

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.713/15/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000208525-58  
Impugnação: 40.010135541-23  
Impugnante: Pepsico do Brasil Ltda  
IE: 672205056.27-57  
Proc. S. Passivo: Ricardo Azevedo Sette/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

### **EMENTA**

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – BRINDES.** Constatação fiscal de saída de brindes acompanhando a embalagem dos produtos comercializados, sem a emissão da nota fiscal prevista no art. 190, inciso II do Anexo IX do RICMS/02, resultando em saída de mercadorias sem a emissão de notas fiscais e sem o recolhimento do imposto devido. Razões de defesa insuficientes à desconstituição do crédito tributário. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos art. 56, inciso II e art. 55, inciso II, alínea “a”.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Constatação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizariam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V do RICMS/02. No entanto, excluem-se as exigências relativas aos itens Tira Dracomania BF Perolizada, Tira Dracomania BG Perolizada, Tira Promocional Perolizada Mythomania BF, Tira Promocional Perolizada Mythomania BG, Tira Tecnofun BF, Tira Tecnofun BG, Tinta Branca, Tinta Preta, Tinta INK-JET 3M, Porta Dígitos Markem, Correia 2RMA3-1 PU Branca 4830X1305MM Fechada Vulcani, Correia para abastecimento dos Bins PC-50, Esteira Fech Grampos 125 SJ Inox Perfis S 50 NA LAR, Esteira Fechada c/Grampos 125 SJ Inox, por se enquadrarem no conceito de embalagens e produtos intermediários nos termos do art. 66 do Regulamento do ICMS. Corretas as exigências remanescentes de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

Versa o presente lançamento acerca das seguintes constatações fiscais relativas ao período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2008:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1) deixar de recolher ICMS referente a saídas de mercadorias, adquiridas para distribuição como brindes promocionais, desacobertadas de documento fiscal, isto é, sem emissão da nota fiscal prevista no art. 190, inciso II, Anexo IX do RICMS/02;

2) deixar de recolher ICMS apurado por meio de análise documental, em razão de aproveitamento indevido de créditos de imposto provenientes do uso dos documentos fiscais relativos às aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, incisos II, alínea “a” e XXVI.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 22/39 em síntese, aos argumentos seguintes:

- data máxima vênua, o Auto de Infração não merece prosperar porque: i) quase a totalidade do crédito está coberto pela decadência; ii) não há saída de mercadoria a título de brinde; e iii) os créditos apropriados são decorrentes de materiais utilizados no processo produtivo da Impugnante (materiais intermediários);

- conforme se depreende do Auto de Infração o crédito exigido refere-se a fatos geradores ocorridos no período 2008, por divergência de interpretação sobre a tributação de partes da embalagem/produto ou crédito de ICMS apropriado no período;

- durante este período declarou regularmente o ICMS que entendia devido e efetuou o recolhimento destes valores em sua integralidade;

- portanto, trata-se de lançamento suplementar relativo a tributo sujeito a lançamento por homologação em que houve a declaração e pagamento do imposto;

- nestes casos, o entendimento pacificado com eficácia de Recurso Representativo de Controvérsia no âmbito do Superior Tribunal de Justiça é pela aplicação irrestrita do prazo previsto no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional para fins de decadência do direito do Fisco efetuar o lançamento suplementar;

- o entendimento foi ratificado recentemente em um caso que envolvia a exigência de ICMS pelo Estado de Minas Gerais por suposto creditamento indevido de imposto;

- como foi notificada do lançamento por intimação postal, recebida em 18 de dezembro de 2013, estão decaídos os créditos relativos a fatos geradores ocorridos anteriormente a 18 de dezembro de 2008 porque homologados tacitamente nos termos do Código Tributário Nacional;

- como se pode verificar da nomenclatura e das imagens das embalagens anexadas aos autos, os produtos objeto do lançamento são materiais promocionais ou brinquedos inseridos na embalagem dos snacks como parte do produto vendido;

- o cliente que adquire a embalagem do salgadinho adquire o pacote que contém o material promocional ou o brinquedo incluído no mesmo preço pago que é tributado pelo ICMS;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- ainda que fossem considerados como “produtos individualizáveis”, não seriam tributáveis de forma autônoma porque considerados bonificação na venda do produto principal;
- o consumidor recebe o produto dentro da embalagem do salgadinho em bonificação exatamente por comprar o salgadinho, não se tratando de brinde na acepção clássica da palavra porque lhe falta a autonomia na operação de alienação (doação) ao destinatário;
- o chaveiro poderia ser considerado como brinde se entregue individual e isoladamente ao destinatário no âmbito de um contrato de doação, mas é parte do produto vendido;
- embora haja circulação física, falta aos produtos a operação jurídica subjacente para considerar tal circulação como fato gerador do ICMS;
- se fossem considerados como produtos autônomos (mercadorias) o caso seria semelhante à bonificação em mercadoria, reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça com eficácia de Recurso Repetitivo como não tributável pelo ICMS;
- os únicos produtos que poderiam ser qualificados como brindes são as câmeras e celulares prometidos como prêmio aos consumidores que localizarem o “vale brinde Tecnofun” no interior da embalagem do produto tributado, o que não se discute nos presentes autos;
- embora existam alguns poucos materiais que não dão direito ao crédito de ICMS por efetivamente caracterizarem-se como de uso e consumo, a maioria dos materiais são partes ou consumidos no processo produtivo;
- embora não se incorporem fisicamente ao produto final, tais produtos que são utilizados ou consumidos no processo de industrialização conferem o direito ao crédito de ICMS como materiais intermediários;
- a caracterização como uso e consumo deve ser interpretada restritivamente de modo a excluir do direito ao crédito apenas as mercadorias que não participam do processo produtivo (suporte às áreas acessórias da empresa);
- em primeiro lugar, apesar de ser um imposto que incide sobre operação de circulação de mercadoria que tem como base de cálculo o valor da operação (total), é indiscutível que o ICMS tem por finalidade atingir o valor agregado em cada etapa da cadeia produtiva por meio da não-cumulatividade;
- daí dizer-se que abater o imposto cobrado nas operações anteriores do montante devido na operação própria é uma forma de se afastar a incidência em cascata (imposto sobre imposto) sobre uma mesma operação;
- de acordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, a Constituição não teria feito opção rígida pelo modelo do crédito financeiro ou do crédito físico e a disciplina da não-cumulatividade ficaria a cargo de lei complementar;
- a Lei Complementar n.º 87/96 claramente adotou o modelo do crédito financeiro com restrições específicas conforme se depreende dos arts. 20 e 33;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- por este modelo, dão direito a crédito mercadorias ou serviços que (a) repercutam em operações tributadas; e (b) sejam vinculados à atividade do estabelecimento;
- este entendimento já era preconizado pelo Supremo Tribunal Federal;
- a restrição temporal contida na Lei Complementar que posterga o direito ao crédito do ICMS sobre as mercadorias adquiridas para uso e consumo ingressadas no estabelecimento a partir de 2020 deve ser interpretada de forma restritiva para alcançar apenas as mercadorias que não guardem qualquer relação com o processo produtivo;
- este entendimento foi adotado expressamente pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do RESP n.º 1.366.437/PR;
- conforme reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça, os bens de uso e consumo são aqueles relativos ao “local que dá suporte à atividade fim da empresa” e não se confundem com as “aquisições de mercadorias ou produtos a serem consumidos no processo produtivo”;
- torna-se necessário, portanto, a realização de perícia técnica nos termos do art. 142 do RPTA/MG para se esclarecer qual a relação com a industrialização dos produtos vendidos dos produtos/mercadorias cujo crédito foi glosado;
- as multas aplicadas correspondem a 217% (duzentos e dezessete por cento) do valor do imposto em relação ao item A do Auto de Infração e a 100% (cem por cento) do valor do imposto no item B;
- embora o Conselho de Contribuintes tenha entendimento pela possibilidade de cumulação da multa isolada e da multa de revalidação, chama a atenção o excesso de cada uma delas no caso concreto;
- o Supremo Tribunal Federal reconheceu, com eficácia de Repercussão Geral, a constitucionalidade da multa de mora de 20% (vinte por cento) pela falta de recolhimento do ICMS no Estado de São Paulo por entendê-la compatível com o direito de propriedade e ao princípio geral de vedação ao confisco;
- a multa moratória (de revalidação) de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, portanto, é inconstitucional;
- não bastasse o excesso da multa de revalidação, a Multa isolada de 20% (vinte por cento) do valor da operação e de 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito também é excessiva;
- a multa é excessiva na medida em que extrapola a necessária correlação entre o dano e a pena e se converte em instrumento de arrecadação do Estado em completo desvio de sua finalidade inicial: dissuadir a prática da infração;
- cita os arts. 150, inciso IV e 5º da Constituição Federal;
- não pode o Estado travestir a penalidade tributária em instrumento de desapropriação do indivíduo sem a devida indenização, porque de tributo não se trata, e se o fosse, sua cobrança somente seria possível nos termos da competência tributária e da vedação ao confisco;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- quando menos, diante da ausência de dolo ou má-fé, é o caso de relevação da penalidade nos termos do art. 53, § 3º da Lei Estadual n.º 6.763/75;

- eventual ilícito (se houver, o que se admite apenas a título de argumentação) decorre de erro de direito sem qualquer fraude, ocultação, dolo ou má-fé por parte da Impugnante;

- no caso concreto, apesar da apontada diferença do ICMS em decorrência da divergência de interpretação dos critérios normativos a penalidade pode e deve ser reduzida com base na equidade;

- o art. 108 do Código Tributário Nacional permite ao julgador aplicar a analogia e a equidade para solucionar o caso concreto, principalmente quando o dispositivo em discussão ofende as garantias constitucionais e é manifestamente desproporcional;

- o Superior Tribunal de Justiça tem jurisprudência firme neste sentido;

- diante do excesso individual de cada penalidade, deve a multa isolada ser integralmente relevada ou, quando menos, reduzida para 20% (vinte por cento) do valor do imposto, da mesma forma que a multa de revalidação, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal com eficácia de Repercussão Geral.

Ao final, requer integral provimento da presente Impugnação.

### **Da Instrução Processual**

A Fiscalização junta documentos referentes a Autodenúncia efetuada pela ora Impugnante, fls. 147/176.

Face à juntada de documentos é concedida vista dos autos à Impugnante (fl. 177), que se manifesta às fls. 181/185 afirmando, em resumo:

- inexistente incompatibilidade entre a defesa e a autodenúncia, pois esta é em relação a fato e não a direito;

- o PTA objeto da autodenúncia refere-se ao exercício de 2009 e o presente refere-se ao exercício de 2008;

- a decisão pela autodenúncia foi estratégica com fundamento em questões econômicas e não jurídicas, não se relacionando com o presente questionamento;

Ao final requer: i) seja desconsiderada a manifestação da Fiscalização e seja determinado o prosseguimento do processo com o julgamento do mérito; ii) subsidiariamente, o reconhecimento da decadência.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco se manifesta às fls. 187/193, contrariamente ao alegado na peça de defesa, resumidamente, aos fundamentos que seguem:

- a Impugnante apresentou termo de autodenúncia junto à Administração Fazendária de Uberlândia, relativamente ao exercício de 2009, referente à apropriação

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

indevida de créditos do ICMS oriunda da aquisição de materiais de uso e consumo, e da saída de brindes promocionais sem emissão da respectiva nota fiscal;

- a autuação, ainda que relativa ao exercício de 2008, apresenta correlação entre as ocorrências e os produtos citados, contradizendo, de forma direta, as alegações da Impugnante em relação às mercadorias adquiridas para distribuição como brinde promocional e materiais destinados ao uso e consumo;

- a alegação da decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2008 não procede, nos termos do art. 173 do Código Tributário Nacional;

- afasta-se, também, qualquer violação ao art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, pois se trata de lançamento de débito fiscal originário da cobrança decorrente do recolhimento a menor do ICMS, por apropriação indevida de créditos de ICMS em aquisições de material de uso e consumo, e por dar saída em brindes promocionais sem aplicação da tributação devida;

- em relação ao imposto não declarado e/ou pago, não cabe o lançamento por homologação, mas sim o lançamento direto nos termos do art. 149, inciso V do Código Tributário Nacional;

- a Impugnante reconhece que o material promocional é distribuído na condição de bonificação na venda do produto principal, ora, essa é a condição expressa nos arts. 190 a 193, Capítulo XVII do Anexo IX do RICMS/02;

- nos termos do art. 190 do Anexo IX do RICMS/02, a Impugnante deveria ter emitido, no ato da entrada no estabelecimento, nota fiscal, com destaque do imposto, lançando-a no livro registro de saídas, procedimento não adotado;

- a autodenúncia apresentada não deixa qualquer dúvida com relação à distribuição das mercadorias como brindes promocionais;

- nos termos do art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02 matéria prima e produtos intermediários são aqueles consumidos ou que integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, o que não é o caso dos produtos objeto do Auto de Infração, conforme se pode verificar da planilha constante do CD de fl. 17, preenchida pelo próprio contribuinte em atendimento a intimação do Fisco;

- o art. 70, inciso III do mesmo diploma legal veda a apropriação ao crédito de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento até 31 de dezembro de 2019;

- a Instrução Normativa n.º 01/86 classifica como produto intermediário aquele que, *“embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente no curso da industrialização”*;

- dessa forma esses produtos não podem ser classificados como intermediários como alega a Impugnante, por não se enquadrarem na definição da norma tributária mineira;

- ademais pela autodenúncia apresentada é reconhecido o fato com relação ao exercício de 2009, reconhecendo todos os produtos citados como de uso e consumo;

Ao final, pede seja julgado integralmente procedente o lançamento.

**Do Parecer a Assessoria do CC/MG**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 199/208, opina pela procedência parcial do lançamento para excluir as exigências inerentes ao aproveitamento indevido de crédito de ICMS relativas ao período de 1º de janeiro a 18 de dezembro de 2008, por força da decadência de que trata o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.

**Da Instrução Processual**

Apreciando o lançamento a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em sessão realizada em 1º de outubro de 2014, em preliminar e à unanimidade, exara despacho interlocutório para que a Impugnante: 1) apresente uma planilha demonstrando os produtos cujo crédito está sendo estornado, sua função específica no processo produtivo e o local de sua utilização, anexando o fluxograma de produção e; 2) demonstre se há variação de preço dos produtos que contêm os brindes daqueles que não os contêm. Em seguida, vista ao Fisco.

Na oportunidade sustentaram oralmente, pela Impugnante, o Dr. Aldo de Freitas e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Luciana Trindade Fogaça.

Em atendimento à deliberação da Câmara a Impugnante comparece aos autos, às fls. 215/237 reiterando os termos de sua impugnação.

O Fisco também retorna aos autos às fls. 239/247, manifestando-se sobre os documentos e fundamentos trazidos pela Impugnante e pleiteando, ao final, a procedência do lançamento.

**Do Parecer Final da Assessoria do CC/MG**

A Assessoria do CC/MG, às fls. 249/265, nos termos dos arts. 146 e 147 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, manifesta-se sobre o resultado do despacho interlocutório, opinando, ao final, pela procedência parcial do lançamento para excluir as exigências relativas aos itens Tira Dracomania BF Perolizada, Tira Dracomania BG Perolizada, Tira Promocional Perolizada Mythomania BF, Tira Promocional Perolizada Mythomania BG, Tira Tecnofun BF, Tira Tecnofun BG, por se enquadrarem como material de embalagem, fazendo jus ao crédito.

---

***DECISÃO***

Cumpra à Câmara analisar o presente lançamento o qual versa acerca das seguintes imputações fiscais relativas ao período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2008:

1) deixar de recolher ICMS referente a saídas de mercadorias, adquiridas para distribuição como brindes promocionais, desacobertadas de documento fiscal, isto é, sem emissão da nota fiscal prevista do art. 190, inciso II, Anexo IX do RICMS/02;

2) deixar de recolher ICMS apurado por meio de análise documental, em razão de aproveitamento indevido de créditos de imposto provenientes do uso dos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

documentos fiscais relativos às aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, incisos II, alínea “a” e XXVI.

Inicialmente, merece destaque o questionamento da Impugnante sobre a ocorrência de decadência.

Assim, antes mesmo de se verificar as imputações fiscais, cumpre analisar a alegação defensiva de que se operou a decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2008, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional que assim determina:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....  
§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Contudo, afasta-se a suposta violação ao retro transcrito art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, pois se trata aqui de lançamento de débito fiscal originário da cobrança decorrente do recolhimento a menor do ICMS, por apropriação indevida de créditos deste imposto e do não recolhimento relativo a brindes.

O Fisco Estadual busca a cobrança do tributo relativa ao período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2008.

O lançamento por homologação, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, e opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo contribuinte expressamente a homologa.

Na modalidade de lançamento por homologação, a apuração dos pressupostos fáticos, da base de cálculo e do pagamento da exação deverá ser efetuada pelo sujeito passivo, prévia, autônoma e independentemente de qualquer iniciativa do Fisco.

Nesta modalidade, o contribuinte, ou o responsável tributário, conforme o caso, deve realizar o pagamento antecipado do tributo, antes de qualquer procedimento

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

administrativo, ficando a extinção do crédito tributário condicionada à futura homologação, expressa ou tácita, pela autoridade competente.

Outra hipótese, entretanto, é aquela em que o sujeito passivo não cumpre, ou cumpre de modo diverso do entendimento do Fisco, com suas obrigações. Assim ocorrendo, a atividade a ser praticada pelo Fisco não poderá ser caracterizada apenas como homologação, já que esta pressupõe a existência de providências adotadas pelo contribuinte passíveis de confirmação pela autoridade administrativa.

Afastando-se a hipótese de homologação e, por conseguinte, aplicando-se as disposições relativas ao lançamento de ofício, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário deve ser calculado com base no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Portanto, verifica-se nos autos que não se operou a decadência em relação ao crédito tributário exigido pelo Fisco, oriundo dos fatos geradores ocorridos no citado período. Do exame do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, conclui-se que ocorre, nos termos ali ditados, a homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago pelo contribuinte.

Em relação ao ICMS que não foi declarado e/ou pago, é incabível o lançamento por homologação, mas o lançamento direto nos termos do art. 149, inciso V do Código Tributário Nacional.

Nesta hipótese, que é exatamente a constante dos autos, tem a Fazenda o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

À luz do retro transcrito art. 173, o prazo para a autoridade fazer a confirmação do lançamento termina em 05 (cinco) anos contados do fato gerador, se não o fizer considera-se homologado o lançamento tacitamente; no entanto, isto não quer dizer que a Fazenda não tem direito de examinar o procedimento do contribuinte.

O objeto da autuação lançada pelo Fisco pelo Auto de Infração ora analisado trata-se de um “Lançamento de Ofício”, pois não houve nenhuma participação da Defendente, sendo que as informações constantes na peça fiscal foram

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

levantadas pelo Fisco descaracterizando os lançamentos feitos pelo contribuinte em virtude dos mesmos não espelharem as operações efetivamente ocorridas.

As informações prestadas na declaração, preenchida e entregue pela Contribuinte na qual constam às operações objeto da autuação, no caso do ICMS, não incorreram na homologação ficta ou tácita, que se opera pelo decurso de prazo, sem manifestação da autoridade administrativa, porque o Fisco apurou diferenças efetuando o lançamento de ofício.

O prazo para a Fazenda rever o lançamento é o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional podendo, dentro deste interregno que a lei lhe concede, postular créditos que porventura entenda existentes.

O citado dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do art. 149, inciso V do mesmo diploma legal.

Acerca desta matéria, Misabel de Abreu Machado Derzi, em nota, leciona com propriedade:

"A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício ou revisão de ofício, previsto no art. 149. Inaplicável se torna então a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a regra geral do prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173 do mesmo Código." (Direito Tributário Brasileiro – Editora Forense, 11ª Edição, pág. 912 e 913.)

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2008, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 1º de janeiro de 2009, findando-se em 31 de dezembro de 2013.

Desta forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao período questionado, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 1º de janeiro de 2014.

Tendo a Impugnante sido regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 18 de dezembro de 2013 (fl. 21), claro está que a constituição do crédito tributário, relativamente ao exercício de 2008, deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

É idêntico o entendimento deste Conselho de Contribuintes sobre a matéria como se encontra demonstrado na decisão do Acórdão nº 2.143/00/CE, a seguir, parcialmente, transcrito:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PARA MELHOR CONDUZIRMOS NOSSO PENSAMENTO, FAREMOS INICIALMENTE UMA BREVE ABSTRAÇÃO A RESPEITO DO INSTITUTO DA DECADÊNCIA.

REFERE-SE ESTA, AO PRAZO LEGALMENTE ESTIPULADO PARA QUE A FAZENDA PÚBLICA, OCORRIDO O FATO GERADOR, EXERÇA O SEU DIREITO DE LANÇAR. PORTANTO, EMBORA SEMELHANTE AO INSTITUTO DA PRESCRIÇÃO, COM ESTE NÃO SE CONFUNDE, EIS QUE GUARDAM AMBOS RELAÇÃO COM FASES TEMPORAIS DISTINTAS DA CADEIA DE TRIBUTAÇÃO.

O ART. 150 DO CTN DISCIPLINA OS PROCEDIMENTOS ADSTRITOS À FIGURA DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO QUE OCORRE EM RELAÇÃO AOS TRIBUTOS CUJA LEGISLAÇÃO ATRIBUA AO SUJEITO PASSIVO O DEVER DE ANTEGIPAR O PAGAMENTO SEM PRÉVIO EXAME DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA, COMO É O CASO DO ICMS.

CONFORME ESTABELECE O § 4º DO ART. 150 DO CTN, SE A LEI NÃO FIXAR PRAZO À HOMOLOGAÇÃO, SERÁ ELE DE CINCO ANOS, A CONTAR DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR E, EXPIRADO ESSE PRAZO, SEM QUE A FAZENDA PÚBLICA SE TENHA PRONUNCIADO, CONSIDERA-SE HOMOLOGADO O LANÇAMENTO E DEFINITIVAMENTE EXTINTO O CRÉDITO TRIBUTÁRIO, SALVO SE COMPROVADA A OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. OU SEJA, INEXISTINDO LANÇAMENTO OU NA HIPÓTESE DA CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, O DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA OBEDECERÁ À REGRA ESTABELECIDO NO ART. 173, I.

ORA, O CASO DOS AUTOS, CONFORME VEREMOS ADIANTE AO TRATARMOS ESPECIFICAMENTE DAS IRREGULARIDADES APONTADAS, SE SUBSUME A RECLAMAR O IMPOSTO NÃO OFERECIDO À TRIBUTAÇÃO, I.E., NÃO LANÇADO, RELATIVO ÀS IMPORTAÇÕES EFETUADAS.

E, PORTANTO, É INAPLICÁVEL AO PRESENTE CASO A REGRA INSERTA NO ALUDIDO ART. 150.

DA MESMA FORMA, E POR EXTENSÃO, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM PRESCRIÇÃO. SE NÃO HÁ O LANÇAMENTO, NADA HÁ QUE SE COBRAR E, PORTANTO, NÃO TERIA SENTIDO ARGÜIR PRAZO PARA O MANEJO DA AÇÃO DE COBRANÇA.

.....  
CONFORME ESTABELECE O ARTIGO 58 DA CLTA/MG, O LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO SERÁ FORMALIZADO MEDIANTE AUTO DE INFRAÇÃO.

OUTROSSIM, O ARTIGO 173 DO CTN PRECONIZA, QUE O DIREITO DE A FAZENDA PÚBLICA CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXTINGUE-SE APÓS 5 (CINCO) ANOS, CONTADOS DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acrescenta-se que este Conselho tem decidido, reiteradamente, que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, a exemplo dos Acórdãos n.ºs 3.997/13/CE, 21.262/14/3ª e 21.457/14/1ª.

Sobre o tema, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o Recurso Especial n.º 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

2. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. (RESP 448.416/SP, REL. MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 25/04/2006, DJ 12/06/2006, P. 462)

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do “*decisum*”. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

Diante do acima exposto, a arguição de decadência levantada pela Impugnante, não deve prevalecer pelo que se passa a analisar as demais questões que permeiam os presentes autos.

**Da Perícia**

A Impugnante pleiteia também, ao final de sua defesa, a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender que seja necessária tal prova à elucidação de eventuais obscuridades do processo. Contudo, não apresenta quesitos que pretende ver respondidos.

O legislador estadual foi claro nos termos do art. 142, § 1º, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747, de 03 de março de 2008, sobre a desnecessidade de apreciação do pedido de prova pericial quando não há apresentação de quesitos, a saber:

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

.....  
§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

.....

Ademais, no caso dos autos, pelos elementos que nele se encontram, é desnecessária a produção de prova pericial, podendo a questão ser dirimida sem causar nenhum tipo de prejuízo a autuada.

**Do Mérito**

Cabe lembrar que a autuação versa sobre o recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2008, em decorrência de saídas de brindes desacobertas de documento fiscal e apropriação irregular de créditos decorrentes da aquisição de material de uso e consumo.

Assim cumpre verificar cada uma das imputações fiscais, a saber:

**1) Deixar de recolher ICMS referente a saídas de mercadorias, adquiridas para distribuição como brindes promocionais, desacobertas de documento fiscal**

No tocante à parcela do crédito tributário relativa à distribuição de brindes, afirma a Impugnante que tais itens são materiais promocionais inseridos nas embalagens dos produtos, inclusos nos preços dos mesmos, tratando-se, portanto, de bonificação não tributável, ainda que considerados produtos individualizáveis.

Afirma que os únicos produtos que poderiam ser qualificados com brindes são as câmeras e celulares prometidos como prêmios aos consumidores que localizarem o “vale brinde Tecnofun” no interior da embalagem, o que não se discute nos presentes autos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A relação das notas fiscais de aquisição dos brindes e o demonstrativo do crédito tributário encontram-se no CD de fl. 19.

A legislação relativa à distribuição de brindes trata da matéria no art. 190 do Anexo IX do RICMS/02, com a seguinte redação:

Art. 190 - O contribuinte que adquirir brinde ou presente para distribuição direta a consumidor ou usuário final deverá:

I - escriturar o documento fiscal relativo à aquisição, e respectivo serviço de transporte, no livro Registro de Entradas, creditando-se do imposto destacado no documento fiscal;

II - emitir, no ato da entrada da mercadoria no estabelecimento, nota fiscal com destaque do imposto, incluindo no valor da mercadoria adquirida a parcela paga a título de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), devendo constar como destinatário o próprio emitente, e, em seu corpô, a expressão: "Emitida nos termos do art. 190 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS";

III - escriturar a nota fiscal referida no inciso anterior no livro Registro de Saídas.

§ 1º - Considera-se brinde ou presente a mercadoria que, não constituindo objeto normal da atividade do contribuinte, tenha sido adquirida para distribuição gratuita a consumidor ou a usuário final.

§ 2º - Na entrega de brinde ou presente diretamente a consumidor ou a usuário final, fica dispensada a emissão de documento fiscal.

Não bastasse a clareza da legislação, a argumentação da Impugnante, no sentido de que o ICMS foi pago na comercialização do produto não encontra provas que a respaldem nos autos. Cumpre destacar que foi dada nova oportunidade à Impugnante para produzir tal prova quando do despacho interlocutório, mas, ainda neste momento, não houve a demonstração da variação de preço dos produtos que contêm os brindes daqueles que não os contêm, tendo a Defendente se limitado a responder que nos períodos promocionais, somente são comercializados produtos com os brindes, o que impossibilitaria a comparação.

Para que a Impugnante pudesse comprovar a sua alegação, deveria demonstrar que os produtos foram comercializados com preços distintos, ou seja, haveria de se ter um acréscimo no preço praticado, quando comparados os produtos com e sem brindes.

Não sendo esta a proposta, ou seja, acrescer ao preço o custo da promoção, uma vez que a sua função é a alavancagem de vendas, resta claro que não ocorreu o recolhimento do imposto em relação aos brindes, quer em apartado, quer em conjunto com o produto comercializado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Frise-se que a autodenúncia apresentada para as operações do exercício de 2009 não afasta a apreciação da presente peça de Defesa, mas a fragiliza, principalmente quando aliada à falta de provas dos argumentos apresentados.

Desta forma, revelam-se corretas as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II, alínea “a”, que devem ser mantidas.

### **2) Deixar de recolher ICMS em razão de aproveitamento indevido de créditos de imposto provenientes do uso dos documentos fiscais relativos às aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento.**

Em atendimento ao despacho interlocutório proposto pela 2ª Câmara de Julgamento, a Impugnante apresenta planilha de fls. 216/220, cópia no CD de fl. 237, informando o setor de aplicação, a função/finalidade e informações complementares por produto, indicando o número da foto do produto e dos equipamentos em que são utilizados, fotos acostadas no doc.1.

Registre-se que a Impugnante não trouxe o fluxograma de produção, solicitado no despacho interlocutório.

Cabe destacar que apenas parte dos produtos autuados foi contestada pela Impugnante, alegando que seriam produtos intermediários.

Transcreve-se a planilha apresentada pela Impugnante em atendimento ao despacho interlocutório:

Foto	Item	Setor de aplicação	Função / finalidade	Complemento
1	ROSCA C1F - 33/100 Z 086698 A	Produção	Transporte e extrusão de farinha por pressão e alta temperatura	Utilizada para transportar e extrusar a farinha de milho na extrusora Clextral.
1	ROSCA C1F 33/100 Z 086319 A	Produção	Transporte e extrusão de farinha por pressão e alta temperatura	Utilizada para transportar e extrusar a farinha de milho na extrusora Clextral.
1	ROSCA Z 086698 A	Produção	Transporte e extrusão de farinha por pressão e alta temperatura	Utilizada para transportar e extrusar a farinha de milho na extrusora Clextral.
2	ROSCA C2F 100/200 Z 084335 A	Produção	Transporte e extrusão de farinha por pressão e alta temperatura	Utilizada para transportar e extrusar a farinha de milho na extrusora Clextral.
2	ROSCA C2F 50/100 Z 084436 A	Produção	Transporte e extrusão de farinha por pressão e alta temperatura	Utilizada para transportar e extrusar a farinha de milho na extrusora Clextral.
2	ROSCA C2F 50/200 Z 086076 A	Produção	Transporte e extrusão de farinha por pressão e alta temperatura	Utilizada para transportar e extrusar a farinha de milho na extrusora Clextral.
2	ROSCA C2F 50/25 Z 088262 A	Produção	Transporte e extrusão de farinha por pressão e alta temperatura	Utilizada para transportar e extrusar a farinha de milho na extrusora Clextral.
2	ROSCA C2F 50/50 Z 088261 A	Produção	Transporte e extrusão de farinha por pressão e alta temperatura	Utilizada para transportar e extrusar a farinha de milho na extrusora Clextral.
2	ROSCA C2F 66/100 Z 084435 A	Produção	Transporte e extrusão de farinha por pressão e alta temperatura	Utilizada para transportar e extrusar a farinha de milho na extrusora Clextral.
2	ROSCA C2F 66/200 Z 084434 A	Produção	Transporte e extrusão de farinha por pressão e alta temperatura	Utilizada para transportar e extrusar a farinha de milho na extrusora Clextral.
3	ROSCA IN00 12,5 Z 084489 A	Produção	Transporte e extrusão de farinha por pressão e alta temperatura	Utilizada para transportar e extrusar a farinha de milho na extrusora Clextral.
3	ROSCA IN00 12,5 Z 084490 A	Produção	Transporte e extrusão de farinha por pressão e alta temperatura	Utilizada para transportar e extrusar a farinha de milho na extrusora Clextral.
4	CORREIA PARA ABASTECIMENTO DOS BINS PC-50	Produção	Transportar o produto	Transporte de batatas in-natura (Matéria Prima) de um equipamento para outro. - LINHA PC
5	ELEMENTO FILTRANTE POLIPRO COM 25 MICRA DE POR E 29 1	Produção	Retener partículas e sujidades.	É utilizado para retenção de partículas solidas da água.
	ESCOVA DE NYLON PN	Produção	Descascar as batatas	Utilizada na remoção das cascas da batata in-natura.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

6	403470309			
7	ESTEIRA FECH GRAMPOS 125 SJ INOX PERFIS S 50 NA LAR	Produção	Transportar o produto	Transporte de batatas in-natura de um equipamento para outro.
7	ESTEIRA FECH GRAMPOS 125 SJ INOX C PERFIS S50 NA LARG	Produção	Transportar o produto	Transporte de batatas in-natura de um equipamento para outro.
7	ESTEIRA FECH GRAMPOS 125 SJ INOX C/PERFIS S50 NA LARG	Produção	Transportar o produto	Transporte de batatas in-natura de um equipamento para outro.
7	ESTEIRA FECHADA C/ GRAMPOS 125 SJ INOX BINS	Produção	Transportar o produto	Transporte de batatas in-natura de um equipamento para outro.
7	ESTEIRA FECHADA C/ GRAMPOS 125 SJ INOX SAIDA DOS BINS	Produção	Transportar o produto	Transporte de batatas in-natura de um equipamento para outro.
8	PORTA DIGITOS MARKEM	Produção	Codificação da embalagem	Utilizado na fixação dos dígitos do datador.
9	TAMBOR DE 32 DIAMETRO DE POLIPROPILENO NA COR BRANC	Produção	Misturar o produto.	Utilizado na dosagem de aroma e sal da linha de batata. - LINHA PC
10	TINTA BRANCA 933.32MM	Produção	Utilizada para identificar a bolsa de salgadinho com a data de vencimento	Utilizado na impressão dos códigos de validade nas caixas seladas
10	TINTA PRETA 933.32MM	Produção	Utilizada para identificar a bolsa de salgadinho com a data de vencimento	Utilizado na impressão dos códigos de validade nas caixas seladas
11	TELA COM MALHA 105 TBC ACO INOX FURO CENTRAL FLANG. S	Produção	Filtrar e reter sujidades e/ou material estranho	Utilizado no equipamento ERA, que faz a separação do amido da batata. Essa tela é utilizada no processo de "peneira" da água com o amido de batata.
12	SONTARA PROCLEAN AZUL 500 PANOS DE 30 X 38 CM	Produção	Limpeza de Equipamentos da linha de Produção	Utilizado na remoção de sujidades dos equipamentos.
13	SANIFOAN	Produção	Limpeza da linha de Produção.	Produto utilizado na limpeza pesada em aço inoxidável, nas linhas de produção.
14	TRITURADOR EM GERAL	Produção e Laboratório de Qualidade e	Triturar amostras do produto para análise	Utilizado para triturar os salgadinhos para análises de qualidade.
15	TINTA INK-JET 3M	Produção	Utilizada para identificar a bolsa de salgadinho com a data de vencimento	Utilizado na impressão dos códigos de validade nas caixas seladas
16	CORREIA 2RMA3-1 PU BRANCA 4830X1305MM FECHADA VULCANI	Produção	Transportar o produto	Utilizada para transporte da batata (Matéria Prima) de um equipamento (OPTIX) para outro. - LINHA PC
17	TIRA DRACOMANIA BF PEROLIZADA.	Produção	Embalagem	Parte da embalagem utilizada para identificar produtos em promoção. Agregada aos pacotes dos salgadinhos.
17	TIRA DRACOMANIA BG PEROLIZADA	Produção	Embalagem	Parte da embalagem utilizada para identificar produtos em promoção. Agregada aos pacotes dos salgadinhos.
17	TIRA PROMOCIONAL PEROLIZADA MYTHOMANIA BF	Produção	Embalagem	Parte da embalagem utilizada para identificar produtos em promoção. Agregada aos pacotes dos salgadinhos.
17	TIRA PROMOCIONAL PEROLIZADA MYTHOMANIA BG	Produção	Embalagem	Parte da embalagem utilizada para identificar produtos em promoção. Agregada aos pacotes dos salgadinhos.
17	TIRA TECNOFUN BF	Produção	Embalagem	Parte da embalagem utilizada para identificar produtos em promoção. Agregada aos pacotes dos salgadinhos.
17	TIRA TECNOFUN BG	Produção	Embalagem	Parte da embalagem utilizada para identificar produtos em promoção. Agregada aos pacotes dos salgadinhos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

-	SODA CAUSTICA EM ESCAMAS	Produção	Produto utilizado na limpeza da Linha de batatas	Produto utilizado na limpeza do fritador, na linha de batata. - LINHA PC
-	COMBUSTIVEL E LUBRIFICANTE	Produção	Combustíveis e lubrificantes utilizados na produção e manutenção	Combustível nos geradores elétricos para geração de energia. / Lubrificante é utilizado para reduzir o atrito entre componentes mecânicos.

Assim dispõe a legislação que trata a matéria:

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

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

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

.....(grifos não constam do original)

Nos termos do dispositivo legal supratranscrito, a matéria-prima e os produtos intermediários são aqueles consumidos ou que integram o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, o que não é o caso dos produtos objeto do estorno de crédito.

A Instrução Normativa SLT n.º 01/86 classifica como produto intermediário por extensão, aquele que, *“embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no curso da industrialização”*.

Os produtos cujo crédito se discute nos presentes autos não compõem o processo industrial de fabricação de *snacks*.

Contudo, mesmo tomando-se as normas da citada Instrução Normativa SLT n.º 01/86, muitos deles se adequando às exigências das normas estaduais.

Para que tal afirmação fique clara, veja-se o teor da citada norma:

### INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT n.º 01/86

Trata do conceito de produto intermediário, para efeito de direito ao crédito do ICM.

O DIRETOR DA SUPERINTENDÊNCIA DE LEGISLAÇÃO E TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe é conferida pelo artigo 24 da Consolidação da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais -

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CLTA/MG - aprovada pelo Decreto nº 23.780, de 10 de agosto de 1984, e

considerando que nos termos da legislação em vigor, para efeito de apuração do valor do ICM a pagar, será abatido o imposto incidente nas operações realizadas no período, sob a forma de crédito, dentre outros valores, o valor do imposto correspondente à entrada do produto intermediário;

considerando que o produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integrar-se ao novo produto;

considerando que, por extensão, produto intermediário é também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no curso da industrialização;

.....

IV - Igualmente não são considerados produtos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

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 conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém.

.....(grifos não constam do original)

Os produtos TAMBOR DE 32 DIAMETRO DE POLIPROPILENO NA COR BRANC; SONTARA PROCLEAN AZUL 500 PANOS DE 30 X 38 CM e SANIFOAN, foram inicialmente classificados pela Impugnante como material de uso e consumo, conforme planilha de fl. 17.

Verifica-se que o produto TAMBOR DE 32 DIAMETRO, conforme informações relacionadas na planilha de fl. 17 e informações ora acrescentadas, não tem contato direto com o produto final, mas sim com os insumos “*aroma e sal*”. Embora

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

faça parte da linha de produção, não se constitui em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componente de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na sua substituição. Consta ainda da citada planilha que o bem tem vida útil menor que 12 (doze) meses. Portanto, não se enquadra como produto intermediário.

Cabe destacar que a Contribuinte não classificou o bem como item do ativo imobilizado, não podendo desta forma, fazer jus ao crédito previsto nos termos do § 6º 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:

.....  
II - à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º e 12 a 19 deste artigo;

.....  
§ 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.

..... (Grifou-se).

Os produtos “SONTARA PROCLEAN AZUL 500 PANOS DE 30 X 38 CM e SANIFOAN”, utilizados na limpeza dos equipamentos e da linha de produção, não se enquadram como produto intermediário e sim como material de uso e consumo.

O mesmo se aplica ao produto SODA CAUSTICA EM ESCAMAS, utilizado na limpeza da linha de batatas, ELEMENTO FILTRANTE POLIPRO COM 25 MICRA DE POR E 29 e TELA COM MALHA 105 TBC ACO INOX FURO CENTRAL FLANG. S utilizado na retenção de partículas e sujidades.

As diversas “roscas” (ROSCA C1F – 33/100 Z 086698; ROSCA C1F – 33/100 Z 086319 A; ROSCA C2F – 100/200 Z 084335; ROSCA C2F – 50/200 Z 086076 A; ROSCA IN00 12,5 Z 084489 A; ROSCA IN00 12,5 Z 084490 A; ROSCA C2F – 50/100 Z 084436 A; ROSCA C2F – 50/25 Z 088262 A; ROSCA C2F – 50/50 Z 088261 A; ROSCA C2F – 66/100 Z 084435 A; ROSCA C2F – 66/200 Z 084434 A e ROSCA Z 086698 A), utilizadas no “transporte e extrusão de farinha por pressão e alta temperatura”, não são consumidas imediata e integralmente no curso da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

industrialização, conforme informado pela Impugnante na coluna “Q” da planilha de fl. 17.

Em cumprimento ao interlocutório, a Impugnante não trouxe nenhuma nova informação.

Verifica-se que as “roscas” são partes/peças do equipamento denominado “extrusora Clextral”, conforme demonstram as fotos de fls. 224/225. Segundo informa a Contribuinte, elas não se consomem, imediata e integralmente, no curso da industrialização. Portanto, não se enquadra como produto intermediário.

Caso as citadas partes/peças se enquadrem como ativo imobilizado do estabelecimento deveria a Impugnante ter cumprido as formalidades previstas nos § 3º do art. 66 do RICMS/02, qual seja o abatimento, sob a forma de crédito 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, bem como a escrituração no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP). Além de satisfazer, de forma cumulativa, os requisitos dispostos no § 5º do mesmo artigo, a saber:

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:

.....  
II - à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º e 12 a 19 deste artigo;

§ 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:

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;

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 apuração, contado a partir daquele em que tenha ocorrido a sua entrada no estabelecimento, não será admitido, a partir do período de apuração subsequente ao da ocorrência do fato, o abatimento de que trata este parágrafo em relação

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

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).

.....  
§ 5º Para fins de aproveitamento de crédito, o bem destinado ao ativo imobilizado deve satisfazer, de forma cumulativa, os seguintes requisitos:

- I - ser de propriedade do contribuinte;
- II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;
- III - ter vida útil superior a 12 (doze) meses;
- IV - a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste natural ou a ação dos elementos da natureza, ou de causas funcionais, como a inadequação ou o obsolescimento;
- V - não integrar o produto final, exceto se de forma residual.
- VI - ser contabilizado como ativo imobilizado.

Por outro lado devem ser classificadas como material intermediário as correias e esteiras (CORREIA PARA ABASTECIMENTO DOS BINS PC-50; - ESTEIRA FECH GRAMPOS 125 SJ INOX PERFIS S 50 NA LAR; ESTEIRA FECHADA C/GRAMPOS 125 SJ INOX), responsáveis pelo transporte da matéria-prima na linha de produção, que tem contato direto com o produto final da Impugnante e, exatamente, em função deste contato se desgastam gradativa e integralmente.

Verifica-se, da análise das informações e imagens contidas no CD de fl. 237, que o produto “ESCOVA DE NYLON PN 403470309” caracteriza-se como parte, sendo apenas componentes de estrutura estável e duradoura, utilizada para “descascar batatas *in natura*”, cuja manutenção pode importar em sua substituição.

Quanto ao “TRITURADOR EM GERAL”, utilizado para triturar os salgadinhos para análises de qualidade, na área de laboratório de qualidade, trata-se de equipamento (foto de fl. 234), que para fazer jus ao creditamento deveria estar contabilizado como ativo imobilizado, desde que atendidas as disposições dos §§ e 3º e 5º do art. 66 do RICMS/02, supratranscritos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os itens PORTA DIGITOS MARKEM, TINTA BRANCA 933.32MM, TINTA INK-JET 3M e TINTA PRETA 933.32MM, utilizados na impressão de dados nas caixas de produtos acabados, estão inseridos na linha central de produção da Impugnante, sendo indispensáveis à colocação no mercado do produto final, motivo que os enquadram como produtos intermediários.

Também os itens TIRA DRACOMANIA BF PEROLIZADA, TIRA DRACOMANIA BG PEROLIZADA, TIRA PROMOCIONAL PEROLIZADA MYTHOMANIA BF, TIRA PROMOCIONAL PEROLIZADA MYTHOMANIA BG, TIRA TECNOFUN BF e TIRA TECNOFUN BG, são utilizadas para identificar produtos em promoção, embora não se enquadrem como produto intermediário, como alega a Impugnante, fazem jus ao crédito por se enquadrar como material de embalagem.

Registre-se que a Impugnante alterou a “função/finalidade” para “embalagem”, passando a informar que tal tira seria “parte da embalagem utilizada para identificar produtos em promoção. Agregada aos pacotes dos salgadinhos”.

Verifica-se que as “tiras” (foto de fl. 236) compõem a embalagem, atendendo, nos termos da alínea “a” do inciso V do art. 66 do RICMS/02, aos requisitos da legislação para fins de serem classificadas como material de embalagem. Portanto, faz jus ao crédito do imposto.

Este é o entendimento esposado na Consulta de Contribuintes n.º 089/04, atualmente, reformulada, tratando de aquisições de etiquetas, adesivos e colas destinadas à rotulagem das embalagens do café solúvel. Confira-se:

CONSULTA Nº 089/2004(após a reformulação)

ICMS - CRÉDITO – USO E CONSUMO – Bens destinados a uso ou consumo do estabelecimento não ensejam aproveitamento de crédito de ICMS até o prazo previsto no art. 33, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, ainda que relacionados a operações de exportação de mercadorias.

(...)

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, empresa dedicada à comercialização de café cru em grãos e industrialização de café solúvel, informa que emite notas fiscais para comprovar suas operações, apurando o imposto pelo sistema de débito/crédito.

Relata que industrializa café solúvel através de terceirização, remetendo matéria-prima, material de embalagem e produtos intermediários a uma empresa que realiza a industrialização por encomenda. E dentre os diversos produtos adquiridos e que, posteriormente, são remetidos para industrialização existem produtos utilizados para a colagem dos rótulos do café solúvel nas latas, nos vidros e também nas caixas usadas para embalar o produto final. Quais sejam: Cola V-205 - NCM

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

3506.99.00; Euromelt - NCM 3506.91.10; Adesivo A 93K5 - NCM 3506.91.90 e Etiqueta adesiva - NCM 4821.10.00.

(...)

CONSULTA:

1 - Está correto seu entendimento?

2 - Caso afirmativo, poderá se creditar do imposto relativo às aquisições de etiquetas, adesivos e colas destinados à rotulagem das embalagens do café solúvel?

3 - Poderá se creditar do imposto relativo às aquisições de material de embalagem utilizado para acondicionar o café destinado à exportação, conforme exposto acima?

RESPOSTA:

1 e 2 - O entendimento está incorreto.

(...)

Nesse sentido, caso a etiqueta seja utilizada para aposição do preço na mercadoria, a mesma é considerada material de uso e consumo, bem como os adesivos e as colas, não ensejando a apropriação do ICMS correspondente à sua aquisição, a título de crédito.

Todavia, se a etiqueta for empregada para dar informação sobre o produto, caracteriza-se como material para embalagem, ensejando direito ao aproveitamento do imposto como crédito, conforme disposição contida no inciso V do art. 66, Parte Geral do RICMS/2002.

Por último, os “combustíveis e lubrificantes”, classificados no setor de aplicação “produção e manutenção”, e conforme informação, ora acrescentada, utilizados nos geradores elétricos e como lubrificantes para reduzir o atrito entre componentes elétricos, são materiais de uso e consumo, visto que não integram o produto final e são consumidos em linha marginal de produção (geração de energia e manutenção).

Assim, nos termos do art. 70, inciso III do Regulamento do ICMS, que veda a apropriação ao crédito de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento até 31 de dezembro de 2019, devem ser mantidos os estornos nos moldes realizados pela Fiscalização, devendo-se excluir os itens TIRA DRACOMANIA BF PEROLIZADA, TIRA DRACOMANIA BG PEROLIZADA, TIRA PROMOCIONAL PEROLIZADA MYTHOMANIA BF, TIRA PROMOCIONAL PEROLIZADA MYTHOMANIA BG, TIRA TECNOFUN BF e TIRA TECNOFUN BG, por se enquadrarem como material de embalagem e Tinta Branca, Tinta Preta, Tinta INK-JET 3M, Porta Dígitos Markem, Correia 2RMA3-1 PU Branca 4830X1305MM Fechada Vulcani, Correia para abastecimento dos Bins PC-50, Esteira Fech Grampos 125 SJ Inox Perfis S 50 NA LAR, Esteira Fechada c/Grampos 125 SJ Inox, por se enquadrarem como produtos intermediários.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, revelam-se parcialmente corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei n.º 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências do item B do Relatório Fiscal em relação aos seguintes produtos: Tira Dracomania BF Perolizada, Tira Dracomania BG Perolizada, Tira Promocional Perolizada Mythomania BF, Tira Promocional Perolizada Mythomania BG, Tira Tecnofun BF, Tira Tecnofun BG, Tinta Branca, Tinta Preta, Tinta INK-JET 3M, Porta Dígitos Markem, Correia 2RMA3-1 PU Branca 4830X1305MM Fechada Vulcani, Correia para abastecimento dos Bins PC-50, Esteira Fech Grampos 125 SJ Inox Perfis S 50 NA LAR, Esteira Fechada c/Grampos 125 SJ Inox. Vencidas, em parte, as Conselheiras Luciana Goulart Ferreira, que excluía todas as exigências do item B do Relatório Fiscal por considerar decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, e Ivana Maria de Almeida que apenas excluía as exigências relativas às "tiras", nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Aldo de Paula Júnior e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marismar Cirino Motta. Participou do julgamento, além da signatária e das Conselheiras vencidas, o Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor).

**Sala das Sessões, 07 de abril de 2015.**

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

D

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	20.713/15/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000208525-58	
Impugnação:	40.010135541-23	
Impugnante:	Pepsico do Brasil Ltda. IE: 672205056.27-57	
Proc. S. Passivo:	Ricardo Azevedo Sette/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberlândia	

Voto proferido pela Conselheira Luciana Goulart Ferreira, 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 da alegação relativa à extinção parcial do crédito tributário pela decadência em relação às exigências do item B do Relatório Fiscal, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN.

Com base no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN, a Impugnante sustenta a decadência do crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos no período de 01/12/08 a 17/12/08, uma vez que foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 18/12/13.

Com razão a Impugnante.

Tendo ocorrido pagamento antecipado do tributo – ainda que parcialmente - no período autuado, e tratando-se o ICMS de tributo sujeito a lançamento por homologação, é aplicável o prazo de decadência previsto no artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual a Fiscalização dispõe do prazo de 5 (cinco) anos, contado dos fatos geradores, para a homologação (tácita ou expressa) do procedimento do contribuinte ou para o lançamento de ofício de valores que ainda entende devidos.

Com efeito, conforme entendimento definitivo do Superior Tribunal de Justiça (STJ), manifestado no âmbito de recurso representativo de controvérsia, na forma do artigo 543-C do Código de Processo Civil (CPC), o prazo previsto no art. 173, inciso I do CTN somente é aplicável nos casos de fraude, dolo ou simulação ou quando da ausência total de recolhimento do tributo pelo contribuinte no período de apuração:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO

DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO (LANÇAMENTO DE OFÍCIO) CONTA-SE DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO, NOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, O MESMO INOCORRE, SEM A CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO DO CONTRIBUINTE, INEXISTINDO DECLARAÇÃO PRÉVIA DO DÉBITO (PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO: RESP 766.050/PR, REL. MINISTRO LUIZ FUX, JULGADO EM 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AGRG NOS ERESP 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, JULGADO EM 22.03.2006, DJ 10.04.2006; E ERESP 276.142/SP, REL. MINISTRO LUIZ FUX, JULGADO EM 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É QUE A DECADÊNCIA OU CADUCIDADE, NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO, IMPORTA NO PERECIMENTO DO DIREITO POTESTATIVO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO LANÇAMENTO, E, CONSOANTE DOUTRINA ABALIZADA, ENCONTRA-SE REGULADA POR CINCO REGRAS JURÍDICAS GERAIS E ABSTRATAS, ENTRE AS QUAIS FIGURA A REGRA DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR NOS CASOS DE TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, OU NOS CASOS DOS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO EM QUE O CONTRIBUINTE NÃO EFETUA O PAGAMENTO ANTECIPADO (EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, "DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO", 3ª ED., MAX LIMONAD, SÃO PAULO, 2004, PÁGS.. 163/210).

3. O DIES A QUO DO PRAZO QUINQUENAL DA ALUDIDA REGRA DECADENCIAL REGE-SE PELO DISPOSTO NO ARTIGO 173, I, DO CTN, SENDO CERTO QUE O "PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO" CORRESPONDE, INILUDIVELMENTE, AO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, AINDA QUE SE TRATE DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, REVELANDO-SE INADMISSÍVEL A APLICAÇÃO CUMULATIVA/CONCORRENTE DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CODEX TRIBUTÁRIO, ANTE A CONFIGURAÇÃO DE DESARRAZOADO PRAZO DECADENCIAL DEGENAL (ALBERTO XAVIER, "DO LANÇAMENTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO", 3ª ED., ED. FORENSE, RIO DE JANEIRO, 2005, PÁGS.. 91/104; LUCIANO AMARO, "DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO", 10ª ED., ED. SARAIVA, 2004, PÁGS.. 396/400; E EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, "DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO", 3ª ED., MAX LIMONAD, SÃO PAULO, 2004, PÁGS.. 183/199).

5. IN CASU, CONSOANTE ASSENTE NA ORIGEM: (I) CUIDA-SE DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO; (II) A OBRIGAÇÃO EX LEGE DE PAGAMENTO ANTECIPADO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NÃO RESTOU ADIMPLIDA PELO CONTRIBUINTE, NO QUE CONCERNE AOS FATOS IMPONÍVEIS OCORRIDOS NO PERÍODO DE JANEIRO DE 1991 A DEZEMBRO DE 1994; E (III) A CONSTITUIÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS RESPECTIVOS DEU-SE EM 26.03.2001.

6. DESTARTE, REVELAM-SE CADUCOS OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS EXECUTADOS, TENDO EM VISTA O DECURSO DO PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL PARA QUE O FISCO EFETUASSE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO SUBSTITUTIVO.

7. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO REGIME DO ARTIGO 543-C, DO CPC, E DA RESOLUÇÃO STJ 08/2008.

(RESP 973.733/SC, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, JULGADO EM 12/08/2009, DJE 18/09/2009)

A título de exemplo, vale destacar as seguintes decisões do STJ em que o entendimento consolidado no referido REsp 973.733/SC foi aplicado ao ICMS:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO SUPLEMENTAR. CREDITAMENTO INDEVIDO. PAGAMENTO PARCIAL. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN.

1. O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO SUPLEMENTAR DE TRIBUTO SUJEITO A HOMOLOGAÇÃO RECOLHIDO A MENOR EM FACE DE CREDITAMENTO INDEVIDO É DE CINCO ANOS CONTADOS DO FATO GERADOR, CONFORME A REGRA PREVISTA NO ART. 150, § 4º, DO CTN. PRECEDENTES: AGRG NOS ERESP 1.199.262/MG, REL. MINISTRO BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE 07/11/2011; AGRG NO RESP 1.238.000/MG, REL. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJE 29/06/2012.

2. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO. (AGRG NO RESP 1318020/RS, REL. MINISTRO BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 15/08/2013, DJE 27/08/2013)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO PARCIAL. TERMO A QUO DO PRAZO DECADENCIAL. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. ART. 150, § 4º. DO CTN. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTS. 173, I E 150, § 4º. DO CTN. PRECEDENTES DOS STJ. RESP 973.733/SC, REL. MIN. LUIZ FUX, DJE 18.09.2009, SUBMETIDO AO

**RITO DO ART. 543-C DO CPC E DA RES. 8/STJ. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.**

1. O PAGAMENTO A MENOR FEITO SEM OBSERVÂNCIA DOS PARÂMETROS LEGAIS É DESINFLUENTE PARA A FIXAÇÃO DO PRAZO DECADENCIAL, EM VISTA DE QUE A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE, FIRMADA INCLUSIVE EM RECURSO REPETITIVO (RESP. 973.733/SC), DIRIME A QUESTÃO JURÍDICA DO PRAZO DECADENCIAL PARA A CONSTITUIÇÃO DO TRIBUTO SUJEITO À HOMOLOGAÇÃO A PARTIR DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DE PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE, SENDO DESPICIENDO QUESTIONAR O MOTIVO PELO QUAL O CONTRIBUINTE NÃO REALIZOU O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO (AGRG NO ARES. 187.108/MG, REL. MIN. HUMBERTO MARTINS, DJE 18.09.2012).

2. AGRAVO REGIMENTAL DO ESTADO DE SANTA CATARINA DESPROVIDO. (AGRG NO ARES. 164.508/SC, REL. MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 13/11/2012, DJE 23/11/2012)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO PARCIAL. PRAZO DECADENCIAL. TERMO INICIAL: OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO." (AGRG NO RESP 1228217/RS, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 02/08/2011, DJE 09/08/2011)

Dessa forma, considerando que a aplicação do prazo decadencial previsto no artigo 150, §4º do CTN às hipóteses de recolhimento a menor de tributo sujeito ao lançamento por homologação foi pacificada pelo STJ sob o rito do artigo 543-C do CPC, e correspondendo o processo administrativo a procedimento de acerto do crédito tributário, declaro extintos pela decadência os períodos de 01/01/08 a 17/12/08, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 18/12/13.

**Sala das Sessões, 07 de abril de 2015.**

**Luciana Goulart Ferreira  
Conselheira**

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

---

Acórdão:	20.713/15/2 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000208525-58	
Impugnação:	40.010135541-23	
Impugnante:	Pepsico do Brasil Ltda. IE: 672205056.27-57	
Proc. S. Passivo:	Ricardo Azevedo Sette/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberlândia	

---

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.

Conforme relato, a autuação versa sobre o recolhimento a menor de ICMS, em decorrência de saídas de brindes desacobertados de documento fiscal e apropriação irregular de créditos decorrentes da aquisição de material de uso e consumo, sendo sobre esta última irregularidade o objeto da discordância ora abordada.

A decisão majoritária julgou parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências inerentes à apropriação irregular de créditos decorrentes da aquisição de material de uso e consumo em relação aos seguintes produtos: Tira Dracomania BF Perolizada, Tira Dracomania BG Perolizada, Tira Promocional Perolizada Mythomania BF, Tira Promocional Perolizada Mythomania BG, Tira Tecnofun BF, Tira Tecnofun BG, Tinta Branca, Tinta Preta, Tinta INK-JET 3M, Porta Dígitos Markem, Correia 2RMA3-1 PU Branca 4830X1305MM Fechada Vulcani, Correia para abastecimento dos Bins PC-50, Esteira Fech Grampos 125 SJ Inox Perfis S 50 NA LAR, Esteira Fechada c/Grampos 125 SJ Inox.

Insta mencionar primeiramente que quanto aos produtos TIRA DRACOMANIA BF PEROLIZADA, TIRA DRACOMANIA BG PEROLIZADA, TIRA PROMOCIONAL PEROLIZADA MYTHOMANIA BF, TIRA PROMOCIONAL PEROLIZADA MYTHOMANIA BG, TIRA TECNOFUN BF e TIRA TECNOFUN BG o entendimento desta Conselheira se faz no mesmo sentido da decisão tomada pela Câmara de Julgamento, conforme argumentos já expostos no acórdão.

Outrossim, em relação à divergência apontada, os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG são os mesmos desta Conselheira e, por essa razão, passam a compor o presente voto vencido.

Em resposta a despacho interlocutório, a Impugnante apresenta planilha relacionando o item, o valor deste e o ICMS creditado, o setor de aplicação, a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

função/finalidade e uma coluna com informação complementar, além de indicar o número da foto do produto e dos equipamentos em que são utilizados, que estão acostadas no doc.1 de fls.223/236.

Defende que, para os materiais relacionados na planilha, o direito ao crédito seria incontestável.

Assim dispõe a legislação que trata a matéria:

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

(...)

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

(...)

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

Daí que a matéria-prima e os produtos intermediários são aqueles consumidos ou que integram o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, o que não é o caso dos produtos objeto do estorno de crédito.

A IN SLT nº 01/86 classifica como produto intermediário por extensão, aquele que, “embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no curso da industrialização”.

Por óbvio, os produtos não compõem o processo industrial de fabricação de *snacks*, e nem sequer exercem atuação individualizada no processo produtivo, a teor dos itens IV e V da Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Também não podem ser classificadas como material intermediário as correias e esteiras (CORREIA 2RMA3-1 PU BRANCA 4830X1305MM FECHADA VULCANI ; CORREIA PARA ABASTECIMENTO DOS BINS PC-50; - ESTEIRA FECH GRAMPOS 125 SJ INOX PERFIS S 50 NA LAR; ESTEIRA FECHADA C/GRAMPOS 125 SJ INOX), responsáveis pelo transporte da matéria-prima na linha de produção, com vida útil menor que (doze) meses.

Verifica-se, da análise das informações e imagens contidas no CD de fls. 237, que as correias e esteiras são partes e peças, componentes de máquinas, sendo apenas componentes de estrutura estável e duradoura, cuja manutenção pode importar em sua substituição.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto aos itens PORTA DIGITOS MARKEM, TINTA BRANCA 933.32MM, TINTA INK-JET 3M e TINTA PRETA 933.32MM, utilizados na impressão de dados nas caixas de produtos acabados, em etapa posterior à produção, sendo acrescentados aos produtos já embalados, não se enquadram como produtos intermediários, nos termos da IN nº 01/86.

Registre-se que tais materiais tampouco podem ser classificados como material de embalagem nos termos da alínea "a" do inciso V do art. 66 do RICMS/02, *in verbis*:

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

(...)

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

a) incluem-se na embalagem todos os elementos que a componham, a protejam ou lhe assegurem a resistência;

Depreende-se da disposição legal que são considerados como embalagens os materiais que a componham, a protejam ou assegurem a sua resistência, o que não é o caso das tintas utilizadas na impressão de informações nas caixas seladas, visto que tais materiais não compõem a embalagem dos *snacks*.

Pelo exposto, sou pela procedência parcial do lançamento para excluir do lançamento fiscal relativo ao aproveitamento indevido de crédito apenas as exigências relativas às "tiras".

**Sala das Sessões, 07 de abril de 2015.**

**Ivana Maria de Almeida  
Conselheira**