

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.809/12/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000153299-23
Recurso de Revisão: 40.060130911-79
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento
Recorrida: Alvorada do Bebedouro S/A - Açúcar e Álcool
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. Reformada a decisão para restabelecer as exigências relativas aos materiais empregados no tratamento da água utilizada nas caldeiras e na torre de resfriamento, no período anterior 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. Reformada a decisão para restabelecer as exigências relativas aos materiais empregados no tratamento da água utilizada nas caldeiras e na torre de resfriamento, no período anterior a 04/08/01.

Recurso de Revisão conhecido por unanimidade e parcialmente provido por maioria de votos.

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).

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 19271/11/2ª, pelo voto de qualidade, julgou 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 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.

DECISÃO

Constatada a condição de admissibilidade capitulada no art. 163, I, § 2º do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade e desfavorável à Fazenda Pública Estadual, revela-se cabível o presente Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara de Julgamento.

Conforme asseverado no relatório da presente decisão, a autuação versa 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 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).

Tendo em vista que a decisão vencedora pelo voto de qualidade no acórdão recorrido é desfavorável à Fazenda Pública Estadual por excluir 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, cumpre ressaltar que esta decisão cinge-se à referida matéria.

Antes mesmo de se verificar a imputação fiscal, importante analisar a questão da decadência asseverada no acórdão recorrido, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Autuada 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, não prevalece o entendimento quanto a questão da decadência levantada no acórdão recorrido.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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*).

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**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

resfriamento de indústria de laticínios, não sendo os mesmos considerados produtos intermediários.

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 127/99

[...]

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, atuando no ramo se 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.

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 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.” (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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Assim, verifica-se necessário reformar a decisão recorrida para restabelecer 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, tanto em relação ao aproveitamento indevido de crédito quanto ao ICMS devido em função do diferencial de alíquotas.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para restabelecer as exigências relativas aos materiais empregados no tratamento da água utilizada nas caldeiras e na torre de resfriamento no período anterior a 04/08/01. Vencidos os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida e Luciana Mundim de Mattos Paixão, que lhe negavam provimento nos termos da decisão recorrida. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, os Conselheiros José Luiz Drumond (Revisor) e Marco Túlio da Silva.

Sala das Sessões, 10 de fevereiro de 2012.

Maria de Lourdes Medeiros
Presidente

André Barros de Moura
Relator

cam