

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.906/12/CE Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000167890-22  
Recurso de Revisão: 40.060131692-24, 40.060131771-46  
Recorrente: Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV  
IE: 740358740.00-44  
Fazenda Pública Estadual  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual, Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV  
Proc. S. Passivo: Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)  
Origem: DF/Betim

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS decorrentes de aquisição de materiais considerados pelo Fisco como destinados ao uso e consumo do estabelecimento. Procedimento fiscal respaldado pelo art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c” da Constituição Federal, art. 20 da Lei Complementar n.º 87/96 e art. 70, inciso III do RICMS/02. Entretanto, devem ser excluídas as exigências fiscais relativas a: hipoclorito de sódio, polímero CH 409, sulfato de alumínio e cal hidratado pó CA, na proporção do tratamento da água utilizada no processo de produção; materiais utilizados na limpeza e assepsia de garrafas. Excluídas, em parte, as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75.

**ALÍQUOTA DE ICMS – DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - OPERAÇÃO INTERESTADUAL.** Imputação fiscal de falta de recolhimento do diferencial de alíquota de ICMS referente às aquisições interestaduais de materiais considerados pelo Fisco como destinados ao uso e consumo do estabelecimento. Procedimento fiscal respaldado no art. 6º, inciso II c/c o 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. Excluídas as exigências relativas aos produtos cujo crédito deve ser admitido.

Recurso de Revisão 40.060131692-24 conhecido e não provido à unanimidade. Recurso de Revisão 40.060131771-46 conhecido à unanimidade e parcialmente provido pelo voto de qualidade.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro a junho de 2009, em face de:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1) aproveitamento de crédito do imposto destacado em notas fiscais referentes a aquisições de materiais destinados ao uso/consumo;

2) falta de recolhimento do diferencial de alíquota referente a aquisições de mercadorias destinadas ao uso/consumo oriundas de outras unidades da Federação.

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

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 19.563/12/2ª, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências relativas aos seguintes produtos: 1) hipoclorito de sódio, polímero CH 409, sulfato de alumínio e cal hidratado pó CA, na proporção do tratamento da água utilizada no processo de produção; 2) materiais utilizados na limpeza e assepsia de garrafas; 3) gás liquefeito de petróleo utilizado nas empilhadeiras. Vencidos, em parte, os Conselheiros Mauro Heleno Galvão (Revisor) e Carlos Alberto Moreira Alves, que não acatavam a exclusão das exigências relativas ao gás liquefeito de petróleo utilizado nas empilhadeiras.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente, por intermédio de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 872/880, contra o qual a Fazenda Pública Estadual se manifesta às fls. 923/933.

Contestando o Recurso da Fazenda Pública Estadual, a Recorrente interpõe contrarrazões, às fls. 935/941.

---

### **DECISÃO**

Superada, de plano, as condições de admissibilidade capitulada no art. 163, inciso I, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), 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.

Considerando que a fundamentação do Acórdão recorrido não se contrapõe à decisão ora tomada por esta Câmara Especial, exceto quanto às exigências restabelecidas relativas ao combustível utilizado nas empilhadeiras, transcreve-se parte daquela decisão, conforme a seguir.

### **Do Mérito**

Trata a Autuação sobre imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro a junho de 2009, em face de:

1) aproveitamento de crédito do imposto destacado em notas fiscais referentes a aquisições de materiais destinados ao uso/consumo;

2) falta de recolhimento do diferencial de alíquota referente a aquisições de mercadorias destinadas ao uso/consumo oriundas de outras unidades da Federação.

No Recurso apresentado a Recorrente, combate, especificamente, os estornos promovidos em relação aos produtos de manutenção e de assepsia das

instalações fabris, manifestando o entendimento de que os demais produtos já se inserem na condição de produto intermediário.

De início cabe fazer uma ressalva à primeira peça de defesa apresentada na parte na qual sustenta que o art. 70 do atual Regulamento do ICMS não é aplicável a todo o período fiscalizado, “*valendo dizer, no particular, que o auto de infração enseja nulidade parcial a ser declarada por Vossas Senhorias, o que desde já se requer, pois não se fez constar a previsão legal da imputação alegada. Com efeito, as regras do RICMS/MG-2002 só valem a partir de então. É nulo o auto, no que pertine aos fatos geradores ocorridos entre 2001 e 2002.*” (fl. 500 dos autos – fl. 04 da impugnação)

Foram citados pela Fiscalização, de forma expressa, dispositivos da Lei n.º 6.763/75 e diversos artigos do Regulamento do ICMS de 2002, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02, dentre eles o art. 70 que ampara a glosa dos créditos efetuada na presente autuação.

Desta forma, não cabe qualquer consideração sobre a arguição de nulidade no que pertine a fatos geradores ocorridos entre 2001 e 2002, que não são objeto do presente lançamento.

No que tange ao mérito propriamente dito, o presente lançamento versa acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro a junho de 2009, em face de que, no entendimento da Fiscalização, a ora Recorrente teria apropriado indevidamente o imposto destacado em notas fiscais referentes a aquisições de materiais destinados ao uso/consumo, conforme relacionado no Anexo 1 ao Auto de Infração (fls. 13/18) e deixado de recolher o diferencial de alíquota referente a aquisições de mercadorias destinadas ao uso/consumo oriundas de outras unidades da Federação, conforme relação constante do Anexo 2 ao Auto de Infração (fls. 19/22).

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º - Salvo determinação em contrário da legislação tributária, quando a operação ou prestação subsequente estiver beneficiada redução da base de cálculo, o crédito 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.

Já o Regulamento do ICMS cuida da questão do aproveitamento de créditos do ICMS, dentre outros, no art. 66, assim determinando:

### Capítulo II

#### Do Crédito do Imposto

Art. 66 - Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

I - ao serviço de transporte ou de comunicação prestado ao tomador, observado o disposto no § 2º deste artigo;

II - à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º e 6º deste artigo;

III - à entrada de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, observado o disposto no § 4º deste artigo;

IV - às mercadorias, inclusive material de embalagem, adquiridas ou recebidas no período para comercialização;

V - a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, observando-se que:

(...)

b - são compreendidos entre as matérias-primas e os produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição;

(...)

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

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

É exatamente neste conceito que se inserem alguns dos produtos cujos créditos foram objeto de estorno neste processo.

Esta afirmação é confirmada pelo laudo pericial anexado aos autos.

Contudo, vários outros produtos não podem ser classificados como intermediários, como quer a Recorrente, por não se enquadrarem na definição contida na Instrução Normativa SLT nº 01/86, segundo a qual, produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto, e também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

Na mesma linha, a referida Instrução Normativa nº 01/86 estabelece que não são produtos intermediários as partes e peças de máquinas, aparelhos ou equipamentos, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

Em resposta aos quesitos apresentados pela Câmara de Julgamento o Perito elaborou o quadro de fls. 788/789 contendo a descrição dos produtos e o local de utilização dos mesmos, elaborou, também, fluxograma do processo produtivo da Recorrente (fls. 790/791), bem como apresentou a função desempenhada por cada produto no processo produtivo às fls. 795.

Esclarece o Perito que os produtos hipoclorito de sódio, polímero CH 409, sulfato de alumínio sólido e cal hidratada pó CA, quando utilizados na estação de Tratamento de Água (ETA), são consumidos integralmente na linha de produção e que os outros produtos não possuem tal característica.

Ressalta o Perito que o produto hipoclorito de sódio adicionado à água, proveniente de captação fluvial e de poços artesianos, descontaminam-a de micro organismos.

No que tange ao sulfato de alumínio e os polímeros explica o Perito que eles realizam a floculação de elementos sólidos existentes no líquido (agregação e separação

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de impurezas), enquanto a cal hidratada promove sua alcalinização (ajuste de correção e pH).

Informa, ainda, o Perito que após o devido tratamento da água ela é inserida no processo produtivo na qualidade de matéria prima, ressalvando que o hipoclorito de sódio tanto pode ser utilizado na ETA (Estação de Tratamento de Água) como na ETEI (Estação de Tratamento de Água e Afluentes). Frisa que, nesta segunda condição a água não é parte integrante do processo produtivo.

A parcela dos produtos eventualmente utilizada na ETEI (Estação de Tratamento de Água e Afluentes), por se tratar de ação após o encerramento do processo produtivo propriamente dito, de acordo com a legislação estadual à qual o Conselho de Contribuintes está adstrito em seu julgamento, caracteriza-se como material de uso e consumo, não possível o aproveitamento do respectivo crédito.

No que se refere aos produtos de assepsia de equipamentos e instalações (detergente, soda, sanitizante, soda cáustica, ácido nítrico, etc.) relacionados nas planilhas de fls. 24 e 795, correto o enquadramento dos mesmos como materiais de uso e consumo, nos termos da legislação estadual.

Com referência aos produtos graxas e óleos lubrificantes extrai-se da perícia que estes são utilizados na lubrificação de máquinas e equipamentos (fl. 778) da instalação fabril.

Assim, verifica-se que tais produtos também são utilizados em linha marginal, fora da linha de produção, considerados, à luz da legislação estadual, materiais de uso/consumo do estabelecimento.

No tocante à exigência de diferença de alíquota, verifica-se que ela alcança as mercadorias entradas no estabelecimento classificadas como materiais de uso/consumo, bem como as classificadas como bens do ativo permanente, alheios ou não à atividade, nos termos do art. 5º, § 1º, item 6, c/c art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º, todos da Lei nº 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

Entretanto, conforme análise proferida em relação ao estorno dos créditos apropriados pela Recorrente, as exigências de diferença entre as alíquotas interna e interestadual devem ser decotadas na hipótese de aquisições interestaduais dos produtos excluídos e considerados produtos intermediários.

Por fim, em relação ao crédito de ICMS relativo às aquisições de gás liquefeito de petróleo utilizado nas empilhadeiras, entende essa Câmara Especial que a decisão da 2ª Câmara deve ser reformada e os fundamentos para o restabelecimento das exigências encontram-se no voto vencido proferido pelo Conselheiro Mauro Heleno Galvão, conforme excertos do Acórdão nº 19.563/12/2ª que se transcreve:

“Conforme foi demonstrado pela Fiscalização o GLP é utilizado pela Autuada fora do seu processo produtivo, conforme consta do Anexo 3 ao Auto de Infração.

O referido produto não é insumo ou matéria-prima para o processo produtivo da Autuada e não pode ser caracterizado como produto intermediário, haja vista que não se enquadra na definição da norma tributária disciplinada no art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02 e na Instrução Normativa 01/86”.

Senão, veja-se:

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:

(...)

V - a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, observando-se que:

(...)

b) são compreendidos entre as matérias-primas e os produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição;

“Portanto, os requisitos da legislação tributária não foram atendidos em relação ao GLP utilizado nas empilhadeiras, razão pela qual mantenho as exigências

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fiscais em relação a este produto constante do lançamento tributário.”

Logo, verifica-se que a utilização do GLP em empilhadeiras na movimentação de materiais não é passível de aproveitamento de crédito.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de substabelecimento. Quanto ao Recurso nº 40.060131692-24 - Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, à unanimidade, em negar-lhe provimento. Quanto ao Recurso nº 40.060131771-46 – da Fazenda Pública Estadual, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito pelo voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial para restabelecer as exigências relativas ao GLP utilizado nas empilhadeiras. Vencidos, em parte, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor), André Barros de Moura e Luciana Mundim de Mattos Paixão, que lhe negavam provimento, nos termos do acórdão recorrido. Vencidos, também em parte, os Conselheiros José Luiz Drumond (Relator) e Ivana Maria de Almeida, que lhe davam provimento parcial para restabelecer, além das exigências relativas ao GLP utilizado nas empilhadeiras, às dos materiais de limpeza e assepsia das garrafas. Designada relatora a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros. Pela Recorrente, sustentou oralmente a Dra. Cíntia Tavares Ferreira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Francisco de Assis Vasconcelos Barros. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor), José Luiz Drumond, André Barros de Moura, Ivana Maria de Almeida e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Sala das Sessões, 06 de julho de 2012.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente / Designada**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.906/12/CE Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000167890-22  
Recurso de Revisão: 40.060131692-24, 40.060131771-46  
Recorrente: Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV  
IE: 740358740.00-44  
Fazenda Pública Estadual  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual, Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV  
Proc. S. Passivo: Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)  
Origem: DF/Betim

Voto proferido pelo Conselheiro José Luiz Drumond, 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.

Trata a acusação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS de matérias de uso e consumo, no período de janeiro a junho de 2009, e falta de recolhimento do ICMS-Diferença de alíquotas referente às aquisições interestaduais dos materiais considerados de uso e consumo.

O processo esteve na 2ª Câmara de Julgamento, na sessão do dia 07/03/12, que, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências relativas aos seguintes produtos: 1) hipoclorito de sódio, polímero CH 409, sulfato de alumínio e cal hidratado pó CA, na proporção do tratamento da água utilizada no processo de produção; 2) materiais utilizados na limpeza e assepsia de garrafas; 3) gás liquefeito de petróleo utilizado nas empilhadeiras.

Em face de a decisão ter sido pelo voto de qualidade e desfavorável à Fazenda Pública Estadual, a Câmara Especial, na sessão do dia 06/07/12, apreciando os recursos, decidiu restabelecer somente as exigências referentes ao gás liquefeito de petróleo utilizado nas empilhadeiras, mantendo a exclusão da Câmara Comum para os produtos hipoclorito de sódio, polímero CH 409, sulfato de alumínio e cal hidratado pó CA, na proporção do tratamento da água utilizada no processo de produção e materiais utilizados na limpeza e assepsia de garrafas.

Contudo, com o devido respeito, os produtos utilizados nas assepsias de garrafas e equipamentos não podem ser classificados como intermediários, de forma a assegurar o direito ao creditamento do imposto, por não se enquadrarem na definição contida na Instrução Normativa SLT nº 01/86, segundo a qual, produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

produto, e também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

A citada Instrução Normativa define como consumido diretamente no processo de industrialização o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

Verifica-se pelo fluxograma do processo produtivo da Autuada, elaborado pelo *Expert* que realizou a perícia (fls. 790/791), bem como pela função desempenhada por cada produto no processo produtivo (fls. 795), que a utilização dos produtos na higienização e desinfecção de equipamentos, garrafas, vasilhames, tubulações, tanques, etc, se dá nas fases de fermentação e lavadora de garrafas, ou seja, em linhas marginais e independentes.

Assim, por não atender o conceito de produto intermediário estabelecido pela legislação tributária estadual, esses produtos são de uso e consumo, cujo direito ao crédito do imposto somente é possível a partir de janeiro de 2020.

**Sala das Sessões, 06 de julho de 2012.**

**José Luiz Drumond  
Conselheiro**