

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.668/11/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000163264-48
Recurso de Revisão: 40.060128753-71
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento
Recorrida: Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV
Proc. S. Passivo: Peter de Moraes Rossi/Outro(s)
Origem: DF/Contagem

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAL DE USO E CONSUMO/BEM ALHEIO À ATIVIDADE. Constatado o aproveitamento indevido de crédito de ICMS decorrentes de aquisição de materiais destinados a uso ou consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento, nos termos do art. 70, § 3º do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Restabelecidas em parte as exigências fiscais, mantendo somente a exclusão relativa ao óleo combustível BPF utilizado como insumo energético nas caldeiras.

ALÍQUOTA DE ICMS – DIFERENCIAL – MATERIAL DE USO E CONSUMO - ATIVO PERMANENTE – OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Constatada a falta de recolhimento do diferencial de alíquota de ICMS referente às aquisições interestaduais de materiais destinados a uso e consumo e de bens para o ativo permanente. Procedimento fiscal respaldado pelo art. 12, § 2º da Lei n.º 6.763/75. Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei n.º 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Reformada em parte a decisão anterior para excluir as exigências relativas ao óleo combustível BPF utilizado como insumo energético nas caldeiras.

Recurso conhecido por unanimidade e parcialmente provido pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Da Autuação

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 18.996/10/2ª, pelo voto de qualidade, excluiu parcialmente as exigências fiscais de ICMS, multa de revalidação e da multa isolada, relativas ao óleo diesel e aos produtos utilizados na limpeza e assepsia de garrafas.

DECISÃO

Superada, de plano, as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, I do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, revela-se cabível o presente Recurso de Revisão.

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

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

Quanto ao aproveitamento indevido de créditos provenientes de aquisição de materiais destinados ao uso e consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento autuado, no período de janeiro de 2004 a dezembro de 2004, objeto das exigências fiscais do presente lançamento, os critérios utilizados para definição das mercadorias/produtos que foram objeto de estorno de crédito do imposto assentou-se na descrição do material e sua real aplicação, de acordo com informações prestadas pela própria Autuada na mídia eletrônica "CD" (fls. 50).

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

- 1) materiais utilizados para assepsia – classificados como materiais de uso e consumo os materiais de limpeza (detergente, soda, sanitizante, etc.);
- 2) materiais utilizados para merchandising – classificados como material de uso e consumo produtos de marketing tais como: camisetas, faixa, banner, squeeze, etc. e como bens alheios a atividade do estabelecimento os conjuntos de mesa e cadeiras e outros adquiridos também com a finalidade de marketing;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

3) materiais utilizados na linha marginal de produção – classificados como material de uso e consumo os produtos: óleo combustível e catalisador utilizados na caldeira, filtros e outros;

4) materiais utilizados na manutenção – classificados como materiais de uso e consumo os produtos como óleo lubrificante, graxa, etc.;

5) materiais utilizados na armazenagem – classificados como materiais de uso e consumo o gás GPL utilizados nas empilhadeiras;

6) materiais utilizados em vendas – classificados como material de uso e consumo a gasolina para veículos;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Anexo 7, de fls. 70/72 - Cópias das Intimações encaminhadas à Contribuinte;
- Anexo 8, de fls. 73/736 - Cópias das notas fiscais de aquisição;
- Anexo 9, de fls. 737/1.144 - Cópias de páginas do livro Registro de Entradas - exercício 2004;
- Anexo 10, de fls. 1.145/1.146 - Conta Corrente Fiscal - exercício 2004.

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

O crédito tributário original formalizado, acha-se demonstrado no Anexo 3 - RESUMO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (fls. 47/48), tendo sido posteriormente retificado pelo Fisco (fls. 1.337/1.376).

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

Neste ponto, faz-se apropriado destacar que os critérios adotados para definição das mercadorias/produtos, cujos créditos foram objeto de estorno e exigência do diferencial de alíquota, assentou-se na descrição do material, sua função e indicação do setor onde é utilizado, fornecidas pela própria Impugnante nas planilhas contidas no "CD" anexado à fl. 50, bem como na discriminação inserida nas notas fiscais de aquisição, estas anexadas por cópias às fls. 74/736, além de visita técnica realizada ao estabelecimento da Contribuinte (fls. 52/54).

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Esses produtos não podem ser classificados como intermediários, como quer a Recorrida, por não se enquadrarem na definição da norma tributária disciplinada no art. 66, inciso V, do RICMS/02 e na Instrução Normativa nº 01/86.

Segundo esses dispositivos, produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto, ou aquele que, embora não se integre ao novo produto, seja 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 produtos objeto da presente autuação, percebe-se nitidamente que os mesmos não se enquadram nessa definição.

Esse entendimento é corroborado pela resposta dada pela SUTRI à Consulta de Contribuinte nº 128/2000, *in verbis*:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 128/2000

PRODUTO INTERMEDIÁRIO - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO - Somente o ICMS relativo à aquisição de produtos intermediários, assim entendidos, aqueles consumidos ou integrados ao produto final na condição de elementos indispensáveis a sua composição, ensejará direito ao crédito, nos termos do subitem 2.2, § 1º, art. 66, Parte Geral do RICMS/96.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, do ramo de laticínio, informa que tem por atividade a produção de doces, ração para animais, embalagem para uso próprio, comercialização de materiais e ferramentas para agricultura e pecuária, produtos veterinários, fertilizantes, sementes e adubos.

Declara que, no desenvolvimento de suas atividades, adquire diversas mercadorias para serem utilizadas diretamente no processo industrial e que tais mercadorias são indispensáveis à obtenção do efeito bactericida na produção e da qualidade dos seus produtos.

Afirma, ao final de sua exposição, que tem aproveitado créditos referentes à aquisição de produtos para higienização no seu processo produtivo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Isso posto,

CONSULTA:

1 - O consumo de produto na linha de fabricação ou a integração de material ao produto final gera crédito do ICMS, conforme subitem 2.2, § 1º, art. 66, Parte Geral do RICMS/96?

2 - No citado dispositivo estão compreendidas as matérias-primas e produtos intermediários consumidos na linha de produção?

3 - O ICMS relativo à aquisição de material de higienização utilizado na linha de produção da Consulente gera direito a crédito?

RESPOSTA:

1, 2 e 3 - O subitem 2.2, § 1º, art. 66, Parte Geral do RICMS/96 estabelece que são compreendidos entre as matérias-primas e produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou que integrem o produto final, na condição de elemento indispensável a sua composição.

O dispositivo aponta claramente para aqueles materiais que são imprescindíveis à fabricação de um produto novo, ou seja, aqueles cuja presença ou participação na obtenção desse produto poderá ser comprovada.

Não é o caso de produtos químicos utilizados na limpeza, higienização ou esterilização de vasilhames, equipamentos ou instalações industriais.

Assim, o ICMS relativo à aquisição de tais produtos, que são de uso e consumo pelo que se deduz da exposição, não implica créditos na apuração do imposto da Consulente, que somente poderá aproveitá-los a partir de 01/01/2003, conforme inciso I, art. 33 da Lei Complementar N.º 87, de 13/09/96. (grifou-se).

(...)

Acrescente-se que há decisões do TJ/MG sobre matéria similar à ora apreciada, a exemplo dos Embargos Infringente na Apelação Cível 20.184/4 de 22/08/91, conforme trecho devoto abaixo reproduzido:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

GERAR O CRÉDITO DE ICM, FUNDADO NO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE.

(...)

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

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

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

Nos mesmos termos dos pronunciamentos transcritos acima, em decisão mais recente, o mesmo Tribunal, decidiu no Processo 1.0433.98.000323-3/00, Acórdão de 14/10/04, pela inadmissão do aproveitamento dos créditos relacionados com a aquisição de **soda cáustica, sabões, detergentes e lubrificantes utilizados na lubrificação de máquinas, bem como na limpeza e higienização de vasilhames e equipamentos**, utilizados por estabelecimento industrial fabricante de refrigerantes, postulando que os produtos são utilizados em fases preparatórias do processo produtivo, linha marginal e independente, sem nenhuma aplicação no processo central de produção.

Destarte é irrelevante a importância dos produtos de limpeza e higienização, pois, “o problema não é de justiça, mas de legalidade”, afirma o Desembargador Schalcher Ventura, em voto proferido no Acórdão abaixo transcrito, proferido na Terceira Câmara Cível do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, que tão-bem se aplica ao caso.

(...)

O SR. PRESIDENTE (DES. SCHALCHER VENTURA):

“MEU VOTO É O SEGUINTE:

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TAIS PRODUTOS ENTRE OS MATERIAIS DE USO E CONSUMO, NÃO INTEGRANTES DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO.

(...)

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

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

(...)

TODAVIA, O PROBLEMA NÃO É DE JUSTIÇA, MAS DE LEGALIDADE E ESTA SÓ PODE TER MODIFICAÇÃO EM OUTRO PODER DA REPÚBLICA... (GRIFOU-SE).

Nota-se que a decisão foi exarada em um momento que a discussão sobre a questão já se encontrava bastante sedimentada, tanto que menciona expressamente outros precedentes do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, no sentido da inadmissão de tais créditos de ICMS.

Também não se caracterizam como produtos intermediários o produto "GÁS GLP GRANEL", utilizados como combustíveis para empilhadeiras, uma vez que estas se prestam, única e exclusivamente, a executar o transporte do produto acabado até o local de armazenagem e desse para os veículos transportadores.

Esse entendimento é também corroborado, por analogia, pela resposta dada à Consulta de Contribuinte n° 038/2010, *in verbis*:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE N° 038/2010

Ementa:

CRÉDITO DE ICMS - INDÚSTRIA - ÓLEO DIESEL USADO EM EMPILHADEIRA, CAMINHÃO E TRATOR - O óleo diesel utilizado nas linhas marginais à produção não é consumido ou integrado ao produto final como elemento indispensável à sua composição, não se enquadrando, para efeito de direito ao crédito do ICMS, como produto intermediário, conforme se extrai da alínea "b", inciso V, art. 66 do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/2002, e da Instrução Normativa SLT nº 01/1986.

EXPOSIÇÃO:

A Consultante, com atividade de fabricação e comércio de produtos de ferro fundido, está enquadrada no CNAE 2451-2/00 (fundição de ferro e aço) e apura o ICMS pela sistemática de débito e crédito.

Informa utilizar em seu processo industrial empilhadeira marca CLARK, modelo DPY-30, tipo D, trator PA carregador marca FIAT ALLIS, modelo FR-12 e caminhão Mercedes Benz LK 1520, com carroceria caçamba, que executam serviços de movimentação de matéria-prima, produto intermediário e produto acabado a serem utilizados em seu processo industrial.

Relata industrializar produtos de ferro, do segmento automotivo, agrícola e industrial, que consistem em peças pesadas cuja movimentação somente pode ser feita por meio do citado maquinário.

Informa também que seu pátio industrial possui aproximadamente 9000 m², sendo necessária a utilização de caminhão para movimentação dos insumos, quando em maior volume, do setor de estoque até o setor no qual é realizada a fusão ou a moldação. Quando se trata de movimentação em menor volume, é utilizada a empilhadeira. O trator, por sua vez, é utilizado em caso de transporte de peças de difícil locomoção.

Após a fusão e a moldação, as peças são transferidas, utilizando-se as mesmas máquinas, para o setor de acabamento, onde são feitos o jateamento e a rebarbação das peças. Em seguida, as peças automotivas são transferidas para o setor de usinagem, onde sofrem um processo de acabamento de precisão em tornos automotivos. As peças agrícolas e industriais são transferidas para o setor de pintura. Finalmente, são embaladas e, também com utilização da máquina ou dos veículos em comento, levadas para o setor de expedição.

Alega serem as máquinas essenciais para a produção, tendo em vista a difícil movimentação das pesadas peças produzidas. Ressalta que, para o funcionamento das máquinas e do veículo em questão, é utilizado óleo diesel combustível.

Reproduz e comenta trechos do texto da Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Entende que o óleo diesel deve ser tratado como insumo/produto intermediário por ser totalmente consumido no processo industrial, cujos veículos e máquina estão diretamente em contato com os insumos, produtos semi-elaborados e acabados,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

durante sua movimentação dentro do estabelecimento industrial, e sem os quais não há produção.

Afirma que o óleo diesel utilizado nas máquinas e no veículo tem consumo imediato, atendendo ao disposto na Instrução Normativa citada.

Ressalta que o óleo diesel não é utilizado marginalmente ou em linhas independentes, por ter um caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

Entende, por fim, que o ICMS referente às aquisições de óleo diesel a ser utilizado na forma descrita gera direito a crédito, observando-se que as saídas dos produtos serão tributadas.

Com dúvidas a respeito da legislação tributária, formula a presente Consulta.

CONSULTA:

1 - O entendimento exposto está correto? O crédito gerado nas aquisições do óleo diesel utilizado nas máquinas e veículos na movimentação dos insumos, produtos semi-elaborados e acabados no processo industrial podem ser apropriados pela Consulente em sua escrita fiscal?

2 - Havendo divergência de entendimento, qual a motivação para não apropriação do crédito gerado nas aquisições de óleo diesel, e qual o tratamento a ser dado na escrita fiscal?

RESPOSTA:

1 - O entendimento da Consulente não está correto. Nos termos do inciso V, art. 66 do RICMS/2002, poderá ser abatido sob a forma de crédito o imposto incidente nas entradas de "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".

O óleo diesel somente ensejará direito a crédito quando utilizado diretamente na linha de produção, não sendo este o caso da Consulente, que utiliza a empilhadeira, o trator e o caminhão em linhas marginais à produção.

Nesse sentido, pode-se afirmar que o óleo diesel não é, no caso em análise, consumido no curso da industrialização nem integrado ao produto final como elemento indispensável à sua composição. Dessa forma, o combustível em comento não se enquadra, para efeito de direito ao crédito do ICMS, como produto intermediário, conforme se extrai do disposto na alínea "b" do citado inciso V do art. 66 e da Instrução Normativa SLT nº 01/1986.

O aproveitamento do crédito relativo ao ICMS incidente nas aquisições de óleo diesel encontra-

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

se vedado até 31/12/2010, conforme dispõe o inciso III do art. 70 do RICMS/2002.

2 - Em consonância com a resposta anterior, o óleo diesel caracteriza-se, no caso em análise, como material de uso ou consumo, e como tal deverá ser lançado na escrita fiscal da Consulente.

Por fim, se da solução dada à presente consulta resultar imposto a pagar, o mesmo poderá ser recolhido sem a incidência de penalidades, observando-se o prazo de 15 (quinze) dias contados da data em que a Consulente tiver ciência da resposta, desde que o prazo normal para seu pagamento tenha vencido posteriormente ao protocolo desta Consulta, observado o disposto no art. 42 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.(grifou-se).

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

Entretanto, com relação ao produto "ÓLEO COMBUSTÍVEL BPF 1ª", nos exatos termos da Consulta de Contribuinte nº. 019/95, deve ser considerado produto intermediário, quando consumido na caldeira para produção de vapor utilizado no processo de industrialização, *in verbis*:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 019/95

ASSUNTO

PRODUTO INTERMEDIÁRIO - CRÉDITO DO ICMS - São compreendidos entre os produtos intermediários, para efeito de crédito, aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição (art. 144, inc. II, "b", do RICMS/MG).

EXPOSIÇÃO

A consulente, estabelecida neste Estado, com atividade principal de indústria de laticínios, informa que "tanto a matriz como algumas de suas filiais recebem o leite in natura para resfriamento e posterior transferência para as fábricas, onde tal mercadoria é industrializada".

Informa, ainda, que adquire de fornecedores de outras unidades da Federação óleo combustível, "utilizado na 1ª fase do processo industrial como elemento principal e indispensável para a geração do vapor, empregado na pasteurização, esterilização e limpeza dos equipamentos".

(...)

CONSULTA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1 - Poderá se creditar do ICMS - substituição tributária destacado nas notas fiscais de compra de óleo combustível, "o qual mantém contato físico direto com o produto em elaboração"?

(...)

RESPOSTA

1 - Preliminarmente, esclarecemos que são compreendidos entre os produtos intermediários, para efeito de crédito do imposto, aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição.

Na hipótese em tela, para que seja enquadrado como produto intermediário, é necessário que o óleo combustível desenvolva atuação particularizada, essencial e específica dentro da linha central de produção. Nesses termos, tal produto será considerado como intermediário quando consumido na caldeira para produção de vapor utilizado na pasteurização, concentração do leite para produção e secagem do leite em pó e pasteurização do creme para produção de manteiga. Nessas condições, o valor do imposto relativo à sua entrada poderá ser abatido sob a forma de crédito, desde que (por se tratar de mercadoria sujeita regime da substituição tributária) o fornecedor tenha informado no corpo da nota fiscal o valor da base de cálculo sobre a qual já incidiu o ICMS, o valor deste, a alíquota aplicada e a saída dos produtos da consulente se dê tributada normalmente (arts. 144, II, b; 153 e 154, do RICMS/MG, c/c INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT 01/86).

Salientamos que a entrada do óleo combustível consumido na produção de vapor utilizado na limpeza e esterilização dos equipamentos não gera crédito do ICMS, visto que a sua participação se dá à margem da linha central de produção (art. 153, incs. II e III do RICMS c/c I.N. SLT 01/86).

(...)

A propósito, a consulente poderá providenciar um levantamento técnico do "quantum" de combustível é consumido no processo industrial, para a produção do vapor utilizado, por exemplo, na pasteurização do leite e do creme, na concentração do leite para produção e secagem do leite em pó e na higienização, limpeza e esterilização dos equipamentos. De posse do laudo (que deve ser fornecido por empresa idônea) submetê-lo à apreciação da Administração Fazendária de sua circunscrição." (grifou-se).

O produto acima citado deve ser considerado como intermediário, pois é empregado diretamente na industrialização, estando de acordo com a autorização de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

crédito prevista no art. 66, inciso V, do RICMS/02, por ser fonte de energia para o processo de industrialização, similar à elétrica.

Aliás, em várias outras consultas, a SEF/MG defendeu a idéia de que os “combustíveis”, quando utilizados como insumos energéticos em caldeiras que participem diretamente do processo produtivo, devem ser considerados produtos intermediários.

Assim, em se caracterizando os produtos como material de uso e consumo e bens alheios, corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

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

Art. 5º - (...)

§ 1º - o imposto incide sobre:

(...)

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

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

(...)

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

Art. 12 -

(...)

§ 2º na hipótese de operação ou prestação interestadual que tenha destinado mercadoria ou serviço a contribuinte domiciliado neste Estado, na condição de consumidor ou usuário final, fica este obrigado a recolher o imposto resultante da aplicação da diferença entre a alíquota interna e a interestadual que houve incidido sobre aquela operação ou prestação.

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, conforme análise proferida em relação ao estorno dos créditos apropriados pela Recorrida, as exigências devem ser decotadas na hipótese de aquisições interestaduais do produto “ÓLEO COMBUSTÍVEL BPF 1A” excluído acima.

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

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir apenas as exigências fiscais relativas ao óleo combustível BPF, observando-se a reformulação efetuada pelo Fisco às fls. 1337/1376. Vencidos, em parte, os Conselheiros André Barros de Moura e Antônio César Ribeiro (Revisor) que também excluíam as exigências relativas ao material de limpeza e assepsia de garrafas e, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, que lhe negava provimento nos termos do acórdão recorrido. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Éder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor), René de Oliveira e Sousa Júnior, André Barros de Moura e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

Sala das Sessões, 28 de janeiro de 2011.

**Mauro Heleno Galvão
Presidente**

**José Luiz Drumond
Relator**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	3.668/11/CE	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000163264-48	
Recurso de Revisão:	40.060128753-71	
Recorrente:	2ª Câmara de Julgamento	
Recorrida:	Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV	
Proc. S. Passivo:	Peter de Moraes Rossi/Outro(s)	
Origem:	DF/Contagem	

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, 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.

Data venia dos votos majoritários, observa-se dos autos, tal qual decidido nos Acórdãos 892/89/CS e, mais recentemente, os de n.ºs 19.088/09/1ª e 19.054/09/3ª, que os produtos relativos ao material de limpeza e assepsia de garrafas são mesmo intermediários, já que não se pode afastar o entendimento de que o processo industrial da Autuada encerra-se com o engarrafamento do produto e posterior saída da mercadoria do estabelecimento industrial.

Assim, a limpeza e assepsia de garrafas ocorrem na linha direta de produção, razão pela qual os produtos noticiados são “intermediários”.

Pelo exposto, excludo, também, as exigências fiscais relativas ao material de limpeza e assepsia de garrafas além da exclusão do óleo combustível BPF.

Sala das Sessões, 28 de janeiro de 2011.

**Antônio César Ribeiro
Conselheiro**