

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

Acórdão: 21.042/16/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000358253-22  
Impugnação: 40.010139353-81  
Impugnante: Sadia S/A  
IE: 702269156.07-25  
Proc. S. Passivo: Oscar Sant'anna de Freitas e Castro/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

***EMENTA***

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Constatada a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo e oriundas de outra unidade da Federação, nos termos do art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º da Lei nº 6.763/75 e art. 42, § 1º do RICMS/02. Exigências fiscais de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

***RELATÓRIO***

**Da Autuação**

A autuação versa sobre falta de recolhimento do ICMS devido a título de diferencial de alíquota, no período de 01/01/10 a 31/12/12, relativo a aquisições de mercadorias, em operações interestaduais, destinadas a uso e consumo do estabelecimento.

Exigências de ICMS e multa de revalidação, de acordo com o art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**Da Impugnação**

Inconformada, a sucessora por incorporação da Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 39/70. Requer a procedência da impugnação.

**Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 142/154, refuta as alegações da Defesa. Requer a procedência do lançamento.

**Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 161/175, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, pela procedência do lançamento.

**DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações e adaptações de estilo.

**Da Preliminar do Pedido de Prova Pericial**

A Impugnante requer a produção de prova pericial, apresenta os quesitos de fls. 69 e indicando assistente técnico.

Segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil).

Entretanto, verificando-se que o lançamento trata de situação meramente fática e objetiva, considerando-se que o lançamento se encontra devidamente instruído com todos os documentos e informações necessárias para se chegar a um convencimento quanto à imputação fiscal, entendendo-se que a matéria não depende de conhecimentos técnicos especiais para convencimento quanto ao mérito e, por fim, considerando-se que os quesitos formulados pela Autuada não interferem no lançamento, como será abordado na análise do mérito, conclui-se pela impertinência do pedido.

Portanto, a perícia requerida se mostra desnecessária ao deslinde da questão, visto que as normas para classificação dos bens em materiais de uso e consumo e quanto à aplicação do diferencial de alíquotas estão definidas na legislação do RICMS/02 e Instrução Normativa nº 01/86.

Assim, indefere-se o pedido de perícia, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, por se mostrar desnecessária para a elucidação da questão e por encontrar o Auto de Infração suprido de todos os elementos necessários à análise da controvérsia.

**Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre falta de recolhimento do ICMS devido a título de diferencial de alíquota, no período de 01/01/10 a 31/12/12, relativo a aquisições de mercadorias, em operações interestaduais, destinadas a uso e consumo do estabelecimento.

Exigências de ICMS e multa de revalidação, de acordo com o art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Cabe inicialmente esclarecer que a Contribuinte é detentora do Regime Especial nº 16.000116689-34, que lhe concede tratamento tributário diferenciado, assegurando o crédito presumido nos termos do inciso IV do art. 75 do RICMS/02, de maneira que a carga tributária, na saída de carne ou de outros produtos comestíveis

resultantes do abate de animais, resulte em 0,1% (um décimo por cento), conforme art. 1º do Regime.

O citado Regime Especial abrange também o estabelecimento abatedor de suínos, Inscrição Estadual nº 702.269156-1144, contra o qual foi lavrado o Auto de Infração nº 01.000352921-03, para estorno do crédito de ICMS referente à entrada de materiais destinados a uso e consumo do estabelecimento.

No referido Auto de Infração foi estornado o crédito de ICMS relativas às entradas de materiais destinados a uso e consumo, promovidas por este estabelecimento, ora autuado, em razão do Regime Especial nº 16.000088129-49, que previa a apuração centralizada do ICMS das operações de entradas e de saídas dos estabelecimentos: Frigorífico Abatedor de Suínos, IE 702.269156-1144, Abatedor de Aves, I.E. 702.269156-0725 e Fábrica de Rações, I.E. 702.269156-0644, sendo o estabelecimento centralizador da apuração o Frigorífico Abatedor de Suínos.

Contudo, a centralização se restringe à apuração do ICMS, sendo que as demais obrigações principais e acessórias permanecem, separadamente, para os envolvidos, inclusive a entrega da Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI).

Em razão disso, foi emitido o presente Auto de Infração para exigência, em separado, do ICMS devido a título de diferencial de alíquota devido nas aquisições, em operações interestaduais destinadas a uso e consumo, cujo crédito foi estornado no PTA nº 01.000352921-03.

A Autuada alega em sua defesa que a exigência fiscal é improcedente visto que as mercadorias adquiridas foram diretamente empregadas no seu processo produtivo, na qualidade de produtos intermediários indispensáveis à fabricação dos alimentos, não sendo devido o diferencial de alíquotas.

Descreve a Fiscalização, em sua manifestação fiscal, que a Contribuinte, em atendimento a intimação, informou a finalidade, forma e local de utilização dos produtos, conforme planilhas constantes dos Anexos 4 e 5, CD de fls. 44 e 52, respectivamente.

A partir dessas informações, com base na legislação de regência, foi feita a seleção de materiais de uso e consumo, não compreendidos entre matérias-primas e produtos intermediários, assim entendidos aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição.

Os valores do ICMS apropriado relativo aos itens considerados de uso e consumo, discriminados de maneira individualizada, foram objeto de estorno de crédito, como já informado nos autos do PTA nº 01.000352921-03.

#### Da arguição de decadência

A Impugnante argui que está alcançado pela decadência o crédito tributário relativo aos fatos ocorridos no período de 1º de janeiro a 29 de outubro de 2010, com fulcro no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), visto que foi cientificada em 29/10/15.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No entanto, este E. Conselho tem decidido, reiteradamente, que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, donde o prazo de cinco anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2010, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/11, findando-se em 31/12/15.

Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 15/10/15 e que ao Contribuinte foi pessoalmente intimada em 29/10/15 (fl. 12), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito da Fiscalização de promover o lançamento em apreço.

O § 4º do art. 150 do CTN disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo sujeito passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa, que tomando conhecimento deste procedimento, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

No presente caso, não houve pagamento integral do ICMS devido, em função de a Autuada ter promovido a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Inexistindo o pagamento, não há que se falar em homologação do lançamento, e sim, em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, que foi fielmente cumprido, conforme demonstrado acima.

No mesmo sentido decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 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.

Por conseguinte, rejeita-se a arguição de decadência do crédito tributário.

Aduz a Autuada que a autoridade lançadora considerou que os produtos utilizados na limpeza, desinfecção, sanitização e esterilização de máquinas, instalações e equipamentos; materiais utilizados para análise de laboratório; insumos utilizados no processo de refinaria; óleos, e querosene para uso industrial, gases industriais e peças de reposição, por exemplo, não garantiriam o direito ao crédito de ICMS pelas

entradas, sem, no entanto, demonstrar seu conhecimento acerca do processo produtivo do estabelecimento e das normas legais sanitárias inerentes a este.

Informa que é empresa do ramo de alimentos, com atividade de fabricação de produtos de carne e abate de suínos e bovinos, a qual encontra-se submetida a rígido controle por parte dos órgãos governamentais de vigilância sanitária. E, que por esse motivo é natural a aquisição de diversa quantidade de insumos para composição das mercadorias produzidas, material de embalagem, assim como produtos intermediários que, muito embora não integrem o alimento fabricado, constituem elementos indispensáveis e inteiramente consumidos no processo para sua obtenção.

Entretanto, tais argumentos não se sustentam em face da legislação que trata do aproveitamento de créditos do ICMS.

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

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;

A vedação à apropriação dos créditos de ICMS relacionados com aquisições de materiais de uso e consumo está prevista no art. 70, inciso III do RICMS/02, *in verbis*:

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

(...)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2019, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento.

Por outro lado, o direito ao crédito decorrente da aquisição de produtos intermediários está delimitado no art. 66, inciso V, alínea “b” 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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).

Depreende-se da norma contida no o art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02, que conceituando produto intermediário têm-se que “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”.

Sabendo-se ao certo que os produtos, objeto do presente trabalho fiscal não integram o produto final (carnes e produtos comestíveis), para avaliação de sua classificação como produto intermediário, resta analisar a IN SLT nº 01/1986 para definir-se a expressão: “consumidos no processo produtivo”.

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”. Mais adiante, o mesmo diploma legal (incisos I e II) define o que deve ser entendido por “imediata e integralmente”:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01, DE 20 DE FEVEREIRO DE 1986

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

I - Por consumo imediato entende-se o consumo direto, de produto individualizado, no processo de industrialização; assim, considera-se consumido diretamente no processo de industrialização o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

II - Por consumo integral entende-se o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total; neste passo, considera-se consumido integralmente no processo de industrialização o produto individualizado que, desde o início de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sua utilização na linha de industrialização, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.

III - Não se consideram consumidas imediata e integralmente os produtos, como ferramentas, instrumentos ou utensílios, que embora se desgastem ou deterioreem no processo de industrialização - como aliás ocorre em qualquer bem ao longo do tempo - não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o completo exaurimento, na linha de produção.

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 contato 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.

VI - Esta Instrução entra em vigor na data de sua publicação e revoga as disposições em contrário.

(Grifou-se)

De acordo com a referida IN, produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integrando-se ao novo produto, e também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediate e integralmente no curso da industrialização.

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

Define, ainda, como produto intermediário aquele que, desde o início de sua utilização na linha de produção, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado ou inutilizado, por força do

cumprimento de sua finalidade específica, sem comportar recuperação de seu todo ou de seus elementos.

Estabelece que não são produtos intermediários as partes e peças de máquinas, aparelhos ou equipamentos, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

No entanto, ressalva que se inserem no conceito de “produtos intermediários” as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvam atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato 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.

Assim, sob a ótica da Instrução Normativa nº 01/86, todo produto que não se enquadre no conceito de produto intermediário é considerado material de uso e consumo, que não gera direito a crédito do ICMS, nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02.

A Impugnante traz a Instrução Normativa SLT nº 001/2001, revogada em setembro de 2013, a qual trata especificamente de produto intermediário utilizado por empresas mineradoras, Parecer Normativo da Secretaria de Fazenda do Rio de Janeiro e Decisão Normativa da Secretaria de Fazenda de São Paulo, que, no seu entendimento, reconhecem que os ditos produtos intermediários podem ter uma classificação mais abrangente.

Cabe destacar que a permissão de crédito nas entradas de óleo diesel e soda cáustica, dentre outros, consumidos na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento, nos termos da Instrução Normativa SLT nº 001/2001, é benesse restrita às empresas mineradoras, observadas as particularidades das atividades por elas desenvolvidas.

Esses itens, no âmbito do processo produtivo em análise, têm concepção distinta, e não podem ser considerados intermediários pois também não são consumidos imediata e integralmente no curso da industrialização, mas tão somente aplicados marginalmente ao processo.

Alega a Autuaada que os produtos relacionados pela Fiscalização à limpeza, desinfecção, sanitização e esterilização da área industrial, competem de maneira direta e indispensável à fabricação dos alimentos, considerando as exigências dos órgãos governamentais acerca do processo de fabricação de alimentos.

No entanto, não se discute que os produtos utilizados na limpeza e desinfecção das linhas de produção sejam elementos indispensáveis à produção. Mas, que não se enquadram como produtos intermediários porque não atendem às disposições da IN nº 01/86 uma vez que:



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- não são empregados diretamente no processo de industrialização, integrando-se ao novo produto,

- embora não se integrando ao novo produto, não são consumidos imediate e integralmente no curso da industrialização, ou seja, desde o início de sua utilização na linha de industrialização, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.

Cabe destacar que a jurisprudência deste Conselho de Contribuintes é no sentido de que os produtos utilizados na limpeza e desinfecção das linhas de produção, ainda que na indústria alimentícia, não fazem jus ao crédito do imposto, visto que não se enquadram como produtos intermediários.

Várias são as decisões deste E. Conselho de Contribuintes no mesmo sentido: Acórdãos n°s 20.625/14/1ª, confirmado no Acórdão da Câmara Especial n° 4.341/14/CE, 21.457/14/1ª, 21.463/14/3ª, dentre outros, transcrito um a título de exemplo:

ACÓRDÃO: 21.463/14/3ª

RITO: SUMÁRIO

### EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAL DE USO E CONSUMO. CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS DESTACADOS EM NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 70, INCISO III DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTAS NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

### DECISÃO

(...)

OS BENS OBJETO DA GLOSA DE CRÉDITOS ESTÃO LISTADOS NAS PLANILHAS DE FLS. 19/28, BEM COMO NA MÍDIA ELETRÔNICA ACOSTADA À FL. 81, PODENDO SER CITADOS, A TÍTULO DE EXEMPLO, OS SEGUINTE PRODUTOS:

- PRODUTOS DE LIMPEZA (SANITIZAÇÃO/HIGIENIZAÇÃO/ASSEPSIA) E MATERIAIS DE LABORATÓRIO: ÁCIDO NÍTRICO, HIDRÓXIDO DE SÓDIO, ÁLCOOL GEL P/MÃOS SOFT CARE, SABONETE LÍQUIDO SUMASEPT, DETERGENTE DESENGORDURANTE ALCLEAN, FOSFATO TRISSÓDICO, LÍQUIDO BIODETERGENTE NALCO, MASTERCLEAN LÍQUIDO, QUIMISTROL LÍQUIDO, SACO VARREDURA, SANITIZANTE DIVOSAN, ÁGUA PEPTONA TAMPONADA, ALIZARINA, CLORETO DE CÁLCIO GRANULADO ANIDRO, FÓSFORO SPECTROQUANT, KIT PARA ANÁLISE DE FOSFATO, ETC;

- PRODUTOS DIVERSOS (PEÇAS, FILTROS, MANTAS FILTRANTES, LUBRIFICANTES, ETC.): ANEL CONEXÃO, COTOVELO, GAXETA,

RETENTOR, TELA, TUBO, VINILONA, FRACO SPRAY 500 ML ÓLEO LUBRIF SANIT, ELEMENTO PARA FILTRO, CARTUCHO FILTRANTE, MANTA FILTRANTE, ETC.

DE ACORDO COM A IMPUGNANTE, “OS BENS OBJETO DA AUTUAÇÃO SÃO ESSENCIAIS PARA O PROCESSO PRODUTIVO DO LEITE EM PÓ, DE MODO QUE DEVEM SER CONSIDERADOS PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, NÃO BENS DE USO E CONSUMO”.

CITA, POR EXEMPLO, A ABSOLUTA NECESSIDADE DA “ASSEPSIA DAS INSTALAÇÕES FABRIS, SOBRETUDO DAS ESTEIRAS, TUBOS, REGISTROS E DE TODOS OS EQUIPAMENTOS DA LINHA DE PRODUÇÃO QUE, DE ALGUMA FORMA, TÊM CONTATO COM O PRODUTO FINAL”.

(...)

PONDERA QUE “OS RÍGIDOS PADRÕES DE HIGIENE E QUALIDADE QUE DEVEM SER OBSERVADOS NA FABRICAÇÃO DE QUALQUER LEITE EM PÓ – E ESPECIALMENTE DOS LEITES EM PÓ NESTLÉ – FAZ QUE CERTOS BENS SEJAM INDISPENSÁVEIS AO PROCESSO PRODUTIVO. E É EXATAMENTE A ESSENCIALIDADE DESSSES BENS, ALIADA À SUA ÍNTIMA PARTICIPAÇÃO NO PROCESSO FABRIL, QUE OS CARACTERIZA COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS”, MOTIVO PELO QUAL DEFENDE O ENTENDIMENTO DE QUE AS AQUISIÇÕES DESSSES BENS GERAM DIREITO A CRÉDITOS DO ICMS.

(...)

NO ENTANTO, NÃO É A ESSENCIALIDADE, POR SI SÓ, QUE DETERMINA A CONDIÇÃO DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO PARA FINS DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO, CONDIÇÃO ESTA QUE SE ENCONTRA SUBORDINADA AO DISPOSTO NO ART. 66 DO RICMS/02 C/C A INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/86.

O APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS É VINCULADO, PORTANTO, À EXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA SUA ADMISSÃO E NÃO AO FATO DO MATERIAL SER ESSENCIAL AO DESENVOLVIMENTO DAS DIVERSAS ATIVIDADES EXERCIDAS PELOS DIVERSOS SETORES DA INDÚSTRIA.

ASSIM, AO CONTRÁRIO DO ALEGADO PELA IMPUGNANTE, OS PRODUTOS OBJETO DA PRESENTE AUTUAÇÃO NÃO PODEM SER CLASSIFICADOS COMO INTERMEDIÁRIOS, UMA VEZ QUE NÃO SE ENQUADRAM NA DEFINIÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA DISCIPLINADA NO ART. 66, INCISO V DO RICMS/02 E NA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/86.

Destaque-se ainda o entendimento do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, proferido no trecho do voto do 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 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

(...) (GRIFOU-SE)

Como se vê, não é a essencialidade, por si só, que determina a condição de produto intermediário para fins de apropriação de crédito, mas também encontra-se subordinada às disposições legais do art. 66, inciso V do RICMS/02 e da Instrução Normativa nº 01/86.

Do mesmo modo, não se enquadram como produtos intermediários os materiais utilizados nas análises laboratoriais e os produtos utilizados para tratamento de água.

De acordo com a IN nº 01/86, produtos utilizados em laboratórios de análise e controle de qualidade (não passíveis de imobilização), são tipificados como materiais de uso e consumo, uma vez utilizados em linhas marginais ao processo produtivo, ou seja, tais produtos não são empregados diretamente no processo de industrialização, não se integram ao novo produto e não são consumidos imediata e integralmente no curso da industrialização.

Quanto às peças de reposição, produtos de manutenção de máquinas e equipamentos, afirma a Impugnante que são empregados e integralmente consumidos o processo produtivo, sofrendo rápido e acentuado desgaste em virtude das condições adversas e severas, e em razão de ataques químicos, mecânicos e térmicos.

Entretanto, as peças utilizadas na reposição e na manutenção das máquinas e equipamentos, não fazem jus ao creditamento do imposto.

Dispõe a IN nº 01/86, em seus incisos IV e V, que 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.

E, somente excepcionam-se 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 contato físico com o produto que se industrializa. O que não é o caso dos autos, conforme depreende-se da planilha anexo 5.

Registre que com base nas informações trazidas, por meio do chamado laudo descritivo e exemplificativo da utilização de algumas mercadorias, acostado pela

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Impugnante (doc.2) às fls. 120/136 dos autos, a Fiscalização fez as seguintes constatações:

- nenhum dos itens relacionados na fls. 120, com aqueles códigos especificados, faz parte da listagem constante das planilhas “PlanItensEstornoNFE”, inseridas no CD no Anexo 5, às fls. 37;

- também não consta das referidas planilhas os itens Came 3951788 Stork – 199678, Disco 605201 Stork – 17367, Disco 591402 Stork – 17366, Válvula 2620007 Stork – 17372, Guia 3837593 Stork – 129242, Equip. Balança Classificadora – 70527, Jogo 534M0163G03 Frick – 15071 e Oleo BPF a granel.

- em relação aos demais produtos, com fotos exemplificativas, Corrente Stork - código 829269, Roda Stork - código 640490, Amônia Anidra Gás - código 63975, Gancho Stork - código 5-618876, Braço Stork Nuova - código 5-937322, Corrente Stork - código 5-981769, estes tiveram a cobrança do diferencial de alíquota em função das informações prestadas pela Impugnante, que tratam por si só de desenquadrá-lo como produto intermediário, posto que aplicados em manutenção de máquina industrial, manutenção geral da indústria e gás para refrigeração.

Cabe esclarecer que os itens relacionados às fls. 120 com fotos que indicam a sua aplicação (fls. 121/125), verifica-se que se trata de gás de refrigeração, gás “freon”, óleo lubrificante de alta rotação, utilizados no sistema industrial de refrigeração das câmaras frigoríficas e óleos lubrificantes, utilizado no sistema mecânico das empilhadeiras, conforme informações da Impugnante.

Destaque-se que tais itens não são considerados material intermediário, e sim, material de uso e consumo, como bem detalhado na decisão proferida por este Egrégio Conselho no Acórdão nº 19.797/10/3ª, que ratifica a classificação de alguns desses itens como material de uso e consumo, como gás para refrigeração e óleos lubrificantes, utilizados nas empilhadeiras, que fazem o transporte dos produtos.

Consta da na planilha apresentada, em resposta à intimação fiscal, que os itens Corrente, Roda, Gancho, Braço Stork, são aplicados na manutenção industrial no processo de abate de frangos e perus (da sangria à evisceração).

No laudo descritivo, acostado pela Impugnante (doc.2), foram acrescentadas as seguintes informações:

- Corrente Stork: componente do equipamento “Norea”, que são os transportadores de frango de um equipamento para outro na linha de produção;

- Roda Stork Trdent: componente do Transferidor de Frangos, responsável pela troca de ganchos no setor de abate;

- Gancho Stork: componente o transferidor aéreo, sistema de transporte dos frangos de uma etapa a outra do processo produtivo; e

- Braço Stork Nuova: componente da Evisceradora, responsável pelo processo remoção das vísceras dos frangos.

Verifica-se que as informações complementares reforçam o entendimento de tais peças não podem ser classificados como material intermediário, visto que não

atendem aos requisitos dos incisos IV e V da IN nº 01/86, uma vez que 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.

Quanto à amônia anidra gás, utilizada no sistema de refrigeração do abatedouro, e os óleos lubrificantes, utilizados na manutenção dos compressores de refrigeração, são notadamente material de uso e consumo.

Com relação à exigência de falta de recolhimento de ICMS relativa à diferença de alíquota, o inciso VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal dispõe que caberá ao estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e interestadual.

No caso de entrada de mercadorias no estabelecimento, destinada a uso e consumo e oriunda de outra unidade da Federação, como se constatou no presente caso, necessário se faz o recolhimento do diferencial de alíquotas sobre essas operações, na forma do disposto no art. 6º, inciso II da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 6º - Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

II - na entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo permanente;

Por sua vez, o art. 42, § 1º, inciso I do RICMS/02 dispõe da mesma forma, ou seja, que o contribuinte mineiro fica obrigado a recolher o valor do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, na hipótese de entrada, em estabelecimento de contribuinte do estado, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente.

A legislação que rege a matéria assim dispõe:

Art. 42 - As alíquotas do imposto são:

(...)

§ 1º - Fica o contribuinte mineiro, inclusive a microempresa e a empresa de pequeno porte, obrigado a recolher o imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, observado o disposto no inciso XII do caput do art. 43 e no art. 84 deste Regulamento, na hipótese de:

I - entrada, em estabelecimento de contribuinte no Estado, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consumo ou ativo permanente e de utilização do respectivo serviço de transporte;

Posto isso, considerando que a Impugnante deixou de recolher o diferencial de alíquotas devido nas operações de entradas de mercadorias em seu estabelecimento, localizado em Minas Gerais, destinadas a uso e consumo, recebidas de outras unidades da Federação, conforme demonstrado, legítimas as exigências fiscais de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Daniel Augusto de Souza Ribeiro e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Andréia Fernandes da Mota e Fernando Luiz Saldanha.

**Sala das Sessões, 17 de maio de 2016.**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
Presidente / Revisor

**José Luiz Drumond**  
Relator

CL