

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

Acórdão: 22.491/17/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000382749-98  
Impugnação: 40.010139886-71  
Impugnante: Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A  
IE: 261195130.22-85  
Proc. S. Passivo: Alessandro Mendes Cardoso/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

**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, majorada pela reincidência nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Infração parcialmente caracterizada nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02.

**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. Exigências fiscais de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Infração em parte caracterizada.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/11 a 31/10/14, em razão das seguintes ocorrências:

1) 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, majorada em 50% (cinquenta por cento) na primeira reincidência e em 100% (cem por cento) nas seguintes, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75.

2) falta de recolhimento do ICMS referente ao diferencial de alíquotas devido nas aquisições, em operações interestaduais, de materiais de uso e consumo do estabelecimento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 116/165 e requer a procedência da impugnação.

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 333/356, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 365/396, opina pela procedência parcial do lançamento.

A 2ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada aos 22/06/16, decide proferir o Despacho Interlocutório de fls. 400, com o seguinte teor:

ACORDA A 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CC/MG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM EXARAR DESPACHO INTERLOCUTÓRIO PARA QUE A IMPUGNANTE, NO PRAZO DE 30 (TRINTA) DIAS, CONTADO DO RECEBIMENTO DA INTIMAÇÃO, **ELABORE PLANILHA ESPECIFICANDO, INDIVIDUALIZADAMENTE, E INDICANDO A RESPECTIVA DESTINAÇÃO, EM QUAIS CONTAS DO ATIVO FORAM LANÇADOS OS PRODUTOS DE CFOP 1.949, 2.949 E 3.556,** OBJETOS DA AUTUAÇÃO CONFORME ANEXO 3 DO AUTO DE INFRAÇÃO. O PRAZO ESTABELECIDO PARA O CUMPRIMENTO DA PRESENTE DELIBERAÇÃO, SUPERIOR AOS 10 (DEZ) DIAS PREVISTOS NO ART. 157 DO RPTA, JUSTIFICA-SE PELA COMPLEXIDADE NA OBTENÇÃO DAS INFORMAÇÕES E/OU DOCUMENTOS SOLICITADOS. AINDA, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA **PARA QUE A FISCALIZAÇÃO, CONSIDERANDO A PLANILHA ELABORADA PELA AUTUADA, JUSTIFIQUE AS EXIGÊNCIAS FISCAIS.** PELA IMPUGNANTE, SUSTENTOU ORALMENTE O DR. GUSTAVO LANNA MURICI E, PELA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL, O DR. EDER SOUSA.

A Impugnante comparece às fls. 404/412, anexando as planilhas de fls. 421/444.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 448/449, concordando com o parecer da Assessoria no tocante aos CFOPs 1.910 e 2.910 (entrada de bonificação, doação ou brinde), no entendimento de que estes deverão ser analisados à luz da legislação de regência das “Operações relativas à distribuição e entrega de brindes e presentes”, devendo ser objeto de outro lançamento. Portanto, exclui estes do presente Auto de Infração.

Na oportunidade exclui ainda as exigências relativas aos itens escriturados nos CFOPs 1.949, 2.949, cujas informações constantes das planilhas apresentadas pela Impugnante em cumprimento ao Interlocutório, relacionam os produtos como “brindes”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Devidamente intimada, a Impugnante retorna aos autos às fls. 535/545, reiterando as suas considerações em relação à manutenção de exigências relativas a operações que possuem natureza de brinde.

Novamente a Fiscalização, acatando os argumentos da Impugnante, retifica o crédito tributário, conforme Termo de Rerratificação de Auto de Infração de fls. 643/645, excluindo as exigências relativas às notas fiscais relacionadas na planilha de fls. 558, por entender que se tratam de “brindes”.

Devidamente intimada, a Impugnante retorna aos autos às fls. 650/656, insistindo que remanescem produtos que possuem natureza de brinde, embora escriturados nos CFOPs 1.949 e 2.949.

Apresenta relação destes às fls. 655 e requer a baixa dos autos em diligência para que a Fiscalização retifique o lançamento para exclusão das notas fiscais relacionadas na referida relação.

Novamente a Fiscalização, após análise da tabela apresentada pela Impugnante em cumprimento ao interlocutório, identificou outros itens que possuem natureza de brindes, excluindo estes, conforme Anexos 1, 2 e 3 reformulados e acostados às fls. 661/727, e DCMM de fls. 728/735.

Intimada da nova rerratificação do Auto de Infração, a Impugnante comparece às fls. 741/748.

A Fiscalização manifesta-se, mais uma vez, às fls. 785/787, e a Assessoria do CC/MG ratifica, em parte, seu entendimento anterior às fls. 789/796, opinando pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 725/735 e, ainda, para excluir as exigências relativas à “planta potabilizadora de água”.

Em sessão realizada em 30/05/17, acorda a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em acatar o pedido efetuado da Tribuna para retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 13/06/17.

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos nos pareceres da Assessoria do CC/MG foram, em parte, os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, no que for pertinente, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/11 a 31/10/14, em razão das seguintes ocorrências:

1) 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, majorada em 50% (cinquenta por cento) na primeira reincidência e em 100% (cem por cento) nas seguintes, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75.

2) 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.

Instruem os autos o Anexo 1 – Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 21/22, o Anexo 2 – Demonstrativo da Apuração da MI e da Majoração por Reincidência (fls. 24/25), o Anexo 3 – Demonstrativo do Estorno de Crédito e do Diferencial de Alíquotas (fls. 27/102) e o Anexo 4 – Planilha com informações sobre a utilização dos produtos (fls. 104/108).

A Impugnante alega em sua defesa que as mercadorias apontadas pela Fiscalização não são bens de uso e consumo, mas sim produtos intermediários.

Assevera que a não cumulatividade do ICMS, assegurada pela Constituição Federal/88 (art. 155, inciso II, § 2º) concretiza-se pela tomada de créditos pelo sujeito passivo, conforme estabelecido nos arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96.

Afirma que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) entendeu que o conceito de produto intermediário seria mais amplo do que aquele usualmente observado antes da vigência da legislação complementar, sendo dispensável a exigência de que o insumo ou a matéria-prima integre o produto final para que seja classificado como produto intermediário para fins de creditamento do imposto, bastando que seja consumido.

Conclui, assim, que a partir da LC nº 87/96, os requisitos para a configuração de produto intermediário foram alterados, bastando a prova de inserção do bem no processo produtivo, não se exigindo mais o consumo imediato e integral.

Conclui ainda que, para que a aquisição de um produto dê direito ao adquirente de creditar-se do valor do ICMS, não é necessário que tal produto integre, obrigatoriamente, o produto final a ser produzido, ou seja, a Instrução Normativa SLT nº 01/86, bem como a LC nº 87/96, utiliza o critério financeiro para verificação da natureza de produto intermediário de determinado bem, sendo a principal distinção entre o critério financeiro e o critério físico, é que o primeiro dispensa a exigência de que o insumo ou matéria prima integre o produto final para que seja classificado como produto intermediário para fins de creditamento do imposto.

A 2ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada aos 22/06/16, proferiu o Despacho Interlocutório de fls. 400, para que o Sujeito Passivo apresentasse planilha especificando, individualizadamente, e com a indicação da respectiva destinação, em quais contas do Ativo foram lançados produtos de CFOPs 1.949, 2.949 e 3.556, objetos da autuação, conforme Anexo 3 do Auto de Infração.

Na oportunidade converteu o julgamento em diligência para que a Fiscalização, considerando a planilha elaborada pela Autuada, justificasse as exigências fiscais.

Em cumprimento ao despacho interlocutório a Impugnante acostou as planilhas de fls. 421/444, informando a utilização dos produtos e a conta do ativo em que foram contabilizados.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante às notas fiscais de CFOP 1.949 e 2.949, mediante reformulações do crédito tributário, foram excluídas as notas fiscais para as quais a Impugnante informou que se tratavam de aquisição de brindes destinados a terceiros, como forma de incremento do *marketing* da Companhia.

Assim como os itens acima, a Fiscalização também excluiu as notas fiscais de CFOPs 1.910 e 2.910 (entrada de bonificação, doação ou brinde), no entendimento de que estes deverão ser analisados à luz da legislação de regência das “Operações relativas à distribuição e entrega de brindes e presentes”, devendo ser objeto de outro lançamento.

Foram mantidas as exigências relativas aos produtos “bobina 6 *Pack*”, cuja utilização informada foi “embalagem secundária” e as “chapas de fibra de eucalipto”, utilizadas para “separação das caixas por camadas nos *pallets*”, classificados como “materiais indiretos”.

Por oportuno, cabe trazer a legislação que fundamenta as exigências fiscais.

A Constituição Federal/88 dispôs que cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto, no caso, o ICMS (art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c”). Nesse contexto, a vinculação do crédito às condições estabelecidas na legislação é uma exigência da própria Lei Complementar nº 87/96, na função determinada pelo dispositivo constitucional ora citado.

Assim, o art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, assegura ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto referente às entradas de mercadorias, inclusive aquelas destinadas ao seu uso ou consumo (art. 33, inciso I). Entretanto, em relação a estes, 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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:

(...)

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 art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02, 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”.

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 alega que os bens relacionados pelo Fisco no Anexo 3 do Auto de Infração como “produtos utilizados em limpeza e desinfecção de garrafas, lubrificantes e outros produtos não destinados à comercialização ou industrialização” são imprescindíveis e essenciais ao processo produtivo da Impugnante, pois são verdadeiros insumos, que além de exigidos pelos padrões industriais de qualidade, são necessários à manutenção dos padrões internacionais de consumo, à boa imagem do produto, ao cumprimento da legislação de proteção ao consumidor e à adequação à legislação ambiental.

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, para afirmar que a SLT reconheceu de modo expresso que os produtos intermediários, são aqueles exclusivamente aplicados ao minério (produto final), em todo o processo produtivo.

Aduz que o setor de produção de bebidas também possui especificidades únicas, porém não recebe tratamento específico através de instrução normativa própria, mas que por analogia, o processo produtivo de bebidas merece tratamento igual, pois as particularidades do referido processo interferem diretamente nos padrões internacionais de qualidade e consumo, bem como no enquadramento ambiental.

Alega que o Fisco, na lavratura do Auto de Infração, baseou-se apenas na análise dos arquivos eletrônicos, livros e documentos fiscais apresentados pela

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Impugnante, sem que ocorresse a necessária avaliação da participação dos materiais autuados no processo produtivo.

Descreve o processo produtivo para afirmar que os produtos por ela adquiridos seriam produtos intermediários utilizados:

- na lubrificação das garrafas: Dicolub;
- na lavagem das garrafas: utiliza-se um preparado químico à base de soda cáustica, aditivos Ácido Divo Ultra e Ultra Granel, Divo 2000 e 660 – BB 60 Kg e Aditivos de Enxague Divo LEVB92 e Divo, que entra em contato com o interior das garrafas, sendo consumido integralmente;
- na “enchedora”: cuja função é encher as garrafas com o xarope produzido na xaroparia. Nessa etapa ocorre a sanitização da enchedora a cada troca de sabores dos xaropes, mediante a aplicação de preparado químico feito à base de sabão Divovap e de Detergentes Líquidos, Quimistrol SU 727 e Taski Clanet BO 20 Lt.

Conclui a Impugnante que a linha da produção não se resume à fabricação de refrigerantes, mas inicia-se com a aplicação dos produtos de limpeza e higienização de vasilhames.

Entretanto tais alegações não encontram respaldo na legislação de regência da matéria.

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

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

Registre-se que o Conselho de Contribuintes, em julgamento de idêntico lançamento contra a Autuada, se manifestou no sentido de não conceder os créditos relativos aos produtos utilizados no transporte ou higienização de vasilhames, Acórdão nº 20.566/14/2ª, 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 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 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

Assim, as informações detalhadas trazidas pela Impugnante no item III.1.3 – Enquadramento dos produtos adquiridos pela Impugnante no conceito de produtos intermediários relativas à Soda Caustica 48%, utilizada na composição do preparado químico destinado à lavagem de garrafas, Aditivos Líquidos Ácidos e Aditivos de Enxague, Lubrificantes de Esteira (Dicolube CT, Dicolube LP e Dicolube 064) e Dry Tech 4, utilizados para lubrificar as esteiras que transportam os vasilhames, não trazem nenhum elemento que permita o enquadramento de tais produtos como produto intermediário, nos termos da IN nº 01/86.

O mesmo entendimento se aplica aos itens relacionados como “Produtos utilizados na sanitização interna e externa dos equipamentos de envase e xaroparia”:

- Sabão de Sanitização líquido Divopac LCC, Detergentes Líquidos Easyfoam VF-32/Divosan-DB/Divosan Forte, Quimistrol SU 727 e Taski Clanet BO 20 Lt.;
- Soda cáustica líquida Rayon, utilizada na recuperação da capacidade filtrante das resinas utilizadas para filtragem e eliminação de impurezas no xarope;
- Detergente líquido alcalino SU 169 utilizado na limpeza do piso das instalações; e
- Demais produtos utilizados na sanitização interna dos equipamentos, tanques de armazenamento, máquinas de envase, caldeiras e tubulações.

Verifica-se que todos se classificam como materiais de uso e consumo.

Tampouco as exigências das Portarias do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento nº 326/97 e 368/97, que regula “as condições Higiênico-Sanitárias e de Boas Práticas de Fabricação para Estabelecimentos

Elaboradores/Industrializadores de Alimentos”, bem como as normas internas da Coca Cola do Brasil são suficientes para caracterizar os produtos de limpeza como material intermediário, visto que estes não cumprem os requisitos estabelecidos na legislação tributária, especialmente da IN nº 01/86.

Cabe destacar que se houvesse contato dos referidos produtos com o produto fabricado, este se tornaria imprestável para o consumo humano.

Quanto ao hipoclorito de sódio usado no tratamento da água utilizada na composição do refrigerante, esclarece o Fisco que este não foi motivo de estorno de crédito no presente PTA, por se tratar no caso em questão, de produto intermediário, nos termos da Instrução Normativa SLT nº 01/86.

A Impugnante traz ainda os itens descritos como produtos relacionados ao sistema de refrigeração, alegando que o processo de refrigeração é extremamente importante no curso do processo produtivo da Autuada e que os produtos ali utilizados sofrem desgaste e exaurimento, sendo mensalmente repostos, sem, contudo, dizer quais são os produtos seriam estes.

Com relação ao produto denominado “Chapatex” (Chapas de fibra e pallets), adquiridos para acondicionamento e transporte dos produtos produzidos, afirma a Impugnante que este estaria enquadrado como material de embalagem, de acordo com as disposições contidas no art. 66, inciso V, alínea “a” do RICMS/02.

Informa a Impugnante que sua função principal é dar garantia de segurança aos fardos de refrigerantes contra quedas e choques, proporcionando estabilidade no transporte e permitindo o empilhamento dos pallets. Ao final da montagem dos fardos em pacotes e por camadas de *pallets*, são todos colocados justamente numa chapa de Chapatex, formando um lote e, por fim coberto com filme plástico.

Cita o Acórdão nº 19.300/11/2ª, do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, o qual admite o crédito proveniente da entrada de *pallets*, espaçadores e engradados de madeira desde que comprovado (i) que os produtos compõem a embalagem da mercadoria, protegendo-a ou lhe assegurando resistência, e (ii) que integrem o produto final, não retornando ao estabelecimento do contribuinte. Conclui então, que o filme plástico (filme *sketch*) e o Chapatex se enquadram como produtos intermediários, ensejando direito ao crédito.

Entretanto, tal enquadramento não se revela possível.

O RICMS/02, em seu art. 66, assegura o abatimento sob a forma de crédito do valor do ICMS correspondente ao material de embalagem empregado diretamente no processo de industrialização, desde que vinculado às operações realizadas no período:

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 compoñham, a protejam ou lhe assegurem a resistência;

(Grifou-se)

Como bem relata o Fisco, no caso da Impugnante, considera-se embalagem, os recipientes destinados ao envase do líquido (refrigerante), como as garrafas de vidro ou Pet e as latas, como também os envolvedores dos fardos, que compõem a unidade vendida pela Autuada (fardos de 6, 12 ou 24 unidades).

Conforme informação prestada às fls. 141/145, o produto Chapatex tem por principal função “a garantia de segurança dos fardos de refrigerantes contra quedas e choques, proporcionando estabilidade no transporte e permitindo o empilhamento dos *pallets*”.

Portanto, não há como se classificar como material de embalagem, um produto que não a compõe, que se presta apenas para conferir mais segurança e facilidade no armazenamento e transporte das embalagens propriamente ditas.

Esse entendimento está de acordo com o citado Acórdão nº 19.300/11/2ª, trazido pela Impugnante, no qual o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais admitiu o crédito do ICMS proveniente da entrada de *pallets*, espaçadores e engradados de madeira desde que comprovado que os produtos compoñham a embalagem da mercadoria, protegendo-a ou lhe assegurando resistência, e que integrem o produto final. Confira-se:

ACÓRDÃO: 19.300/11/2ª

RITO: ORDINÁRIO

### EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. IMPUTAÇÃO FISCAL DE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO PROVENIENTE DA ENTRADA DE PALLETS, ESPAÇADORES E ENGRADADOS DE MADEIRA. EVIDENCIADO NOS AUTOS QUE TAIS PRODUTOS CARACTERIZAM-SE COMO EMBALAGENS, POIS ALTERAM A APRESENTAÇÃO DO PRODUTO FINAL DA IMPUGNANTE, SENDO UTILIZADOS PARA AGRUPAR OS PRODUTOS, PERMITINDO A COMERCIALIZAÇÃO DAS MERCADORIAS COM SEGURANÇA E GARANTINDO SUA INTEGRALIDADE. ADEMAIS, NOS CASOS TRATADOS NOS PRESENTES AUTOS, TAIS EMBALAGENS SÃO UTILIZADAS EM MERCADORIAS DESTINADAS À EXPORTAÇÃO E NÃO RETORNAM PARA A IMPUGNANTE. INFRAÇÃO NÃO CARACTERIZADA. CANCELADAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA PREVISTA, RESPECTIVAMENTE, NO INCISO II DO ART. 56 E NO INCISO XXVI DO ART. 55, AMBOS DA LEI N.º 6.763/75. LANÇAMENTO IMPROCEDENTE. DECISÃO PELO VOTO DE QUALIDADE.

DECISÃO

(...)

OS BLOCOS DE MOTOR PRODUZIDOS PELA DEFENDENTE CONTÊM GRANDE QUANTIDADE DE FERRO E, POR ISSO MESMO, NÃO PODEM FICAR EXPOSTOS “AO TEMPO”, MUITO MENOS ENTRAR EM CONTATO DIRETO COM O SOLO, SOB PENA DE SOFREREM AÇÃO DA FERRUGEM E OUTRAS SUBSTÂNCIAS CORROSIVAS. DAÍ PORQUE SÃO COLOCADOS SOBRE OS PALLETS DE MADEIRA. ESTES SE CONSTITUEM NA PRÓPRIA EMBALAGEM DA MERCADORIA COMERCIALIZADA COM O EXTERIOR.

VEJA-SE A COMPROVAÇÃO DA UTILIZAÇÃO DESTES PALLETS NO PROCESSO PRODUTIVO DA IMPUGNANTE UMA VEZ QUE CASO OS MESMOS NÃO FOSSEM APOSTOS, NÃO HAVERIA CONDIÇÕES DA MERCADORIA SER UTILIZADA.

OS PALLETS, ALÉM DE ASSEGURAREM QUE O PRODUTO INDUSTRIALIZADO NÃO ENTRARÁ EM CONTATO COM O SOLO, TAMBÉM POSSUEM DETERMINADOS ESPAÇADORES, QUE IMPEDEM O ATRITO DOS PRODUTOS ENTRE SI E QUE ESTES SEJAM DANIFICADOS.

POR OUTRO LADO, AS PARTES E PEÇAS, PRODUZIDAS PELA IMPUGNANTE, NECESSITAM SER EMBALADAS, SOB PENA, IGUALMENTE, DE O ATRITO ENTRE ELAS (OU SOBRE ELAS) CAUSAR-LHES SÉRIOS DANOS.

ASSIM, DE ACORDO COM O QUE PODE SER VISTO NAS FOTOGRAFIAS APOSTAS NA IMPUGNAÇÃO, OS BLOCOS DE MOTOR SÃO COLOCADOS SOBRE PALLETS E EMBALADOS: QUANDO HÁ O EMPILHAMENTO, COLOCA-SE, ENTRE ELES, UM SEPARADOR DE MADEIRA. EM TAIS HIPÓTESES, OS PALLETS E OS SEPARADORES DE MADEIRA FAZEM PARTE DA PRÓPRIA EMBALAGEM DO PRODUTO, SENDO, PORTANTO, INCORPORADOS À MERCADORIA.

QUANDO A MERCADORIA SE TRATA DE PEÇAS MENORES, A IMPUGNANTE SE VALE DOS ENGRADADOS.

(...)

COMO DITO ANTERIORMENTE, A IMPUGNANTE FOI AUTUADA CONFORME PTA N.º 01.000163787-40, QUANDO ENTÃO O FISCO LHE EXIGIU O ESTORNO DOS CRÉDITOS DE ICMS NAS AQUISIÇÕES DE PALLETS, ENGRADADOS E ESPAÇADORES DE MADEIRA, VALENDO-SE DA MESMA FUNDAMENTAÇÃO UTILIZADA NO LANÇAMENTO QUE ORA SE COMBATE. A PRINCIPAL DIFERENÇA ENTRE AQUELE PROCESSO E O PRESENTE É QUE, ALI, DISCUTIA-SE AS OPERAÇÕES REALIZADAS NO MERCADO INTERNO, AO PASSO QUE AQUI SE DISCUTE AS OPERAÇÕES REALIZADAS COM O EXTERIOR. A DISTINÇÃO SE FAZ IMPORTANTE PORQUE, NAS OPERAÇÕES INTERNAS, OS PALLETS, ENGRADADOS E ESPAÇADORES DE MADEIRA RETORNAM À IMPUGNANTE, O MESMO NÃO OCORRENDO NAS OPERAÇÕES COM O ESTRANGEIRO.

(...)

ASSIM, VERIFICA-SE QUE INDAGADO A RESPEITO DAS FUNÇÕES ESPECÍFICAS QUE OS PALLETS E OS ENGRADADOS DE MADEIRA EXERCEM SOBRE OS PRODUTOS DE FABRICAÇÃO DA IMPUGNANTE, O PERITO CONCLUIU QUE "TANTO OS PALLETS, COMO TAMBÉM OS ENGRADADOS DE MADEIRA, EVITAM OU IMPEDEM O CONTATO DIRETO DOS BLOCOS DE MOTOR COM O SOLO" E, EXATAMENTE POR ISSO, "PODEM, DE FATO, PROTEGER OU AJUDAR NA CONSERVAÇÃO DOS PRODUTOS FABRICADOS PELA IMPUGNANTE".

JÁ QUANTO AOS ESPAÇADORES, O PERITO TAMBÉM RUMOU NO MESMO CAMINHO: "OS ESPAÇADORES DE MADEIRA, QUANDO COLOCADOS ENTRE OS BLOCOS DE MOTOR, TÊM DE FATO A FUNÇÃO DE EVITAR O ATRITO ENTRE AS PEÇAS, PROPORCIONANDO MAIOR RESISTÊNCIA E DURABILIDADE".

PELA ANÁLISE DESTA PERÍCIA VERIFICA-SE AINDA A NATUREZA DE EMBALAGEM PRIMÁRIA DOS ITENS AUTUADOS PELA FISCALIZAÇÃO, POIS O PERITO AFIRMA QUE "OS PRODUTOS FABRICADOS PELA EMPRESA, ESPECIFICAMENTE OS BLOCOS DE MOTOR, NÃO SÃO ACONDICIONADOS EM QUALQUER EMBALAGEM ANTES DE SEREM COLOCADOS EM PALLETS OU ENGRADADOS DE MADEIRA".

(DESTACOU-SE)

Verifica-se, claramente, que os *palletes* e espaçadores, no caso do Acórdão acima transcrito, tratam-se de embalagens primárias, utilizadas nos casos de remessas de mercadorias para o exterior, o que não é o caso da Autuada.

O CC/MG, em casos análogos ao da Autuada, decidiu pelo estorno dos créditos de ICMS relativos às aquisições de *palletes*, utilizados no acondicionamento e transporte das mercadorias e do filme "*Sketch*", não se enquadrando como materiais de embalagens, conforme Acórdãos n<sup>os</sup> 20185/13/2<sup>a</sup> e 20.162/13/2<sup>a</sup>. Confira-se:

ACÓRDÃO: 21.185/13/3<sup>a</sup> RITO: SUMÁRIO

(...)

DECISÃO

(...)

2.2.1.2. DA 2<sup>a</sup> RELAÇÃO DO RELATÓRIO FISCAL (FLS. 15/16)

NESSE CASO, A IMPUGNANTE ALEGA QUE TAIS ITENS SERIAM MATERIAIS DE EMBALAGEM (FLS. 319/322) E, QUANTO AOS PALLETS QUE, SE NÃO FOREM EMBALAGENS, SERIAM BENS DO ATIVO PERMANENTE (FL. 329).

ENTRETANTO, NO CASO DOS AUTOS, ENTENDE-SE QUE OS MATERIAIS NÃO PODEM SER CONSIDERADOS EMBALAGENS, HAJAM VISTA AS SUAS PRÓPRIAS CARACTERÍSTICAS E FUNÇÕES, DESTINANDO-SE AO ACONDICIONAMENTO DAS CARGAS.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONFORME LAUDO PERICIAL (FLS. 473 E 488/492), TAIS ITENS SÃO USADOS NO TRANSPORTE E ARMAZENAMENTO DO PRODUTO.

EMBORA A IMPUGNANTE ALEGUE (FL. 322) QUE, NO QUE SE REFERE A 2ª RELAÇÃO DO RELATÓRIO FISCAL OS ITENS SE ENQUADRARIAM NO CONCEITO DE EMBALAGEM POR SEREM ESSENCIAIS À COMERCIALIZAÇÃO E/OU COMPOREM, PROTEGEREM OU ASSEGURAREM RESISTÊNCIA A PRÓPRIA EMBALAGEM, ENTENDE QUE ESSES MATERIAIS NÃO COMPÕEM AS EMBALAGENS E NÃO AS PROTEGEM EM SI MESMAS, MAS PROTEGE UMAS DAS OUTRAS, OU SEJA, O QUE É PROTEGIDO, EFETIVAMENTE, É A CARGA.

COM RELAÇÃO AOS PALLETS, O REFERIDO LAUDO TAMBÉM TRAZ A INFORMAÇÃO DE QUE PARTE DELES É USADO PARA O FORNECIMENTO DO PRODUTO DE FORMA NÃO RETORNÁVEL E QUE, UMA PEQUENA PARTE É USADA PARA ESTOCAGEM DE PRODUTOS, NÃO SENDO, ASSIM, EMPREGADO DIRETAMENTE NO PROCESSO DE PRODUÇÃO.

CABE RESSALTAR QUE NA PLANILHA ANEXA AO LAUDO PERICIAL (FLS. 488/492), TODOS OS ITENS FORAM APONTADOS PELO PERITO COMO NÃO NOTORIAMENTE PASSÍVEIS DE CLASSIFICAÇÃO COMO ATIVO IMOBILIZADO.

ASSIM COMO PARA OS DEMAIS ITENS DA 2ª RELAÇÃO DO RELATÓRIO FISCAL OS PALLETS NÃO SE INCLUEM NO CONCEITO TRIBUTÁRIO DE EMBALAGENS, MAS APENAS FACILITAM O TRANSPORTE OU ARMAZENAMENTO, REPITA-SE, O QUE É PROTEGIDO, EFETIVAMENTE, É A CARGA.

PELO EXPOSTO, MANTEM-SE A GLOSA DOS CRÉDITOS.

(DESTACOU-SE)

ACÓRDÃO: 20.162/13/2ª RITO: ORDINÁRIO

(...)

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS PROVENIENTES DE AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DESTINADOS AO USO E CONSUMO, OS QUAIS NÃO SE CARACTERIZAM COMO MATERIAL DE EMBALAGEM, NOS TERMOS DO ART. 66, INCISO V DA PARTE GERAL DO RICMS/02. INFRAÇÃO CARACTERIZADA, NOS TERMOS DO ART. 70, INCISO III DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO INCISO XXVI DO ART. 55, TODOS DA LEI Nº 6.763/75.

(...)

DECISÃO

(...)

2 - APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS DECORRENTES DE AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DESTINADAS A USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO

A ACUSAÇÃO FISCAL TRATA DO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVO À AQUISIÇÃO DOS PRODUTOS “FILME STRETCH” E “PAPEL KRAFT”, OS QUAIS NÃO SE CARACTERIZAM COMO MATERIAL DE EMBALAGEM, SENDO VEDADO O APROVEITAMENTO DO CRÉDITO NOS TERMOS DO INCISO III DO ART.70 DO RICMS/02.

A AUTUADA ALEGA QUE AS MERCADORIAS COMERCIALIZADAS POR ELA SÃO PRODUTOS DESTINADOS À INDÚSTRIA ALIMENTÍCIA E À INDÚSTRIA FARMACÊUTICA, E QUE ATENDEM A NORMAS SANITÁRIAS E A UM ALTO PADRÃO DE QUALIDADE EXIGIDO POR SEUS CLIENTES, DEPENDENDO DE CUIDADOS NA ARMAZENAGEM E NA ESTOCAGEM.

ARGUI QUE A FUNÇÃO DA EMBALAGEM “FILME STRETCH” E DO “PAPEL KRAFT” É PRIMÁRIA E NÃO SECUNDÁRIA, POIS, AINDA QUE NÃO ESTEJA EM CONTATO DIRETO COM OS PRODUTOS, SUA FUNÇÃO É DE PROTEGÊ-LOS, NÃO SE RESTRINGINDO A AUXILIAR A MOVIMENTAÇÃO DAS CARGAS PARA O TRANSPORTE.

ALEGA, PORTANTO, QUE O ENTENDIMENTO DA DIVISÃO DE ORIENTAÇÃO TRIBUTÁRIA EXARADO NA CONSULTA INTERNA Nº. 073/2012 (FLS. 186/187) NÃO POSSUI RESPALDO TÉCNICO E FÁTICO, CONFORME EVIDENCIA AS FOTOS ACOSTADAS ÀS FLS. 242/251, EM RAZÃO DE QUE AS SACARIAS NECESSITAM DA EMBALAGEM “FILME STRETCH” E “PAPEL KRAFT” PARA SEREM ARMAZENADAS E MANTIDAS NO ESTOQUE DA IMPUGNANTE PROTEGIDAS CONTRA POEIRA E UMIDADE, SOB PENA DO PRODUTO EMBALADO SE TORNAR IMPRESTÁVEL PARA O CONSUMO. ASSIM SENDO, ENTENDE DEVIDO O APROVEITAMENTO DE CRÉDITO, CONFORME ART. 66, INCISO V DO RICMS/02.

TRATA O ART. 66 DO RICMS/02 DO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DE ICMS, IN VERBIS:

(...)

A CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº. 054/2011, EXARADA PELA DIRETORIA DE ORIENTAÇÃO E LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, APRESENTA O SEGUINTE ENTENDIMENTO AO DEFINIR “MATERIAL DE EMBALAGEM”, CONFORME TRECHO ABAIXO TRANSCRITO:

“ 7 - PARA EFEITOS TRIBUTÁRIOS, CONSIDERA-SE “EMBALAGEM” O INVÓLUCRO OU RECIPIENTE QUE TENHA POR FUNÇÃO PRINCIPAL ACONDICIONAR A MERCADORIA, AINDA QUE EM SUBSTITUIÇÃO À ORIGINAL, INCLUINDO-SE TAMBÉM NESTE CONCEITO AQUELES ELEMENTOS QUE A COMPONHAM, PROTEJAM OU LHE ASSEGUREM RESISTÊNCIA, RESULTANDO DAÍ ALTERAÇÃO NA APRESENTAÇÃO DO PRODUTO, SALVO QUANDO A EMBALAGEM COLOCADA SE DESTINE APENAS AO TRANSPORTE DE MERCADORIA.” (DESTACOU-SE).

O FISCO ARGUI QUE, EM VISITA AO ESTABELECIMENTO DA AUTUADA, IDENTIFICOU AS SITUAÇÕES DEMONSTRADAS NAS FOTOS ACOSTADAS PELA IMPUGNANTE, MAS TAMBÉM, NA MAIORIA DOS CASOS, CONSTATOU-SE QUE O “FILME STRETCH” E O “PAPEL KRAFT” ERAM UTILIZADOS APENAS PARA ENVOLVER “LATERALMENTE” AS MERCADORIAS (SACARIAS E TONÉIS DE PEQUENO PORTE, CONFORME FOTO DE FLS. 247) NOS “PALLETS”, FAZENDO COM QUE ESTAS NÃO PUDESSEM SE MOVIMENTAR EM SEU TRANSPORTE.

CONCLUI O FISCO QUE OS SUPRACITADOS PRODUTOS, CLASSIFICADOS PELA IMPUGNANTE COMO “MATERIAL DE EMBALAGEM”, TEM NA VERDADE A FUNÇÃO DE AUXILIAR A MOVIMENTAÇÃO DAS CARGAS PARA O SEU TRANSPORTE, CONFIGURANDO ASSIM, MATERIAL DE USO E CONSUMO.

(...)

RESTA CLARO QUE, EMBORA DENTRE AS CARACTERÍSTICAS DO “FILME STRETCH” ESTEJA A PROTEÇÃO CONTRA A POEIRA E A UMIDADE, A SUA FINALIDADE É O ACONDICIONAMENTO PARA O ARMAZENAMENTO E TRANSPORTE DE CARGAS PALETIZADAS.

JÁ O PRODUTO DENOMINADO “PAPEL KRAFT”, CLASSIFICADO NA NCM 4804.29.00, VEM ASSIM DESCRITO NA TABELA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – TIPI:

(...)

DESTARTE, OS PRODUTOS “FILME STRETCH” E O “PAPEL KRAFT” NÃO SE CARACTERIZAM COMO EMBALAGEM “PRIMÁRIA”, UMA VEZ QUE NÃO ENTRAM EM CONTATO DIRETO COM O PRODUTO E O SEU USO NÃO TEM O OBJETIVO DE VALORIZAR O PRODUTO, EM RAZÃO DA QUALIDADE DA EMBALAGEM E TAMPOUCO MELHORAR O SEU ACABAMENTO. REPITA-SE, TEM POR FIM O ACONDICIONAMENTO PARA TRANSPORTE, PORTANTO, CLASSIFICA-SE COMO MATERIAL DE USO E CONSUMO, TENDO O APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DO ICMS VEDADO NOS TERMOS DO ART. 70, INCISO III DO RICMS/02.

(DESTACOU-SE)

Assim sendo, correto o estorno dos créditos nos moldes promovidos pela Fiscalização.

Noutra toada, a Impugnante acosta aos autos parte do laudo pericial elaborado nos autos dos Embargos à Execução nº 6644877.472009.8.13.0024, processo judicial movido pela Impugnante referente ao PTA nº 01.000156755.03, para afirmar que diversos itens ora glosados foram objeto de perícia judicial e que foram reconhecidos pelo perito como produtos intermediários.

Salienta o Fisco que tal processo ainda não se extinguiu, e que o mesmo já foi levado em impugnação a outro Auto de Infração da Impugnante, onde a Câmara Especial deste Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 4.383/15/CE) acordou pelo provimento do Recurso de Revisão, mantendo o estorno do crédito de tais produtos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe ainda registrar que o citado laudo pericial (fls. 224/246) não traz nenhuma informação que possa elidir o feito fiscal, visto que indica apenas que alguns produtos de limpeza, ali questionados, são essenciais e consumidos durante o processo produtivo.

Como já exposto, não é a essencialidade, por si só, que determina a condição de produto intermediário para fins de apropriação de crédito, mas também a observância das disposições previstas no art. 66, inciso V do RICMS/02 e da Instrução Normativa nº 01/86.

Ademais o próprio Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJMG) já se pronunciou a respeito do enquadramento dos materiais de limpeza, higienização e desinfecção, bem como os fluídos para máquinas como materiais de uso e consumo, visto que não poderiam fazer parte da composição química de gêneros alimentícios, conforme o entendimento 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

Em relação aos produtos autuados como destinados a uso e consumo, e considerados como brindes, como esclarecido acima, em relação às notas fiscais de CFOP 1.949 e 2.949, mediante reformulações do crédito tributário, foram excluídas as notas fiscais para as quais a Impugnante informou que se tratavam de aquisição de brindes destinados a terceiros, como forma de incremento do *marketing* da Companhia.

Da mesma forma, foram excluídas as notas fiscais de CFOPs 1.910 e 2.910 (entrada de bonificação, doação ou brinde), no entendimento de que estes deverão ser analisados à luz da legislação de regência das “Operações relativas à distribuição e entrega de brindes e presentes”, devendo ser objeto de outro lançamento.

Quanto aos itens cuja utilização informada pela Impugnante foi “manutenção industrial de equipamento no processo produtivo”, e que compreende peças como anéis, rolamentos, bomba, cabeçote, casquilhos, juntas, válvulas, parafusos, porcas, mangueiras, conversor, etc., verifica-se que são notadamente peças de reposição necessárias à manutenção de equipamentos, portanto, materiais de uso e consumo da empresa e não passíveis de creditamento do imposto.

Outros itens já foram declarados pela Impugnante como consumo tais como caneta, bloquinho de papel, e alguns sequer foram informadas as contas em que se encontram contabilizados, logo, tais bens também não proporcionam o aproveitamento de crédito.

Quanto às “Plantas Potabilizadoras de Água”, escrituradas com o CFOP 3.556 - Compra de material para uso ou consumo, adquiridas por meio das Notas Fiscais n°s Fiscais n° 685 e 700, emitidas respectivamente em 17/05/13 e 26/09/13, a Impugnante alega que se referem a mercadorias doadas ao estado de Minas Gerais, com isenção prevista no Convênio ICM n° 26/75, que prevê a manutenção de crédito pelo doador.

O citado Convênio ICM n° 26/75 dispõe sobre isenção do ICMS nas saídas de mercadorias doadas para assistência a vítimas de calamidade pública, nos seguintes termos:

Convênio ICM n° 26/75

Cláusula primeira. Ficam isentas do Imposto sobre Circulação de Mercadorias as saídas de mercadorias, em decorrência de doações a entidades governamentais, para assistência a vítimas de calamidade pública, assim declarada por ato expreso da autoridade competente.

§ 1° O disposto nesta cláusula se aplica também às entidades assistenciais reconhecidas de utilidade pública, que atendam aos requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional.

§ 2° Não se exigirá o estorno do crédito relativo à entrada das mercadorias, ou dos respectivos insumos, objeto das saídas a que se refere esta cláusula.

(Grifou-se)

A Fiscalização entende que o § 2° da Cláusula primeira do supratranscrito Convênio não se aplica ao caso, visto que somente haveria a manutenção do crédito se houvesse o direito a ele pelas entradas, o que não seria o caso da planta potabilizadora de água, por se tratar de importação de material de uso e consumo (CFOP 3.556).

Já a Assessoria do CC/MG manifesta o entendimento de que, em que pese o registro no CFOP 3.556, não se trata bem material de uso e consumo, pois como se trata de equipamento utilizado para filtragem da água e a atividade da Autuada é a fabricação de refrigerantes, tal bem seria ativo imobilizado utilizado direta ou indiretamente no processo produtivo do Contribuinte, não encontrando vedação para o aproveitamento do crédito do imposto nem no art. 70 do RICMS/02.

Todavia, verifica-se que tais bens, como manifestado pela Fiscalização, foram lançados pela própria Impugnante em sua escrituração fiscal como material de uso e consumo (CFOP 3.556), e essa inserção desses bens como de uso e consumo foi mantida na planilha elaborada pela Autuada para atendimento do despacho interlocutório exarado pela 2ª Câmara às fls. 400 (*vide* fls. 426).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Saliente-se que a não cumulatividade é um direito do contribuinte, mas que exige o cumprimento de obrigações acessórias quando de sua fruição, até mesmo como forma de controlar a própria existência do direito e sua correta aplicação. Assim, a legislação tributária condiciona o direito de aproveitamento de crédito à escrituração das operações no prazo e condições estabelecidas na legislação.

Ainda que tais bens fossem caracterizados como ativo imobilizado utilizado direta ou indiretamente no processo produtivo da Autuada, o que em nenhum momento é demonstrado nos autos, a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 23, *caput*, exige a idoneidade da documentação e a sua escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação como condição/requisito para o aproveitamento de crédito, *in verbis*:

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

(Grifou-se).

Dessa forma, para esses bens, se enquadrados como do ativo permanente, para efeitos de apropriação de créditos, há a obrigatoriedade de lançamento no documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), que é escriturado de acordo com as regras contidas no Guia Prático da EFD, o que está previsto no art. 205, inciso II do Anexo V do RICMS/02, com redação dada pelo Decreto nº 45.776/11 e efeitos a partir de 1º/12/11:

Art. 205. O CIAP, modelo EFD, será escriturado observando-se o disposto:

(...)

II - no Guia Prático da EFD, publicado no Portal Nacional do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)

Às fls. 24/25 do Guia Prático da EFD, disponível aos contribuintes no sítio [http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/spedfiscal/download/Guia\\_Pratico\\_da\\_EFD\\_Versao\\_2.0.13.pdf](http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/spedfiscal/download/Guia_Pratico_da_EFD_Versao_2.0.13.pdf), restam claros os requisitos de preenchimento do Bloco G, “Registro 0300: Cadastro de Bens ou Componentes do Ativo Imobilizado”, o qual se presta a controlar o ativo imobilizado e os bens em construção.

O guia prático da EFD exige que o registro 0300 identifique e caracterize todos os bens ou componentes do ativo imobilizado utilizando um código individualizado de identificação que se refira unicamente àquele bem, e uma vez que não foi escriturado o Bloco G do CIAP, nos termos do Guia Prático da EFD e do RICMS/02, uma vez que tais bens foram escriturados como de uso e consumo, não é possível a admissibilidade dos créditos referentes às “Plantas Potabilizadoras de Água”.

Ademais, para os bens do ativo permanente, não se admite a possibilidade de apropriação integral do imposto, o que deverá ser efetuado à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, conforme prevê a LC nº 87/96 e o RICMS/02 em seu art. 66, que assim prescreve:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

II - à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º, 12, 13, 16, 18 e 19 deste artigo;

(...)

§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento será realizado nos seguintes termos:

I - a apropriação será feita à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento, independentemente do início de sua utilização na atividade operacional do contribuinte;

Portanto, correta a exigência fiscal em relação a esses itens.

Em relação à falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual (DIFAL) pelas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a uso e consumo, restando evidente que nenhum dos produtos, cujo ICMS diferencial de alíquota foi exigido, encaixa-se no conceito de produto intermediário definido pela legislação tributária, correta a sua sujeição ao DIFAL ora exigido.

A matéria decorre do comando constitucional expresso no inciso VII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal/88 e cita, também, os dispositivos contidos na Lei nº 6.763/75, art. 5º, § 1º, item 6 c/c art. 6º, inciso II, e art. 12, § 2º, vigente à época dos fatos geradores, da mesma lei, e no art. 42, § 1º, inciso I, também vigente à época dos fatos geradores, do RICMS/02.

Com efeito, 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, sendo a primeira estabelecida pela lei mineira e a segunda fixada por Resolução do Senado Federal.

No caso de entrada de mercadorias no estabelecimento, destinada a uso e consumo e oriunda de outra unidade da Federação, 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo permanente;

Por sua vez, regulamentando o estatuído na Constituição e legislação infraconstitucional, 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:

### 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;

(...)

Posto isso, considerando as reformulações efetuadas pela Fiscalização, corretas as exigências remanescente de ICMS, bem como do ICMS referente ao diferencial de alíquotas devido nas aquisições, em operações interestaduais, de materiais de uso e consumo do estabelecimento.

Quantos às penalidades, foram aplicadas a 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.

A Impugnante alega que lhe foram impostas duas penalidades sobre a mesma acusação fiscal, o que caracteriza *o bis in idem*.

No entanto, tal alegação não prospera, visto que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo diferentes.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 refere-se ao descumprimento de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

obrigação acessória, por apropriação indevida de créditos do imposto. Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Nesse contexto, os arts. 53, incisos II a IV, 55, inciso XXVI e 56, inciso II, todos da Lei nº 6.763/75, assim prescrevem:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência.

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.

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

Cumprido esclarecer que a aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

**EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTOS DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Registre que a Multa Isolada foi majorada em 50% (cinquenta por cento) na primeira reincidência e em 100% (cem por cento) nas seguintes, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante defende a impossibilidade da cobrança da reincidência, alegando que os PTA nº 01.000162552-31 e nº 01.000168167-47, utilizados pela Fiscalização para fundamentação da cobrança, encontram-se em discussão judicial, alegando também que a Fiscalização não demonstrou quais foram os dispositivos infringidos pela Impugnante.

Entretanto não lhe cabe razão.

O conceito legal de reincidência encontra-se no art. 53, § 6º da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 53. (...)

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

(Grifou-se.)

Depreende-se do transcrito § 6º que a reincidência decorre da prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, seja na data do pagamento ou da decisão irrecorrível condenatória na esfera administrativa, nos termos do dispositivo legal supracitado.

Da análise dos documentos comprobatórios da reincidência acostados aos autos às fls. 358/364, constata-se que as autuações que fundamentaram a citada majoração são as seguintes:

- PTA nº 01.000162552-31, decisão irrecorrível publicada em 05/02/11, ensejando a majoração de 50% (cinquenta por cento) da multa isolada a partir 01/03/11;

- PTA nº 01.000168167-47, publicado em 04/06/11, ensejando a majoração de 100% (cem por cento) da multa isolada a partir 01/07/11.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As autuações retro mencionadas tiveram as suas penalidades capituladas no art.55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, razão pela qual se aplicou a majoração da multa isolada nos termos do § 7º do art.53, da citada lei.

§ 7º A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subsequentes.

Conforme consta do Relatório do Auto de Infração, às fls. 17, a multa isolada foi capitulada no art. 55, inciso XXVI, sendo majorada pela reincidência e devidamente demonstrada no Anexo 2, fls. 24/25, portanto, não procede a afirmação de que “em nenhum momento a Fiscalização demonstra quais foram os dispositivos efetivamente infringidos”.

A Autuada alega ainda ser indevida a aplicação da taxa Selic, sobre os valores de multas exigidas no Auto de Infração.

Entretanto, a utilização da Taxa Selic (Taxa Referencial do Sistema de Liquidação e Custódia), para cálculo dos juros moratórios devidos, encontra-se respaldada no art. 161 do CTN, arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75, bem como na Resolução nº 2.880/97, que cita, expressamente, os dispositivos legais que a respaldam, todos abaixo transcritos:

### CTN

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

Lei nº 6.763/75

Art. 127. Os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

(...)

Art. 226. Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

Resolução nº 2.880/97:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

Os dispositivos supratranscritos preveem a aplicação de juros de mora sobre a totalidade do crédito tributário exigido por meio do lançamento e não somente sobre os tributos, como quer a Autuada, não lhe assistindo razão no argumento.

Ressalte-se que a matéria vem sendo apreciada pelo Superior Tribunal de Justiça e sendo confirmada a possibilidade de utilização da referida taxa, quando previsto no ordenamento tributário do estado, como ocorre no presente caso.

Por fim, cumpre salientar que 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 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 725/735. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, que excluía, também, as exigências relativas à planta potabilizadora de água. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Gustavo Lanna Murici e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio Ataíde de Castro (Revisor) e Geraldo da Silva Datas.

**Sala das Sessões, 13 de junho de 2017.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Presidente**

**Luiz Geraldo de Oliveira**  
**Relator**

D

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

Acórdão:	22.491/17/3 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000382749-98	
Impugnação:	40.010139886-71	
Impugnante:	Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A	
	IE: 261195130.22-85	
Proc. S. Passivo:	Alessandro Mendes Cardoso/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-4 - Belo Horizonte	

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos e reside apenas na exclusão das exigências relativas à planta potabilizadora de água.

Cabe inicialmente destacar que o lançamento em análise versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, no período de 1º de janeiro de 2011 a 31 de outubro de 2014, decorrente das seguintes imputações fiscais:

1) aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos às entradas de materiais destinados a uso e consumo do estabelecimento - 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. A penalidade isolada foi majorada em 50% (cinquenta por cento) em face da constatação da primeira reincidência e, em 100% (cem por cento), nas seguintes, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75;

2) 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 da Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei n.º 6.763/75.

A 2ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada em 22 de junho de 2016, proferiu o Despacho Interlocutório (fl. 400), solicitando que a Impugnante apresentasse planilha especificando, individualizadamente, e com a indicação da respectiva destinação, em quais contas do Ativo foram lançados produtos de CFOPs 1.949, 2.949 e 3.556, objetos da autuação, conforme Anexo 3 do Auto de Infração.

Na oportunidade também converteu o julgamento em diligência para que a Fiscalização, considerando a planilha elaborada pela Impugnante, justificasse as exigências fiscais.

Em cumprimento ao despacho interlocutório a Impugnante acostou as planilhas de fls. 421/444, informando a utilização dos produtos e a conta do ativo em que foram contabilizados.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante às notas fiscais de CFOP 1.949 e 2.949, mediante reformulações do crédito tributário, foram excluídas as notas fiscais para as quais a Impugnante informou que se tratavam de aquisição de brindes destinados a terceiros, como forma de incremento do marketing da Companhia.

Assim como os itens acima, o Fisco também excluiu as notas fiscais de CFOPs 1.910 e 2.910 (entrada de bonificação, doação ou brinde), no entendimento de que estes deverão ser analisados à luz da legislação de regência das “Operações relativas à distribuição e entrega de brindes e presentes”.

Dentre os itens mantidos após a reformulação procedida pela Impugnante, resta, por fim, a discussão sobre as mercadorias escrituradas com o CFOP 3.556 - Compra de material para uso ou consumo, adquiridas por meio das Notas Fiscais n.ºs 685 e 700, emitidas respectivamente em 17 de maio de 2013 e 26 de setembro de 2013, cuja informação da utilização foi “Doação ao governo – Equipamentos adquiridos e doados ao governo” e lançados como despesa na conta “material Equipto. Lab”.

Entende a Fiscalização que se trata de equipamentos utilizados para filtragem da água, configurando-se como de uso e consumo para a Impugnante, tanto que foi escriturada com CFOP 3.556.

A Impugnante alega que se referem ao contrato de cessão gratuita celebrado entre ela e o estado de Minas Gerais, para doação de “Plantas Potabilizadoras de Água”, conforme contrato acostado às fls. 750/777, não havendo que estornar o crédito pois tais mercadorias foram doadas ao estado de Minas Gerais, com isenção prevista em Convênio Confaz n.º 26/75, que prevê a manutenção de crédito pelo doador.

Assim, cabe analisar o citado Convênio n.º 26/75 que dispõe sobre isenção do ICMS nas saídas de mercadorias doadas para assistência a vítimas de calamidade pública, a saber:

### Convênio ICM 26/75

Cláusula primeira. Ficam isentas do Imposto sobre Circulação de Mercadorias as saídas de mercadorias, em decorrência de doações a entidades governamentais, para assistência a vítimas de calamidade pública, assim declarada por ato expresso da autoridade competente.

§ 1º O disposto nesta cláusula se aplica também às entidades assistenciais reconhecidas de utilidade pública, que atendam aos requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional.

§ 2º Não se exigirá o estorno do crédito relativo à entrada das mercadorias, ou dos respectivos insumos, objeto das saídas a que se refere esta cláusula.

A Fiscalização entende que o § 2º da Cláusula primeira do supratranscrito Convênio não se aplica ao caso, visto que somente haveria a manutenção do crédito se houvesse o direito a ele pelas entradas, o que não seria o caso da planta potabilizadora de água, por se tratar de importação de material de uso e consumo (CFOP 3.556).

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

Entretanto, em que pese o registro no CFOP 3.556, não se trata bem material de uso e consumo.

Como expõe o próprio Fisco, trata-se de equipamento utilizado para filtragem da água.

Como a atividade da Impugnante é a fabricação de refrigerantes, tal bem seria ativo imobilizado utilizado direta ou indiretamente no processo produtivo do Contribuinte.

Portanto, o aproveitamento do crédito não encontra vedação no art. 70 do RICMS/02:

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.

.....  
XIII - o imposto se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento;

.....  
§ 3º Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento todos os bens que não sejam utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação.

(grifos não constam do original)

Assim sendo, não podem ser mantidas as exigências relativas à “planta potabilizadora de água”.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento acatando a reformulação do crédito tributário conforme decisão majoritária e para excluir, também, as exigências relativas à planta potabilizadora de água.

**Sala das Sessões, 13 de junho de 2017.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Conselheira**