

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.383/15/CE Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000209701-19  
Recurso de Revisão: 40.060137157-09  
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento  
Recorrida: Pristine Indústria Brasileira de Bebidas Ltda.  
Coobrigado: Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A  
IE: 261195130.22-85  
Proc. S. Passivo: Elisa Silva de Assis Ribeiro/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V do RICMS/02. Exigências parcialmente reconhecidas pela Recorrida em relação aos produtos Perfil Deslizamento POS 150 e Bateria 18 NPK 12V. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização para exclusão das exigências relativas ao material Twin Clip. Infração caracterizada, em parte, nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02. Reformada a decisão da Câmara *a quo* para restabelecer as exigências fiscais, restando pois 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.**

**Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e provido por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, no período de 1º de novembro a 31 de dezembro de 2008, em razão de aproveitamento indevido de créditos de imposto provenientes do uso dos documentos relacionados no Anexo I (fls. 17/21), relativos a entradas de produtos não destinados à comercialização, industrialização e/ou com saídas posteriores sem débito do imposto.

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 XXVI.

A 2ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão n.º 20.566/14/2ª, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação efetuada pela Fiscalização às fls. 377/378 e, ainda para: 1) considerar o recolhimento efetuado pela Impugnante conforme DAE de fls. 356; 2) excluir as exigências dos seguintes produtos utilizados na limpeza e desinfecção de

garrafas: soda cáustica, aditivo líquido Ácido Ultra Granel, aditivo líquido de enxague DIVO LE VB 92 e aditivo líquido de enxague DIVO AI VB 93.

## ***DECISÃO***

### **Da Preliminar**

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I e § 2º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida, desfavorável à Fazenda Pública Estadual, foi tomada pelo voto de qualidade, é cabível o presente Recurso de Revisão.

### **Do Mérito**

Cumprido de início ressaltar 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.

Salienta-se que os fundamentos expostos no voto vencido do Conselheiro José Luiz Drumond foram utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente acórdão, salvo pequenas alterações.

O Auto de Infração versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de 1º de novembro a 31 de dezembro de 2008, em razão de aproveitamento indevido de créditos do imposto provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada, capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso XXVI.

Os produtos objeto do estorno de crédito estão relacionados na planilha de fls. 388/390, elaborada após a reformulação fiscal que excluiu o material Twin Clip. Ressalta-se que nessa planilha estão presentes também os produtos que a Autuada reconheceu como de uso ou consumo da empresa (Perfil Deslizamento POS 150 e Bateria 18 NPK 12V).

As exigências remanescentes dizem respeito a produtos utilizados na limpeza e assepsias de máquinas e instrumentos, na lubrificação de equipamentos e no transporte de produtos acabados.

A 2ª Câmara de Julgamento excluiu as exigências correspondentes aos produtos utilizados na limpeza e desinfecção de garrafas (soda cáustica e aditivos de enxágue) por entender que se enquadram no conceito de produto intermediário.

No entanto, esses produtos não atendem as condições impostas pela legislação tributária para o direito ao crédito do ICMS, pois são materiais de uso e consumo.

Prevê o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c” da Constituição Federal/88 que cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto. Embora o

art. 20 da Lei Complementar nº 87/96 assegure ao contribuinte o direito de creditar-se do imposto referente às entradas de mercadorias, inclusive aquelas destinadas ao seu uso ou consumo, o art. 33, inciso I da mesma lei, postergou esse direito para janeiro de 2020, conforme os dispositivos transcritos a seguir:

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.

(...)

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020; (Redação dada pela Lcp nº 138, de 2010)

Por sua vez, a legislação tributária mineira prevê:

Lei nº 6.763/75

Art. 29 - O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o imposto referente à mercadoria saída e ao serviço de transporte ou de comunicação prestado e o imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem para uso, consumo ou ativo imobilizado, e o recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento.

RICMS/02

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

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

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

**III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2019, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;** (grifou-se)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaca-se que o cerne da questão consiste no correto enquadramento dos materiais para efeito de crédito, ou seja, uso e/ou consumo, como imputado pela Fiscalização, ou intermediário, como pretendido pela Contribuinte.

Faz-se apropriado destacar que a atividade da Contribuinte é fabricação de refrigerantes e os critérios adotados para definição das mercadorias/produtos, cujos créditos são objeto de estorno, foram baseados na descrição do material e sua real aplicação, conforme planilha constante do Anexo 2 do Auto de infração (fls. 23/25), identificando o produto, sua utilização e finalidade.

Analisando esse processo, verifica-se que os produtos que tiveram as exigências excluídas pela Câmara de Julgamento não podem ser classificados como intermediários, por não se enquadrarem na definição contida no art. 66, inciso V do RICMS/02, uma vez que não são consumidos ou não integram o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição.

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)

Segundo a Instrução Normativa SLT nº 01/86, produto intermediário, para efeito de direito ao crédito do imposto, é aquele empregado diretamente no processo de industrialização, sendo integrado ao novo produto. Foi definido ainda, por extensão, o conceito de produto intermediário como aquele que, embora não se integrando ao novo produto, seja consumido, imediata e integralmente, no curso da industrialização.

Por consumo imediato entende-se o consumo direto no processo de industrialização, ou seja, em um ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

Já consumo integral entende-se o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, ou seja, o consumo ou desgaste contínuo, gradativo e progressivo, na linha de industrialização, até resultar acabado, esgotado ou inutilizado, por força do cumprimento da finalidade específica no processo, sem comportar recuperação ou restauração.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Constata-se, pelas provas trazidas aos autos, que a ação dos produtos, objeto de análise, se dá sempre sobre vasilhames e equipamentos de envase. Em todos os casos, não há contato dos materiais em análise com o produto fabricado pela Autuada (refrigerantes). Vale registrar que, se houvesse esse contato, o produto fabricado tornaria imprestável para consumo humano.

A decisão da 2ª Câmara de Julgamento utiliza-se do argumento de que os produtos utilizados em limpeza de garrafas, sanitização de equipamentos de envase e xaroparia, enquadram-se no conceito de produto intermediário, porque são consumidos integralmente em linhas principais de produção, constituem elementos essenciais e indispensáveis na linha de produção, são produtos individualizados, sofrem desgaste contínuo, gradativo e progressivo ao longo do processo industrial.

Porém, apesar desses produtos serem importantes na atividade industrial da Autuada, eles não são considerados participantes da linha principal de produção, mas, sim, das linhas independentes (relacionadas aos vasilhames que acondicionam os refrigerantes), não gerando direito ao crédito nos termos da legislação vigente.

A linha principal de produção é a obtenção de refrigerante que será acondicionado em recipiente (vasilhame), garrafa ou lata, para ser comercializado. Portanto, os produtos utilizados no transporte ou higienização de vasilhame não são consumidos na linha principal de produção.

Não se pode negar a importância dos produtos para sanitização de equipamentos e vasilhames (soda cáustica líquida 49% rayon, aditivo líquido enxague divo AI VB93 e LE VB92 e aditivo líquido Ácido Ultra Granel), mas isso não é condição suficiente para caracterizá-los como produto intermediário para fins de aproveitamento de crédito de ICMS.

Nesse sentido, os materiais que tiveram as exigências excluídas pela Câmara *a quo* não se enquadram no conceito de produto intermediário definido pela Instrução Normativa SLT nº 01/86, uma vez que é fato incontroverso que eles não se integram ao novo produto e/ou não se consomem imediata e integralmente no curso da industrialização.

Vale reproduzir aqui trecho do voto proferido pelo Des. Schalcher Ventura no Processo nº 1.0433.98.000323-3/001, Terceira Câmara Cível do TJMG, em consonância com a presente decisão:

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONSUMO, NÃO INTEGRANTES DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO.

A LEGISLAÇÃO QUE REGULAMENTA A ESPÉCIE É CLARA E NÃO ADMITE TAL INTERPRETAÇÃO, NÃO HAVENDO QUE SE FALAR, AINDA, EM VULNERAÇÃO AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS, POIS A APLICAÇÃO DESSE PRINCÍPIO NÃO VAI A PONTO DE AUTORIZAR A COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO EM TODA E QUALQUER OPERAÇÃO, TORNANDO LETRA MORTA O ARTIGO 155, § 2º, XII, C, DA CF.

O PRODUTO INTERMEDIÁRIO É CONCEITUADO PELA INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE 01/86 (MG DE 21.02.86) COMO SENDO "AQUELE QUE, EMPREGADO DIRETAMENTE NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, INTEGRA-SE AO PRODUTO NOVO", OU, POR EXTENSÃO, "AQUELE QUE, EMBORA NÃO SE INTEGRANDO AO NOVO PRODUTO, É CONSUMIDO IMEDIATA E INTEGRALMENTE, NO CURSO DA INDUSTRIALIZAÇÃO".

AINDA QUE INEXISTISSE PROVA PERICIAL NOS AUTOS, A COMPROVAR QUE TAIS PRODUTOS NÃO INTEGRAM O PRODUTO FINAL INDUSTRIALIZADO, OU NÃO SÃO CONSUMIDOS NO CURSO DA INDUSTRIALIZAÇÃO, FORÇOSA É ESTA CONCLUSÃO, POIS OS MATERIAIS DE LIMPEZA, HIGIENIZAÇÃO E DESINFECÇÃO, BEM COMO OS FLUÍDOS PARA MÁQUINAS NÃO PODERIAM FAZER PARTE DA COMPOSIÇÃO QUÍMICA DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS. A MEU SENTIR, NÃO SÃO CONSUMIDOS IMEDIATA E INTEGRALMENTE NO CURSO DA INDUSTRIALIZAÇÃO, POR INTEGRAREM, ISTO SIM, ETAPAS A ELA PRECEDENTES.

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

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

NÃO SE NEGA O TEOR DE JUSTIÇA FISCAL QUE ENVOLVE O TEMA, O QUAL, EM OUTRAS OPORTUNIDADES, JÁ SUFRAGUEI.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...) (GRIFOU-SE)

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em lhe dar provimento. Vencidos os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão, que lhe negavam provimento, nos termos da decisão recorrida. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Francisco de Assis Vasconcelos Barros. Pela Coobrigada, sustentou oralmente o Dr. Fernando Westin Marcondes Pereira. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor), Carlos Alberto Moreira Alves, Ivana Maria de Almeida e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Sala das Sessões, 27 de fevereiro de 2015.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente**

**Fernando Luiz Saldanha  
Relator**