

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.043/16/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000352770-15  
Impugnação: 40.010139355-34  
Impugnante: Sadia S/A  
IE: 702269156.12-25  
Proc. S. Passivo: Oscar Sant'anna de Freitas e Castro/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Constatado 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 c/c com o art.70, ambos do RICMS/02. Exige-se, ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Entretanto, exclui-se as exigências relativas à “Tinta preta p/ Ink Jet Imaje Inok 90019” utilizada na impressora da fábrica de Margarinas.

**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 interestaduais de mercadorias destinadas a uso e consumo, nos termos do art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º da Lei nº 6.763/75 e art. 42, § 1º, inciso I do RICMS/02. Exige-se ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Entretanto deve ser excluída as exigências relativas à “Tinta preta p/ Ink Jet Imaje Inok 90019”.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/10 a 31/12/12:

- aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos às entradas de materiais destinados a uso e consumo do estabelecimento; exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75;

- falta de recolhimento do ICMS referente ao diferencial de alíquotas devido nas aquisições, em operações interestaduais, de materiais de uso e consumo do estabelecimento; exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a sucessora por incorporação da Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 39/76, contra a qual o Fisco manifesta-se às fls. 148/162.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 171/193 opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida. No mérito, pela procedência parcial do lançamento para excluir as exigências relativas à “Tinta preta p/ Ink Jet Imaje Inok 90019”, utilizada na impressora da fábrica de Margarinas.

---

### ***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.

#### **Da Preliminar**

##### **Do pedido de perícia**

A Impugnante requer a produção de prova pericial, apresenta os quesitos de fls. 75 e indica assistente técnico.

A Autuada pretende com a realização da perícia que o perito responda, com base nos documentos contidos nos autos, questões relativas quanto à forma e finalidade que as mercadorias, objeto da autuação, foram empregadas no processo produtivo (quesito 1), se é possível defini-las como produto intermediário (quesito 2), e ainda, se tais os créditos foram corretamente escriturados (quesito 3).

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).

Nesse sentido, o pleito da Impugnante não merece ser acatado visto que o referido exame pericial se mostra absolutamente desnecessário, na medida em que as planilhas elaboradas pelo Fisco e os demais documentos e informações constantes dos autos são suficientes para o deslinde da matéria.

Consta dos autos que a classificação dos itens, objeto do estorno dos créditos, foi elaborada com base nas informações prestadas pela Autuada quanto à forma e local de aplicação das mercadorias, constantes dos CD de fls. 25 dos autos.

E, as normas para classificação dos bens em materiais de uso e consumo 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, ainda, por encontrar o Auto de Infração suprido de todos os elementos necessários à análise da controvérsia.

**Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/10 a 31/12/12:

- aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos às entradas de materiais destinados a uso e consumo do estabelecimento; exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75;

- falta de recolhimento do ICMS referente ao diferencial de alíquotas devido nas aquisições, em operações interestaduais, de materiais de uso e consumo do estabelecimento; exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Esclarece o Fisco que o Contribuinte, em atendimento intimação, informou a finalidade, forma e local de utilização dos produtos, conforme planilhas Anexo 2, CD de fls. 25.

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, conforme demonstrado na planilha do Demonstrativo do Valor do ICMS apropriado indevidamente e diferencial de alíquota, por nota fiscal (CD de fls. 37).

**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 só foi cientificada em 29/10/15.

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 o Sujeito Passivo foi pessoalmente intimado em 29/10/15 (fl. 12), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

O § 4º do art. 150 do CTN disciplina 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, sendo que a referida

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Autoridade, tomando conhecimento deste procedimento efetuado pelo contribuinte, 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.

Deve ser rejeitada, portanto, a arguição de decadência do crédito tributário.

A Impugnante alega em sua defesa 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.

Aduz que é empresa do ramo de alimentos, com atividade de fabricação de margarina e outras gorduras vegetais, 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.

Assevera que, em relação aos insumos e ao material de embalagem, não pairam dúvidas quanto à sua classificação, visto que o primeiro integra o produto final e o segundo é responsável pelo seu acondicionamento. Entretanto, quanto à caracterização do produto intermediário ocorre confusão, dado o seu traço comum com os bens de uso e consumo, pois ambos não integram o produto final.

Porém, não lhe cabe razão, como ficará demonstrado.

Cabe trazer a legislação que fundamenta a exigência fiscal.

A Constituição Federal dispôs que cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto, no caso, o ICMS (art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c”). Portanto, a vinculação do crédito às condições estabelecidas na legislação é uma exigência da própria lei complementar.

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:

Lei Complementar nº 87/96

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, abaixo transcrito:

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:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 sua utilização na linha de industrialização, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 às 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 imediata 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 001/01, 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, Decisão Normativa da Secretaria de Fazenda de São Paulo, que no seu entendimento reconhece que os ditos produtos intermediários podem ter uma classificação mais abrangente.

Afirma que o mesmo se verifica da jurisprudência do Conselho de Contribuintes (Acórdãos nº 20.566/14/2ª, 16071/04/2ª e 20.713/15/2ª) e do Tribunal de Justiça de Minas Gerais (Apelação Cível 1.0024.09.654068-7/00, 14ª Câmara Cível, publicado em 19/03/14; Apelação Cível 1.0024.10.039568-0/001, 2ª Câmara Cível, 17/10/14).

Conclui que, com base nessas disposições e decisões, os produtos intermediários, muito embora não integrem o produto final, representam elementos indispensáveis à produção e são nela consumidos integralmente. Sendo justamente estes os atributos das mercadorias cujos créditos foram glosados pelo Fisco.

Entende que resta correto o seu procedimento, visto que além de respaldar-se em todo o acervo jurisprudencial onde está expressa a admissão do creditamento do ICMS em relação a diversos produtos listados na autuação (produtos de limpeza, peças de reposição, soda cáustica, produtos utilizados no tratamento da água, dentre outros), lastreia-se também na análise casuística de cada produto e sua aplicação no processo industrial a que se referem.

Cita, como exemplo, os produtos relacionados pelo Fisco à limpeza, desinfecção, sanitização e esterilização da área industrial. Afirma que tais materiais competem de maneira direta e indispensável à fabricação dos alimentos, considerando as exigências dos órgãos governamentais acerca do processo de fabricação de alimentos.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Transcreve Portaria do Ministério da agricultura, Pecuária e Abastecimento nº 326/1997, que regula “as condições Higiênico-Sanitárias e de Boas Práticas de Fabricação para Estabelecimentos Elaboradores/Industrializadores de Alimentos”.

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

E, embora não se integrando ao novo produto, não são consumidos imediata 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.

Registre-se que o Acórdão nº 20.566/14/2ª, citado pela Impugnante foi reformado pela Câmara Especial, conforme Acórdão nº 4.383/15/CE, abaixo transcrito:

ACÓRDÃO: 4.383/15/CE RITO: SUMÁRIO

RECORRENTE: 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO

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 RESTABELECEER 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 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO, EM DECISÃO CONSUBSTANCIADA NO ACÓRDÃO Nº 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 SEGUINTE 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

DO MÉRITO

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:

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

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.

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 ELÉS NÃO SE INTEGRAM AO NOVO PRODUTO E/OU NÃO SE CONSOMEM IMEDIATA E INTEGRALMENTE NO CURSO DA INDUSTRIALIZAÇÃO.

(DESTAQUES ACRESCIDOS)

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

ACÓRDÃO: 4.341/14/CE

RITO: ORDINÁRIO

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. CONSTATADO 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 DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI DA LEI Nº 6.763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 70, INCISO III DO RICMS/02. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSOS DE REVISÃO CONHECIDOS À UNANIMIDADE E NÃO PROVIDOS POR MAIORIA DE VOTOS.

(...)

DECISÃO

(...)

EM RELAÇÃO AOS PRODUTOS UTILIZADOS NA SANITIZAÇÃO DAS GARRAFAS RETORNÁVEIS (ADITIVO DIVO ULTRA, POR EXEMPLO), UTILIZADOS PARA ESTERILIZAÇÃO EXTERNA DE EQUIPAMENTOS DE ENVASE, XAROPARIA E POST MIX E, TAMBÉM, OS PRODUTOS UTILIZADOS NA SANITIZAÇÃO DOS EQUIPAMENTOS, TAIS COMO O “QUIMISTROL” E O SABÃO “DIVOVAP”, PELA PRÓPRIA NATUREZA DOS PRODUTOS OBJETO DESSE ITEM DA PRESENTE AUTUAÇÃO, PERCEBE-SE NITIDAMENTE QUE ELES NÃO SE ENQUADRAM NA DEFINIÇÃO DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO DADA PELAS NORMAS RETROMENCIONADAS.

DA MESMA FORMA, O “ELEMENTO FILTRO” OU “ELEMENTO FILTRO DE ÓLEO”, UTILIZADOS PARA FILTRAR A ÁGUA UTILIZADA NA FABRICAÇÃO DE XAROPES E PREPARADOS LIGHT.

ESSE ENTENDIMENTO É CORROBORADO PELA RESPOSTA DADA PELA SUTRI/MG À CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 128/00, *IN VERBIS*:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 128/00

PTA Nº 16.000047689-70

CONSULENTE: Maroca & Russo Indústria e Comércio Ltda.

ORIGEM: Rio Casca - MG

ASSUNTO:

PRODUTO INTERMEDIÁRIO - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO - Somente o ICMS relativo à aquisição de produtos intermediários, assim entendidos, aqueles consumidos ou integrados ao produto final na condição de elementos indispensáveis a sua composição, ensejará direito ao crédito, nos termos do subitem 2.2, § 1º, art. 66, Parte Geral do RICMS/96.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, do ramo de laticínio, informa que tem por atividade a produção de doces, ração para animais, embalagem para uso próprio, comercialização de materiais e ferramentas para agricultura e pecuária, produtos veterinários, fertilizantes, sementes e adubos.

Declara que, no desenvolvimento de suas atividades, adquire diversas mercadorias para serem utilizadas diretamente no processo industrial e que tais mercadorias são indispensáveis à obtenção do efeito bactericida na produção e da qualidade dos seus produtos.

Afirma, ao final de sua exposição, que tem aproveitado créditos referentes à aquisição de produtos para higienização no seu processo produtivo.

Isso posto,

CONSULTA:

1 - O consumo de produto na linha de fabricação ou a integração de material ao produto final gera crédito do ICMS, conforme subitem 2.2, § 1º, art. 66, Parte Geral do RICMS/96.

2 - No citado dispositivo estão compreendidas as matérias-primas e produtos intermediários consumidos na linha de produção?

3 - O ICMS relativo à aquisição de material de higienização utilizado na linha de produção da Consulente gera direito a crédito?

RESPOSTA:

1, 2 e 3 - O subitem 2.2, § 1º, art. 66, Parte Geral do RICMS/96 estabelece que são compreendidos entre as matérias-primas e produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou que integrem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição.

O dispositivo aponta claramente para aqueles materiais que são imprescindíveis à fabricação de um produto novo, ou seja, aqueles cuja presença ou participação na obtenção desse produto poderá ser comprovada.

Não é o caso de produtos químicos utilizados na limpeza, higienização ou esterilização de vasilhames, equipamentos ou instalações industriais.

Assim, o ICMS relativo à aquisição de tais produtos, que são de uso e consumo pelo que se deduz da exposição, não implica créditos na apuração do imposto da Consulente, que somente poderá aproveitá-los a partir de 01/01/2003, conforme inciso I, art. 33 da Lei Complementar N.º 87, de 13/09/96. (Grifou-se).

(...)

ASSIM, ÀS RECORRENTES FALTA AMPARO LEGAL PARA MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS DO ICMS ESTORNADOS PELA FISCALIZAÇÃO, VISTO QUE O ART. 33 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, DETERMINA QUE SOMENTE DARÃO DIREITO DE CRÉDITO AS MERCADORIAS DESTINADAS AO USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO NELE ENTRADAS A PARTIR DE 1º DE JANEIRO DE 2020.

(DESTACOU-SE)

**ACÓRDÃO: 21.457/14/1ª**

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAL DE USO E CONSUMO. CONSTATADO 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 DA PARTE GERAL DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 70, INCISO III DA PARTE GERAL DO RICMS/02.

DECISÃO

(...)

INDEPENDENTEMENTE DO RIGOR DAS NORMAS FEDERAIS QUE CUIDAM DA HIGIENIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO, ESSAS NÃO SE OPÕEM À LEGISLAÇÃO DO ICMS, EM DECORRÊNCIA DA COMPETÊNCIA LEGISLATIVA PLENA DO ESTADO DE MINAS GERAIS PARA INSTITUIÇÃO DO TRIBUTO.

**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. É EXATAMENTE A ESSENCIALIDADE DESSES 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 DESSES 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 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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

TODAVIA, O PROBLEMA NÃO É DE JUSTIÇA, MAS DE LEGALIDADE E ESTA SÓ PODE TER MODIFICAÇÃO EM OUTRO PODER DA REPÚBLICA. (DESTACOU-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 6.

Quanto 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 001/01, 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.

Constam ainda da planilha “Plan Itens estornados NFE”, CD de fls. 37, itens tais como: abraçadeiras, agente tensoativo para limpeza, alicate, amortecedor yale, arruela, avental de raspa, barramento blind 690V, bateria bobina solenoide, botina couro, broca helicoidal aço, cabo flexível, calota do ventilador, camisa, cantoneira, capacete, capuz ninja, cavadeira articulada, chave allen, chave de fenda, cinturão abdominal lombar, condutele de alumínio, conectores diversos, conexões diversas, cortina tiras PVC, desinfetante industrial, detergentes, eletrodo aço carbono, esmerilhadeira, fita isolante elétrica, fita veda rosca, interruptor de 2 teclas, japona, jogo de chave allen, jogo de reparos, lâmpada fluorescente e incandescentes, lixa, lona, luva de vaqueta com reforço, mangueira PVC trançada, medidor de vazão, miolo elétrico 250V 10 A, óculos de segurança, papel reciclado A4, parafuso e porca, protetor facial, querosene, tinta, toner preto HP, ventoinha, etc. Todos notoriamente, materiais de uso e consumo do estabelecimento.

Por fim, da análise do chamado laudo descritivo e exemplificativo da utilização de algumas mercadorias, acostado pela Impugnante às fls. 126/142 dos autos, o Fisco fez as seguintes constatações:

- nenhum dos itens relacionados nas fls. 137, com aqueles códigos especificados, faz parte da listagem constante da planilha “PlanItensEstornoNFE”, inseridas no CD no Anexo 4, às fls. 37;

- também não constam das referidas planilhas os itens Sensor T6870092 Weber – Cód. 189903, Tinta Preta Base Mek N.5140-4 Markem IMA – Cód. 213878, Corrente Externa C2080HA1 HuhtamakiI – Cód. 88942 e Drive 17360803 Brasholanda – Cód. 188254.

- em relação aos demais produtos, com fotos exemplificativas, Graxa NLGI2 Atox 180 kg CRF178 – 3570, cód. 602319, Eixo Vertical 2297341001006 Westfalia, cód. 139077, Adesivo Technomelt Q3110BR, cód. 3-490300, Filtro Absoluto Aeroglass, cód. 137780, Mangueira 150304, cód. 5-628249, Pistola 8504473 Nordson Problue10, cód. 5-628242, Tinta preta p/ Ink Jet Imaje Inok 90019, cód. 566780, Cartucho ENM5934 Imaje, cód. 863594; estes tiveram o crédito glosado em função das informações prestadas pela Impugnante, que tratam por si só de desenquadrá-lo como produto intermediário, posto que aplicados em manutenção geral, manutenção de máquina industrial, manutenção geral da indústria, dentre outras destinações congêneres.

Cabe esclarecer que os itens relacionados pela Autuada às fls. 137, com fotos que indicam a sua aplicação às fls. 138/142 são: gás de refrigeração, gás “freon”,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

óleo lubrificante de alta rotação, utilizados no sistema industrial de refrigeração das câmaras frigoríficas e óleos lubrificantes, utilizado no sistema mecânico das empilhadeiras, conforme por ela informado.

Entretanto, tais produtos não foram objeto de estorno nos presentes autos.

Os itens relacionados pela Impugnante às fls. 126/135, apresentam as seguintes informações na planilha apresentada em resposta à intimação fiscal:

N	CODITEM	DESCRICAÇÃO	UNID	Aplicação - Detalhar a finalidade e como o item é utilizado no estabelecimento	Setor - Onde é utilizado
291	'137780	FILTRO ABSOLUTO AEROGLOSS	UN	MANUTENÇÃO GERAL	MANUTENÇÃO
304	'139077	EIXO VERTICAL 2297341001006 WESTFALIA	UN	MANUTENÇÃO DE MÁQUINA INDUSTRIAL - LINHA PRODUÇÃO DE MARGARINA	INDÚSTRIA
336	'144516	TINTA PRETA P/INK JET IMAJE INOK 90019	ML	MANUTENÇÃO DE MÁQUINA INDUSTRIAL - IMPRESSORA INSPEÇÃO	Fábrica de Margarinas
368	'167254	TINTA PRETO BASE MEK N.5182-4 MARKEM-IMA	L	manutenção impressora industrial - data de validade	INDÚSTRIA
447	'28599	TINTA PRETA P/INK JET IMAJE INOK 90019	UN	MANUTENÇÃO DE MÁQUINA INDUSTRIAL - IMPRESSORA INSPEÇÃO	Fábrica de Margarinas
508	'3-490300	ADESIVO TECHNOMELT Q3110BR	KG	MANUTENÇÃO GERAL	MANUTENÇÃO
537	'3-566780	TINTA PRETA P/INK JET IMAJE INOK 90019	UN	MANUTENÇÃO DE MÁQUINA INDUSTRIAL - IMPRESSORA INSPEÇÃO	Fábrica de Margarinas
1060	'5-628242	PISTOLA 8504473 NORDSON PROBLUE10	UN	MANUTENÇÃO DE MÁQUINA INDUSTRIAL - EMBALADORA	INDÚSTRIA
1061	'5-628249	MANGUEIRA 150304 NORDSON PROBLUE10	UN	MANUTENÇÃO DE MÁQUINA INDUSTRIAL - EMBALADORA	INDÚSTRIA
1942	'602319	GRAXA NLG12 ATOX 180KG CRF178-3570	UN	MANUTENÇÃO GERAL	MANUTENÇÃO
2215	'7-602319	GRAXA NLG12 ATOX 180KG CRF178-3570	UN	MANUTENÇÃO GERAL	MANUTENÇÃO
2336	'863594	CARTUCHO ENM5934 IMAJE	PC	MANUTENÇÃO GERAL	MANUTENÇÃO

Como se vê a própria Contribuinte comunicou que se trata de itens utilizados na manutenção das máquinas industriais e manutenção geral, razão pela qual o Fisco estornou os créditos a eles relativos, uma vez que materiais de manutenção são considerados de uso e consumo e não intermediários, como afirma a Defesa.

De acordo com as informações constantes do laudo descritivo, acostado pela Impugnante às fls. 126/135, a Graxa NLG12 Atox, código 602319 é utilizada na lubrificação de mancais e rolamentos em geral, ou seja, na manutenção de máquinas e equipamentos. Portanto, material de uso e consumo.

Os itens Adesivo Technomelt, código 3-490300 e Mangueira, código 5-628249, que são utilizados no fechamento de caixas, também não se enquadram como material intermediário.

As peças Eixo Vertical Westfalia, código 139077, utilizado na centrífuga e Filtro Absoluto Aeroglass, código 137780, utilizado para climatização da margarina, também não se enquadram no conceito de produto intermediário, uma vez que são peças de máquinas/equipamentos, não consumidas imediata e integralmente no processo de industrialização, visto que não se constitui em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na sua substituição.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto à Tinta preta p/ Ink Jet Imaje Inok 90019, código 566780, foi informado pela Impugnante que é utilizada na impressão nas caixas e potes de margarinas.

Como o Fisco não contestou a alegação e, considerando que o processo de embalagem dos produtos acabados encontra-se inserido na linha central de produção da Autuada, excluem-se as exigências a ela relativas.

Este entendimento foi acatado pela 2ª Câmara deste CC/MG em recente decisão consubstanciada no Acórdão nº 20.715/15/2ª:

ACÓRDÃO: 20.713/15/2ª RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000208525-58

ORIGEM: DF/UBERLÂNDIA

(...)

### DECISÃO

(...)

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.

Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e a Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55, ambos da Lei nº 6.763/75 em relação aos demais itens, corretamente enquadrados como material de uso e consumo, não fazendo jus ao creditamento do imposto.

A Impugnante alega que houve cobrança em duplicidade das penalidades aplicadas, uma vez que tanto a multa de revalidação quanto a isolada estariam sendo exigidas em razão da mesma origem.

No entanto, não lhe cabe razão.

As multas exigidas estão previstas na legislação e tratam de infrações distintas, sendo uma relativa à obrigação principal em razão do não recolhimento do imposto devido (multa de revalidação) e a outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória (multa isolada) pelo aproveitamento indevido do crédito tributário. Veja-se:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destarte, a penalidade aplicada se amolda perfeitamente à conduta praticada pela Contribuinte de apropriar-se de créditos do imposto em desacordo com a legislação tributária, conduta essa devidamente caracterizada nos autos.

Da mesma forma, corretas as exigências do ICMS e, a multa de revalidação respectiva, referente ao diferencial de alíquotas devido nas aquisições, em operações interestaduais, de materiais de uso e consumo do estabelecimento, com fulcro no inciso I do § 1º do art. 42 do RICMS/02:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

**Efeitos de 1º/07/2007 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 14, II, ambos do Dec. nº 44.650, de 07/11/2007:**

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

(...)

As questões de cunho constitucional alegadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

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 parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências relativas à “Tinta preta p/ Ink Jet Imaje Inok 90019”, utilizada na impressora da fábrica de Margarinas, 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 do signatário, os

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

Conselheiros José Luiz Drumond (Revisor), Fernando Luiz Saldanha e Andréia Fernandes da Mota.

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

**Carlos Alberto Moreira Alves  
Presidente / Relator**

IS/CI  
CC/MIG