arquivos. E os estoques eram sempre nulos, nas datas mencionadas nas nossas solicitações;

3.2. Através dos arquivos eletrônicos no formato do Convênio 57/95 (SINTEGRA), fornecidos pela Autuada, que entre abril/2004 e dezembro/2005, períodos em que constam registros do tipo 54 (itens de notas fiscais), observamos indicação de inexistência de notas fiscais de saída de: Espalhante adesivo, round up, calcário dolomítico, ureia, fertilizante, diversos adubos e óleo diesel, apesar da existência de notas fiscais de entradas (vide relatórios em anexo);

3.3. Nos demais tipos de adubos há indicação clara de entradas e saídas desacobertadas de documentação fiscal;

3.4. Mesmo agrupando os diversos adubos, conforme a unidade de medida TON e UN, não ocorre compensação que torne nulas as distorções acima.”

A esse respeito, cabe esclarecer que os documentos acostados às fls. 2.247/2.461, e bem assim os levantamentos quantitativos de fls. 2.462/2.549, tiveram como único objetivo comprovar os argumentos fiscais supra, de modo que relativamente aos mesmos não há qualquer exigência fiscal.

Assim, exceto no pertinente às controvérsias travadas entre as partes, até porque corroboram os argumentos fiscais contrários àqueles apontados pela Impugnante, tais documentos/levantamentos não têm qualquer vinculação com o crédito tributário ora exigido.

**Da decadência de que trata o art. 150, § 4º do CTN:**

Conforme estabelece o § 4 do art. 150 do CTN, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Não obstante, este Egrégio Conselho de Contribuintes vem decidindo reiteradamente no sentido de que, mesmo em se tratando o ICMS de tributo sujeito ao lançamento por homologação, em não havendo pagamento antecipado do imposto não há o que homologar. Assim, referidas decisões afastam a aplicação do disposto no § 4º do art. 150 do CTN, para aplicar a regra geral do art. 173, inc. I.

Muito embora a matéria não tenha sido discutida no presente caso, até porque não questionada pela Impugnante, com a devida vênia, o entendimento majoritário do CC/MG não se afigura o mais adequado à espécie.

Isto porque se fundamenta no pressuposto de que o objeto da homologação é o pagamento *stricto sensu* do imposto, assim entendido o ato de efetuar o recolhimento do saldo devedor apurado em determinado período, e não a atividade (ou o conjunto de atividades) legalmente cometida ao sujeito passivo com vistas à satisfação da obrigação tributária, tal como defende este Relator.

Com efeito, no caso do ICMS é sobejamente sabido que o citado pagamento do imposto é precedido de uma série de deveres instrumentais – as chamadas obrigações acessórias –, tais como a emissão e escrituração de documentos e livros fiscais referentes às entradas e saídas de mercadorias ou ao recebimento ou prestação de serviços (de comunicação e transporte intermunicipal ou interestadual), bem como da declaração do saldo apurado, que deve também ser informado ao Fisco, tudo no interesse da fiscalização e arrecadação.

Em regra, somente após esse conjunto de atividades é que o contribuinte satisfaz a obrigação principal, mediante o pagamento (*stricto sensu*) do imposto.

Todavia, cabe lembrar que da apuração do imposto nem sempre resultará saldo devedor.

Realmente, consideradas determinadas circunstâncias e peculiaridades inerentes à sistemática e ao regime jurídico do ICMS, não são raros os casos de

contribuintes que mantêm saldos credores acumulados por anos a fio, hipótese em que, evidentemente, não haverá saldo de imposto a pagar, mas ainda assim é evidente que o imposto não deixa de se sujeitar ao lançamento por homologação, até porque todas aquelas outras obrigações existem e devem ser adimplidas, sob pena da imposição de penalidades específicas se constatadas eventuais infrações à legislação em procedimento regular de fiscalização que, à toda evidência, também se submete ao mesmo prazo decadencial do art. 150, § 4º do CTN.

Ademais, a teor do disposto no art. 24 da Lei Complementar nº 87/96, a liquidação da obrigação principal do ICMS (isto é, o pagamento do imposto) se dá mediante a compensação entre débitos e créditos, sendo que o pagamento (*stricto sensu*), efetuado em dinheiro no prazo de vencimento fixado pela legislação, constitui uma forma apenas secundária da referida liquidação. Confira-se:

Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo.

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar os do crédito, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar o dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

Ora, se assim o é, toda vez que houver apuração do imposto (obrigação principal), mediante a compensação dos débitos com os créditos, terá havido pagamento.

Logo, e *ad argumentandum tantum*, se é correto considerar-se que a homologação tácita de que trata o § 4º do art. 150 somente pode ocorrer quando houver pagamento, basta haver apuração do imposto para que a mesma ocorra, pois nesta hipótese haverá sim o que homologar – *mesmo se da apuração resultar saldo credor ou saldo devedor a menor que o devido, seja por erro de fato ou de direito* –, ressalvadas as hipóteses de ocorrência de fraude, dolo ou simulação.

De se ver, portanto, que o que se homologa não é apenas e exclusivamente o pagamento do saldo devedor do imposto resultante da apuração periódica a que se obriga o contribuinte, mas também aquele conjunto de atividades que normalmente o precedem.

Portanto, mesmo na hipótese de se apurar saldo credor, ainda assim o termo inicial da contagem do prazo decadencial deve obedecer a regra do § 4º do art. 150 do CTN. Caso contrário, ou seja, se a regra aplicável fosse a do art. 173, forçoso seria concluir-se que nesse caso o início da contagem dar-se-ia somente no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se apurar saldo devedor, independentemente da data

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de ocorrência dos fatos geradores submetidos a fiscalização, uma vez que, diante de sucessivos saldos credores acumulados, obviamente não há tributo a ser lançado.

Assim, ter-se-ia que se admitir que o prazo de que disporia o Fisco para efetuar o lançamento simplesmente não se conta durante o período em que houver saldo credor acumulado, independentemente do tempo que durar, conclusão esta que, em princípio, não se compatibiliza com nenhum dos mencionados dispositivos do CTN que tratam da decadência.

Nesta mesma linha de raciocínio, cita-se excerto do douto voto proferido pelo então Conselheiro Lívio Wanderlei de Oliveira, no Acórdão 17.597/07/2ª:

E não se queira dizer que o dispositivo do art. 150 somente se aplica quando houver o pagamento. Na sistemática do ICMS não há um pagamento propriamente dito do imposto destacado. Tanto pode haver um “pagamento” pela compensação total do valor do imposto levado a débito com o crédito a que tem direito o contribuinte, como a compensação pode ser parcial, gerando saldo devedor. Este saldo devedor, quando ocorrer, é que se leva a pagamento.

Logo, pelo menos para o ICMS, o que se apura e deve ser fiscalizado é aquele valor do imposto resultante do confronto entre o débito e o crédito. E desde que a irregularidade decorra da escrituração regular efetivada pelo contribuinte, eventual exigência fiscal submete-se ao prazo decadencial do § 4º, art. 150 do CTN.

A título de exemplo citem-se as seguintes irregularidades sujeitas à decadência do art. 150, § 4º do CTN: a) utilização de alíquota e base de cálculo de forma incorreta; b) apropriação irregular de crédito; c) cálculo do imposto incorreto; d) outras, desde que apuradas na escrita fiscal regular do contribuinte. Isso porque o Fisco homologa é o correto processo de apuração do imposto, desde que todas as irregularidades sejam cometidas sem a presença de dolo, fraude ou simulação. (grifou-se)

Também no mesmo sentido, merece destaque a enfática posição do Em. Conselheiro Jefferson Nery Chaves, manifestada no Acórdão nº 17.058/06/2ª, no sentido de que, em matéria de decadência, em princípio aplica-se a regra do § 4.º do art. 150 (cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador) aos tributos lançados por homologação, sendo que:

Em tais casos, a regra prevista no inciso I do *caput* do art. 173 somente se aplica em duas situações: primeiro, quando o contribuinte, apurando imposto a pagar, deixa de recolhê-lo; segundo, quando, tendo recolhido o tributo por ele apurado, houver dolo, simulação ou fraude.

No primeiro caso, quando o contribuinte apura imposto a pagar e deixa de recolhê-lo, a homologação ficta não se opera, podendo o Fisco exigir de ofício o imposto devido, desde que respeitado o prazo previsto no inciso I do *caput* do art. 173 do CTN (cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), já que não se opera a homologação tácita, na falta de pagamento de imposto apurado e declarado pelo contribuinte. Quando, no entanto, o contribuinte não apura imposto a recolher, porque entende, ainda que de forma equivocada, aplicável uma isenção, ou por entender que o imposto não é devido, aplica-se também o prazo do § 4.º do art. 150 do CTN, não podendo o Fisco exigir, de ofício, o imposto que entender devido, se ultrapassado o prazo de 5 (cinco) anos, contado do fato gerador. É que, na hipótese, terá ocorrido a homologação tácita.

A homologação tácita ocorre não somente quando o contribuinte apura imposto (ainda que a menor, em razão de erro) e faz o recolhimento, mas também quando o contribuinte não paga por não ter apurado imposto a pagar (vale dizer, por entender aplicável, ainda que indevidamente, uma isenção, ou por entender que a situação não era passível de tributação). O que se homologa, na verdade, é o procedimento de apuração levado a efeito pelo contribuinte e informado ao Fisco: se, dessa apuração, resulta imposto a pagar (ainda que a menor, em razão de erro), e há efetivamente o pagamento, a homologação ficta se efetiva passados 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador; mas, se da apuração não resulta imposto a pagar, porque o contribuinte entende aplicável uma isenção, ou entende não ser devido o imposto, ainda que por erro, também se efetivará a homologação tácita após 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador. Em ambos os casos, transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos, contado da ocorrência do fato gerador, não poderá o Fisco exigir de ofício o imposto que entender devido. (grifou-se)

Ainda quanto ao objeto da homologação, a tese aqui sustentada é referendada por expoentes da doutrina jurídica nacional, tais como Aliomar Baleeiro, Alberto Xavier, Roque Antônio Carraza, Hugo de Brito Machado, Hugo de Brito Machado Segundo, Leandro Paulsen, Gabriel Lacerda Troianelli, citando-se aqui, por todos, José Souto Maior Borges (Lançamento Tributário, 2ª ed., Malheiros, 1999, p. 397/400), tal como o fez o então Ministro do STJ (hoje do STF) Luiz Fux, em voto proferido no REsp. 639376/RS:

O art. 150, § 4º do CTN introduz no âmbito do Direito Tributário uma ficção legal, porque com o decurso do

quinquênio tem-se juridicamente como sucedido algo que concretamente não ocorreu, ou seja, a homologação. Esse preceito contempla hipótese de equiparação da homologação tácita à homologação expressa pelo Fisco. Transcorrido o quinquênio, é como se homologação expressa tivesse efetivamente ocorrido.

Como, na sistemática do Código Tributário Nacional, homologável não é só o pagamento, mas a atividade toda que antecede o ato de homologação, se não houver antecipação do pagamento, ou se o pagamento tiver sido insuficiente em decorrência de redução na base de cálculo e/ou alíquota concretamente aplicáveis - ressalvadas as hipóteses de dolo, fraude ou simulação - poderá ocorrer a homologação ficta da respectiva atividade se a autoridade administrativa não praticar o lançamento ex officio. E essa homologação ficta atuará com eficácia preclusiva para o reexame da matéria.

(...)

Poder-se-ia pretender que, se o sujeito passivo descumpra a obrigação, deixando de efetuar qualquer antecipação de pagamento, não caberia falar-se em homologação, e, portanto, nessa hipótese não caberia a invocação do art. 150, § 4º, mesmo após o transcurso do prazo nele referido. Dessa omissão só decorreria para o Fisco a abertura da via do lançamento ex officio. Mas ainda nessa hipótese é possível, até em consequência do desconhecimento do concreto estado de coisas pelo Fisco, venha a ser a atividade prévia homologada, precisamente porque a homologação não é somente referível ao pagamento. (...) Logo, o pagamento não é necessariamente levado em linha de conta para os efeitos do art. 150, § 4º.

(...)

Consequência imediata dessa ordem de considerações é que a decadência não terá sempre o seu termo inicial disciplinado pelo art. 173 do CTN. (grifou-se)

Em outra passagem do mesmo voto, assevera conclusivamente o próprio Min. Luiz Fux:

Impende salientar que a homologação a que se refere o art. 150 do Código Tributário é da atividade do sujeito passivo, não necessariamente do pagamento do tributo. O que se homologa, quer expressamente, quer tacitamente, é o proceder do contribuinte, que pode ser o pagamento suficiente do tributo, o pagamento a menor ou a maior ou, também, o não-pagamento. Seja qual for, dentre todas as possíveis condutas do contribuinte, ocorre uma ficção do Direito Tributário, sendo irrelevante que tenha havido ou não o

pagamento, uma vez que relevante é apenas o transcurso do prazo legal para o pronunciamento da autoridade fazendária, di-lo o Codex Tributário. Transcorrido o prazo de cinco anos, previsto no art. 150, § 4º, não mais poderá o Fisco efetuar o lançamento do tributo, ou seja, constituir o crédito tributário. (grifou-se)

Por outro lado, cabe ainda salientar que a aplicação linear e generalizada do art. 173, inc. I do CTN, como vem fazendo o Conselho de Contribuintes, equivale na prática à própria negação de vigência ao disposto no art. 150, § 4º, uma vez que esta regra nunca incidiria naquelas hipóteses ensejadoras do lançamento de ofício, isto é, quando entender o fisco que não deva homologar a atividade do contribuinte.

Vale dizer, a regra somente se aplicaria nas hipóteses em que devesse o Fisco homologar expressamente a atividade do contribuinte (isto é, quando concordasse com o valor pago antecipadamente), porém, como não é usual tal procedimento, forçoso é concluir-se que na prática a sua aplicação se restringiria às hipóteses de homologação tácita, por inércia da autoridade fiscal.

Se assim o fosse, no entanto, não é exagerado afirmar que o dispositivo perderia por completo a própria razão de ser, o que não coaduna com os mais comezinhos princípios da hermenêutica jurídica, principalmente por se tratar de regra especial (aplicável aos tributos lançados por homologação) em relação à regra geral do art. 173, que se aplica aos demais tributos.

Por isso mesmo, aliás, deve ela (a regra especial) prevalecer, e não o contrário, como entende a corrente majoritária do CC/MG.

Com estas considerações, e ainda que vencido no ponto específico, entende este Relator que parte do crédito tributário ora exigido – *cujos fatos geradores ocorreram anteriormente a 04 de agosto de 2001* – já se encontrava extinta quando consumada a intimação do Auto de Infração (04/08/06), pelo que já não poderia mais ser objeto de lançamento, em face dos efeitos da decadência de que trata o art. 150, § 4º c/c o art. 156, inc. VII, todos do CTN.

Em face destas argumentações e, conjugando com o voto proferido pela Conselheira Dra. Luciana Mudim de Mattos Paixão que excluiu as exigências relativas aos materiais empregados no tratamento de água utilizada nas caldeiras e na torre de resfriamento em todo o período fiscalizado, devem ser excluídas as citadas exigências para as aquisições realizadas antes de 04/08/01.

#### **Da arguição de ilegalidade na utilização da Taxa Selic:**

Finalmente, registre-se que a Impugnante questiona a legalidade da cobrança de juros moratórios com base na Taxa Selic, no entanto, aqui também não lhe assiste razão.

A Taxa Selic (*Taxa Referencial do Sistema de Liquidação e Custódia*) é calculada diariamente pelo Banco Central – BACEN, a partir das negociações dos títulos públicos e das variações de seus valores de mercado, se revestindo da característica de juro moratório.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em Minas Gerais, a sua utilização para cálculo dos juros moratórios incidentes sobre o pagamento intempestivo dos tributos estaduais está respaldada nos arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75, bem como na Resolução nº 2.880/97.

Segundo os dispositivos legais retrocitados, 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 a correção dos débitos fiscais federais.

E tais critérios, por sua vez, estão disciplinados na Lei Federal nº 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 equivalentes 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.

Neste contexto, a atualização monetária dos créditos tributários do Estado de Minas Gerais (bem como a cobrança de juros de mora) já era prevista pela Resolução nº 2.554, de 17 de agosto de 1994, quando foi editada a Resolução nº 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 nº 2.880, de 13 de outubro de 1997, que revogou expressamente a Resolução nº 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.

Como se vê, referida Resolução acha-se ajustada aos critérios definidos para cobrança dos débitos federais, tal como previsto pela Lei nº 6.763/75.

Desta forma, o procedimento *sob exame* não afronta as disposições legais; pelo contrário, pauta-se exatamente dentro dos parâmetros da legislação de regência, pelo que rejeitam-se os argumentos da Impugnante quanto à suposta ilegalidade de utilização da Taxa Selic.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 1640/1681 e, ainda, para excluir a exigência referente à diferença de alíquotas correspondente ao "frete de álcool

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

anidro", e as exigências relativas aos materiais empregados no tratamento da água utilizada nas caldeiras e na torre de resfriamento para as aquisições realizadas anteriormente a 04/08/01. Vencidos, em parte, os Conselheiros Raimundo Francisco da Silva (Relator) que excluía todas as exigências cujos fatos geradores tenham ocorrido anteriormente a 04/08/01, com base no § 4º do art. 150 do CTN e não concordava com a exclusão dos materiais empregados no tratamento de água; Carlos Alberto Moreira Alves e Ivana Maria de Almeida, que apenas acatavam a reformulação efetuada pelo Fisco e excluía a exigência relativa à diferença de alíquotas correspondente ao "frete de álcool anidro"; e Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora) que excluía, também, as exigências relativas aos materiais empregados no tratamento da água utilizada nas caldeiras e na torre de resfriamento em todo o período fiscalizado. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Francisco de Assis Vasconcelos Barros. 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 dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida e Carlos Alberto Moreira Alves.

**Sala das Sessões, 13 de julho de 2011.**

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

**Raimundo Francisco da Silva  
Relator**

RFS/EJ

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.271/11/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000153299-23  
Impugnação: 40.010118981-19  
Impugnante: Alvorada do Bebedouro S/A - Açúcar e Álcool  
IE: 283326759.00-60  
Origem: DF/Poços de Caldas

---

Voto proferido pelo Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência restringe-se à exclusão das exigências relativas aos materiais empregados no tratamento da água utilizada nas caldeiras e na torre de resfriamento para as aquisições realizadas anteriormente a 04/08/01, e ocorreu nos termos dos fundamentos a seguir expostos.

Inicialmente, salientamos que o voto ora proferido, acompanha os motivos expostos no parecer emitido pela Assessoria deste Conselho de Contribuintes, o qual integra o presente voto.

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento autuado.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, esta prevista no art. 55, XXVI da Lei nº. 6.763/75, exigida somente em relação aos créditos apropriados a partir de novembro de 2003.

Conforme já explicitado pelo Fisco, o quadro acostado às fls. 16/17, que contém a descrição e a finalidade/aplicação de vários produtos, foi utilizado apenas para uma análise prévia dos créditos apropriados pela Impugnante e dos bens a eles vinculados.

Portanto, nos termos da planilha demonstrativa acostada às fls. 1.643/1.667, elaborado após a retificação do crédito tributário, os créditos glosados se restringiram, basicamente às aquisições de alguns produtos (e similares), baseada na informação relativa ao local de utilização, descrição e função/finalidade de cada um deles.

Em relação a esses produtos, podem ser feitos os seguintes comentários adicionais:

- **Sulfato de Alumínio e Hipoclorito de Sódio** (*Utilizados na Estação de Tratamento de Água*):

Por serem utilizados na Estação de Tratamento de Água (ETA), não estão diretamente relacionados ao processo de industrialização, pois são consumidos em linha marginal ao processo produtivo, sem contato físico com o produto em elaboração.

Assim, não é possível conceituá-los como produtos intermediários, uma vez que completamente consumidos em processo de apoio à produção (tratamento de água).

- **Ácido Clorídrico e Soda Líquida/Hipoclorito de Sódio** (*Utilizados na Desmineralização - Caldeiras*):

São produtos consumidos na regeneração de resinas catiônicas e aniônicas utilizadas na elaboração de **água desmineralizada para caldeira**. A desmineralização consiste em se retirar os sais minerais da água. Isto se dá através de resinas catiônicas e aniônicas. As resinas permitem recuperação por meio da lavagem em Soda Cáustica Líquida e Sal (*refinado ou cristal*).

O objetivo do uso de água desmineralizada é diminuir os custos de manutenção pela redução ou inibição das incrustações dentro da caldeira e tubulação conexas.

Esses materiais não estão diretamente relacionados ao processo de industrialização. São consumidos em linha marginal ou independente da principal, não tendo contato físico com o produto em elaboração.

Logo não é possível conceituá-los como produtos intermediários, pois são completamente consumidos em processo de apoio à produção.

- **Sulfito de Sódio, Neutralizantes, Inibidores e Soda Cáustica** (*Utilizados nas Caldeiras*):

Utilizados na **caldeira** como sequestrador de oxigênio, neutralizadores de acidez, inibidores de incrustação e alcalinizante (*ajuste ph*), respectivamente, sendo aplicáveis a eles todas as observações relativas aos produtos anteriormente analisados.

- **Inibidores, Passivador e Biocidas** (*Utilizados nas Torres de Resfriamento*):

Utilizados no tratamento de água e limpeza das **torres de resfriamento**. Esta água (*água e aditivos*) corre dentro de tubulações ligadas à torre de resfriamento, em circuito fechado, **sem contato físico com o produto em elaboração**, perfazendo uma linha marginal ao processo produtivo.

Oportuno mencionar que em outras ocasiões a SLT já se pronunciou a respeito da mesma matéria, como, por exemplo, na Consulta de Contribuinte nº 127/99 que versa sobre produtos químicos utilizados no tratamento de água, na caldeira ou na torre de resfriamento de indústria de laticínios, não sendo os mesmos considerados produtos intermediários.

- **Anti-Incrustante** (*Utilizado no Pré-Evaporador*):

Consumido no pré-evaporador, para limpeza de incrustações. Não há participação direta ou indireta na transformação da matéria prima em produto, sendo mais um material de manutenção preventiva.

- **Soda, outros produtos e ácidos** (*Utilizados na Manutenção e Limpeza*):

Não se enquadram no conceito de produtos intermediários, uma vez utilizados na limpeza de equipamentos.

- **Materiais Diversos para Testes e Controle de Qualidade** (*Utilizados em Laboratórios*):

São produtos utilizados em laboratórios para testes e controle de qualidade, ou seja, em linha marginal ao processo produtivo.

Como bem salienta o Fisco, é impossível considerar o laboratório de testes e controle de qualidade como integrante da linha de produção ou que os procedimentos ali efetuados pertençam a alguma etapa de produção de transformação da cana-de-açúcar em álcool. O que eventualmente passa pelo laboratório são amostras do produto em elaboração ou do produto final.

Diante do acima exposto, conclui-se que os produtos utilizados na *Estação de Tratamento de Água*, na *Desmineralização*, nas *Caldeiras*, nas *Torres de Resfriamento*, nos *Pré-Evaporadores*, na *Manutenção e Limpeza de Equipamentos* e nos *Laboratórios* devem ser conceituados como **materiais de uso e consumo**, uma vez consumidos em linhas marginais ao processo produtivo, sem contato físico com o produto em elaboração.

Embora se tratem de produtos essenciais, não é esta essencialidade que determina a condição de produto intermediário para fins de apropriação de crédito, condição esta que se encontra subordinada ao disposto no artigo 66 do RICMS/MG c/c Instrução Normativa nº. 01/86.

O aproveitamento de créditos é vinculado, portanto, à existência de previsão legal para sua admissão e não ao fato do material ser ou não essencial ao desenvolvimento das diversas atividades exercidas pelos diversos setores da indústria.

Tais dispositivos da legislação estabelecem os critérios que devem ser observados na apropriação dos créditos relativos a produtos intermediários, dispondo a norma regulamentar que produtos intermediários são aqueles que sejam consumidos (*de forma imediata*) ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição.

No intuito de melhor elucidar o conceito de produto intermediário foi editada a IN SLT nº. 01/86 que dispõe que "*por consumo imediato entende-se o consumo direto, de produto individualizado, no processo de industrialização; assim, considera-se consumido diretamente no processo de industrialização o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto*".

Por certo não é o que ocorre com os materiais objeto da presente lide, que não são consumidos integralmente na linha de produção, mas sim em linhas marginais (*a exemplo dos testes efetuados em laboratórios*), tampouco se integrando ao produto final na condição de elemento indispensável à sua composição (*a exemplo dos produtos de limpeza ou dos produtos para tratamento de água*).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme já salientado, a SLT já se pronunciou a respeito da mesma matéria, como, por exemplo, na Consulta de Contribuinte nº 127/99 que versa sobre produtos químicos utilizados no **tratamento de água, na caldeira ou na torre de resfriamento** de indústria de laticínios, não sendo os mesmos considerados produtos intermediários.

### CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 127/99

[...]

#### EXPOSIÇÃO:

A Consulente, atuando no ramo de atividade de indústria de laticínios, apurando o imposto pelo sistema de débito/crédito e comprovando as suas saídas através da emissão de notas fiscais, informa que em seu processo produtivo recebe o leite "in natura" e que, após a sua industrialização, resulta nos seguintes produtos: leite pasteurizado, leite longa vida, requeijão (barra e cremoso), doce de leite (barra e pastoso), manteiga, queijo mozarela e iogurte.

Alega que para a consecução de seu objetivo industrial, utiliza-se, basicamente, de dois equipamentos imprescindíveis ao seu processo:

1 - **Caldeira** na qual são consumidos produtos químicos, tais como: aditivos Q-11, K-11 e 12, K-37, Moly-401, CA-100, Hidrogon-100, T-512, Dispersan-S e Q-13, insumos básicos que agem no tratamento da água em ebulição, inibindo ou eliminando a presença de calcário, substância que em contato com a água consumida na produção de laticínios, fatalmente prejudicaria a qualidade, podendo até mesmo comprometer o consumo do produto final.

2 - **Torre de resfriamento** onde, da mesma forma, são consumidos outros produtos químicos, tais como: Bram-111, Plex-N, Bactrol-2, TR-200, substâncias que inibem a existência de lodo e a formação de mofo, cujo contato com o produto lhe prejudicariam a qualidade para o consumo humano.

[...]

#### CONSULTA:

1) Poderá se creditar do ICMS corretamente destacado nas notas fiscais que acobertam as aquisições desses produtos?

2) Caso afirmativo, poderá o ICMS, objeto de destaque nas notas fiscais emitidas em

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

períodos pretéritos, ser utilizado extemporaneamente, acrescido de atualização monetária?

**RESPOSTA:**

[...]

**Por outro lado, os produtos químicos utilizados, tanto na caldeira quanto na torre de resfriamento, no processo de tratamento da água, inibindo ou eliminando a presença de calcário, lodo e a formação de mofo, não se caracterizam como produtos intermediários.**

Dessa forma, fica impedido o aproveitamento de crédito do ICMS referentes às aquisições dos produtos citados na exposição, tendo em vista que os mesmos não são consumidos e nem integram o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, conforme se depreende da leitura do art. 66, § 1º, subitem 2.2, Parte Geral, RICMS/96.

2 - Os crédito fiscais corretamente destacados em documentos fiscais, porventura não apropriados à época própria, poderão ser aproveitados, desde que observadas as disposições contidas nos §§ 2º, 3º e 4º do art. 67, Parte Geral do RICMS/96." (G.N.)

Da mesma forma, este E. Conselho já se manifestou favoravelmente à posição ora adotada, considerando que os materiais utilizados por empresa fabricante de produtos de laticínios nas **análises de laboratório, higienização e limpeza e na estação de tratamento de água** não se enquadram no conceito de produtos intermediários, não gerando direito ao creditamento do ICMS a eles relacionado, conforme decisão exarada no Acórdão nº. 14.186/00/1ª, *verbis*:

### **Acórdão nº. 14.186/00/1ª**

[...]

Com relação às mercadorias listadas pelo Impugnante a fls. 09, utilizadas nas **análises de laboratório, higienização, limpeza e tratamento de água**, cujos créditos do imposto foram aproveitados ao argumento de que os produtos químicos utilizados nos testes de laboratórios são imprescindíveis para obtenção do produto final na qualidade e nas especificações desejadas e que os produtos de limpeza e esterilização são indispensáveis no processo produtivo, há que se abrir um parêntese.

[...]

**Quanto aos demais itens utilizados nas análises de laboratório, higienização, limpeza e tratamento de**

**água, não se enquadram no conceito de produtos intermediários:**

- os produtos de laboratório são utilizados numa linha marginal da produção;

- os produtos de higienização e limpeza, tais como, detergente 2F-SD super , Soda líquida, detergente A, Álcool, Glicerina Bi-destilada, vaselina sólida, soda escama, verde brilhante, cloro líquido, acetona, soda cáustica, detergente alcalino, detergente neutro, e outros materiais não integram o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição e nem são consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização. A higienização e limpeza se dá numa etapa anterior à produção.

[...]"

Correta, portanto, a glosa de créditos efetuada pelo Fisco, nos termos do art. 70, III do RICMS/MG, *verbis*:

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

(...)

**Efeitos a partir de 1º/01/2011**

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

**Efeitos de 14/08/2007 a 31/12/2010**

"III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento."

Reitere-se que **não há nenhuma exigência fiscal** relativa aos produtos indicados pela Impugnante às fls. 1.610 e 1.619, utilizados nos setores de "Moagem", "Fermentação" e "Destilação", observação também válida para os "Polímeros", utilizados como aglutinadores de impurezas, na fase de "tratamento do caldo", cujas exigências foram excluídas pelo Fisco na retificação do crédito tributário efetuada às fls. 1.640/1.681.

Com relação à retificação do crédito tributário, duas observações adicionais devem ser feitas:

1. Foram canceladas as exigências fiscais relativas ao "Álcool Anidro - Hidratado", cujas notas fiscais de entrada foram indevidamente incluídas no levantamento original (*ver fl. 18*). Em função do cancelamento das referidas exigências, o Fisco excluiu do campo destinado à informação dos artigos tidos como infringidos, aqueles relacionados ao momento do recolhimento do ICMS para o álcool hidratado;
2. Foram também canceladas as exigências relativas aos "Adubos", "Fertilizantes" e "Defensivos Agrícolas", utilizados nas lavouras de cana-de-açúcar, no que se refere às **entradas ocorridas até o dia 11/09/01**, data em que a Autuada foi cientificada



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

formalmente sobre a revogação de Regime Especial a ela anteriormente concedido (*RE nº. 16.000001623-09 – ver fl. 1.731*), que lhe permitia a apropriação de créditos relativos às aquisições de matérias primas e materiais secundários consumidos pela empresa diretamente no plantio de cana-de-açúcar, em propriedades rurais por ela exploradas, mediante arrendamentos ou parcerias rurais.

Portanto, entende-se pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 1.640/1.681, excluindo-se, ainda, a exigência referente à diferença de alíquota correspondente a “Frete de Álcool Anidro”.

**Sala das Sessões, 13 de julho de 2011.**

**Carlos Alberto Moreira Alves  
Conselheiro**

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

---

Acórdão:	19.271/11/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000153299-23	
Impugnação:	40.010118981-19	
Impugnante:	Alvorada do Bebedouro S/A - Açúcar e Álcool	
	IE: 283326759.00-60	
Origem:	DF/Poços de Caldas	

---

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de 1º de janeiro de 2001 a 31 de dezembro de 2005, em função de:

1. aproveitamento de créditos do imposto destacados em notas fiscais referentes à aquisição de materiais considerados pela Fiscalização como de uso e consumo do estabelecimento – Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI. A penalidade isolada apenas foi exigida relativamente aos créditos apropriados a partir do mês de novembro de 2003;

2. falta de recolhimento da diferença de alíquota relativamente às aquisições interestaduais de materiais considerados pela Fiscalização como de uso e consumo, ou bens destinados ao ativo permanente da empresa, bem como dos serviços de transporte a elas vinculados – Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei n.º 6.763/75.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos e reside, basicamente, em dois pontos, quais sejam:

- a consideração das regras contidas no art. 173 do Código Tributário Nacional para efeito de contagem do prazo decadencial;

- a possibilidade de aproveitamento do crédito relativo aos materiais empregados no tratamento da água utilizada nas caldeiras e na torre de resfriamento.

Importa ressaltar que houve coincidência entre este voto e o voto do relator para o período anterior a 04 de agosto de 2001 pois, no caso do voto do relator, todas as exigências deste período estariam canceladas por estar decaído o direito da Fazenda de formalizar as exigências e, no caso do presente voto, todas as exigências relativas a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

materiais empregados no tratamento da água utilizada nas caldeiras e na torre de resfriamento estariam canceladas.

Neste sentido, embora por fundamentos distintos, as exigências relativas a materiais empregados no tratamento da água utilizada nas caldeiras e na torre de resfriamento, foram excluídas no período anterior a 04 de agosto de 2001.

Antes mesmo de se verificar a imputação fiscal, cumpre ressaltar que a Impugnante alega que se operou a decadência, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional que assim determina:

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.

Entretanto, 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 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, 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, 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.

Frise-se pela importância, o prazo extintivo do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, ou seja, efetuar o lançamento de ofício, é regulado pelo art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, que estabelece o decurso de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

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.

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 2007.

Tendo sido a Impugnante regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 04 de agosto de 2006, claro está que a constituição do crédito tributário, relativamente ao exercício de 2001, deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

Diante do acima exposto, a arguição de decadência levantada pela Impugnante, não deve prevalecer e, neste particular, difere este voto do voto do relator.

Quanto ao aproveitamento do crédito discutido em relação aos materiais empregados no tratamento da água utilizada nas caldeiras e na torre de resfriamento em todo o período fiscalizado, também há divergência em relação à decisão majoritária.

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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

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, assim como a própria Constituição

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Federal, permite o aproveitamento do crédito do material denominado de uso e consumo, mas determina prazo para que tal direito seja exercido.

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 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:

..... (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.

É exatamente neste conceito que se inserem aos materiais empregados no tratamento da água utilizada nas caldeiras e na torre de resfriamento cujo crédito foi objeto de estorno neste processo, pois estes são utilizados no processo de produção.

O crédito relativo aos materiais utilizados no tratamento da água utilizada nas caldeiras e na torre de resfriamento é possível, mesmo em se considerando a Instrução Normativa SLT 01/86, segundo a qual, produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto ou aquele 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 dos materiais empregados no tratamento da água utilizada nas caldeiras e na torre de resfriamento percebe-se que estes estão perfeitamente integrados ao processo de produção e, portanto, nitidamente que estes se enquadram na definição de produto intermediário.

Assim, todos os materiais empregados no tratamento da água utilizada no processo de produção se amoldam à conceituação de produto intermediário, em face da função exercida no processo produtivo, devendo-se excluir as exigências fiscais a ele relativas.

Já a parcela os materiais porventura utilizados no tratamento de água em respeito às normas do meio ambiente, por se tratar de ação após o processo produtivo, caracterizam-se como material de uso e consumo, sendo vedado o aproveitamento do respectivo crédito.

De modo diverso, no entanto, em relação ao tratamento de água utilizada no processo de produção.

Assim, devem ser excluídas as exigências relativas a materiais empregados no tratamento da água utilizada nas caldeiras e na torre de resfriamento, em todo o período fiscalizado. Lembre-se que as exigências compreendem tanto o estorno do crédito como, eventualmente, o chamado diferencial de alíquotas.

Em relação a esses produtos, podem ser feitos os seguintes comentários adicionais:

- **Ácido Clorídrico e Soda Líquida/Hipoclorito de Sódio** (Utilizados na Desmineralização - Caldeiras):

São produtos consumidos na regeneração de resinas catiônicas e aniônicas utilizadas na elaboração de água desmineralizada para caldeira. A desmineralização consiste em se retirar os sais minerais da água. Isto se dá através de resinas catiônicas e aniônicas. As resinas permitem recuperação por meio da lavagem em Soda Cáustica Líquida e Sal (*refinado ou cristal*).

Não se discute nos autos que a caldeira esteja perfeitamente inserida no processo produtivo da Impugnante, até mesmo porque nem mesmo é possível esta discussão, por mais restrito que se tome o conceito de processo produtivo

Assim, sendo esses materiais utilizados na caldeira estão diretamente relacionados ao processo de industrialização e não podem ser considerados como consumidos em linha marginal ou independente da principal, pois, embora possam não ter contato físico com o produto em elaboração, são indispensáveis à sua produção.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Logo é possível conceituá-los como produtos intermediários, pois são completamente consumidos no processo de produção.

- **Sulfito de Sódio, Neutralizantes, Inibidores e Soda Cáustica** (Utilizados nas Caldeiras):

Estes produtos também são utilizados na caldeira como sequestrador de oxigênio, neutralizadores de acidez, inibidores de incrustação e alcalinizante (*ajuste ph*), respectivamente, sendo aplicáveis a eles todas as observações relativas aos produtos anteriormente analisados.

- **Inibidores, Passivador e Biocidas** (Utilizados nas Torres de Resfriamento):

Estes produtos são utilizados no tratamento de água e limpeza das torres de resfriamento. Esta água (*água e aditivos*) corre dentro de tubulações ligadas à torre de resfriamento, em circuito fechado, e, embora não possam não ter contato físico com o produto em elaboração, também são indispensáveis ao funcionamento do equipamento que está perfeitamente inserido na linha principal do processo produtivo.

Em relação às manifestações da SLT/SEF (atual Superintendência de Tributação – SUTRI/SRE) sobre a matéria é importante citar que estas já não são muito recentes e, principalmente, tratam de processo produtivo distinto do ora discutido. Esta situação merece ressalva pois, na análise de um produto para fins de verificação da possibilidade de crédito é possível acontecer de um mesmo produto poder ser considerado como intermediário em um processo produtivo e não sê-lo em outro.

O processo produtivo da Impugnante 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.

Assim, quando é efetuado um tratamento de água, mas esta retorna ao processo produtivo, esta fase está inserida no processo produtivo.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para, além das parcelas já excluídas pela decisão majoritária, excluir, também, as exigências relativas aos materiais empregados no tratamento da água utilizada nas caldeiras e na torre de resfriamento em todo o período fiscalizado.

**Sala das Sessões, 13 de julho de 2011.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Conselheira**