

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

Acórdão: 21.625/14/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000208897-88  
Impugnação: 40.010135492-86, 40.010135493-67 (Coob.)  
Impugnante: Refrigerantes Minas Gerais Ltda  
IE: 062009367.00-94  
Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A (Coob.)  
IE: 261195130.22-85  
Proc. S. Passivo: Stanley Martins Frasão/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 da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02. Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

***RELATÓRIO***

Decorre o lançamento da acusação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/01/08 a 31/10/08, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, em razão de aproveitamento indevido de créditos de imposto provenientes de aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento.

Exigência de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformados, Autuada e Coobrigada apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 52/57 e requerem, ao final, a procedência da peça de defesa.

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 119/121, refuta as alegações das Impugnantes e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 123/130, opina, em preliminar, pelo indeferimento do pedido de perícia e, no mérito, pela improcedência do lançamento.

Na Sessão de Julgamento realizada no dia 02/07/14, a 2ª Câmara de Julgamento decidiu retirar o processo de pauta e encaminhá-lo ao setor de pautamento do Órgão para que, nos termos do art. 31 do Regimento Interno do CC/MG, fosse

direcionado ao Conselheiro para o qual foi originalmente distribuído e, dessa forma, o processo foi redirecionado à 1ª Câmara de Julgamento.

## ***DECISÃO***

### **Da Preliminar**

#### **Do Pedido de Perícia**

As Impugnantes requerem a realização de prova pericial, apresentando os quesitos de fls. 56, com a devida indicação de Assistente Técnico.

As indagações lançadas pela Defesa são extremamente genéricas e em nada auxiliam no desfecho do lançamento em análise, uma vez que não há qualquer dúvida quanto ao emprego dos produtos no processo de assepsia de equipamentos utilizados no processo produtivo e vasilhames para engarrafamento de cervejas e refrigerantes.

Nota-se que a Fiscalização elaborou uma planilha, que corresponde ao Anexo 3 desse Auto de Infração, contendo a relação de uma parcela dos produtos objeto do estorno de crédito e os relaciona à sua utilização. Essa planilha pertence ao PTA nº 01.000156755-03, referente a autuação anterior da empresa sobre o mesmo assunto.

Analisando o conteúdo da planilha, percebe-se que as mercadorias são sanitizantes e produtos químicos utilizados para limpeza de equipamentos e garrafas, bem como lubrificantes empregados na lubrificação de máquinas e equipamentos da produção.

Consta, ainda, o item “cartuchos filtrantes” utilizados para filtrar a água utilizada na fabricação de xarope.

Além dos produtos relacionados no “Anexo 3” do Auto de Infração, o estorno de crédito contempla peças para veículos e material promocional de vendas.

Assim, não se trata de hipótese de realização de perícia, mas sim de interpretação da legislação na diferenciação entre produtos intermediários e material de uso e consumo.

Desse modo, é desnecessária a produção de prova pericial que, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Assim, indefere-se a prova pericial requerida, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que o pedido requerido não se mostra pertinente para o desate da questão.

#### **Do Mérito**

Decorre o lançamento da acusação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/01/08 a 31/10/08, apurado por meio de recomposição da conta

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

gráfica, em razão de aproveitamento indevido de créditos de imposto provenientes de aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento.

Exigência de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

As Impugnantes, com base no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional - CTN, sustentam a tese de que teria ocorrido a decadência do direito da Fazenda Pública vir a constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores autuados.

Entretanto, não há que se falar em decadência do direito de lançar, no presente caso, como sustentado pela Defesa.

Conforme estabelece o retromencionado dispositivo legal, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, contado da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, constitui regra geral que ao lançamento de ofício aplica-se a contagem do prazo fixada no art. 173, inciso I do CTN.

Destaca-se que este Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo disposto no art. 173, retrocitado, que determina que o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Cita-se, a título de exemplo, os Acórdãos nºs 3.742/11/CE, 3.709/11/CE, 3.907/12/CE, 20.425/11/1ª, 20.637/11/1ª e 19.626/10/3ª.

Da mesma forma, no julgamento de Agravo Regimental em Recurso Especial, o Ministro do STJ, Humberto Martins, deixou consignado o seguinte:

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES. 1. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. 2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. (76977 RS 2011/0191109-3, RELATOR: MINISTRO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

HUMBERTO MARTINS, DATA DE JULGAMENTO: 12/04/2012,  
T2 - SEGUNDA TURMA).

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao período autuado (01/01/08 a 31/10/08), conforme disposto no inciso I do retromencionado art. 173, findou-se 31/12/13, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a intimação relativa ao Auto de Infração ocorreu em 18/12/13 (fls. 04).

Os produtos, objeto do estorno de crédito, estão relacionados na planilha de fls. 18/38 (Anexo 1 do Auto de Infração) e a recomposição da conta gráfica encontra-se às fls. 40 dos autos.

Vale destacar que o aproveitamento de créditos do ICMS estabelecido no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c” da Constituição Federal, encontra-se disciplinado, como regra geral, no art. 20 da Lei Complementar nº 87/96.

Na esteira da Lei Complementar nº 87/96, a legislação mineira cuida da questão do aproveitamento de créditos do ICMS, dentre outros, no art. 66 do RICMS/02, que assim determina:

### Capítulo II

#### Do Crédito do Imposto

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:

I - ao serviço de transporte ou de comunicação prestado ao tomador, observado o disposto no § 2º deste artigo;

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

III - à entrada de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, observado o disposto no § 4º deste artigo;

IV - às mercadorias, inclusive material de embalagem, adquiridas ou recebidas no período para comercialização;

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

(...)

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

(...)

X - à entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento, ocorrida a partir de 1º de janeiro de 2020. (Grifou-se)

Como se vê, o Regulamento do ICMS define qual é o produto intermediário que enseja direito a crédito do ICMS.

Nesse norte, os produtos autuados não podem ser classificados como intermediários, como querem as Impugnantes, por não se enquadrarem na definição contida na Instrução Normativa SLT nº 01/86, segundo a qual, produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-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 citada instrução normativa 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.

Na mesma linha, a referida Instrução Normativa nº 01/86 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 sua substituição.

Assim, cabe discutir se todos os itens que tiveram os respectivos créditos estornados neste lançamento enquadram-se como materiais de uso e consumo ou, se de outra forma, podem ser considerados como insumos ou produtos intermediários.

Os créditos estornados são referentes a peças para veículos e equipamentos, produtos de limpeza, chapas de madeira, lubrificantes, materiais promocionais e produtos de sanitização de equipamentos da produção e garrafas para envase de cervejas e refrigerantes.

As Impugnantes entendem que os créditos são legítimos, uma vez que os produtos são utilizados no processo produtivo da empresa, tais como aditivos líquidos, soda cáustica, lubrificantes de esteira, sabões para sanitização, aditivos líquidos para enxague e detergentes líquidos diversos, citando decisão proferida pelo TJMG na Apelação Cível nº 1.0024.09.664487-7/001 (fls. 90/110), tendo como recorrida a ora Autuada.

Como a própria decisão ressalva, “os produtos relacionados à limpeza de chão da fábrica” e “das resinas da troca aniônica e catiônica (soda cáustica líquida 49% - rayon) não se relacionam diretamente ao processo produtivo.”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diferentemente do entendimento proferido pelo TJMG, os lubrificantes utilizados nas esteiras da fábrica não se classificam como produtos intermediários, pois não satisfazem os critérios apontados na Instrução Normativa SLT nº 01/86, haja vista que não entram em contato com o produto.

Não se pode negar a necessidade dos lubrificantes na manutenção dos equipamentos do estabelecimento, mas isso não é condição suficiente para caracterizá-los como produto intermediário.

Com efeito, tais produtos geram crédito apenas para as empresas transportadoras, nos termos do RICMS/02. Sobre o tema já se posicionou o Poder Judiciário inúmeras vezes. Dentre as decisões destaca-se a Apelação Cível nº 000.185.587-3/00 do TJMG:

“APELAÇÃO CÍVEL Nº 000.185.587-3/00 - COMARCA DE UBERLÂNDIA - APELANTE: (...) APELADO: FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE MINAS GERAIS EMENTA: ICMS - CRÉDITO - APROVEITAMENTO INDEVIDO - USO E CONSUMO. A EMPRESA QUE, NÃO EXERCENDO COMO ATIVIDADE ECONÔMICA A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE, ADQUIRE PNEUS, CÂMARAS DE AR, ÓLEO COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE PARA EMPREGO EM SUA FROTA PRÓPRIA DE VEÍCULOS TRANSPORTADORES, NÃO PODE APROVEITAR COMO CRÉDITO O ICMS PAGO NAQUELA OPERAÇÃO, POIS COMO CONSUMIDORA FINAL FOI QUE ADQUIRIU AQUELAS MERCADORIAS. (...) AO ADQUIRIR PNEUS, CÂMARAS DE AR, ÓLEO COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE PARA EMPREGO EM SUA FROTA PRÓPRIA DE VEÍCULOS TRANSPORTADORES, FÊ-LO A APELANTE COMO CONSUMIDORA FINAL, E NÃO COMO PRESTADORA DE SERVIÇO DETRANSPORTE, ATIVIDADE ECONÔMICA QUE NÃO EXERCE, NEM TAMPOUCO FIGURA NO ROL DOS SEUS OBJETIVOS SOCIETÁRIOS. COM INTEIRA PERTINÊNCIA E ACERTO LÊ-SE NO RELATÓRIO SUBSCRITO PELO AFTE ADEMAR INÁCIO DA SILVA, POR CÓPIA ACOSTADO AOS AUTOS, FLS.156/163-TJ. "SEGUNDO CONSTA DA RELAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS, SÃO PNEUS, CÂMARAS DE AR, ÓLEO COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTES PARA EMPREGO EM SUA FROTA DE VEÍCULOS. COMO A EMPRESA, AO EFETUAR O TRANSPORTE DE MERCADORIAS VENDIDAS A TERCEIROS, O FAZ EM SEU PRÓPRIO NOME, NÃO SE PODE ADMITIR A EXISTÊNCIA FORMAL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ESTA SÓ SE CARACTERIZA EM RELAÇÃO A TERCEIROS. A PRESTAÇÃO VINCULA-SE A UM CONTRATO, AINDA QUE INFORMAL, PRESUMINDO SEMPRE UMA RELAÇÃO BIPOLAR. NINGUÉM PRESTA SERVIÇO PARA SI PRÓPRIO. ASSIM, QUANDO A AUTUADA TRANSPORTA AS MERCADORIAS QUE VENDE EM VEÍCULOS SEUS, NÃO NASCE A FIGURA DA PRESTAÇÃO. O FATO DE

POSSUIR FROTA PRÓPRIA PARA TRANSPORTE DE MERCADORIAS VENDIDAS SOB CLÁUSULA CIF NÃO A TRANSFORMA EM EMPRESA TRANSPORTADORA. OS VEÍCULOS SÃO BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. AS MERCADORIAS ENTRADAS PARA CONSUMO NESSE TRANSPORTE, OU MANUTENÇÃO DOS VEÍCULOS, AFIGURAM-SE DE USO/CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, NÃO ENSEJANDO, IPSO FACTO, SUAS ENTRADAS, CRÉDITO DE ICMS. APENAS AS EMPRESAS TRANSPORTADORAS, E COMO TAL INSCRITAS, PODEM SE CREDITAR DO TRIBUTO PAGO NA AQUISIÇÃO DESSES INSUMOS E TÃO SÓ NA PROPORÇÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS SUJEITOS À INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.

No mesmo sentido o Supremo Tribunal Federal – STF:

AG-361024 / RJ RELATOR MIN. NELSON JOBIM DJ, 19/11/2001. JULGAMENTO 21/08/2001 O STF FIXOU ORIENTAÇÃO: "IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE - OBJETO. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE VISA A AFASTAR O RECOLHIMENTO DUPLO DO TRIBUTO, ALCANÇANDO HIPÓTESE DE AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA E OUTROS ELEMENTOS RELATIVOS AO FENÔMENO PRODUTIVO. A EVOCAÇÃO É IMPRÓPRIA EM SE TRATANDO DE OBTENÇÃO DE PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS, EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E MATERIAL PARA A MANUTENÇÃO." (RE 195.894, MARCO AURÉLIO, DJ, 16/02/01); "TRIBUTÁRIO. PRETENDIDO CRÉDITO RELATIVO AO ICMS INCIDENTE SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA EM ESTABELECIMENTO COMERCIAL. DESCABIMENTO. "NÃO IMPLICARÁ CRÉDITO PARA COMPENSAÇÃO COM O MONTANTE DO IMPOSTO DEVIDO NAS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES SEGUINTE, A ENTRADA DE BENS DESTINADOS A CONSUMO OU À INTEGRAÇÃO NO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO" (ART. 31, II, DO CONVÊNIO ICMS Nº 66/88). SE NÃO HÁ SAÍDA DO BEM, AINDA QUE NA QUALIDADE DE COMPONENTE DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO, NÃO HÁ FALAR-SE EM CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA. RECURSO NÃO CONHECIDO. "(RE 200168, ILMAR, DJ, 22/11/96). O ACÓRDÃO RECORRIDO NÃO DIVERGIU. ESTÁ NA EMENTA: "NÃO HÁ OFENSA AO PRINCÍPIO DA CUMULATIVIDADE SE O BEM TRIBUTADO É CONSUMIDO NO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO, NÃO SE DESTINANDO À COMERCIALIZAÇÃO OU À UTILIZAÇÃO EM PROCESSO DE PRODUÇÃO DE NOVOS BENS. A APLICAÇÃO DA COMPENSAÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 155, § 2º, I, DA CF PRESSUPÕE QUE O ICMS TENHA INCIDIDO NO MESMO BEM QUE VOLTARÁ A

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CIRCULAR POR FORÇA DA ATIVIDADE FIM DO AUTOR."  
(FL. 72). CORRETA A DECISÃO AGRAVADA. NEGO  
SEGUIMENTO AO AGRAVO. PUBLIQUE-SE. BRASÍLIA, 21  
DE AGOSTO DE 2001.

No caso dos materiais promocionais (espelhos, guarda sol, baldes para gelo, luminosos, bolachas para copos de *chopp*, baralhos, canetas, porta garrafa, displays, copos, cartazes, camisas, camisetas, faixas publicitárias, banners e cartazes, dentre outros), tais produtos caracterizam-se como despesas comerciais ou de marketing e, muito embora sirvam para reforçar as marcas e aumentar as vendas, não possuem vinculação direta com a produção de cervejas e refrigerantes.

As chapas de duratex não participam do processo produtivo e são utilizadas para a separação de fardos e embalagens *PETs*, largamente utilizadas nos supermercados.

No tocante às peças para veículos e equipamentos, aplicam-se a elas a regra estampada nos itens IV e V da Instrução Normativa SRE nº 01/86, *verbis*:

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.

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 128/2000, *in verbis*:

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

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 128/2000

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).

Acrescenta-se que há decisões do TJMG sobre matéria similar à ora apreciada, a exemplo dos Embargos Infringentes na Apelação Cível nº 20.184/4 de 22/08/91, conforme trecho do voto a seguir reproduzido:

EMBORA INDISPENSÁVEIS AO PROCESSO PRODUTIVO OS PRODUTOS DE LIMPEZA E DESINFECÇÃO, NÃO GERAM CRÉDITOS APROVEITÁVEIS AO ABATIMENTO DO ICM. AFIRMA O PROLATOR DO VOTO MINORITÁRIO QUE A INDISPENSABILIDADE DOS PRODUTOS DE LIMPEZA NO PROCESSO INDUSTRIAL TORNA-SE IRRELEVANTE À CARACTERIZAÇÃO DO DIREITO AO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, PORQUE TAIS PRODUTOS (DETERGENTES E SIMILARES) NÃO PODEM SER CONSIDERADOS INTERMEDIÁRIOS NA OBTENÇÃO DE BEBIDAS E REFRIGERANTES, POR ISSO NÃO OS CONSIDERANDO PARA O CÔMPUTO FINAL DO PRODUTO PARA GERAR O CRÉDITO DE ICM, FUNDADO NO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE.

(...)

A INDISPENSABILIDADE DOS PRODUTOS (DETERGENTES E SIMILARES) PARA O PRODUTO FINAL É IMPERTINENTE PARA EFEITO DE RECONHECER-SE DIREITO DE CRÉDITO DO ICM RECOLHIDO NA AQUISIÇÃO DE DITOS PRODUTOS.

TAIS PRODUTOS SÃO BENS DE CONSUMO PARA O ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL DA EMBARGADA, MAS NÃO PODEM GERAR O DIREITO DE CRÉDITO.

O DIREITO DE ABATIMENTO, PARA EFEITO DE NÃO-CUMULATIVIDADE, DIZ RESPEITO AO CRÉDITO QUE SE LIMITE À AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA OU MATERIAL SECUNDÁRIO QUE SE INTEGRA FINALMENTE NO PRODUTO RESULTANTE DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, NÃO COMO AQUI, ONDE EMBORA INDISPENSÁVEIS PARA A INDÚSTRIA DA EMBARGADA,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NÃO INTEGREM O PRODUTO, AQUELES PRÓPRIOS DE LIMPEZA, AINDA QUE NECESSÁRIOS PARA A LAVAGEM DE VASILHAME.

Nos mesmos termos dos pronunciamentos supra, em decisão mais recente, o mesmo Tribunal decidiu, no Processo nº 1.0433.98.000323-3/00, Acórdão de 14/10/04, pela inadmissibilidade do aproveitamento dos créditos relacionados à aquisição de soda cáustica, sabões, detergentes e lubrificantes utilizados na lubrificação de máquinas, **bem como na limpeza e higienização de vasilhames e equipamentos, utilizados por estabelecimento industrial fabricante de refrigerantes**, concluindo que os produtos são utilizados em fases preparatórias do processo produtivo, linha marginal e independente, sem nenhuma aplicação no processo central de produção.

Recentemente, o TJMG, analisando a questão do aproveitamento de créditos de ICMS referente à entrada de material de limpeza de vasilhames e lubrificação de maquinário, concluiu ser indevido o creditamento pretendido. Confira-se:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS DE CONSUMO. IMPROCEDÊNCIA DO PEDIDO. A ENTRADA DE BENS NO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE, QUANDO NÃO INTEGRAM O PRODUTO FINAL, MAS SÃO DESTINADOS AO CONSUMO, NÃO IMPLICA CRÉDITO PARA COMPENSAÇÃO COM O MONTANTE DO IMPOSTO DEVIDO NAS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES SEGUINTE. RECURSO NÃO PROVIDO.

(...)

A APELANTE SUSTENTA QUE A FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE MINAS GERAIS NÃO RESPEITOU O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS. AFIRMA QUE O APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DO IMPOSTO REPUTADO INDEVIDO PELO FISCO, CONFORME O AUTO DE INFRAÇÃO, REFERE-SE À AQUISIÇÃO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS CONSUMIDOS IMEDIATA E INTEGRALMENTE NO CURSO DA INDUSTRIALIZAÇÃO. RESSALTA QUE JUNTOU AOS AUTOS PROVA PERICIAL QUE DEMONSTRA QUE OS PRODUTOS QUÍMICOS, TAIS COMO SODA CÁUSTICA, LUBRIFICANTES DE ESTEIRAS E DETERGENTE ALCALINO, INSEREM-SE INTEGRALMENTE NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, CABENDO, PORTANTO, O CRÉDITO DO ICMS NO MOMENTO DA ENTRADA DE TAIS PRODUTOS NO ESTABELECIMENTO (F. 131/140 - TJ).

A APELADA DIZ QUE OS PRODUTOS RELACIONADOS À F. 11-TJ DOS AUTOS SÃO UTILIZADOS EM ETAPAS QUE ANTECEDEM A INDUSTRIALIZAÇÃO (LIMPEZA DE VASILHAMES E LUBRIFICAÇÃO DE MAQUINÁRIO), NÃO INTEGRANDO O PRODUTO FINAL, O QUE JUSTIFICA A AUTUAÇÃO FISCAL QUE DETERMINOU O ESTORNO DO CRÉDITO DO ICMS INCIDENTE NA ENTRADA (F. 196/198 - TJ).

A SENTENCIANTE ENTENDEU QUE NÃO HÁ, NOS AUTOS, COMPROVAÇÃO DE QUE OS PRODUTOS UTILIZADOS NA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DESINFECÇÃO DE VASILHAMES E NA LUBRIFICAÇÃO DE ESTEIRAS SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO.

NÃO SUBSISTE A PRETENSÃO DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE ICMS, POR AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE CONSUMO, EM FACE DE VEDAÇÃO LEGAL, O QUE NÃO IMPLICA OFENSA À REGRA DA NÃO CUMULATIVIDADE PREVISTA NO ART. 155, § 2º, I DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

O LAUDO PERICIAL, QUE FOI JUNTADO COM O PROPÓSITO DE SER ADMITIDO COMO PROVA EMPRESTADA, INDICA QUE AS MERCADORIAS LEVADAS A CRÉDITO PELA EMBARGANTE NÃO INTEGRAM SEU PRODUTO FINAL (F. 90/98-TJ).

EXTRAI-SE DOS ELEMENTOS APRESENTADOS PELA RECORRENTE QUE OS MATERIAIS REFERIDOS À F. 11-TJ SÃO AUXILIARES E NÃO INTEGRANTES DAS MERCADORIAS FABRICADAS.

REITERO QUE OS MATERIAIS, PARA SEREM CONSIDERADOS COMO PRODUTOS CONSUMIDOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, DEVEM TER UTILIZAÇÃO ÚNICA E POR MEIO DELA INTEGRAR O PRODUTO FINAL. O ICMS É UM IMPOSTO NÃO CUMULATIVO, COMPENSANDO O QUE FOR DEVIDO EM CADA OPERAÇÃO RELATIVA À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.

REGRA BASE DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS É A DE QUE O DIREITO A CRÉDITO POR ENTRADAS VINCULA-SE À EXISTÊNCIA DE DÉBITOS POR SAÍDAS, CONSIDERANDO-SE, NECESSARIAMENTE, O CICLO DE PRODUÇÃO E CIRCULAÇÃO ATÉ A CHEGADA AO CONSUMIDOR FINAL. NESSE SENTIDO, RELATIVAMENTE À PRODUÇÃO DE MERCADORIAS, SÓ GERA DIREITO A CRÉDITO A ENTRADA DE MATÉRIA-PRIMA INDISPENSÁVEL AO PROCESSO DE PRODUÇÃO, CIRCULAÇÃO, PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS QUE RESULTEM EM PRODUTOS E SERVIÇOS TRIBUTADOS SUBSEQÜENTEMENTE. FORA DESTA CICLO SERÃO MATERIAIS DE USO, CONSUMO OU ALHEIOS À ATIVIDADE, O QUE NÃO GERA DIREITO À UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO ICMS, POR FORÇA DA LIMITAÇÃO TEMPORAL ESTABELECIDDA PELA LEI COMPLEMENTAR 87/96, COM SUAS ALTERAÇÕES POSTERIORES.

NO CASO, OBSERVOU-SE O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS, TENDO EM VISTA QUE A EMBARGANTE QUER SE CREDITAR DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA USO E CONSUMO DE SEU ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL, SEM SE DEBITAR.

A EMBARGANTE PRETENDE CREDITAR-SE DO ICMS DESTACADO NAS NOTAS FISCAIS CORRESPONDENTES À AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DESTINADOS AO USO E CONSUMO, SEM O CORRESPONDENTE DÉBITO DESTA IMPOSTO.

O TEXTO CONSTITUCIONAL NÃO ASSEGURA A APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO AMPLO. PREVÊ APENAS A COMPENSAÇÃO DO QUE FOR DEVIDO "EM CADA OPERAÇÃO RELATIVA À CIRCULAÇÃO" COM O

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MONTANTE COBRADO NAS ANTERIORES, ENSEJANDO, ASSIM, O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

POR ISSO, NÃO SE HÁ FALAR EM CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA, SE NÃO HÁ SAÍDA DO BEM.

(...)

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0223.97.013492-8/001 - COMARCA DE DIVINÓPOLIS - APELANTE(S): CERVEJARIAS KAISER BRASIL S/A - APELADO(A)(S): FAZENDA PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS - RELATOR: EXMO. SR. DES. ALMEIDA MELO. DATA DO JULGAMENTO: 05/08/2010.

Assim, às Impugnantes 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.

Decisão nesse sentido foi tomada no PTA nº 01.000172050-67 (Acórdão nº 4.142/13/CE). Confira-se:

MATERIAIS UTILIZADOS PARA ASSEPSIA DE GARRAFAS E LIMPEZA DE INSTALAÇÕES

A FISCALIZAÇÃO CLASSIFICOU COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO OS PRODUTOS DE LIMPEZA (DETERGENTE LIMPEZA, DETERGENTE PARA LIMPEZA DE MÃO, SANITIZANTE, SODA CÁUSTICA, GÁS BUTANO, ÁCIDO NÍTRICO 53, HIPOCLORITO SÓDIO LÍQUIDO, HIPOCLORITO CÁLCIO, ADITIVOS, ETC.), RELACIONADOS NA PLANILHA DE FLS. 4561/4636.

NESSE GRUPO, CONFORME INFORMAÇÃO DA RECORRENTE/AUTUADA EM RESPOSTA À INTIMAÇÃO DA FISCALIZAÇÃO, "CD" DE FLS. 156, A GLOSA DOS CRÉDITOS EFETUADA RESTRINGIU-SE AOS PRODUTOS UTILIZADOS, BASICAMENTE, NA LIMPEZA, HIGIENIZAÇÃO OU ESTERILIZAÇÃO DE VASILHAMES, EQUIPAMENTOS OU INSTALAÇÕES INDUSTRIAIS.

PELA PRÓPRIA NATUREZA DOS PRODUTOS OBJETO DESSE ITEM DA PRESENTE AUTUAÇÃO, PERCEBE-SE NITIDAMENTE QUE NÃO SE ENQUADRAM NA DEFINIÇÃO DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO DADA PELAS NORMAS RETROMENCIONADAS.

(...)

DESSA FORMA, NÃO MERECE REPAROS A DECISÃO RECORRIDA, POIS FALTA À RECORRENTE/AUTUADA 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cumprе destacar que não foram estornados créditos relativos aos ácidos empregados na fabricação de xarope e cartuchos filtrantes utilizados para filtrar a água utilizada na fabricação de xaropes.

Mostra-se improcedente, ainda, a alegação de inconstitucionalidade das multas aplicadas, haja vista que as exigências decorrem da aplicação dos dispositivos da Lei nº 6.763/75, havendo óbice para apreciação do pedido, em face do que dispõe o art. 110, inciso I do RPTA (art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75).

Registre-se, por oportuno, que a inclusão da empresa SPAL – Indústria Brasileira de Bebidas S/A no polo passivo da obrigação tributária decorre de sucessão empresarial, nos termos dos arts. 132 e 133 do CTN, e do “Termo de Assunção de Responsabilidade Tributária” firmado pela SPAL com o Estado de Minas Gerais (fls. 48/51).

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencido, em parte, o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Relator), que o julgava parcialmente procedente, para admitir os créditos relativos aos produtos utilizados na assepsia das garrafas retornáveis. Vencido, integralmente, o Conselheiro Bernardo Motta Moreira, que o julgava improcedente, com fulcro no art. 150, § 4º do CTN, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Designada relatora a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros (Revisora). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Participou do julgamento, além da signatária e dos conselheiros vencidos, o Conselheiro Marco Túlio da Silva.

**Sala das Sessões, 05 de agosto de 2014.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente / Relatora designada**

D

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	21.625/14/1 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000208897-88	
Impugnação:	40.010135492-86, 40.010135493-67 (Coob.)	
Impugnante:	Refrigerantes Minas Gerais Ltda	
	IE: 062009367.00-94	
	Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A (Coob.)	
	IE: 261195130.22-85	
Proc. S. Passivo:	Stanley Martins Frasão/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-4 - Belo Horizonte	

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, 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.

Vê-se dos autos que estão enquadrados na linha genérica de produtos de limpeza, aqueles utilizados para esterilização externa de equipamentos de envase, xaroparia e *post mix* e aqueles utilizados na sanitização dos equipamentos, tais como o “quimistrol” e o sabão “Divovap”.

De modo diverso, no entanto, enxergo que se classificam como produtos intermediários os utilizados para limpeza das garrafas retornáveis (aditivo Divo Ultra, por exemplo) e o “elemento filtro” ou “elemento filtro de óleo”, utilizados para filtrar a água utilizada na fabricação de xaropes e preparados light.

A esse propósito, destaco a Decisão nesse sentido que foi tomada no PTA nº 01.000158778-07 (Acórdão nº 19.054/09/3<sup>a</sup>), quando a Egrégia Câmara, à unanimidade, assim se manifestou:

“ENTRETANTO, PELAS INFORMAÇÕES POSTAS NA PLANILHA, ALGUNS PRODUTOS SE AMOLDAM À CONCEITUAÇÃO DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO, EM FACE DA FUNÇÃO EXERCIDA NO PROCESSO PRODUTIVO, DEVENDO-SE EXCLUIR AS EXIGÊNCIAS FISCAIS A ELES RELATIVAS. SÃO ELES:

- HIPOCLORITO DE SÓDIO, UTILIZADO NA ESTAÇÃO DE TRATAMENTO DE ÁGUA E DE EFLUENTES INDUSTRIAIS. A PARCELA UTILIZADA NA SEGUNDA FINALIDADE, POR SE TRATAR DE AÇÃO APÓS O PROCESSO PRODUTIVO, CARACTERIZA-SE COMO MATERIAL DE USO E CONSUMO, SENDO VEDADO O APROVEITAMENTO DO RESPECTIVO CRÉDITO. DE MODO DIVERSO, NO ENTANTO, EM RELAÇÃO AO TRATAMENTO DE ÁGUA UTILIZADA NO PROCESSO DE PRODUÇÃO.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ASSIM, EM RELAÇÃO A TAL PRODUTO, DEVE-SE EXCLUIR AS EXIGÊNCIAS NA PROPORÇÃO DO CONSUMO UTILIZADO NO TRATAMENTO DE ÁGUA.

- ADITIVO SPECTRUS, ÁCIDO CLORÍDRICO 33 E POLÍMERO CH 409 SÃO PRODUTOS QUÍMICOS UTILIZADOS NO TRATAMENTO DE ÁGUA NO PASTEURIZADOR. DESTA FORMA, EM FACE DA UTILIZAÇÃO DIRETA NO PROCESSO DE PRODUÇÃO, CARACTERIZAM-SE COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO.

- MATERIAIS UTILIZADOS NA LIMPEZA E ASSEPSIA DE GARRAFAS. VIA DE REGRA, OS PRODUTOS UTILIZADOS NA PROFILAXIA, LIMPEZA E ASSEPSIA NÃO SÃO CONSIDERADOS PRODUTOS INTERMEDIÁRIO, CONFORME REITERADAS DECISÕES DESTE CONSELHO, REFERENDADAS PELO PODER JUDICIÁRIO.

DIFERENTEMENTE, NO ENTANTO, NO PRESENTE CASO, POR SE TRATAR DE PRODUTOS UTILIZADOS NO TRATAMENTO DAS GARRAFAS, TIDAS COMO EMBALAGENS DAS CERVEJAS E REFRIGERANTES, BEM COMO NO BARRÍS PARA CHOPÉ, CONFORME JÁ DECIDIU ESTE CONSELHO NO ACÓRDÃO 892/89/CS, UMA VEZ QUE O PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DA AUTUADA SE COMPLETA COM O ENGARRAFAMENTO DE SEUS PRODUTOS.”

Neste compasso, reputo como intermediários os produtos utilizados na assepsia das garrafas retornáveis, admitindo-se os créditos relacionados a eles.

**Sala das Sessões, 05 de agosto de 2014.**

**Antônio César Ribeiro  
Conselheiro**

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

---

Acórdão:	21.625/14/1 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000208897-88	
Impugnação:	40.010135492-86, 40.010135493-67 (Coob.)	
Impugnante:	Refrigerantes Minas Gerais Ltda IE: 062009367.00-94 Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A (Coob.) IE: 261195130.22-85	
Proc. S. Passivo:	Stanley Martins Frasão/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-4 - Belo Horizonte	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Bernardo Motta Moreira, 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.

Considerando que as exigências fiscais referem-se a fatos geradores ocorridos no período de 01/01/08 a 31/10/08 e, que a Autuada somente foi notificada da lavratura do Auto de Infração impugnado em 18/12/13, o direito da Fiscalização de exigir o crédito tributário decaiu nos termos do que dispõe o § 4º do art. 150 do CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

O Superior Tribunal de Justiça, ao analisar o Agravo Regimental nos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.199.262-MG, posicionou-se pela aplicação do disposto na regra especial contida no § 4º do art. 150 do CTN, na hipótese de recolhimento a menor do ICMS, fundado no aproveitamento indevido de créditos, como é o caso em tela. Veja-se a ementa do referido julgado:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE DEU PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PELOS QUAIS A CONTRIBUINTE SUSCITA DISSENSO PRETORIANO ACERCA DA CONTAGEM DO LAPSO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO TENDENTE A COBRAR AS DIFERENÇAS DE CRÉDITO DE TRIBUTU SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PAGO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO.

2. A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, REALIZADO NOS TERMOS DO ART. 543-C E SOB A RELATORIA DO MINISTRO LUIZ FUX, SEDIMENTOU O ENTENDIMENTO DE QUE O ART. 173, I, DO CTN SE APLICA AOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU, QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, NÃO HÁ O PAGAMENTO, SALVO NOS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

3. "[...] OCORRENDO O PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE EVENTUAIS DIFERENÇAS É DE CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR, CONFORME ESTABELECE O § 4º DO ART. 150 DO CTN" (AGRG NOS ERESP. 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 10.4.2006).

4. COM EFEITO, A JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA POR ESTA CORTE DIRIME A QUESTÃO JURÍDICA APRESENTADA A PARTIR DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DE PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE. PARA ESSA FINALIDADE, SALVO OS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, DESPICIENDO SE MOSTRA INDAGAR A RAZÃO PELA QUAL O CONTRIBUINTE NÃO REALIZOU O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTU.

5. A DEDUÇÃO AQUI CONSIDERADA (CREDITAMENTO INDEVIDO) NADA MAIS É DO QUE UM CRÉDITO UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE DECORRENTE DA ESCRITURAÇÃO DO TRIBUTU APURADO EM DETERMINADO PERÍODO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE), QUE VEIO A SER RECUSADA (GLOSADA) PELA ADMINISTRAÇÃO. SE ESSE CRÉDITO ABARCASSE TODO O DÉBITO TRIBUTÁRIO A PONTO DE DISPENSAR QUALQUER PAGAMENTO, AÍ SIM, ESTAR-SE-IA, COMO VISTO, DIANTE DE UMA SITUAÇÃO EXCLUDENTE DA APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN.

6. NA ESPÉCIE, O ACÓRDÃO QUE JULGOU O RECURSO ESPECIAL FOI CLARO AO CONSIGNAR QUE HOUVE PAGAMENTO A MENOR DE DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO. DESSA FORMA, DEVE-SE OBSERVAR O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CTN.

7. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

(AGRG NOS ERESP 1199262/MG, REL. MINISTRO BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, JULGADO EM 26/10/2011, DJE 07/11/2011)

O TJMG, aderindo à posição firmada pelo STJ em sede de recurso repetitivo (art. 543-C do Código de Processo Civil), julgou aplicável a regra do art.

150, § 4º, em decisão proferida na Apelação Cível nº 1.0024.09.664487-7/001, em 15/10/2013 (fls. 90/110), na hipótese de recolhimento a menor do imposto, com a seguinte ementa:

EMENTA: EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – INÍCIO DO PRAZO RECURSAL – INTIMAÇÃO PESSOAL DA FAZENDA PÚBLICA – APLICAÇÃO DO ART. 25 DA LEI DE EXECUÇÕES FISCAIS – TEMPESTIVIDADE RECONHECIDA – ICMS – DECADÊNCIA – PARCELA REFERENTE À AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO ESPONTÂNEO – INCIDÊNCIA DO ART. 173 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – PARCELA RELATIVA AO RECOLHIMENTO A MENOR DO TRIBUTO – APLICAÇÃO DO ART. 150, §4º DO CTN – DECADÊNCIA PARCIALMENTE RECONHECIDA – MÉRITO – APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS REFERENTE À PRODUTO INTERMEDIÁRIO – DIREITO ASSEGURADO PELO RICMS/2002 - SUBSUNÇÃO PARCIAL À QUALIFICAÇÃO DELINEADA NOS REGULAMENTOS – DIREITO PARCIALMENTE RECONHECIDO – MULTA DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA – COBRANÇA EM SIMULTÂNEO – INFRAÇÕES RELATIVAS A OBRIGAÇÕES DE NATUREZA DISTINTA – POSSIBILIDADE – SENTENÇA PARCIALMENTE REFORMADA.

Observe-se que o referido julgado decorre de litígio da própria Impugnante e o TJMG concluiu que a decadência atingiu as diferenças referentes ao recolhimento a menor de ICMS, em razão do aproveitamento indevido de créditos, por força do art. 150, § 4º do CTN.

A meu juízo, não faz sentido em dar tratamento diverso ao contribuinte no presente caso, ainda mais considerando que seria dissonante da jurisprudência pacificada do STJ.

Ora, como é cediço, a confiabilidade do ordenamento jurídico e a previsibilidade das intervenções do Estado conduzem à proteção da confiança do contribuinte. Trata-se de uma exigência do nosso Estado Democrático de Direito que o administrador público atue de modo isonômico e coerente em relação aos cidadãos. O princípio constitucional da isonomia, que prescreve a igualdade de tratamento, só pode ser concebido com uma interpretação uniforme dos comandos legais, atividade realizada pelos órgãos jurisdicionais, e, em decorrência, pelas instâncias administrativas.

A prolação de decisões em um determinado sentido possibilita aos cidadãos a criação de uma expectativa no sentido de antecipação dos resultados que serão adotados pelo Estado com relação a determinadas condutas, tanto na seara administrativa quanto na jurisdicional. Essa almejada uniformidade no julgamento de questões idênticas, inseridas no mesmo contexto histórico e social, é condição para realização da justiça. Neste quadro, o princípio da segurança jurídica requer a previsibilidade das decisões e a estabilidade das relações jurídicas.

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

Por isso, uma vez que já existe decisão de mérito do STJ, prolatada em sede de recurso repetitivo, que sustenta a tese da Autuada, é mister a sua reprodução nesse caso.

Em face do exposto, julgo pela improcedência do lançamento tributário.

**Sala das Sessões, 05 de agosto de 2014.**

**Bernardo Motta Moreira  
Conselheiro**

CC/MIG