

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.142/13/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000172050-67  
Recurso de Revisão: 40.060134675-43, 40.060134578-07  
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento  
Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV  
IE: 740358740.03-89  
Recorrida: Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV, Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)  
Origem: DF/Contagem

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO - ATIVO PERMANENTE E MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Acusação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo e de bens destinados ao ativo permanente alheio à atividade do estabelecimento, portanto, em desacordo ao previsto no art. 70, incisos III e XIII do RICMS/02 e Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que vedam a apropriação de tais créditos. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada em razão de reincidência prevista no art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Exclusão, pela Câmara *a quo*, das exigências relativas ao óleo combustível BPF utilizado no setor de xaroparia, ao óleo diesel utilizado como insumo energético, ao catalisador combustão óleo BPF, aos filtros F30, FS 15P, à manta filtrante e ao gás GLP utilizado nas empilhadeiras. Restabelecidas as exigências referentes ao catalisador combustão óleo BPF, aos filtros F30, FS 15P, à manta filtrante e ao gás GLP utilizado nas empilhadeiras. Reformada a decisão recorrida.

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - ATIVO PERMANENTE - OPERAÇÃO INTERESTADUAL.** Acusação fiscal de falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a uso e consumo/ativo permanente, nos termos do art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º da Lei nº 6.763/75, e art. 42, § 1º do RICMS/02. Exigências fiscais de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Exclusão, pela Câmara *a quo*, das exigências referentes ao óleo combustível BPF utilizado no setor de xaroparia, ao óleo diesel utilizado como insumo energético, ao catalisador combustão óleo BPF, aos filtros F30, FS 15P, à manta filtrante e ao gás GLP utilizado nas empilhadeiras. Restabelecidas as exigências referentes ao catalisador

combustão óleo BPF, aos filtros F30, FS 15P, à manta filtrante e ao gás GLP utilizado nas empilhadeiras. Reformada a decisão recorrida.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM PARA O ATIVO PERMANENTE - PROPORCIONALIDADE.** Constatado recolhimento a menor do imposto, tendo em vista o aproveitamento indevido de créditos relativos a aquisições de bens para o ativo permanente, diretamente no livro de Registro de Entradas, sem que fosse observada a proporcionalidade prevista no art. 66, § 3º da Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada em razão de reincidência prevista no art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75. Correta a glosa dos créditos efetuada pela Fiscalização. Concessão à Autuada, pela Câmara *a quo*, do crédito do imposto à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) mês no período fiscalizado, observadas as normas contidas no art. 66, § 3º do RICMS/02. Mantida a decisão recorrida.

**Recurso de Revisão nº 40.060134578-07 - Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV conhecido à unanimidade e não provido pelo voto de qualidade. Recurso de Revisão de Revisão nº 40.060134675-43 - 2ª Câmara de Julgamento conhecido à unanimidade e parcialmente provido pelo voto de qualidade.**

---

## **RELATÓRIO**

As exigências fiscais decorrem das seguintes irregularidades praticadas pela Autuada, no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2010:

1 – aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes a aquisições de material de uso e consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento;

2 – falta de recolhimento do diferencial de alíquotas relativo às aquisições de materiais de uso e consumo e ativo permanente, assim escriturados e, também, com relação aos materiais/bens, objeto dos estornos efetuados no lançamento em análise;

3 – aproveitamento integral e de uma única vez, diretamente no livro de Registro de Entradas, de créditos de ICMS relativos a aquisições de bens destinados ao ativo permanente da Empresa, em detrimento do aproveitamento de 1/48 (um quarenta e oito avos) mês;

4 – aproveitamento indevido de créditos de ICMS, mediante escrituração no livro de Apuração de ICMS, na rubrica “outros créditos”, créditos de ICMS referentes a material de uso e consumo.

Exigência de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada em razão de reincidência prevista no art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 19.999/13/2ª, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 4554/4555 e, ainda, para: 1) excluir as exigências referentes ao óleo combustível BPF utilizado no setor de xaroparia, bem como com relação ao óleo diesel, utilizados como insumos energéticos; 2) com relação à irregularidade de

aproveitamento indevido de créditos do Ativo Permanente de forma integral conceder à Impugnante créditos do imposto à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) mês, no período fiscalizado, observadas as normas contidas no art. 66, § 3º do RICMS/02; 3) excluir as exigências relativas ao catalisador combustão óleo BPF; 4) excluir as exigências relativas a filtros F30, filtro FS 15P e manta filtrante; 5) excluir as exigências relativas ao gás GLP utilizado nas empilhadeiras. Vencidos, em parte, os Conselheiros Fernando Luiz Saldanha (Relator) e Ricardo Wagner Lucas Cardoso, que o julgavam parcialmente procedente, para acatar somente os itens 1 e 2 acima descritos, nos termos do parecer da Assessoria. Vencido, em parte, o Conselheiro André Barros de Moura (Revisor) que excluía, também, todos os materiais utilizados na assepsia e higiene das garrafas.

Inconformada, a Recorrente/Autuada interpõe, tempestivamente, por intermédio de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 4774/4794, requerendo, ao final, que lhe seja dado provimento.

Também, como a decisão recorrida deu-se pelo voto de qualidade e é desfavorável, em parte, à Fazenda Pública Estadual, fez-se necessário o reexame da matéria pela Câmara Especial de Julgamento, nos termos do disposto no § 2º do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA.

---

## **DECISÃO**

### **Da Preliminar**

Superada, de plano, as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do RPTA, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, revelam-se cabíveis os Recursos de Revisão interpostos.

### **Do Mérito**

Cumpra de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido, interposto pela Recorrente/Autuada, devolve à Câmara Especial o conhecimento de toda matéria nele tratada.

Em sede de recurso de revisão, a Recorrente/Autuada aborda todos os pontos que foram trazidos na impugnação, referentes aos itens a seguir mencionados, não acatados pela decisão recorrida:

- aproveitamento de créditos de ICMS referentes a aquisições de materiais utilizados para assepsia de garrafas e limpeza das instalações fabris;

- aproveitamento de créditos de ICMS referentes a aquisições de refrigeradores, mesas e racks cedidos em comodato aos pontos de venda dos bens produzidos pela Recorrente;

- aproveitamento de créditos de ICMS referentes a aquisições de materiais utilizados na Estação de Tratamento de Esgoto – (ETE) e Estação de Tratamento de Água (ETA);

- aproveitamento de créditos de ICMS referentes a aquisições de materiais utilizados na manutenção;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- aproveitamento de créditos de ICMS referentes a aquisições de combustível utilizado nos veículos de venda.

Registre-se, também, que esta decisão engloba o reexame da matéria cuja decisão foi contrária à Fazenda Pública Estadual, inclusive aquela não decidida pelo voto de qualidade, nos termos do disposto no § 2º do art. 163 c/c o parágrafo único do art. 168, todos do RPTA.

Mencione-se que os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG de fls. 4695/4730 foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo acréscimos e pequenas alterações.

Vale destacar, inicialmente, que 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 nº 87/96, que assim determina:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

(...)

Na esteira da Lei Complementar nº 87/96, o Estado de Minas Gerais disciplinou o aproveitamento de créditos de ICMS estabelecendo, no art. 31 da Lei nº 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 subsequentes:

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 subsequente, 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 alheio à atividade do estabelecimento.

§ 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, presume-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, que assim determina:

Capítulo II

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 imobilizado do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º e 12 a 16 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 2020. (grifou-se)

Assim, o Regulamento do ICMS define qual é o produto intermediário que enseja direito a crédito do ICMS.

Contudo, os produtos cujos créditos foram estornados, utilizados na limpeza de instalações e na assepsia de garrafas, na manutenção de máquinas e na Estação de Tratamento de Esgoto – (ETE) e no laboratório/ETA, não podem ser classificados como intermediários, como quer a Recorrente/Autuada, 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.

Pela própria natureza dos produtos utilizados nas atividades retromencionadas, percebe-se, nitidamente que não se enquadram nessa definição.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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 sua substituição.

Ainda, no que se refere ao conceito de bens ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, para fins de vedação ao crédito do ICMS, tem-se a IN DLT/SRE nº 01/98:

Dispõe sobre bens ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, para fins de vedação ao crédito do ICMS.

(...)

RESOLVE:

Art. 1º - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento:

I - os veículos de transporte pessoal;

II - os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que:

a - sejam utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto;

b - sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa;

c - não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços.

III - as mercadorias ou os serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento.

Art. 2º - Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 3º - Fica reformulada toda e qualquer orientação dada em desacordo com esta Instrução Normativa.

Passa-se à análise pontual dos itens, cujos créditos foram estornados, classificados pela Fiscalização como de uso e consumo ou alheio à atividade do estabelecimento, considerando-se a legislação supra e as informações trazidas pelas partes aos autos.

**Materiais utilizados para assepsia de garrafas e limpeza de instalações**

A Fiscalização classificou como materiais de uso e consumo os produtos de limpeza (detergente limpeza, detergente para limpeza de mão, sanitizante, soda cáustica, gás butano, ácido nítrico 53, hipoclorito sódio líquido, hipoclorito cálcio, aditivos, etc.), relacionados na planilha de fls. 4561/4636.

Nesse grupo, conforme informação da Recorrente/Autuada em resposta à intimação da Fiscalização, “CD” de fls. 156, a glosa dos créditos efetuada restringiu-se aos produtos utilizados, basicamente, na limpeza, higienização ou esterilização de vasilhames, equipamentos ou instalações industriais.

Pela própria natureza dos produtos objeto desse item da presente autuação, percebe-se nitidamente que não se enquadram na definição de produto intermediário dada pelas normas retromencionadas.

Esse entendimento é corroborado pela resposta dada pela Superintendência de Tributação (SUTRI) à Consulta de Contribuinte nº 128/00, *in verbis*:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 128/00

PTA Nº 16.000047689-70

CONSULENTE: MAROCA & RUSSO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

ORIGEM: RIO CASCA - MG

ASSUNTO:

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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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 TJMG sobre matéria similar à ora apreciada, a exemplo dos Embargos Infringentes na Apelação Cível nº 20.184/4 de 22/08/91, conforme trecho do voto a seguir 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SIMILARES) NÃO PODEM SER CONSIDERADOS INTERMEDIÁRIOS NA OBTENÇÃO DE BEBIDAS E REFRIGERANTES, POR ISSO NÃO OS CONSIDERANDO PARA O CÔMPUTO FINAL DO PRODUTO PARA GERAR O CRÉDITO DE ICM, FUNDADO NO PRINCÍPIO DA NÃO 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 retrotranscritos, em decisão mais recente, o mesmo Tribunal, decidiu no Processo nº 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.

Recentemente, o TJMG, analisando a questão do aproveitamento de créditos de ICMS, referente à entrada de material de limpeza de vasilhames e lubrificação de maquinário, nos autos de embargos à execução fiscal, decidiu pela improcedência do pedido. Confira-se:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS DE CONSUMO. IMPROCEDÊNCIA DO PEDIDO. A ENTRADA DE BENS NO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE, QUANDO NÃO INTEGRAM O PRODUTO FINAL, MAS SÃO DESTINADOS AO CONSUMO, NÃO IMPLICA CRÉDITO PARA COMPENSAÇÃO COM O MONTANTE DO IMPOSTO DEVIDO NAS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES SEGUINTE. RECURSO NÃO PROVIDO.

(...)

À APELANTE SUSTENTA QUE A FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE MINAS GERAIS NÃO RESPEITOU O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS. AFIRMA QUE O APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DO IMPOSTO REPUTADO INDEVIDO PELO FISCO,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONFORME O AUTO DE INFRAÇÃO, REFERE-SE À AQUISIÇÃO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS CONSUMIDOS IMEDIATA E INTEGRALMENTE NO CURSO DA INDUSTRIALIZAÇÃO. RESSALTA QUE JUNTOU AOS AUTOS PROVA PERICIAL QUE DEMONSTRA QUE OS PRODUTOS QUÍMICOS, TAIS COMO SODA CÁUSTICA, LUBRIFICANTES DE ESTEIRAS E DETERGENTE ALCALINO, INSEREM-SE INTEGRALMENTE NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, CABENDO, PORTANTO, O CRÉDITO DO ICMS NO MOMENTO DA ENTRADA DE TAIS PRODUTOS NO ESTABELECIMENTO (F. 131/140 - TJ).

A APELADA DIZ QUE OS PRODUTOS RELACIONADOS À F. 11-TJ DOS AUTOS SÃO UTILIZADOS EM ETAPAS QUE ANTECEDEM A INDUSTRIALIZAÇÃO (LIMPEZA DE VASILHAMES E LUBRIFICAÇÃO DE MAQUINÁRIO), NÃO INTEGRANDO O PRODUTO FINAL, O QUE JUSTIFICA A AUTUAÇÃO FISCAL QUE DETERMINOU O ESTORNO DO CRÉDITO DO ICMS INCIDENTE NA ENTRADA (F. 196/198 - TJ). A SENTENCIANTE ENTENDEU QUE NÃO HÁ, NOS AUTOS, COMPROVAÇÃO DE QUE OS PRODUTOS UTILIZADOS NA DESINFECÇÃO DE VASILHAMES E NA LUBRIFICAÇÃO DE ESTEIRAS SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO.

NÃO SUBSISTE A PRETENSÃO DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE ICMS, POR AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE CONSUMO, EM FACE DE VEDAÇÃO LEGAL, O QUE NÃO IMPLICA OFENSA À REGRA DA NÃO CUMULATIVIDADE PREVISTA NO ART. 155, § 2º, I DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

O LAUDO PERICIAL, QUE FOI JUNTADO COM O PROPÓSITO DE SER ADMITIDO COMO PROVA EMPRESTADA, INDICA QUE AS MERCADORIAS LEVADAS A CRÉDITO PELA EMBARGANTE NÃO INTEGRAM SEU PRODUTO FINAL (F. 90/98-TJ).

EXTRAI-SE DOS ELEMENTOS APRESENTADOS PELA RECORRENTE QUE OS MATERIAIS REFERIDOS À F. 11-TJ SÃO AUXILIARES E NÃO INTEGRANTES DAS MERCADORIAS FABRICADAS.

REITERO QUE OS MATERIAIS, PARA SEREM CONSIDERADOS COMO PRODUTOS CONSUMIDOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, DEVEM TER UTILIZAÇÃO ÚNICA E POR MEIO DELA INTEGRAR O PRODUTO FINAL. O ICMS É UM IMPOSTO NÃO CUMULATIVO, COMPENSANDO O QUE FOR DEVIDO EM CADA OPERAÇÃO RELATIVA À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.

REGRA BASE DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS É A DE QUE O DIREITO A CRÉDITO POR ENTRADAS VINCULA-SE À EXISTÊNCIA DE DÉBITOS POR SAÍDAS, CONSIDERANDO-SE, NECESSARIAMENTE, O CICLO DE PRODUÇÃO E CIRCULAÇÃO ATÉ A CHEGADA AO CONSUMIDOR FINAL. NESSE SENTIDO, RELATIVAMENTE À PRODUÇÃO DE MERCADORIAS, SÓ GERA DIREITO A CRÉDITO A ENTRADA DE MATÉRIA-PRIMA INDISPENSÁVEL AO PROCESSO DE PRODUÇÃO, CIRCULAÇÃO, PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS QUE RESULTEM EM PRODUTOS E SERVIÇOS TRIBUTADOS SUBSEQÜENTEMENTE. FORA DESTES CICLO SERÃO MATERIAIS DE

USO, CONSUMO OU ALHEIOS À ATIVIDADE, O QUE NÃO GERA DIREITO À UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO ICMS, POR FORÇA DA LIMITAÇÃO TEMPORAL ESTABELECIDA PELA LEI COMPLEMENTAR 87/96, COM SUAS ALTERAÇÕES POSTERIORES.

NO CASO, OBSERVOU-SE O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS, TENDO EM VISTA QUE A EMBARGANTE QUER SE CREDITAR DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA USO E CONSUMO DE SEU ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL, SEM SE DEBITAR.

A EMBARGANTE PRETENDE CREDITAR-SE DO ICMS DESTACADO NAS NOTAS FISCAIS CORRESPONDENTES À AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DESTINADOS AO USO E CONSUMO, SEM O CORRESPONDENTE DÉBITO DESTE IMPOSTO.

O TEXTO CONSTITUCIONAL NÃO ASSEGURA A APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO AMPLO. PREVÊ APENAS A COMPENSAÇÃO DO QUE FOR DEVIDO "EM CADA OPERAÇÃO RELATIVA À CIRCULAÇÃO" COM O MONTANTE COBRADO NAS ANTERIORES, ENSEJANDO, ASSIM, O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

POR ISSO, NÃO SE HÁ FALAR EM CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA, SE NÃO HÁ SAÍDA DO BEM.

(...)

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0223.97.013492-8/001 - COMARCA DE DIVINÓPOLIS - APELANTE(S): CERVEJARIAS KAISER BRASIL S/A - APELADO(A)(S): FAZENDA PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS - RELATOR: EXMO. SR. DES. ALMEIDA MELO. DATA DO JULGAMENTO: 05/08/2010.

Dessa forma, não merece reparos a decisão recorrida, pois falta à Recorrente/Autuada amparo legal para manutenção dos créditos do ICMS, estornados pela Fiscalização, visto que o art. 33 da Lei Complementar nº 87/96 determina que somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020.

#### **Materiais utilizados na manutenção dos equipamentos**

A Fiscalização classificou, como material de uso e consumo, os produtos como óleo lubrificante, lubrificante de esteira, crepinas c. porcas e arruelas, óleos para montagens spray, bomba de lóbulo, graxa, dentre outros.

Ressalte-se que não se pode negar a necessidade dos óleos e graxas na manutenção dos equipamentos do estabelecimento, mas isso não é condição suficiente para caracterizá-los como produto intermediário.

Tais materiais classificados pela Fiscalização na rubrica "manutenção" são utilizados em linha marginal, fora da linha de produção, considerados, conforme legislação já citada, como materiais de uso/consumo do estabelecimento.

Assim, mantém-se a decisão recorrida, tendo em vista que o retromencionado art. 33 da Lei Complementar nº 87/96, determina que somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020.

**Materiais utilizados na estação de esgoto**

A Fiscalização classificou como material de uso e consumo o polímero.

Conforme se verifica no Anexo 8 dos autos (Relatório de visita ao processo produtivo), notadamente às fls. 273/276, constatou a Fiscalização que o polímero é utilizado no setor de ETE (Estação de Tratamento de Efluentes Industriais), cuja função é tratamento de resíduos.

Alega a Recorrente/Autuada que os produtos empregados na Estação de Tratamento de Esgoto são essenciais para a obtenção do produto final por ela fabricado porque, sem o tratamento de resíduos industriais, o ciclo produtivo não se encerra, comprometendo toda a atividade empresarial, tendo em vista as exigências impostas pelos Ministérios da Agricultura e da Saúde, pelos órgãos de fiscalização sanitária, etc., a que se encontra submetida a Empresa.

Assevera a Recorrente/Autuada que o creditamento dos produtos empregados na Estação de Tratamento de Esgoto está correto porque são imediata e diretamente consumidos durante o ciclo produtivo, ostentando caráter de indiscutível essencialidade à obtenção do produto final.

Todavia, os argumentos trazidos pela Defesa não são suficientes para afastar o estorno do crédito procedido quanto a esse item do lançamento, uma vez que não se pode falar que o tratamento de efluentes esteja dentro do processo produtivo da empresa autuada.

Mencione-se que há reiteradas decisões deste Conselho, nas quais foi mantida a glosa dos créditos efetuada pela Fiscalização, quanto a esse item.

Assim, não há que se falar em reforma desse item da decisão recorrida, estando, portanto, correta a glosa dos créditos do imposto referentes ao produto utilizado no tratamento de efluentes industriais.

**Materiais utilizados para *merchandising***

A Fiscalização classificou, como material de uso e consumo, produtos de *marketing* tais como: *display*, bolacha chopp, copo descartável, guarda sol, base ombrelone, testeira, caixa térmica, régua Antártica, porta guardanapo, placa Skol, camisetas, lousa Skol, jogo americano, puxador oásis, faixa Skol, *banner*, copos, porta cerveja Brahma, caneca de chopp, balde de gelo Bohemia, inflável H2O, suporte para TV 32, avental, gargaleira, adesivo Skol litrão, cooler BR Atlético, sacola, bando Gatorade, moldura BC Cruzeiro, caneta, porta cerveja, etc. e, como bens alheios à atividade do estabelecimento, os conjuntos de mesa plástica, refrigerador, televisor, *rack*, adquiridos também com a finalidade de *marketing*, listados às fls. 4561/4636 e fls. 4637/4639 (após retificação do crédito tributário).

Deve-se destacar que a Fiscalização reformulou o crédito tributário para excluir as exigências relativas aos bens alheios à atividade (conjunto de mesas, *display*, bando, faixa, porta cerveja, adesivo), para os quais a Autuada emitiu documento fiscal estornando os créditos indevidamente apropriados.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observa-se, nos esclarecimentos prestados pela Recorrente/Autuada, que tais bens são utilizados no setor de *Merchandising*, para divulgação da marca ou para acondicionamento de Produtos Acabados nos PDVs (“cd” de fls. 156).

É de se notar, portanto, que os bens (refrigeradores, mesas, dentre outros) objeto de estorno de crédito são aqueles mencionados no item “c” da instrução supramencionada e § 3º do art. 70 do RICMS/02, conceituados pela Fiscalização como material de uso fora da atividade econômica da Recorrente/Autuada.

Mencione-se que, para o aproveitamento de crédito relacionado a bem do ativo permanente, não basta que este seja de propriedade do estabelecimento, mas, também, que seja utilizado em suas atividades operacionais, consoante disposto no § 5º do art. 66 do RICMS/02 supracitado.

Cabe informar que os citados bens não são necessários à atividade operacional da Recorrente/Autuada, que é a venda de produtos acabados para bares, restaurantes, etc., sendo, inclusive, enviados para utilização nos estabelecimentos de tais adquirentes.

Sabe-se que esses bens/materiais são comumente gravados com nomes, logotipos, frases de efeito, etc., referentes aos produtos vendidos pela Recorrente/Autuada, deixando clara a intenção de *marketing*.

Ademais, conforme várias discussões no âmbito deste Conselho, envolvendo estabelecimento da Recorrente/Autuada e outros, tais bens são cedidos em comodato a seus clientes (bares, restaurantes e similares), estando, portanto, vedada a apropriação dos créditos oriundos das entradas desses bens nos termos da Instrução Normativa nº 01/98.

Verifica-se, assim, que os bens cedidos em comodato tiveram seu crédito glosado pela Fiscalização por não satisfazerem às condições previstas na legislação tributária, pois, ao contrário do que afirma a Recorrente/Autuada, são alheios à atividade do estabelecimento, visto que não são utilizados em suas atividades operacionais, não gerando, portanto, direito ao crédito, de acordo com o art. 31, inciso III da Lei nº 6.763/75, e art. 66, § 5º, inciso II do RICMS/02, retromencionados.

Assim, correta a decisão recorrida em manter as exigências fiscais em comento, referentes a materiais que se enquadram como de uso e consumo/bens alheios.

### **Materiais utilizados na linha marginal de produção**

A Fiscalização classificou como material de uso e consumo os seguintes produtos, cujas exigências ainda estão em discussão: extran neutron, óleo combustível BPF 1ª GRANE X ANSELMO, óleo combustível tipo diesel, ácido clorídrico, catalisador combustão óleo BPF, sulfato de mercúrio, filtros F30, filtro Fo 33%, FS 15P, solução tampão, sódio oxalato, manta filtrante, aditivo, maçarico walkover c/ piezo p/ cart/, nexguard nalco 22310, detergente espuma alcalina, detergente gel ácido, dentre outros.

De acordo com as informações da Recorrente/Autuada, acostadas aos autos (CD de fls. 156), os produtos a seguir mencionados, classificados pela Fiscalização como de uso e consumo, são utilizados nos seguintes setores e funções:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- óleo combustível BPF 1ª GRANE X ANSELMO: Utilidades-Geração de Energia material, usado na geração de vapor para a linha de produção;
- catalisador combustão óleo BPF: Utilidades-Geração de Energia, aditivo para melhorar a capacidade de combustão do óleo na geração de vapor para a linha de produção;
- filtros F30, filtro FS 15P e manta filtrante: Packaging- Utilidade - Engarrafamento de produtos, utilizado na linha de engarrafamento;
- extran neutron, ácido clorídrico, sulfato de mercúrio, sódio oxalato, aditivo maçarico, detergente espuma alcalina, detergente gel ácido: Utilidade - Laboratório/ETA, Qualidade - Assepsia – Limpeza;
- solução tampão: utilidade - laboratório, tratamento efluentes.

No que se refere ao óleo combustível BPF 1ª GRANE X ANSELMO, consta, no relatório de visita ao processo produtivo (fls. 273/276), que ele é utilizado nos setores de xaroparia, lavadora de garrafa e ETA.

De acordo com várias decisões deste Conselho, considerando que a xaroparia está inserida no processo produtivo, tem-se que é cabível o aproveitamento de crédito do ICMS referente às aquisições de tal produto quando utilizado na produção de vapor no setor mencionado, por configurar produto intermediário em tal condição, conforme definido na decisão recorrida.

Ressalte-se que o citado produto é aplicado no processo produtivo da Autuada, devendo ser excluídas as exigências a ele relacionadas, na proporção de sua utilização como insumo energético no setor supracitado, nos termos do art. 66, inciso V do RICMS/02.

Com relação ao óleo combustível tipo diesel, observa-se que a Fiscalização também o considerou como de uso na linha marginal de produção. Todavia, consta, do Anexo 7 - (fls. 147/272) – *Planilha de respostas da AMBEV referente às utilizações dos materiais constantes nos documentos fiscais (CD e planilhas)*, que o mencionado produto é utilizado no setor de engenharia/manutenção (Adequação da Linha de Packaging) e de Utilidades-Geração de Energia (Combustível para abastecer gerador), conforme recorte transcrito a seguir:

DATA REGISTRO	UF	Nº NOTA FISCAL	Descricao Produto	SETOR UTILIZAÇÃO-PROJETO	FUNÇÃO
29/07/2010	MG	515317	OLEO COMBUSTIVEL TIPO DIESEL GRANEL	ENGENHARIA/MANUTENÇÃO	Adequação da Linha de Packaging
23/01/2008	MG	492370	OLEO COMBUSTIVEL;TIPO DIESEL; GRANEL;;;	Utilidades-Geração de Energia	Combustível para abastecer gerador
28/02/2008	MG	507520	OLEO COMBUSTIVEL;TIPO DIESEL; GRANEL;;;	Utilidades-Geração de Energia	Combustível para abastecer gerador
20/03/2008	MG	531785	OLEO COMBUSTIVEL;TIPO DIESEL; GRANEL;;;	Utilidades-Geração de Energia	Combustível para abastecer gerador
13/06/2008	MG	17768	OLEO COMBUSTIVEL;TIPO DIESEL; GRANEL;;;	ENGENHARIA/MANUTENÇÃO	Adequação da Linha de Packaging
05/03/2009	MG	159125	OLEO COMBUSTIVEL;TIPO DIESEL; GRANEL;;;	Utilidades-Geração de Energia	Combustível para abastecer gerador

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na busca da verdade material, foi solicitado à Fiscalização, em diligência realizada pela Assessoria do CC/MG às fls. 4689/4690, que informasse qual era o “setor utilização-projeto” e função desempenhada pelo referido produto.

A Fiscalização, às fls. 4692, deixou consignado que o óleo combustível BPF e o óleo diesel são utilizados na caldeira para produção de vapor, destacando que o vapor é utilizado em vários setores da fábrica.

Complementou a Fiscalização que a caldeira não está inserida na linha de produção da Recorrente/Autuada e, sim, na linha marginal.

Entretanto, conforme já exposto, admite-se o creditamento do ICMS referente às aquisições de combustível, quando utilizado na produção de vapor em setores inseridos no processo produtivo, nos termos do já mencionado art. 66, inciso V do RICMS/02.

Nesse sentido, como não há nos autos a informação sobre o setor no qual o vapor é utilizado, mantém-se o direito ao crédito referente ao óleo diesel classificado pela Recorrente/Autuada como gerador de energia, ressalvando-se à Fiscalização o direito de estornar tais créditos proporcionais ao consumo na produção de vapor utilizado à margem da linha central de produção, como bem constou na decisão recorrida.

Ressalte-se que, para o aproveitamento do crédito do combustível utilizado como insumo energético, não interessa o local onde se encontra a caldeira e, sim, o setor no qual é utilizado o vapor produzido.

Nesse sentido já se manifestou a SEF/MG, em consultas respondidas pelo órgão competente. Cita-se, a título de exemplo, a Consulta de Contribuinte nº 019/95.

Em relação aos filtros F30 e FS 15P e à manta filtrante, verifica-se, conforme consta no relatório de visita ao processo produtivo (fls. 273/276), que a Fiscalização deixou consignado que esses produtos são utilizados na purificação do ar que propulsiona as garrafas na linha de engarrafamento.

A decisão recorrida, pelo voto de qualidade, excluiu as exigências referentes aos itens catalisador combustão óleo BPF, filtros F30, filtro FS 15P e manta filtrante, adotando o seguinte entendimento:

Pode-se verificar que, conforme demonstra a Impugnante, esses produtos fazem parte da linha de produção e, apesar de serem considerados como de uso e consumo pela Fiscalização, têm contato com o produto final em parte da linha de produção, podendo assim, ser considerados como intermediários e consumidos nesta etapa, nos termos descrito na Instrução Normativa nº 01/86, concluindo, assim, serem estes itens, ora analisados, como produtos intermediários. Dessa forma, deve permanecer o direito ao crédito desses produtos.

Do mesmo modo, o catalisador combustão óleo BPF caracteriza-se como material intermediário.



Entretanto, considerando que tais itens tratam de partes e peças de máquinas, aparelhos ou equipamentos e, 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 nas suas substituições, tais itens não ensejam apropriação de créditos de ICMS, nos exatos termos do item IV da Instrução Normativa nº 01/86, pelo que devem ser restabelecidas as exigências relativas aos itens retromencionados.

Com relação aos materiais de assepsia, conforme já sustentado, tais produtos são de uso e consumo do estabelecimento, não propiciando o aproveitamento do crédito pleiteado pela Recorrente/Autuada, por restrição temporal prevista no LC nº 87/96.

Também não são passíveis de creditamento os materiais utilizados no laboratório/ETA para análise de produto e da água consumida na fabricação de bebidas. Por não serem consumidos na linha de produção, trata-se de material de uso/consumo do estabelecimento.

#### **Materiais utilizados na armazenagem**

A Fiscalização classificou, como material de uso e consumo, o gás GPL utilizado nas empilhadeiras, e, como alheio à atividade do estabelecimento, um servo motor.

A decisão recorrida, pelo voto de qualidade, excluiu as exigências referentes ao gás GLP utilizado nas empilhadeiras, adotando os seguintes fundamentos:

Vale ressaltar que o gás GPL, utilizado como combustível para empilhadeiras, uma vez que essas se prestam, única e exclusivamente, a executar o transporte do produto acabado até o local de armazenagem e desse para os veículos transportadores, apesar de não se caracterizar como produto intermediário à luz da legislação retromencionada, é essencial para conclusão do processo produtivo, pois esta etapa consiste no transporte e condicionamento das mercadorias produzidas, devendo, portanto, permanecer o direito a este crédito.

Destarte, que esta etapa faz parte do processo produtivo, apesar de não estar em contato direto com o produto, e não ser considerado um produto intermediário.

Entretanto, o gás GPL, sendo utilizado como combustível para empilhadeiras, que se prestam, única e exclusivamente, a executar o transporte do produto acabado até o local de armazenagem e desse para os veículos transportadores, não há como enquadrá-lo como produto intermediário à luz da legislação retromencionada, devendo ser restabelecidas as exigências relativas a tal item do lançamento.

Assim, como material de uso ou consumo, o aproveitamento do crédito, relativo ao ICMS incidente nas aquisições de GLP, encontra-se vedado até 31/12/19, conforme dispõe a primeira parte do inciso III do art. 70, Parte Geral do RICMS/02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Esse entendimento é também corroborado, pela resposta dada à Consulta de Contribuinte nº 038/10, *in verbis*:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 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 RICMS/2002, e da Instrução Normativa SLT nº 01/1986.

EXPOSIÇÃO:

(...)

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-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.

(...)(grifou-se).

Cita-se, também, várias decisões deste Conselho, relativas a lançamentos de mesma sujeição passiva dos presentes autos, nas quais restou consagrado o entendimento ora externado: Acórdãos nºs 3.668/11/CE e 3.925/12/CE.

No tocante ao servo motor, tendo em vista que não é utilizado na linha de produção, trata-se de bem alheio à atividade do estabelecimento. Correta, portanto, a glosa desse crédito efetuada pela Fiscalização.

#### **Materiais utilizados em vendas**

A Fiscalização classificou corretamente, como material de uso e consumo, o combustível utilizado nos veículos do setor de vendas.

Trata-se de combustível utilizado nos veículos que, por sua vez, são utilizados para a atividade de venda dos produtos do estabelecimento. Verifica-se que esse combustível não faz parte do processo de produção do estabelecimento. Dessa forma, trata-se de material de uso/consumo que não tem, por disposição legal, autorização para gerar créditos de ICMS no período objeto do lançamento.

Releva trazer a exame decisão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG), *in verbis*:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 000.185.587-3/00 - COMARCA DE UBERLÂNDIA - APELANTE: (...) APELADO: FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE MINAS GERAIS EMENTA: ICMS - CRÉDITO - APROVEITAMENTO INDEVIDO - USO E CONSUMO. A EMPRESA QUE, NÃO EXERCENDO COMO ATIVIDADE ECONÔMICA A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE, ADQUIRE PNEUS, CÂMARAS DE AR, ÓLEO COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE PARA EMPREGO EM SUA FROTA PRÓPRIA DE VEÍCULOS TRANSPORTADORES, NÃO PODE APROVEITAR COMO CRÉDITO O ICMS PAGO NAQUELA OPERAÇÃO, POIS COMO CONSUMIDORA FINAL FOI QUE ADQUIRIU AQUELAS MERCADORIAS. (...) AO ADQUIRIR PNEUS, CÂMARAS DE AR, ÓLEO COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE PARA EMPREGO EM SUA FROTA PRÓPRIA DE VEÍCULOS TRANSPORTADORES, FÊ-LO A APELANTE COMO CONSUMIDORA FINAL, E NÃO COMO PRESTADORA DE SERVIÇO DE TRANSPORTE, ATIVIDADE ECONÔMICA QUE NÃO EXERCE, NEM TAMPOUCO FIGURA NO ROL

DOS SEUS OBJETIVOS SOCIETÁRIOS. COM INTEIRA PERTINÊNCIA E ACERTO LÊ-SE NO RELATÓRIO SUBSCRITO PELO AFTE ADEMAR INÁCIO DA SILVA, POR CÓPIA ACOSTADO AOS AUTOS, FLS.156/163-TJ. "SEGUNDO CONSTA DA RELAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS, SÃO PNEUS, CÂMARAS DE AR, ÓLEO COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTES PARA EMPREGO EM SUA FROTA DE VEÍCULOS. COMO A EMPRESA, AO EFETUAR O TRANSPORTE DE MERCADORIAS VENDIDAS A TERCEIROS, O FAZ EM SEU PRÓPRIO NOME, NÃO SE PODE ADMITIR A EXISTÊNCIA FORMAL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ESTA SÓ SE CARACTERIZA EM RELAÇÃO A TERCEIROS. A PRESTAÇÃO VINCULA-SE A UM CONTRATO, AINDA QUE INFORMAL, PRESUMINDO SEMPRE UMA RELAÇÃO BIPOLAR. NINGUÉM PRESTA SERVIÇO PARA SI PRÓPRIO. ASSIM, QUANDO A AUTUADA TRANSPORTA AS MERCADORIAS QUE VENDE EM VEÍCULOS SEUS, NÃO NASCE A FIGURA DA PRESTAÇÃO. O FATO DE POSSUIR FROTA PRÓPRIA PARA TRANSPORTE DE MERCADORIAS VENDIDAS SOB CLÁUSULA CIF NÃO A TRANSFORMA EM EMPRESA TRANSPORTADORA. OS VEÍCULOS SÃO BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. AS MERCADORIAS ENTRADAS PARA CONSUMO NESSE TRANSPORTE, OU MANUTENÇÃO DOS VEÍCULOS, AFIGURAM-SE DE USO/CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, NÃO ENSEJANDO, IPSO FACTO, SUAS ENTRADAS, CRÉDITO DE ICMS. APENAS AS EMPRESAS TRANSPORTADORAS, E COMO TAL INSCRITAS, PODEM SE CREDITAR DO TRIBUTO PAGO NA AQUISIÇÃO DESSES INSUMOS E TÃO SÓ NA PROPORÇÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS SUJEITOS À INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. (GRIFOU-SE)

Vale mencionar, por oportuno, que o art. 66, inciso IV do RICMS/02 dispõe sobre crédito de mercadorias recebidas para comercialização e não para serem utilizadas no setor de comercialização, como tangenciado pela Defesa.

Assim, correta a decisão recorrida que manteve as exigências deste item do lançamento.

**Aproveitamento indevido de créditos de ICMS, mediante escrituração no livro de Apuração de ICMS, na rubrica “outros créditos” referentes a material de uso e/ou consumo**

Consta, no Anexo 5 (fls. 135/139) - *Estorno de “Outros Créditos” do livro de Apuração de ICMS*, que os referidos créditos foram escriturados pela Recorrente/Autuada como: itens de manutenção, retorno das Notas Fiscais nºs 48167/48168 ref. NFs nº 17883 e 30155 (retorno molde de garrafa – RAICMS fls. 4115), crédito de combustível, material intermediário de produção – MIP, ICMS perdas quebras e prejuízos.

Quanto a este item do lançamento, a Fiscalização acostou aos autos as Planilhas de fls. 4144/4281, nas quais constam informações apresentadas pela Contribuinte sobre as rubricas lançadas em “outros créditos” no livro de Registro de Apuração do ICMS.

Compulsando tais demonstrativos, verifica-se que foram estornados pela Fiscalização os créditos referentes às seguintes produtos: combustível, combustível/

GLP, retentor, anel de vedação, cabo de cobre, mancal, rolamentos, parafuso, fita isolante, correia transportadora, tinta, diluente, escova para alisamento de rótulo, saco alvejado, lâmpada fluorescente, kit manutenção, roda dentada, mangueira trançada, disco de vedação, tubo flexível, eletrodo, lixa metal, regulador para pressão da chopeira, fita isolante, reparo para válvula, disco de corte, abraçadeira, rebite, arruela, rolo de cola, reduções, rolete, raspador de cola, refletor, kit reparo para válvula, molas, discos, junta, pilhas, pochetes marca Pepsi, gás argônio, despesas com eventos, calça jeans, botinas, capa proteção de chuva, japona nylon, fita adesiva, pasta catálogo, fita impressora, odorizador de ar, rodo plástico, faca rotuladora, óculos, gás acetileno, bateria alcalina 9 v, torneira importada, etc.

Tais créditos foram apropriados em janeiro de 2008 a junho de 2009 e em agosto de 2009 a dezembro de 2010, conforme Anexo 5 (fls. 135/139) - Estorno de "Outros Créditos" do livro de Registro de Apuração de ICMS.

Observa-se, da descrição da maioria dos bens/mercadorias, cujos créditos foram apropriados extemporaneamente, que eles não são passíveis de creditamento, nos termos da IN nº 01/86, bem como da IN nº 01/98, como já mencionado, tratando-se de materiais referentes à segurança do trabalho ou utilizados como *marketing*, na manutenção, no laboratório, no escritório e nas despesas com vestuário e eventos.

É possível, ainda, afirmar que uma parcela dos itens alinhavados pela Fiscalização constitui-se de partes e peças, que podem ser consideradas como material de uso e consumo, produtos intermediário ou bem do Ativo Permanente, conforme a utilização de tais itens no processo industrial.

Para essa última classificação (Ativo), note-se que a autorização regulamentar para apropriação de créditos relativos às peças de reposição restringe-se àqueles casos em que a manutenção venha garantir um aumento da vida útil do equipamento, a teor da regra contida no § 6º do art. 66 da Parte Geral do RICMS/02, com a seguinte redação:

Art. 66

(...)

§ 6º - Será admitido o crédito, na forma do § 3º deste artigo, relativo à aquisição de partes e peças empregadas nos bens a que se refere o parágrafo anterior, desde que:

I - a substituição das partes e peças resulte aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 (doze) meses; e

II - as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado.

A rigor, a manutenção dos equipamentos garante o seu funcionamento, mas não uma renovação do prazo estipulado pela legislação federal para a depreciação dos bens. Como exemplo, pode-se destacar que a simples substituição de uma válvula de um equipamento, no quinto ano de produção, não autoriza a convicção de que o equipamento ganhará uma nova vida útil, por mais doze meses.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A manutenção que autoriza o crédito de partes e peças é aquela em que se recupera o equipamento, com substituição de várias partes e peças simultaneamente, sendo capaz de proporcionar um novo tempo de atuação para o bem.

No tocante às partes e peças de máquinas e equipamentos, o item V da IN 01/86, assim determina:

V - EXCEPCIONAM-SE DA CONCEITUAÇÃO DO INCISO ANTERIOR AS PARTES E PEÇAS QUE, MAIS QUE MEROS COMPONENTES DE MÁQUINA, APARELHO OU EQUIPAMENTO, DESENVOLVEM ATUAÇÃO PARTICULARIZADA, ESSENCIAL E ESPECÍFICA, DENTRO DA LINHA DE PRODUÇÃO, EM CONTACTO FÍSICO COM O PRODUTO QUE SE INDUSTRIALIZA, O QUAL IMPORTA NA PERDA DE SUAS DIMENSÕES OU CARACTERÍSTICAS ORIGINAIS, EXIGINDO, POR CONSEQUENTE, A SUA SUBSTITUIÇÃO PERIÓDICA EM RAZÃO DE SUA INUTILIZAÇÃO OU EXAURIMENTO, EMBORA PRESERVADA A ESTRUTURA QUE AS IMPLEMENTA OU AS CONTÉM.

Dessa forma, verifica-se que não consta na relação supracitada nenhuma parte e peça que se enquadra como ativo permanente ou produto intermediário passível de creditamento. Trata-se, como bem sustenta a Fiscalização, de peças de manutenção, estando correta, portanto, a glosa dos créditos efetuada.

Quanto à faca rotuladora, mencione-se que a Recorrente/Autuada já reconheceu como de uso e consumo, conforme consignado no Acórdão nº 3.925/12/CE. Examine-se:

ACÓRDÃO: 3.925/12/CE RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000168530-31

RECORRENTE: COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV

IE: 740358740.03-89

(...)

- ANEXO 4: (DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS): PAGAMENTO EFETUADO PELA RECORRENTE REFERENTE A PRODUTOS DE USO E CONSUMO (PEÇAS E ACESSÓRIOS, DISJUNTOR BIPOLAR, PORTICOS, JOGOS DE UNIFORMES DE FUTEBOL, LÂMPADA, TORRE DE PANCADA, ANEL DE COMPRESSÃO, GARRA PARA GARRAFAS, SOLVENTE PARA LIMPEZA, DATASHOW, SUPORTE PARA BAÚ, BAÚ DE MOTO, PROTETOR DE PERNAS, ANTENA DE SEGURANÇA, LUVA CIRÚRGICA, CABO COAXIAL, DETECÇÃO DE LÍQUIDO CÁUSTICO, ENGRENAGEM, POLIA ENCHEDORA, ACOPLAMENTO, GUIA DO ROLO, **FACA PARA ROTULADORA**, FITA ADESIVA, ETC.), ATIVO PERMANENTE (GARRAFAS DE VIDRO, CHAPATEX, CILINDRO PNEUMÁTICO, MOLDE COMPLETO, ETC) E ALHEIO A ATIVIDADE (QUADROS DE GESTÃO, EXPOSITOR, NOBREAKS, CALDEIRA, ETC).

Ressalte-se, também, que foi solicitado à Fiscalização (fls. 4689/4690) que fundamentasse a glosa dos créditos relacionada aos seguintes itens escriturados pela Recorrente/Autuada: retorno das Notas Fiscais nºs 48167/48168 ref. NFs nº 17883 e

30155 (retorno molde de garrafa – RAICMS fls. 4115) e ICMS perdas quebras e prejuízos.

A Fiscalização informou, às fls. 4692, que, para os mencionados itens, como a Autuada, ora Recorrente, não apresentou “comprovação dos valores lançados”, foram estornados os créditos apropriados como material de uso e consumo, já que os demais itens informados no Anexo 15 são de tal natureza.

Dessa forma, aplica-se ao caso o disposto no art. 69 do RICMS/02, com a seguinte redação:

Art. 69. O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou os bens ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidas na legislação.

Mencione-se, ainda, que o molde de garrafa trata de bem do ativo permanente. Logo, além da falta de comprovação de origem, a operação que originou tal crédito deveria estar escriturada no livro CIAP, conforme previsão expressa contida no art. 66, § 3º, inciso IV do RICMS/02.

Assim, mantém-se as exigências fiscais.

**Apropriação integral e de uma única vez dos créditos de ICMS relativos a aquisições de bens destinados ao ativo permanente da Empresa, em detrimento do aproveitamento de 1/48 (um quarenta e oito avos) mês**

Nesse item foram estornados créditos do imposto referentes à aquisição de moldes P2; SOB-10, Nota Fiscal de Entrada nº 195.266 (cópia às fls. 1716), registrada em 08/12/08.

A Autuada, ora Recorrente, na impugnação ao lançamento, deixou consignado que tal produto é utilizado na enchedora da fábrica de refrigerantes, revelando-se manifesto produto intermediário, conforme inciso V da IN nº 01/86.

Sustentou, também naquela oportunidade, que o referido bem (molde de sopradora) desenvolve ação particularizada dentro da linha de produção, sofre desgaste constante em função de seu contato com o produto, de modo que se faz necessária a sua substituição periódica por conta do perdimento de suas dimensões e características originais.

Já a Fiscalização informa que foram estornados créditos referentes a “Moldes; P2; SBO-10” e que, segundo informações prestadas pela empresa autuada, tal bem é utilizado na fabricação de embalagens e possui durabilidade de 60 (sessenta) meses, não podendo, dessa forma, ser considerado como material intermediário, como entende a Recorrente.

Constou na manifestação fiscal que o estorno de crédito foi feito devido à forma de aproveitamento do crédito, uma vez que, embora a Recorrente/Atuada tenha direito ao crédito, deverá observar a legislação específica para tal mister, ou seja, além

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de respeitar a forma de aproveitamento do crédito em 48 (quarenta e oito) meses, tem que observar o coeficiente de creditamento calculado mensalmente por meio do livro CIAP.

Consta no CD de fls. 156 que o produto em questão é utilizado no setor de Packaging-Engarrafamento de produtos na produção de embalagem, classificado pela Recorrente/Autuada como Imobilizado.

Mencione-se que, em outro lançamento, a acusação fiscal, quanto aos citados moldes, referia-se apenas à exigência de diferencial de alíquotas, uma vez que a Recorrente/Autuada classificou tais bens como Ativo Permanente, verifique-se:

ACÓRDÃO: 3.925/12/CE RITO: ORDINÁRIO

(...)

DA ANÁLISE DOS ANEXOS 1 AO 5 (ACOSTADOS AOS AUTOS APÓS A EXCLUSÃO DAS EXIGÊNCIAS QUITADAS PELA AUTUADA E REFORMULAÇÃO EFETUADA PELO FISCO - FLS. 3811/3900) COM OS DEMONSTRATIVOS JUNTADOS INICIALMENTE VERIFICA-SE QUE FORAM EXCLUÍDOS OS SEGUINTE ITENS/EXIGÊNCIAS DO LANÇAMENTO:

(...)

- ANEXO 4: (DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS):PAGAMENTO EFETUADO PELA AUTUADA REFERENTE A PRODUTOS DE USO E CONSUMO (PEÇAS E ACESSÓRIOS, DISJUNTOR BIPOLAR, PORTICOS, JOGOS DE UNIFORMES DE FUTEBOL, LÂMPADA, TORRE DE PANCADA, ANEL DE COMPRESSÃO, GARRA PARA GARRAFAS, SOLVENTE PARA LIMPEZA, DATASHOW, SUPORTE PARA BAÚ, BAÚ DE MOTO, PROTETOR DE PERNAS, ANTENA DE SEGURANÇA, LUVA CIRÚRGICA, CABO COAXIAL, DETECÇÃO DE LÍQUIDO CÁUSTICO, ENGRENAGEM, POLIA ENCHEDORA, ACOPLAMENTO, GUIA DO ROLO, FACA PARA ROTULADORA, FITA ADESIVA, ETC), ATIVO PERMANENTE (GARRAFAS DE VIDRO, CHAPATEX, CILINDRO PNEUMÁTICO, **MOLDE COMPLETO**, ETC) E ALHEIO A ATIVIDADE (QUADROS DE GESTÃO, EXPOSITOR, NOBREAKS, CALDEIRA, ETC).

(...)

APROPRIAÇÃO INTEGRAL DOS CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A AQUISIÇÕES DE BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE DA EMPRESA, EM DETRIMENTO DO APROVEITAMENTO REGULAMENTAR DE 1/48 (UM QUARENTA E OITO AVOS) MÊS

A IRREGULARIDADE REFERE-SE À APROPRIAÇÃO INTEGRAL E DE UMA ÚNICA VEZ DOS CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A AQUISIÇÕES DE BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE DA EMPRESA, EM DETRIMENTO DO APROVEITAMENTO REGULAMENTAR DE 1/48 (UM QUARENTA E OITO AVOS) MÊS, CONTRARIANDO AS DISPOSIÇÕES CONTIDAS NO ART. 66, INCISO II, § 3º DO RICMS/02.

OS ITENS CUJOS CRÉDITOS FORAM INDEVIDAMENTE APROVEITADOS TRATAM-SE DE PRODUTOS CLASSIFICADOS PELA PRÓPRIA CONTRIBUINTE COMO ATIVO PERMANENTE, SÃO ELES:



MATERIAIS UTILIZADOS PARA ACONDICIONAMENTO (CONJUNTOS DE MOLDES, GARRAFAS, ETC) E MATERIAIS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO, CONFORME PLANILHA ANEXO 2 – ESTORNO DE CRÉDITOS DO ATIVO PERMANENTE (FLS. 75).

COMO JÁ DESTACADO A IMPUGNANTE RECOLHEU OS JUROS E MULTAS EXIGIDOS E QUANTO AO IMPOSTO ALEGA QUE POR JÁ TER TRANSCORRIDO 48 MESES, MESMO QUE O CRÉDITO TENHA SIDO UTILIZADO DE FORMA INCORRETA, NÃO MAIS CABE O ESTORNO DE TAL RUBRICA.

ASSIM, DEVE SER MANTIDA A GLOSA EFETUADA PELO FISCO, UMA VEZ QUE OS CRÉDITOS FORAM APROPRIADOS DE FORMA INTEGRAL, CONTRARIANDO A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, DEVENDO-SE, PORÉM, CONCEDER À IMPUGNANTE CRÉDITOS DO IMPOSTO À RAZÃO DE 1/48 (UM QUARENTA E OITO AVOS) MÊS, OBSERVADAS AS NORMAS CONTIDAS NO ART. 66, § 3º DO RICMS/02. (GRIFOU-SE).

Dessa forma, verifica-se que tal bem caracteriza-se como ativo permanente passível de creditamento, devendo ser mantida a decisão recorrida que concedeu à Recorrente/Autuada créditos do imposto à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) mês, no período fiscalizado, observadas as normas contidas no art. 66, § 3º do RICMS/02.

#### **Diferencial de alíquotas**

Esse item trata da exigência de ICMS referente ao diferencial de alíquotas das aquisições de material de uso e consumo e ativo permanente que assim foram escriturados pela Recorrente/Autuada e, também, com relação aos materiais/bens objetos dos estornos efetuados no lançamento em análise.

Assim, exigiu-se o diferencial de alíquotas referente aos materiais, cujos créditos foram estornados nos presentes autos, bem como em relação aos materiais utilizados na produção (kit rotulagem, motor elétrico, pistão de elevação de enchedora, etc.), classificados pela Recorrente/Autuada como ativo permanente, reconhecido como tal pela Fiscalização, que não estorna os créditos respectivos, mas exige o diferencial de alíquotas devido, de acordo com a legislação que rege a matéria.

Vale lembrar que a Contribuinte reconheceu e recolheu 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 na planilha discriminativa do diferencial, efetuada após as retificações do crédito tributário. (Anexo 4 - Planilha "Cálculo do Diferencial de Alíquota não Recolhido", após a reformulação do crédito tributário, fls. 4640/4669).

Assim, restando demonstrado que os produtos caracterizam-se como materiais de uso e consumo e/ou ativo, legítima é a cobrança do diferencial de alíquota, devendo-se observar as exclusões mantidas nesta decisão das exigências referentes ao óleo combustível BPF utilizado no setor de xaroparia e ao óleo diesel utilizado como insumo energético.

Lado outro, devem ser restabelecidas as exigências relativas ao catalisador combustão óleo BPF, aos filtros F30 e FS 15P, à manta filtrante e ao gás GLP utilizado nas empilhadeiras.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desse modo, corretas, em parte, as exigências nos termos dos arts. 6º, inciso II, e 13, § 1º da Lei nº 6.763/75, assim disposto:

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. 13 - A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 1º - Nas hipóteses dos incisos II e III do artigo 6º, a base de cálculo do imposto é o valor da operação ou prestação sobre o qual foi cobrado o imposto na unidade da Federação de origem, e o imposto a recolher será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. (Grifou-se)

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer dos Recursos de Revisão. No mérito, quanto ao Recurso nº 40.060134578-07 - Companhia de Bebidas das Américas - Ambev, pelo voto de qualidade, em negar-lhe provimento. Vencida a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), que excluía: a) as exigências relativas aos materiais utilizados na assepsia e higiene das garrafas e, b) as exigências relativas aos bens: refrigeradores, mesas e racks e os Conselheiros Antônio César Ribeiro e Sauro Henrique de Almeida, que excluía, apenas, as exigências relativas aos materiais utilizados na assepsia e higiene das garrafas, nos termos do voto vencido de fls. 4.767/4.771. Quanto ao Recurso nº 40.060134675-43 - 2ª Câmara de Julgamento, pelo voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial para restabelecer as exigências relativas aos itens 3, 4 e 5 da decisão recorrida. Vencidos, em parte, os Conselheiros: Ivana Maria de Almeida (Relatora), que restabelecia, também, o item 2; e Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Antônio César Ribeiro e Sauro Henrique de Almeida, que lhe negavam provimento. Designada relatora a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros. Pela Recorrente, sustentou oralmente a Dra. Cíntia Tavares Ferreira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participou do julgamento, além da signatária e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro José Luiz Drumond.

**Sala das Sessões, 04 de outubro de 2013.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente / Relatora designada**

R

4.142/13/CE

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

---

Acórdão:	4.142/13/CE	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000172050-67	
Recurso de Revisão:	40.060134675-43, 40.060134578-07	
Recorrente:	2ª Câmara de Julgamento	
	Companhia de Bebidas das Américas - Ambev	
	IE: 740358740.03-89	
Recorrida:	Companhia de Bebidas das Américas - Ambev, Fazenda Pública Estadual	
Proc. S. Passivo:	Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)	
Origem:	DF/Contagem	

---

Voto proferido pela Conselheira Ivana Maria de Almeida, 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 e restringe-se às exigências relativas ao item 2 da decisão recorrida.

Conforme Acórdão nº 19.999/13/2ª, a decisão deu-se pelo voto de qualidade, julgando parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 4554/4555 e, ainda, para: 1) excluir as exigências referentes ao óleo combustível BPF utilizado no setor de xaroparia, bem como com relação ao óleo diesel, utilizados como insumos energéticos; 2) com relação à irregularidade de aproveitamento indevido de créditos do Ativo Permanente de forma integral conceder à Impugnante créditos do imposto à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) mês, no período fiscalizado, observadas as normas contidas no art. 66, § 3º do RICMS/02; 3) excluir as exigências relativas ao catalisador combustão óleo BPF; 4) excluir as exigências relativas a filtros F30, filtro FS 15P e manta filtrante; 5) excluir as exigências relativas ao gás GLP utilizado nas empilhadeiras.

Assim, este voto tem por escopo o fato de que, contrariamente à decisão majoritária, discorda-se da determinação que, com relação à irregularidade de aproveitamento indevido de créditos do ativo permanente de forma integral, concede à Impugnante créditos do imposto à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) mês, no período fiscalizado, observadas as normas contidas no art. 66, § 3º do RICMS/02.

Ao instituir a compensação tributária para o ICMS, a Constituição Federal de 1988, estabeleceu que a matéria seria disciplinada por Lei Complementar, e dessa forma, foi estampada no art. 23 da LC nº 87/96 a regra que diz:

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, **está condicionado** à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.(grifou-se)

A escrituração há de ser efetuada no livro CIAP, criado para o controle fiscal da legitimidade do lançamento, da comprovação da idoneidade do documento lançado e para levantamento do índice da proporcionalidade entre as saídas totais, as isentas e as não tributadas, conforme consta no art. 204 do Anexo V do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 204. O documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) será escriturado pelo contribuinte para a apuração do valor do crédito a ser apropriado em decorrência da entrada de bem do ativo imobilizado, nos modelos a seguir relacionados:

(...)

Ainda disciplinando a forma de compensação do ICMS para os bens do ativo permanente, foi insculpido regramento específico nos incisos I e II do § 5º do art. 20 da Lei complementar nº 87/96, abaixo transcrito:

Art. 20

(...)

§ 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:

I - A apropriação será feita a razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

Ressalta-se que essa norma foi recepcionada pela legislação mineira no § 3º do art. 66 do RICMS/02.

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:

(...)

§ 3º - O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento observará o seguinte:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - será feito à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento, ressalvado o disposto no inciso VI;

II - a fração de 1/48 (um quarenta e oito avos) será proporcionalmente aumentada ou diminuída, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês civil;

III - na hipótese de alienação, transferência, perecimento, extravio ou deterioração do bem, ou de o bem deixar de ser utilizado de forma definitiva na atividade do estabelecimento antes do término do quadragésimo oitavo período de apropriação, não será admitido, a partir do período de apuração subsequente ao da ocorrência do fato, o abatimento de que trata este parágrafo;

IV - além do lançamento em conjunto com os demais créditos, no momento da apuração do imposto, no montante determinado, conforme o caso, pelos incisos I e II deste parágrafo ou pelo § 8º do art. 70 deste Regulamento, o valor do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado e o crédito correspondente serão escriturados no documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP);

V - caso o bem seja transferido em operação interna para outro estabelecimento do mesmo titular antes do término do quadragésimo oitavo mês, contado a partir daquele em que tenha ocorrido sua entrada no estabelecimento remetente, as frações restantes do crédito poderão ser apropriadas no estabelecimento destinatário, desde que a nota fiscal contenha a informação do número de frações ainda não apropriadas e os respectivos valores;

VI - na hipótese de aquisição de bem cuja entrada tenha ocorrido a partir de 1º de maio de 2013, por estabelecimento que se encontre em fase de instalação, a primeira fração será apropriada no primeiro período de apuração em que forem realizadas operações de saída de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, sem prejuízo do disposto no § 14;

VII - nos períodos em que não ocorrerem saídas de mercadorias nem prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, fica suspensa a apropriação do crédito, hipótese em que a contagem do prazo de que trata o § 10 do art. 70 deste Regulamento será suspensa;

VIII - caso o bem seja alienado em operação interna não tributada antes do término do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quadragésimo oitavo mês, contado a partir daquele em que tenha ocorrido sua entrada no estabelecimento remetente, as frações restantes do crédito poderão ser apropriadas no estabelecimento industrial destinatário, desde que a nota fiscal contenha a informação do número de frações ainda não apropriadas e os respectivos valores.

Assim, verifica-se que são várias as condicionantes, formalidades e especificidades em relação ao creditamento a ser efetuado, as quais devem ser verificadas pelos contribuintes para fins de definição da possibilidade ou não de efetuar o creditamento.

No caso em questão, é legítimo ao Sujeito Passivo, extemporaneamente, reaver as parcelas do crédito estornado pelo Fisco, na proporção legalmente instituída, bastando para tanto, cumprir com os dispositivos retro mencionados, como de costume o fazem os demais contribuintes do imposto na melhor forma de direito e justiça fiscal.

Ou seja, a legislação prevê a possibilidade de creditamento extemporâneo, mas cabe ao contribuinte, da mesma forma, a análise do seu direito e o de seu corresponde exercício com a escrituração nos livros próprios.

Destaca-se que, no caso em comento, não há atividade fiscal com relação ao livro CIAP, logo não há que se conceder créditos a partir de sua escrituração, sem ter havido qualquer atividade do contribuinte nesse sentido e sem verificação fiscal de sua legitimidade. Decisão contrária poderia implicar, além de desrespeito aos pressupostos estabelecidos na legislação, valores indevidos a título de crédito.

Repita-se: cabe ao contribuinte a análise das condicionantes, formalidades e especificidades para definição do seu direito ao crédito. Existindo-o, e não tendo sido ele corretamente exercido a destempo, deverá o mesmo proceder segundo as regras da legislação para creditamento extemporâneo.

Posto isso, dou provimento parcial ao Recurso da Fazenda Pública para restabelecer as exigências relativas aos itens 2, 3, 4 e 5 da decisão recorrida.

**Sala das Sessões, 04 de outubro de 2013.**

**Ivana Maria de Almeida  
Conselheira**

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

Acórdão: 4.142/13/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000172050-67  
Recurso de Revisão: 40.060134675-43, 40.060134578-07  
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento  
Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV  
IE: 740358740.03-89  
Recorrida: Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV,  
Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)  
Origem: DF/Contagem

---

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 e reside na possibilidade de crédito em relação às aquisições dos materiais utilizados na assepsia e higiene das garrafas, bem como na inexigibilidade de diferencial de alíquota em relação às aquisições interestaduais desses materiais, e das exigências relativas aos seguintes bens: refrigeradores, mesas e racks.

Versa a autuação ora analisada em sede recursal acerca da imputação fiscal de a Recorrente/Companhia de Bebidas das Américas - Ambev, no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2010, deixou de recolher e/ou recolheu a menor o ICMS, tendo em vista que:

1 – aproveitamento de créditos de ICMS referentes a aquisições de material de uso e consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento;

2 – falta de recolhimento do diferencial de alíquotas relativo às aquisições de materiais de uso e consumo e ativo permanente, assim escriturados e, também, com relação aos materiais/bens, objetos dos estornos efetuados no lançamento em análise;

3 – aproveitamento integral e de uma única vez, diretamente no livro de Registro de Entradas, de créditos de ICMS relativos a aquisições de bens destinados ao ativo permanente da empresa, em detrimento do aproveitamento regulamentar de 1/48 (um quarenta e oito avos) mês;

4 – aproveitamento de créditos de ICMS, mediante escrituração no livro de Apuração de ICMS, na rubrica “outros créditos”, de créditos de ICMS referentes a material de uso e consumo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada em razão de reincidência prevista no art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei n.º 6.763/75.

Inicialmente, cumpre esclarecer que, em relação aos materiais utilizados na assepsia e higiene das garrafas este voto coincide com aquele já constante dos autos às fls. 4.767/4.771. Dessa forma, adoto os mesmos fundamentos do citado voto e deixo de tecer maiores comentários sobre a matéria.

Além disso, meu posicionamento é no sentido de manter as exclusões já procedidas pela Câmara *a quo*, quais sejam: 1) referentes ao óleo combustível BPF utilizado no setor de xaroparia, bem como com relação ao óleo diesel, utilizados como insumos energéticos; 2) com relação à irregularidade de aproveitamento indevido de créditos do Ativo Permanente de forma integral conceder à Impugnante créditos do imposto à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) mês, no período fiscalizado, observadas as normas contidas no art. 66, § 3º do RICMS/02; 3) relativas ao catalisador combustão óleo BPF; 4) relativas a filtros F30, filtro FS 15P e manta filtrante; 5) relativas ao gás GLP utilizado nas empilhadeiras.

Em relação a essas exclusões, entendo que deva ser mantida a decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, pelo que nego provimento ao Recurso n.º 40.060134675-43 - 2ª Câmara de Julgamento.

Na decisão majoritária não foram reconhecidos os créditos relativos à aquisição de refrigeradores, mesas e racks, ao entendimento de que a apropriação do crédito do ICMS, salvo exceções expressamente previstas, ocorre mediante operações subsequentes tributadas com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante.

Por sua vez, a Recorrente alega que os bens cujo crédito está sendo estornado são empregados com notório e indiscutível fim de comercialização, nos termos do disposto no inciso IV do art. 66 da Parte Geral do RICMS/MG.

Sustenta ainda que, como consta do art. 3º de seu Estatuto Social seu objetivo é “*a) a produção e comércio de cervejas, concentrados, refrigerantes e demais bebidas; b) a produção e o comércio de matérias-primas necessárias à industrialização de bebidas e seus subprodutos, como malte, cevada, gelo, bem como de aparelhos, máquinas, equipamentos e tudo o mais que seja necessário ou útil às atividades...*”

Alega também a Recorrente que os refrigeradores, mesas e racks atendem a todos os requisitos dispostos em lei, pois mesmo que cedidos em comodato, mantêm sua propriedade.

O cerne da divergência deste voto está, portanto, no direito da empresa creditar imposto de ativos adquiridos por ela, refrigeradores, mesas e racks que teriam como finalidade cessão em comodato a revendedores de seus produtos, pois, pelo entendimento do Fisco, esses bens seriam alheios a atividade da empresa que, dessa forma, não teria o direito ao crédito do imposto.

Ressalte-se que a Lei Complementar n.º 87/96, ao exercer a prerrogativa estatuída no art. 146 da Constituição Federal de 1988, como não poderia deixar de ser,



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabeleceu crédito amplo para o ICMS trazendo apenas prazo para a implantação da sistemática e o mesmo impedimento constante do texto constitucional acima transcrito.

Já no primeiro momento, a Lei Complementar n.º 87/96 instituiu o sistema de crédito do ICMS, autorizando o creditamento do imposto pago nas aquisições de mercadorias e bens do ativo permanente.

As aquisições destinadas a uso ou consumo ainda não foram validadas no tocante ao crédito, após sucessivas alterações da Lei Complementar n.º 87/96.

Nesse sentido, o art. 20 da Lei Complementar n.º 87/96 assim prescreve:

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.

Por sua vez, o § 1º do retrotranscrito artigo, na mesma linha do desígnio constitucional, limitou o alcance do crédito, restringindo-o apenas em relação às operações de aquisição de bens ou mercadorias não tributadas, inclusive as isentas, bem como em relação aos chamados bens alheios à atividade do estabelecimento, *in verbis*:

Art. 20 - .....

§ 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.

.....

A análise dos dispositivos acima transcritos demonstra que a possibilidade de crédito ditada pela Lei Complementar n.º 87/96 é ampla, abrangendo até mesmo o material de uso e consumo, apenas encontrando limitação em relação às operações de aquisição de bens ou mercadorias não tributadas, inclusive as isentas, bem como em relação aos chamados bens alheios à atividade do estabelecimento.

Na ausência de entendimento claro que pudesse definir o alcance da expressão “*bens alheios*”, uma vez que a Lei Complementar n.º 87/96 se limitou a tratar dos “*veículos de transporte pessoal*”, a Superintendência de Tributação editou a Instrução Normativa n.º 01/98, que não traz expressamente a questão relativa às refrigeradores, mesas e racks.

Destaque-se que todas as normas estaduais apenas podem ser vistas dentro dos limites traçados pela Constituição Federal e pela Lei Complementar n.º 87/96 não lhes sendo dado reduzir ou ampliar os mesmos.

Para o deslinde da questão, portanto, necessário se faz buscar a exata conceituação da expressão “*bens do ativo permanente*”, adotada no citado art. 20 da Lei Complementar n.º 87/96.

Com efeito, o ativo permanente de uma empresa compõe-se dos grupos de contas denominados Ativo Imobilizado, Ativo Diferido e Investimentos, conforme art. 178, § 1º, alínea “c” da Lei n.º 6.404/76, sendo posteriormente acrescido o grupo dos Bens Intangíveis, com a nova redação dada pela Lei n.º 11.638/07.

A Lei Complementar n.º 87/96 não estabeleceu nenhum conceito de ativo imobilizado. Dessa forma, cabe resgatar o conceito contábil, buscando no art. 179, inciso IV da Lei n.º 6.404/76, então vigente, que define como contas a serem classificadas no Ativo Imobilizado, "*direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial*".

Dessa definição subentende-se que nesse grupo de contas do balanço são incluídos todos os bens de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e do seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade, destinados a constituir os meios de produção, com os quais as empresas atingem seus propósitos comerciais e industriais.

Cabe destacar que as expressões Ativo Permanente e Ativo Fixo são geralmente utilizadas como sinônimas e designam a parte do patrimônio composta pelos bens de uso da empresa, tais como máquinas, equipamentos, móveis e utensílios, instalações, imóveis, etc.

Pelo que consta, em especial pelo conceito contábil, é inegável que os refrigeradores, mesas e racks objeto da presente discussão são utilizadas, num contexto maior, no incremento das vendas e expansão dos negócios, constituindo-se em “bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade”.

Ou, no dizer da Instrução Normativa n.º 01/98 e do RICMS/MG, são bens “utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração e serviço de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação”.

Afunilando cada vez mais a discussão, importa saber se a remessa em comodato desnatura o vínculo do bem com o estabelecimento, uma vez que a Recorrente mantém apenas a sua propriedade, mas não sua posse.

Para obtenção da resposta, é preciso buscar conceitos e regras da legislação Federal, que rege a matéria.

Nesse caso, o Decreto n.º 3.000/99, que regulamenta a instituição, apuração, fiscalização e cobrança do Imposto de Renda, ao tratar da tributação das pessoas jurídicas, admite a dedução, a título de despesas, da depreciação de bens do Ativo Imobilizado.

Autoriza, portanto, a legislação federal, que a depreciação ocorra somente em relação aos bens vinculados à produção ou comercialização, e por quem suportar o encargo econômico do desgaste.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Interpretando a legislação, no tocante à possibilidade de utilização da parcela de depreciação como despesa dedutível para o IRPJ, a Receita Federal, ao ser questionada sobre o conceito de despesas operacionais, assim se expressou:

“São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, entendendo-se como necessárias as pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (RIR/1999, art. 299 e seus §§ e PN CST nº 32, de 1981).

No âmbito deste Conselho, discutindo matéria de igual valia, ou seja, saída de congeladores em comodato, a Câmara Especial decidiu por considerar tais bens inerentes ao processo de produção e comercialização das empresas fabricantes de bebidas, decisão essa consubstanciada no Acórdão n.º 2.723/02/CE, na parte pertinente, com a seguinte ementa:

“CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BENS ALHEIOS. INOBSERVÂNCIA DAS DISPOSIÇÕES CONTIDAS NO ARTIGO 70, INCISO XIII DO RICMS/96, ARTIGO 31, INCISO III, DA LEI 6763/75, ARTIGO 20, § 1º DA LEI COMPLEMENTAR N.º 87/96 E ARTIGO 1º DA IN DLT/SRE N.º 01/98. CONSTATADO O RECOLHIMENTO A MENOR DE IMPOSTO, APURADO POR MEIO DE RECOMPOSIÇÃO DA CONTA GRÁFICA, EM DECORRÊNCIA DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS, DESTACADOS EM NOTAS FISCAIS RELATIVAS À ENTRADA DE MATERIAIS UTILIZADOS NA REFORMA OU REPARO DO ESTABELECIMENTO E DE BENS ADQUIRIDOS COM A FINALIDADE ESPECÍFICA DE CESSÃO EM COMODATO. EXCLUSÃO PARCIAL DAS EXIGÊNCIAS FISCAIS EM RELAÇÃO AOS BENS OBJETO DE COMODATO, MANTENDO SOMENTE AS EXIGÊNCIAS FISCAIS REFERENTES A LUMINOSOS, MESAS E CADEIRAS.”

Pode ser citado também o Acórdão n.º 3.408/09/CE, cuja decisão, no que pertine à matéria ora discutida, foi no sentido de não restabelecer as exigências fiscais relativas aos congeladores, cujas saídas ocorreram sob o instituto do comodato, por serem estes perfeitamente vinculados à atividade da empresa.

Dessa forma, não se mostra correta a conclusão de que as refrigeradores, mesas e racks são bens alheios à atividade da Recorrente.

Noutro giro, deve-se analisar a questão levantada lastreada na impossibilidade de manutenção dos créditos pelas entradas, na ocorrência de saídas subsequentes não tributadas.

Na esteira do texto constitucional, o § 3º do art. 20 e o art. 21, ambos da Lei Complementar n.º 87/96 assim prescrevem:

Art. 20 - .....

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

§ 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.

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

.....  
Na mesma linha, o art. 70 do RICMS dispõe:

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

I - a operação ou prestação que ensejar a entrada ou recebimento de bem, inclusive mercadoria, ou serviço estiver beneficiada por isenção ou não-incidência, ressalvadas as disposições em contrário previstas neste Regulamento;

II - a operação ou prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, deva ocorrer com isenção ou não-incidência, ressalvado o disposto no inciso III e § 1º, ambos do artigo 5º;

.....  
Nesse aspecto, a discussão travada diz respeito à interpretação a ser dada à expressão “saída subsequente”, uma vez que dúvidas não existem quanto à não incidência do imposto nas operações de remessa de bens em comodato, nos termos do inciso XVI do art. 7º do RICMS/MG, a saber:

Art. 7º - O imposto não incide sobre:

.....  
XVI - a saída de bem em decorrência de comodato, locação ou arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário, observado o disposto no § 6º;

A doutrina majoritária é uníssona em registrar que a matriz constitucional do ICMS diz respeito às saídas de mercadorias e bens, quando materializada a circulação jurídica centrada na realização de negócio mercantil.

Não obstante outros tratamentos tenham sido dados pelos legisladores ordinários e infralegais, cabe aqui analisar se as saídas não tributadas ou isentas que impedem a manutenção do crédito do ICMS são aquelas definitivas, decorrentes de negócios jurídicos ou, ainda que meras saídas físicas, mas com transferência de titularidade, assim tratada diante da autonomia dos estabelecimentos, ou de modo diverso, quaisquer saídas sem tributação ensejam o imediato estorno dos créditos pelas entradas das mercadorias.

A interpretação sistemática é aquela em que se procura o sentido da regra jurídica, verificando a posição em que a mesma se encarta no diploma legal e a relação desta com as demais disposições legais, visando interpretar a norma dentro de todo o seu contexto. Nesse aspecto, deve-se observar o item, a alínea, o inciso, o artigo, a seção e o capítulo e outros elementos materiais presentes no contexto da norma jurídica.

Analisando o Regulamento do ICMS, é possível identificar outros casos de saídas não definitivas, ou seja, provisórias, sem a realização de negócios jurídicos, com transferência da posse da mercadoria ou bem, sem transferência da propriedade, em que, até hoje, o Fisco não promoveu nenhum estorno de crédito pelas entradas.

Verifica-se, portanto, que não é a mera saída física da mercadoria, em operação isenta ou não tributada, que determina o estorno do crédito relativo à sua aquisição, mas sim a saída definitiva do estabelecimento.

Além do mais, o princípio da não cumulatividade se mostra presente *“compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”*.

Ora, se o crédito não for legitimado para o adquirente e proprietário dos bens, também não o será para aquele que estiver na posse dos bens.

Com efeito, ocorrendo tal situação, restará ferida a não cumulatividade, perdendo-se, no meio da cadeia econômica, uma parcela de créditos de ICMS.

Matéria idêntica (comodato) foi apreciada pelo Poder Judiciário. Na ocasião, o Fisco estornou os créditos da empresa Nestlé Brasil Ltda, em decorrência de saída de congeladores, em comodato, para os estabelecimentos revendedores de sorvetes e picolés, sendo que o Superior Tribunal de Justiça decidiu pela manutenção dos créditos na hipótese de cessão dos bens em comodato.

Por todo o exposto, a melhor interpretação para as normas relativas à matéria é de que o legislador constituinte ao prever a anulação do crédito de ICMS quando da saída de mercadoria beneficiada pela isenção ou não incidência, referiu-se unicamente às saídas com tradição de propriedade, porquanto, somente assim, continuaria o ciclo de circulação da mercadoria.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registre-se que o comodato é um empréstimo para uso temporário, a título gratuito, de bem infungível, que deverá ser devolvido, após o uso ou dentro de prazo predeterminado, mediante contrato.

Assim, os refrigeradores, mesas e racks de propriedade da Recorrente, que foram cedidos a título de comodato, pertencem, na verdade, ao seu ativo imobilizado, o qual, ao tempo do período fiscalizado, gerava direito amplo e irrestrito ao crédito.

Cabe ressaltar que, a aquisição de bens destinados ao ativo permanente das empresas da mesma atividade da Recorrente, inclusive refrigeradores, mesas e racks, faz parte do modelo de negócio de distribuição e, com isto, a indústria adquire os bens necessários ao funcionamento dos revendedores e cede-os em comodato.

Importante registrar que em outras oportunidades este Conselho já se manifestou sobre a matéria tendo sido excluídas as exigências relativas à apropriação dos créditos de ICMS sobre as aquisições de bens cedidos em comodato, sob o argumento de que tais produtos seriam necessários à execução da atividade-fim da então impugnante. Esse é, por exemplo, o caso do Acórdão n.º 18.922/08/1ª.

Diante do exposto, dou provimento parcial ao recurso da Companhia de Bebidas das Américas – AMBEV para excluir as exigências relativas aos materiais utilizados na assepsia e higiene das garrafas e as relativas aos bens: refrigeradores, mesas e racks e nego provimento ao recurso impetrado, de ofício, pela 2ª Câmara de Julgamento.

**Sala das Sessões, 04 de outubro de 2013.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Conselheira**