

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.027/22/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001789250-53  
Impugnação: 40.010151208-72, 40.010151213-72 (Coob.)  
Impugnante: Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A  
IE: 261195130.28-54  
Air Liquide Brasil Ltda (Coob.)  
IE: 186240888.04-60  
Proc. S. Passivo: Gustavo Pires Maia da Silva/Outro(s), Rafael Gregorin  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

### **EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUJEITO PASSIVO – EMPRESA FORNECEDORA – CORRETA A ELEIÇÃO.** Correta a inclusão da empresa eleita como Coobrigada no polo passivo da obrigação tributária, com fulcro no art. 21, § 1º, inciso III da Lei nº 6.763/75, uma vez que, apesar de regularmente intimada, não promoveu o recolhimento do ICMS devido em razão do encerramento do diferimento, em relação às mercadorias caracterizadas como materiais de uso e consumo do estabelecimento adquirente.

**DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO - ENCERRAMENTO - MERCADORIA DESTINADA A USO/CONSUMO OU ATIVO PERMANENTE.** Constatadas entradas de mercadorias ao abrigo indevido do diferimento, uma vez que destinadas ao uso e consumo do adquirente. O Regime Especial nº 45.000000151-81 autoriza o diferimento apenas em relação às entradas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, nas hipóteses em que especifica. Infração caracterizada nos termos do art. 12, inciso IV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS apurado e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2016, em função da falta de encerramento do diferimento do ICMS, relativamente às aquisições de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento autuado (destinatário).

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação estabelecida no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

A empresa fornecedora dos produtos ao estabelecimento autuado (Air Liquide Brasil Ltda) foi incluída no polo passivo da obrigação tributária, com fulcro no art. 21, § 1º, inciso III da Lei nº 6.763/75, uma vez que, apesar de intimada a efetuar o

pagamento do ICMS relativo às operações, informou que não efetuará tal recolhimento, por entender que o diferimento do imposto nas operações objeto da autuação está respaldado na legislação vigente.

Inconformada, a Autuada e a Coobrigada apresentam, tempestivamente, por meio de procuradores regularmente constituídos, Impugnações às fls. 273/304 e 718/743, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 1.351/1403.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 1.404/1.449, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e pela rejeição da prefacial arguida e, no mérito, pela procedência do lançamento.

---

### ***DECISÃO***

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

#### **Da Preliminar**

#### **Da Arguição da Autuada - Nulidade do AI – “Ausência de Descrição Clara e Precisa da Autuação” e “Autuação Baseada em Mera Presunção”**

A Autuada (“SPAL”) argui a nulidade do Auto de Infração, argumentando uma hipotética *“ausência de descrição clara e precisa da autuação e, especialmente, dos fundamentos que motivaram a conclusão das DD. Autoridades Fiscais Estaduais”*.

Frisa, nesse sentido, que *“o Auto de Infração, por ser a peça inaugural de um processo de acusação fiscal administrativa por suposto descumprimento, pelo contribuinte, de determinado dispositivo da legislação vigente, deve apresentar todos os elementos necessários para que o autuado tenha meios de identificar a infração cometida e apresentar a defesa cabível. Essa exigência decorre, principalmente, do fato de o lançamento fiscal ser um ato administrativo e, como tal, dever ser devidamente fundamentado, de modo que sejam respeitados os princípios do contraditório e da ampla defesa”*.

Acrescenta que, *“embora o artigo 142 do CTN atribua competência privativa à Autoridade Administrativa para constituição e lançamento de crédito, é essencial que, sendo este um ato administrativo vinculado, a autoridade fiscal demonstre, de forma clara e coerente, a ocorrência da situação fática que justifique sua formalização e os motivos para tanto, caso contrário, caracteriza-se como ato arbitrário”*.

Salienta, no entanto, que *“justamente por esse motivo, o Auto de Infração deve conter a descrição clara e precisa dos fatos geradores da exigência reputada como devida e dos dispositivos legais supostamente infringidos, com expressa referência às operações e aos documentos responsáveis para dar suporte fático à conclusão de que aquelas operações efetivamente ocorreram e que sejam capazes de comprovar seu respectivo valor. Caso contrário, o contribuinte é extremamente*

*prejudicado, na medida em que se vê obrigado a realizar defesa sem o conhecimento pleno de qual fato implicou a imposição tributária”.*

*Aduz que, “no presente caso, as DD. Autoridades Fiscais sequer apresentaram, com os detalhes exigidos pela legislação, os motivos que levaram ao entendimento de que as mercadorias (**Ar Comprimido de Baixa Pressão, Água Fria e Vapor**) seriam utilizadas como bens de uso e consumo no processo produtivo da Requerente, o que, conseqüentemente, ensejou o suposto descumprimento do Regime Especial e a cobrança do crédito tributário e penalidades. Inclusive, uma leitura minimamente substancial do Auto de Infração em questão já é suficiente para revelar que está desprovido dos elementos básicos para sua validade”.*

*Afirma que, “neste particular, vale reiterar que a fundamentação utilizada pelas DD. Autoridades Fiscais para embasar a exigência fiscal foi uma alegação genérica, no próprio relato da infração, por meio da qual, em um **único parágrafo**, afirmou que teria sido descumprido o art. 17 do Regime Especial com base na constatação – não comprovada em nenhum momento – de que os materiais em questão seriam de uso e consumo”.*

*Destaca que, “em nenhum momento as DD. Autoridades Fiscais adentraram na análise do processo produtivo da Requerente e na forma de utilização dos produtos em questão para consecução de suas atividades empresariais, isto é, não foram efetivamente indicados os motivos pelos quais se teria constatado que os produtos supostamente seriam bens de uso e consumo – o que, então, foi presumido pelas DDF. Autoridades Fiscais”.*

*Complementa que “é desarrazoado o fato de que a autuação fiscal inteira tenha sido embasada sem qualquer exame técnico do processo produtivo da Requerente, com os detalhes necessários e documentos que justifiquem a conclusão pelo suposto cometimento da infração”.*

*Conclui, nesses termos, que, “como no presente caso a motivação não foi devidamente apresentada, é certo que o ato administrativo exarado pelas DD. Autoridades Fiscais padece de vício que compromete a validade da autuação, o que prejudica o exercício do direito de defesa da Requerente”, restando evidente a nulidade do Auto de Infração, “por ausência de adequada motivação e fundamentação, que implicou no cerceamento do direito de defesa da Requerente e, especificamente, na violação ao artigo 142, do CTN”.*

*Conclui, ainda, que “é evidente que o entendimento de que os produtos em questão seriam utilizados no processo produtivo da Requerente como bens de uso e consumo, nos termos da autuação, sequer foi concretamente demonstrado pelas DD. Autoridades Fiscais, mas indevidamente **presumido**, o que vai de encontro à própria lógica do lançamento tributário, que, por sua vez, exige a demonstração cabal da ocorrência do fato gerador”, o que reforçaria o seu entendimento quanto à nulidade do Auto de Infração.*

*No entanto, ao contrário das alegações da Impugnante, o presente lançamento não contém qualquer vício que possa acarretar a sua nulidade.*

Nesse sentido, mostra-se necessária, inicialmente, a transcrição da íntegra do “Relatório Fiscal” anexado ao Auto de Infração, *in verbis*:

“... 5 – Irregularidades Apuradas:

Constatou-se, mediante análise e conferência de arquivos eletrônicos da Escrituração Fiscal Digital (EFD), mais especificamente do Livro de Registro de Entradas e Livro de Apuração do ICMS, bem como das guias de pagamento desse tributo, que o contribuinte acima identificado não recolheu o ICMS devido, relativo ao período de janeiro a dezembro de 2016, no valor de R\$ ..., em razão de ter adquirido **Ar Comprimido de Baixa Pressão, Água Fria e Vapor**, da Air Liquide Brasil Ltda, I.E.: 186.240888.0460, **para uso e consumo** ao abrigo indevido do diferimento do ICMS.

A autuada é detentora do Regime Especial nº 45.000000151-81, o qual estabelecia em seu artigo 17, da versão vigente a partir de 2015:

Art. 17. O imposto diferido deverá ser recolhido em documento de arrecadação distinto, sem direito ao aproveitamento do valor como crédito do imposto, nas hipóteses de:

I-  
.....;  
II-  
.....;

III - a mercadoria vier a ser utilizada como material de uso e consumo.

**Em setembro de 2019, intimamos a empresa para especificar como cada uma das mercadorias acima era utilizada em seu processo produtivo.** Em resposta, a Autuada disserta com clareza a forma de utilização desses produtos. Pelas informações dadas e posterior visitação à fábrica, constatou-se que esses produtos não podem ser considerados como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem. Portanto, são materiais de uso e consumo, sobre os quais se exige:

ICMS: R\$ ...

Multa de Revalidação: R\$ ...

Observações:

1) **Quanto ao produto ‘Vapor’,** observados o Laudo Técnico e as Notas Explicativas apresentadas pela empresa, **foram considerados material de uso e consumo 60% do montante adquirido, já que os outros 40% foram aplicados na dissolução de açúcar na xaroparia simples (35%) e dissolução de**

concentrados (5%). Para essas aplicações o vapor foi considerado produto intermediário.

2) fornecedora dos produtos com diferimento à SPAL: Air Liquide Brasil Ltda, I.E. 186.240888.0460, CNPJ 00.331.788/0066-64, foi intimada a efetuar o pagamento do ICMS devido nessas operações. Em resposta (cópia anexa) a empresa informou que não efetuará tais recolhimentos, pois entendia ser de direito o diferimento. Desta forma, foi incluída no polo passivo do Auto de Infração, como coobrigada, nos termos do inciso III do parágrafo 1º, do Art. 21 da Lei 6763/75.

6 – Infringências e Penalidades:

Infringências:

[...]

RICMS (Decreto 43.080/02):

**Art. 12, inciso IV;**

**Art. 13;**

[...]

Penalidades:

Lei 6.763/75 – Art. 56, inciso II (MR)

7 – Demonstrativo do Crédito Tributário:

[...]

8 – Anexos:

Anexo 1) Planilhas contendo as operações com os produtos em questão originários da Air Liquide Brasil Ltda, destinadas à Autuada, bem como Demonstrativo do Crédito Tributário;

Anexo 2) Cópias (por amostragem) de DANFE;

Anexo 3) Cópia do Regime Especial nº 45.000000151-81, versão vigente a partir de 2015;

Anexo 4) Cópia do Laudo Pericial apresentado pela SPAL;

Anexo 5) Cópia do Laudo Explicativo apresentado pela SPAL.”

Observe-se que, antes mesmo da formalização do Auto de Infração, o Fisco intimou o estabelecimento autuado a apresentar todas as informações relativas aos produtos objeto da presente autuação (“Ar Comprimido Baixa Pressão”, “Água Fria” e “Vapor”).

As informações solicitadas foram bastante abrangentes, uma vez que foram formulados 04 (quatro) questionamentos distintos, a saber:

- Aplicação específica e detalhada de cada produto (por que, para que, quando e como é utilizado o produto na fábrica da SPAL?)
- Qual o local de aplicação no estabelecimento da SPAL?
- Entra em contato com os produtos fabricados pela SPAL?
- Em caso de contato direto com produtos fabricados pela SPAL, qual a atuação exercida sobre os produtos?

Foi solicitado, ainda, que, se houvesse mais de uma forma de utilização do mesmo produto, deveria ser apontado o percentual de utilização em cada aplicação específica.

Segundo informação do Fisco, após o recebimento das informações solicitadas, a Impugnante (SPAL) providenciou Laudo Técnico/Pericial, focado nos 03 (três) produtos que tiveram o diferimento descaracterizado.

Após novos questionamentos do Fisco, desta vez em relação ao Laudo supracitado, o estabelecimento autuado apresentou novas informações, mediante Laudo Explicativo, complementar às explicações e conteúdo do Laudo Técnico/Pericial.

Mediante todas essas informações e, também, conclusões obtidas após visita *in loco*, o Fisco, baseando-se na legislação que rege a matéria, concluiu que os produtos ora em análise caracterizaram-se como materiais de uso e consumo, motivando o encerramento do diferimento do ICMS e cobrança do imposto diferido, nos termos do art. 12, inciso IV c/c art. 13 do RICMS/02, absolutamente pertinentes à acusação fiscal e expressamente citados no campo destinado à informação dos dispositivos tidos por infringidos.

A penalidade aplicada, capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, também foi corretamente indicada no campo próprio do Auto de Infração.

A análise do Fisco foi tão detalhada que, conforme informação contida no relatório do Auto de Infração, *“quanto ao produto ‘Vapor’, observados o Laudo Técnico e as Notas Explicativas apresentadas pela empresa, foram considerados material de uso e consumo 60% do montante adquirido, já que os outros 40% foram aplicados na dissolução de açúcar na xaroparia simples (35%) e dissolução de concentrados (5%). Para essas aplicações o vapor foi considerado produto intermediário”*.

Como se vê, ao contrário do que tenta fazer crer a Impugnante, não há que se falar em autuação fundamentada em presunção, em desconhecimento, pelo Fisco, do processo produtivo da Impugnante, ou em falta de motivação clara e precisa dos fatos que originaram a presente autuação, uma vez que o feito fiscal está respaldado em intimações prévias, visita *in loco*, Laudo Técnico/Pericial e Laudo Explicativo Complementar apresentados pela própria Impugnante, ainda no decorrer da ação fiscal, estando todos esses documentos e informações anexados ao presente processo.

Pelas mesmas razões, não há que se falar, também, em prejuízo à ampla defesa, devendo-se destacar que a Impugnante, em sua peça impugnatória, demonstra pleno conhecimento da infração que lhe foi imputada.

A efetiva caracterização ou não dos produtos objeto da presente autuação como materiais de uso e consumo se confunde com o mérito e no mérito será analisada.

Conclui-se, portanto, que inexistente qualquer ofensa ao art. 142 do CTN, pois o Fisco determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, nos termos estabelecidos na legislação vigente, identificou corretamente o Sujeito Passivo da obrigação tributária, assim como aplicou de forma esmerada a penalidade cabível.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Ainda nessa linha, *mister* acrescentar que o presente lançamento foi lavrado observando, também, todas as formalidades previstas no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto 44.747/08.

Deve ser rejeitada, portanto, a arguição de nulidade do Auto de Infração.

#### **Da Arguição da Coobrigada - Nulidade do AI – “Vício de Motivação”**

A Coobrigada (“AIR LIQUIDE”) registra, inicialmente, que *“muito embora tenha sido atribuída responsabilidade subsidiária à Impugnante para a quitação do crédito tributário exigido, o procedimento de fiscalização do qual derivou o presente auto de infração não foi, em momento algum, instaurado formalmente contra a ora Impugnante”*.

Assim, a seu ver, *“o procedimento de fiscalização teve um alcance reduzido, sobretudo com relação à Impugnante, já que não houve um ato de oficialização da auditoria em seu nome. Tal limitação comprometeu o resultado da auditoria ante a quantidade e a qualidade de informações adicionais que poderiam ter sido fornecidas pela Impugnante sobre os produtos fiscalizados”*.

Enfatiza que *“a ausência de ação fiscal direcionada à Impugnante privou os agentes fiscais de informações relevantes sobre os produtos, bem como de uma inspeção presencial nas suas instalações fabris, o que certamente contribuiria para aprimorar o nível de conhecimento das operações autuadas”*.

Acrescenta que *“está sendo compelida a arcar com o pagamento de imposto, juros e multa, no papel de responsável subsidiária, sobre uma acusação da qual sequer teve a oportunidade de prestar esclarecimentos da forma adequada”*.

Conclui, dessa forma, que *“referidos fatores constituem vícios que acabaram por contaminar o lançamento fiscal, posto que o tornaram carente da devida motivação e da adequada busca da verdade material, pressupostos indispensáveis à validade do auto de infração, nos termos do artigo 89, IV, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (Decreto nº 44.747/2008)”*.

No entanto, os argumentos da Coobrigada não se coadunam com a realidade dos fatos, os quais foram plenamente refutados pelo Fisco, nos seguintes termos:

Manifestação Fiscal

“... Cabe ressaltar que **a planta industrial da Air Liquide está instalada dentro da fábrica da Spal.** São tanques, equipamentos e tubulações que fazem parte do complexo industrial ali instalado.

**Quando agendamos visitação ao local deixamos claro que o foco da fiscalização seriam os produtos fornecidos pela Air Liquide.** Naquele evento fomos recepcionados por técnicos e engenheiros de ambas as empresas. Inclusive antes de iniciarmos a circulação na planta industrial, reunimo-nos numa sala, quando recebemos detalhada explanação por parte destes técnicos e engenheiros sobre o processo produtivo de refrigerantes, na moderna fábrica da Spal. Naquele momento focamos nossos questionamentos aos produtos fornecidos pela Air Liquide, quando seus técnicos/engenheiros foram, por diversas vezes, convocados a se pronunciar.

Concluída essa fase de conhecimentos e estudos do processo produtivo da Autuada, formamos entendimentos de que dos 08 (oito) produtos fornecidos pela Air Liquide   Spal, 03 (três) deles: Ar Comprimido de Baixa Pressão,  gua Fria e Vapor, não poderiam ser enquadrados como matéria prima, insumo ou produto intermediário. Por conseguinte, foram classificados como material de uso e consumo.

A seguir comunicamos esse nosso entendimento   Autuada, que prontamente providenciou o Laudo Pericial SPAL, anexado aos Autos. Questionamos vários itens deste Laudo, que foi revisado e também anexado ao Processo, sob o título de Laudo Explicativo SPAL.

**Assim, em fevereiro de 2020 enviamos o Ofício n  008/2020/DFBH-4   Air Liquide, informando esse nosso entendimento e comunicando que a partir de então esses 03 (três) produtos não poderiam mais sair ao abrigo do diferimento.**

Posteriormente a DFBH-3 intimou a Air Liquide (anexo ao AI) para regularizar a situação, nos termos do inciso III do parágrafo 1 , do Art. 21 da Lei 6763/75:

[...]

**Em resposta (anexada), a AIR LIQUIDE não concordou em fazer o pagamento acima disposto,** por entender que o material fornecido se tratava de produto intermediário.

**Desta forma a coobrigada participou amplamente de todo o processo de fiscalização**, quando teve a oportunidade de se pronunciar e, inclusive, de regularizar a situação. Diante de sua negação não nos coube alternativa, senão enquadrá-la como coobrigada no presente Auto de Infração ...”

Portanto, é improcedente a alegação da Coobrigada no sentido de que estaria sendo compelida “*a arcar com o pagamento de imposto, juros e multa, no papel de responsável solidária, sobre uma acusação da qual não teve a oportunidade de prestar esclarecimentos de forma adequada*”.

Ao contrário de sua afirmação, o presente lançamento foi lavrado com todos os requisitos formais estabelecidos no art. 89 do RPTA (Decreto nº 44.747/08), contendo especialmente a descrição clara e precisa dos fatos que motivaram a sua emissão, a correta indicação dos dispositivos tidos como infringidos e daqueles relativos às penalidades cominadas, inexistindo, pois, qualquer mácula que possa causar a sua nulidade.

Deve ser rejeitada, portanto, a prefacial arguida pela Coobrigada.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2016, em função da falta de encerramento do diferimento do ICMS, relativamente às aquisições de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento autuado, contrariando o disposto no art. 12, inciso IV c/c art. 13 do RICMS/02.

Art. 12. Encerra-se o diferimento quando:

[...]

IV - a mercadoria destinar-se ao ativo permanente, ao uso ou ao consumo do adquirente ou do destinatário, ressalvado o disposto em regime especial e nos itens 37, 41, 49 e 54 da Parte 1 do Anexo II quando se tratar de ativo permanente;

-----  
Art. 13. O recolhimento do imposto diferido será feito pelo contribuinte que promover a operação ou a prestação que encerrar a fase do diferimento, ainda que não tributadas.

A Autuada requer a realização de prova pericial e, “*adicionalmente, seja o presente processo convertido em diligência*”, em respeito aos princípios do contraditório, da ampla defesa e da verdade real dos fatos, para que seja esclarecida a imprescindibilidade dos produtos objeto da presente autuação para a consecução de suas atividades e a impossibilidade de sua caracterização como bens de uso e consumo.

No entanto, a perícia requerida se mostra desnecessária, uma vez que as informações, argumentos e documentos carreados aos autos pelo Fisco, especialmente o Laudo Técnico/Pericial e o Laudo Explicativo Complementar, elaborados a pedido da

própria Impugnante, bem como pelos documentos anexados à peça defensiva, revelam-se suficientes para a elucidação da matéria tratada nos autos.

Pela mesma razão, inexistente, também, qualquer necessidade de eventual diligência, pois, como já afirmado, os Laudos e demais documentos acostados aos autos são suficientes para a análise quanto à correção do procedimento fiscal.

Esclareça-se, desde já, que não se discute a essencialidade ou imprescindibilidade dos produtos objeto da presente autuação para a consecução das atividades do estabelecimento autuado, pois não é a essencialidade de determinado bem, que determina a sua condição de produto intermediário, e sim os preceitos contidos no art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02 c/c a Instrução Normativa nº 01/86.

Assim, com base em todas as informações contidas nos autos, será analisado, mais adiante, se esses produtos satisfazem as condições estabelecidas na legislação para que possam ser caracterizados como produtos intermediários, como defende a Impugnante, ou se devem ser classificados como materiais de uso e consumo, como sustenta o Fisco.

As mercadorias caracterizadas pelo Fisco como materiais de uso e consumo são as seguintes:

- a) “Ar Comprimido de Baixa Pressão”;
- b) “Água Fria” e
- c) “Vapor”

Quanto ao produto “Vapor”, conforme informação contida no relatório do Auto de Infração, foi encerrado o diferimento do ICMS somente em relação a 60% (sessenta por cento) do valor global das operações, uma vez que, no tocante ao percentual restante (40% - quarenta por cento), o material em questão foi considerado pelo Fisco como produto intermediário, por ser aplicado na dissolução de açúcar na xaroparia simples (35%) e dissolução de concentrados (5%).

Esclareça-se que a Autuada é detentora do Regime Especial nº 45.000000151-81, que autoriza, em seu art. 3º, inciso II e § 1º do mesmo dispositivo, com a redação vigente a partir de 05/01/15, o diferimento do ICMS nas saídas de mercadorias promovidas por estabelecimentos industriais fabricantes mineiros, com destino ao estabelecimento autuado (“SPAL”), desde que utilizadas, **exclusivamente**, como matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem no processo de industrialização de refrigerantes.

Art. 3º Fica autorizado o diferimento, para operações subsequentes, do pagamento do ICMS incidente nas saídas:

[...]

II - de mercadorias a serem utilizadas, exclusivamente, como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem no processo de industrialização de refrigerantes.

[...]

§ 1º o disposto no caput aplica-se às saídas promovidas por estabelecimentos industriais fabricantes mineiros ou por centros de distribuição a estes vinculados, com destino aos estabelecimentos da Spal Indústria.

Por sua vez, os arts. 17 e 18 do mesmo Regime Especial determina o recolhimento do ICMS diferido, em razão do encerramento do diferimento, caso a mercadoria adquirida seja caracterizada como material de uso e consumo.

Art. 17. O imposto diferido deverá ser recolhido em documento de arrecadação distinto, sem direito ao aproveitamento do valor como crédito do imposto, nas hipóteses de:

[...]

III - a mercadoria vier a ser utilizada como material de uso e consumo.

Art. 18. Encerra-se o diferimento, quando ocorrer qualquer uma das situações previstas no art. 12 do RICMS, observando-se o disposto no art. 17 deste Regime.

Por seu turno, o art. 4º do regime especial supracitado estabelece que a eficácia do diferimento previsto no art. 3º está condicionada à adesão, pelo estabelecimento fornecedor das mercadorias, ao regime especial em apreço.

Art. 4º A eficácia do disposto no artigo anterior está condicionada à adesão pelo estabelecimento fornecedor, conforme modelo sugerido em anexo, e homologada pelo titular da DF responsável pelo acompanhamento fiscal da Spal Indústria.

Baseando-se nessa condição/autorização, a “Air Liquide Brasil Ltda”, Inscrição Estadual nº 186.240888.0460 (Coobrigada), aderiu ao Regime Especial para fornecer à Autuada (“SPAL”) os seguintes produtos: **(i) “Ar Comprimido Baixa Pressão”**; **(ii) “Ar Comprimido Média Pressão”**, **(iii) “Ar Comprimido Alta Pressão”**, **(iv) “Nitrogênio”**, **(v) “CO<sub>2</sub>”**, **(vi) “Água Fria”**, **(vii) “Água Quente”** e **(viii) “Vapor”**.

Como já informado no tópico relativo às preliminares, o Fisco intimou o estabelecimento atuado a apresentar todas as informações relativas aos produtos objeto da presente autuação (“Ar Comprimido Baixa Pressão”, “Água Fria” e “Vapor”).

As informações solicitadas foram bastante abrangentes, uma vez que foram formulados 04 (quatro) questionamentos distintos, a saber:

- Aplicação específica e detalhada de cada produto (por que, para que, quando e como é utilizado o produto na fábrica da SPAL?)
- Qual o local de aplicação no estabelecimento da SPAL?
- Entra em contato com os produtos fabricados pela SPAL?

- Em caso de contato direto com produtos fabricados pela SPAL, qual a atuação exercida sobre os produtos?

Foi solicitado, ainda, que se houvesse mais de uma forma de utilização do mesmo produto, deveria ser apontado o percentual de utilização em cada aplicação específica.

Segundo informação do Fisco, após o recebimento das informações solicitadas, a Impugnante (SPAL) providenciou Laudo Técnico/Pericial, focado nos 03 (três) produtos que tiveram o diferimento descaracterizado.

Após novos questionamentos do Fisco, desta vez em relação ao Laudo supracitado, o estabelecimento autuado apresentou novas informações, mediante Laudo Explicativo, complementar às explicações e conteúdo do Laudo Técnico/Pericial.

Mediante todas essas informações e conclusões obtidas após visita *in loco*, o Fisco, baseando-se na legislação que rege a matéria, concluiu que os produtos ora em análise caracterizam-se como materiais de uso e consumo, motivando o encerramento do diferimento do ICMS e cobrança do imposto diferido, nos termos do art. 12, inciso IV c/c art. 13 do RICMS/02.

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação estabelecida no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Contrapondo-se ao feito fiscal, as Impugnante apresentam os argumentos abaixo, que serão analisados na ordem a seguir.

#### **Dos Argumentos da Autuada:**

A **Autuada** frisa, inicialmente, que o art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02, “*condiciona o enquadramento de um bem como produto intermediário ou matéria prima a dois pressupostos, quais sejam, de que o produto seja (i) consumido no processo produtivo, ou (ii) que integre o produto final*”, pressupostos idênticos aos estabelecidos nas considerações introdutórias da IN SLT nº 01/86, que disciplinou o conceito de produto intermediário para efeito de direito ao crédito do ICMS.

Acrescenta, nesse sentido, “*a legislação mineira admitia, já em 1986, o enquadramento de determinado produto como material intermediário ou matéria prima independentemente do fato de integrar o produto final, desde que, neste último caso, referido produto fosse consumido no processo produtivo*”.

Menciona que “*os conceitos trazidos pela IN 1/1986, no que tange à definição de produto intermediário – e desnecessidade de que este integre o produto final – encontram aplicação tanto pelo Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais quanto pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais*”.

Destaca que, “*além disso, cabe observar que o C. Superior Tribunal de Justiça (STJ), quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.366.437/PR, analisou a matéria e sedimentou entendimento no sentido de que o conceito de produto intermediário aplicável após a LC 87/96 é mais amplo do que aquele usualmente observado antes da vigência da legislação complementar, sendo dispensável a efetiva*”.

**integração do bem ao produto final para que seja classificado como produto intermediário, bastando que seja consumido no processo produtivo**”.

Enfatiza que, recentemente, inclusive, “o mesmo C. STJ se manifestou sobre a matéria e reiterou o entendimento de que os bens intermediários correspondem a **quaisquer produtos necessários para a consecução do objeto social da empresa, mesmo que consumidos ou desgastados gradativamente ao longo do processo produtivo**”.

Sustenta, nesse sentido, que “**é certo que as mercadorias adquiridas pelo contribuinte para viabilizar o processo industrial e que são consumidas, ainda que de forma gradual, no processo produtivo, são considerados produtos intermediários**”.

Se reporta novamente ao STJ, o qual, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, na sistemática de recursos repetitivos, “**estabeleceu uma definição/conceituação intermediária no conceito de insumo, considerando a essencialidade ou relevância de determinado produto para a atividade desempenhada pela empresa**”, verbis:

“... O CONCEITO DE INSUMO DEVE SER AFERIDO À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA, OU SEJA, CONSIDERANDO-SE A IMPRESCINDIBILIDADE OU A IMPORTÂNCIA DE DETERMINADO ITEM – BEM OU SERVIÇO – PARA O DESENVOLVIMENTO DA ATIVIDADE ECONÔMICA DESEMPENHADA PELO CONTRIBUINTE.”

Nessa linha, a Impugnante salienta que “**a jurisprudência tem nitidamente caminhado no sentido de conferir importância, para fins de caracterização como bens intermediários, matérias-primas e/ou insumos, aos materiais que sejam, de alguma forma, inseridos na linha de produção e sejam necessários à consecução do objetivo social da empresa, independentemente do fato de integrarem ou não o produto final e/ou serem integral e imediatamente consumidos no processo produtivo**”.

Assim, segundo a Impugnante, ao contrário do entendimento do Fisco, “**o mero fato de determinado bem não integrar o produto final, ou não ser imediata e integralmente consumido na linha de produção, não lhe garante o enquadramento automático como ‘bem de uso e consumo’**. Afinal, caso o material seja essencial e/ou relevante ao processo produtivo, ou então venha a ser consumido, ainda que gradativamente, no processo, não poderá ser caracterizado como bem de uso e consumo, mas, sim, como insumo e/ou material intermediário e matéria-prima, repita-se, independentemente do fato de integrar ou não o produto final ou de seu consumo ser gradativo”.

Destaca que o Instituto AFAG Engenharia (AFAG), “**ao realizar visita técnica em estabelecimento fabril da Requerente com o objetivo de analisar detalhadamente a aplicabilidade e utilização dos bens Ar Comprimido de Baixa Pressão, Água Fria e Vapor adquiridos da ALB no processo produtivo, confirmou que esses produtos devem ser classificados como bens intermediários, matérias-primas e/ou insumos, afastando qualquer dúvida quanto à classificação como bens de uso e consumo**”.

Frisa, nesse sentido, que o Laudo Técnico elaborado pela AFAG “*levou em consideração a indispensabilidade, a essencialidade e a especificidade de cada material aplicado nas atividades industriais da empresa, depositando especial atenção à forma de consumo e desgaste dos produtos no processo produtivo*”, acrescentando que, “*o laudo menciona, de forma expressa, que são considerados matérias-primas, ingredientes e coadjuvantes os seguintes produtos: (i) água, (ii) açúcar, (iii) concentrados, (iv) aditivos, (v) acidulantes, (vi) conservantes, (vii) antioxidantes, (viii) corantes, (viii) edulcorantes, (ix) aromatizantes, (x) gás carbônico, (xi) carvão ativo, (xii) terra diatomácea, (xiii) ar comprimido de baixa pressão e (xiv) vapor*”.

Passa a especificar, de forma individualizada, como os produtos objeto da autuação são empregados em seu processo produtivo e a função desempenhada por cada um deles, *verbis*:

**“(a) Ar Comprimido de Baixa Pressão**

O Ar Comprimido de Baixa Pressão é utilizado em todo o processo de produção de fabricação do refrigerante, sendo fundamental para garantir as características desejadas ao produto final e, ainda, responsável por garantir a segurança alimentar do refrigerante:

**7. FUNÇÃO/APLICAÇÃO ESPECÍFICA DO MATERIAL NO PROCESSO DE PRODUÇÃO.**

A qualidade do ar comprimido utilizado na fabricação dos refrigerantes deve estar de acordo com os altos padrões internacionais de qualidade exigidos por cada uma das indústrias. “O ar comprimido é utilizado” em todo o processo de produção do refrigerante, desde o processamento inicial até o envase e transporte da bebida, sendo que o ar comprimido é de fundamental importância para garantir as características desejadas do produto final, além de manter os altos níveis de segurança alimentar. Durante todo o processo, desde a vazão do líquido ao engarrafamento até a colocação de rótulos nas garrafas, o ar comprimido está sempre presente e desempenha importante função. Ele dita o ritmo necessário às linhas de produção, de modo a ser ajustado automaticamente de acordo com a demanda necessária.

Assim, é nítido que esse produto **participa intrinsecamente do processo produtivo da Requerente**, entrando em contato com diversos componentes químicos e mecânicos e sendo imprescindível para o resultado final do produto. De sua intensa utilização no processo produtivo, inclusive, **resulta a perda gradativa da matéria em prazo inferior a 30 (trinta) dias**, ficando impréstevel para utilização e devendo ser substituído:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

8. TIPO DE CONTATO FÍSICO COM MATERIAL EM ELABORAÇÃO.	
<input checked="" type="checkbox"/> MECÂNICO	<input type="checkbox"/> ELETRO-ELETRÔNICO
<input type="checkbox"/> TÉRMICO	<input type="checkbox"/> ELETROMAGNÉTICO
<input checked="" type="checkbox"/> QUÍMICO	<input type="checkbox"/> SEM CONTATO
<input type="checkbox"/> FOTOELÉTRICO	

9. VIDA ÚTIL DO MATERIAL NO PROCESSO.	
<input checked="" type="checkbox"/> MENOR QUE 30 DIAS	<input type="checkbox"/> MAIOR QUE 360 DIAS
<input type="checkbox"/> MENOR QUE 180 DIAS	<input type="checkbox"/> INDETERMINADO
<input type="checkbox"/> MENOR QUE 360 DIAS	

Note-se, inclusive, que a análise do Laudo Pericial deixa clara a relevância Ar Comprimido de baixa pressão no processo produtivo da Requerente, uma vez que **(i)** mantém contato físico com a matéria prima ou produto final, **(ii)** é consumido imediata e integralmente no curso do processo produtivo, **(iii)** desenvolve ação particularizada, essencial e específica dentro da linha de produção, e **(iv)** é contínua, gradativa e progressivamente desgastado no processo até sua exaustão.

Assim, diante do exposto, é evidente a absoluta impossibilidade de classificação como bem de uso e consumo do Ar Comprimido de Baixa Pressão utilizado no processo produtivo da Requerente, o qual representa nítido exemplo de mercadoria caracterizada como bem intermediário e/ou insumo, na medida que: **(i)** é essencial na fabricação do produto acabado, participando direta e intrinsecamente do processo produtivo; **(ii)** é **imediate e integralmente consumido** no curso da industrialização; e **(iii)** sofre desgaste **contínuo gradativo e progressivo até sua exaustão**, restando totalmente imprestável para novas utilizações após sua utilização.

Inclusive, vale ressaltar que o próprio laudo **concluiu** que, em razão da **inclusão do Ar Comprimido de Baixa Pressão no processo de industrialização** da Requerente, esse deve ser classificado como **insumo e/ou bem intermediário**:

MATERIAL DESTINADO AO PROCESSO COMO:	
<input type="checkbox"/> INSUMO DO PRODUTO	CFOP ( ) (1)(0)(1)
<input checked="" type="checkbox"/> INSUMO DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO	CFOP ( ) (1)(0)(1)
<input checked="" type="checkbox"/> MATERIAL INTERMEDIÁRIO DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO	CFOP ( ) (1)(0)(1)
<input type="checkbox"/> MATERIAL DO ATIVO IMOBILIZADO	CFOP ( ) (5)(5)(1)
<input type="checkbox"/> MATERIAL DE EMBALAGEM	CFOP ( ) (9)(2)(0)
<input type="checkbox"/> MATERIAL PARA USO OU CONSUMO	CFOP ( ) (5)(5)(6)

**(b) Água Fria**

Conforme detalhado no Laudo Pericial, a Água Fria é um fluido também utilizado em diversas fases do processo produtivo da Requerente, entrando em contato físico com os materiais em elaboração pelas modalidades **térmica e química**. Confira-se:

**5.9.1 Água**

A água destinada à produção de refrigerantes deve ser de excelente qualidade, pois no refrigerante corresponde à cerca de 88% da bebida. A água de poço subterrâneo (do lençol abaixo da camada rochosa) é a mais indicada para o uso no processamento de refrigerantes porque a mesma deve apresentar as seguintes características:

- Água gelada especial em temperatura abaixo do ambiente para resfriamento da bebida em fabricação, aplicada na área de envase das enchedoras, e, câmara fria para conservação dos concentrados.

Especificamente, a água gelada atua na fase de **resfriamento da bebida**, realizado mediante a aplicação da água em equipamento cujo contato promove a rebaixa da temperatura. Referido resfriamento da bebida, vale frisar, configura etapa necessária e essencial para que o produto se torne apto a sofrer o devido **processo de carbonatação** e seguir na linha de produção do refrigerante. Nesse sentido, confira-se abaixo, a título exemplificativo, fluxograma que indica a fase do processo produtivo na qual a água fria é utilizada (letra “G”):

[...]

Ora, conforme se pode observar do próprio laudo técnico que analisou específica e detalhadamente o processo produtivo da Requerente e a utilização do produto, não restam dúvidas de que a Água Fria constitui elemento essencial no processo de fabricação do refrigerante, configurando verdadeiro **insumo e bem intermediário**, haja vista ser elemento imprescindível para o fase de resfriamento da bebida, a qual, vale repisar, permite que o produto se torne apto a enfrentar o processo de carbonatação e possa seguir na linha de produção.

Nesse sentido, também resta demonstrada a participação intrínseca desse produto dentro do processo produtivo da Requerente, sem a qual o resultado jamais poderia ser o refrigerante que todos estão habituados. Ora, DD. julgadores, como é possível que não se reconheça a imprescindibilidade de um produto que fornece, justamente, ainda que de forma

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

indireta, as características dos refrigerantes e demais produtos que consumimos?

Ademais, como visto no laudo da AFAG e mencionado acima, também há que se falar em **contato** entre a Água Gelada e o material em elaboração (contato térmico e químico) e **perda gradativa da matéria** em um prazo inferior a 30 dias:

FICHA TÉCNICA	NÚMERO: 0002	FOLHA: 8
8. TIPO DE CONTATO FÍSICO COM MATERIAL EM ELABORAÇÃO.		
<input type="checkbox"/> MECÂNICO	<input type="checkbox"/> ELETRO-ELETRÔNICO	
<input checked="" type="checkbox"/> TÉRMICO	<input type="checkbox"/> ELETROMAGNÉTICO	
<input checked="" type="checkbox"/> QUÍMICO	<input type="checkbox"/> SEM CONTATO	
<input type="checkbox"/> FOTOELÉTRICO		

Ante o exposto, é certa também a **impossibilidade de enquadramento da Água Fria como bem de uso e consumo**, na medida em que se caracteriza como verdadeiro bem intermediário e/ou insumo empregado de forma essencial e relevante no processo produtivo de refrigerantes. Afinal, a Água Fria em questão **(i)** mantém contato físico com a matéria prima ou produto final, **(ii) consome-se imediata e integralmente** no processo produtivo, **(iii)** sofre desgaste contínuo, gradativo e progressivo **até sua exaustão**, **(iv)** é **indispensável à composição do produto final**, e **(v)** desenvolve ação particularizada, **essencial e específica** dentro da linha de produção, de modo que, vale repisar, é evidente seu enquadramento como insumo e/ou bem intermediário, exatamente como reconhecido pelo Laudo em questão:

MATERIAL DESTINADO AO PROCESSO COMO:	
<input checked="" type="checkbox"/> INSUMO DO PRODUTO	CFOP ( ) (1)(0)(1)
<input checked="" type="checkbox"/> INSUMO DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO	CFOP ( ) (1)(0)(1)
<input checked="" type="checkbox"/> MATERIAL INTERMEDIÁRIO DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO	CFOP ( ) (1)(0)(1)
<input type="checkbox"/> MATERIAL DO ATIVO IMOBILIZADO	CFOP ( ) (5)(5)(1)
<input type="checkbox"/> MATERIAL DE EMBALAGEM	CFOP ( ) (9)(2)(0)
<input type="checkbox"/> MATERIAL PARA USO OU CONSUMO	CFOP ( ) (5)(5)(6)

### c) Vapor

Por fim, o Vapor é um fluido utilizado no processo produtivo da Requerente, responsável pela troca de calor com a água ou outras soluções de água com soda cáustica através de equipamento denominados trocadores de calor e utilizados com diversos propósitos durante o processo produtivo, como por exemplo: sanitização em processos de limpeza de embalagens e nas trocas iônicas da xaroparia. O vapor, vale dizer, possui aplicação em todas as linhas de envase, xaroparia e estação de tratamento de água, de modo que é utilizado ainda para a operação de equipamentos das linhas de produção:

#### 7. FUNÇÃO/APLICAÇÃO ESPECÍFICA DO MATERIAL NO PROCESSO DE PRODUÇÃO.

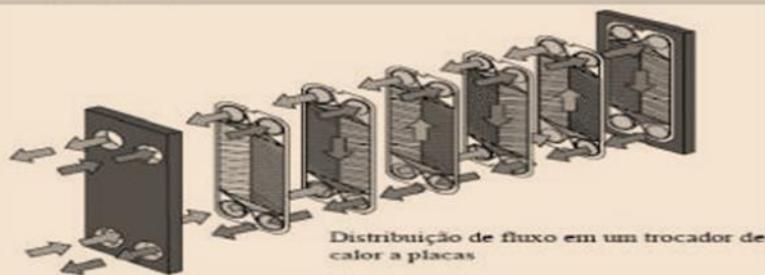
A produção de Vapor utilizado na fabricação dos refrigerantes deve estar de acordo com os altos padrões e em conformidade com as normas, conta com um controle de temperatura da água que circula pelas serpentinas. Este elemento do processo de fabricação do refrigerante entra no processo, fazendo parte da sanitização em processo de limpeza de embalagens, e principalmente na xaroparia onde incorpora o produto em fabricação, nesta fase, é utilizado na dissolução do açúcar. A água utilizada deve ser límpida, inodora e livre de microrganismos.

Além disso confira-se, a título ilustrativo, fluxograma e alguns esclarecimentos fornecidos pelo Laudo juntado aos autos quanto à utilização do Vapor nos referidos trocadores de calor e no que tange à dissolução do açúcar, que atestam sua essencialidade ao referido processo produtivo:

#### TROCADORES DE CALOR

Um trocador de calor consiste em uma estrutura metálica que permite a aproximação de dois fluidos com temperaturas diferentes sem contato direto, para que assim seja aquecido ou resfriado do fluido desejado.

No caso do processo de sanitização, a solução de químicos dissolvidos em água, ou água tratada pura, é bombeada por um lado do trocador, enquanto o vapor pressurizado circula pelo outro lado, fazendo com que a solução ou água seja aquecida até a temperatura desejada e então bombeada por todas as superfícies, tubulações e tanques que possam entrar em contato com a bebida produzida ou suas matérias primas.



Trocado de calor por placas

#### DISSOLUÇÃO DE AÇÚCAR

A dissolução do açúcar é realizada por meio da mistura em linha (tubulação e tanque) do açúcar, seja cristal ou refinado, e água tratada de processo aquecida. A água é aquecida com o vapor proveniente da área de utilidades (Air Liquide), por meio de trocadores de calor, de acordo com o princípio já explicado nas seções anteriores. Para atingimento da temperatura de dissolução, após a mistura com água quente, também pode haver a circulação desta mistura de água e açúcar pelos trocadores de calor.

Ademais, note-se que, além da dissolução de açúcar e de concentrados, o vapor possui **papel essencial na etapa de sanitização e limpeza das embalagens em que são acondicionados os produtos finais**. Nesse sentido, é importante frisar que essa fase é essencial no processo de industrialização do produto final, uma vez que viabiliza sua adequação aos padrões e regras rígidas de controle sanitários instituídas pela legislação. Confirma-se, a título ilustrativo, o fluxograma que evidencia a utilização do vapor no processo de sanitização e lavagem de garrafas para posterior acondicionamento do refrigerante **(vide doc. nº 6 acima)**:

[...]

Vale ressaltar que, também no caso do Vapor, além de sua essencialidade para o processo produtivo da Requerente, esse material **(i)** mantém contato com a matéria prima ou produto final, **(ii)** é **consumido imediata e integralmente** durante o processo produtivo, **(iii)** é **indispensável** à composição do produto final, **(iv)** sofre desgaste contínuo, gradativo e progressivo **até sua exaustão** e **(v)** desenvolve ação particularizada, essencial e específica dentro da linha de produção, ao contrário do que afirmado pelas Autoridades Fiscais.

Note-se que o Vapor tem um período de **desgaste no processo produtivo da Requerente que também é inferior a 30 dias**, o que, somado às demais características próprias, também leva à inegável conclusão do instituto técnico especializado AFAG quanto à sua **caracterização como insumo**:

FICHA TÉCNICA	NÚMERO: 0003	FOLHA: 1
8. TIPO DE CONTATO FÍSICO COM MATERIAL EM ELABORAÇÃO.		
<input type="checkbox"/> MECÂNICO	<input type="checkbox"/> ELETRO-ELETRÔNICO	
<input checked="" type="checkbox"/> TÉRMICO	<input type="checkbox"/> ELETROMAGNÉTICO	
<input checked="" type="checkbox"/> QUÍMICO	<input type="checkbox"/> SEM CONTATO	
<input type="checkbox"/> FOTOELÉTRICO		
9. VIDA ÚTIL DO MATERIAL NO PROCESSO.		
<input checked="" type="checkbox"/> MENOR QUE 30 DIAS	<input type="checkbox"/> MAIOR QUE 360 DIAS	
<input type="checkbox"/> MENOR QUE 180 DIAS	<input type="checkbox"/> INDETERMINADO	
<input type="checkbox"/> MENOR QUE 360 DIAS		

Evidente, portanto, que também o vapor deve ser entendido como produto essencial ao processo de fabricação dos refrigerantes pela Requerente, caracterizando-se como verdadeira matéria-prima e/ou insumo do processo produtivo, o qual é imediata e integralmente consumido, bem como se torna absolutamente inútil após sua utilização.

87. Ora, é imprescindível notar, portanto, que **todos os materiais em tela (Ar Comprimido de Baixa Pressão, Água Fria e Vapor) são utilizados no processo produtivo da Requerente como bens intermediários, matérias-primas e/ou insumos, e não bens de uso e consumo, razão pela qual não há que se falar em descumprimento do Regime Especial em questão que enseje a cobrança do crédito tributário ora exigido ...**

Reafirma que, “resta claro que os materiais Ar Comprimido Baixa Pressão, Água Fria e Vapor, utilizados pela Requerente no seu processo de produção e objeto do presente Auto de Infração são **bens intermediários, matérias-primas e/ou insumos**, na medida em que:” (i) são essenciais e relevantes na fabricação do produto acabado, participando direta e intrinsecamente do processo produtivo e (ii) são consumidos em seu processo produtivo, restando totalmente impréstáveis para novas utilizações.

Conclui, nesses termos, que “*resta demonstrado o cumprimento do Regime Especial pela Requerente e a consequente necessidade de cancelamento integral da presente autuação, haja vista sua manifesta improcedência*”.

No entanto, ao contrário das alegações da Impugnante, o feito fiscal afigura-se correto, uma vez que integralmente respaldado na legislação vigente.

Para demonstrar a correção do procedimento fiscal, serão analisadas, inicialmente, as normas legais que estabelecem o direito ou a vedação à apropriação de créditos de ICMS, especialmente no tocante aos denominados produtos intermediários e materiais de uso e consumo.

Embora o presente lançamento se refira a encerramento de diferimento, a análise inicial da matéria sobre o enfoque do crédito revela-se importante, uma vez que,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

das normas legais pertinentes, surgirão os conceitos de produtos intermediários e materiais de uso e consumo, que serão utilizados para a solução da presente lide.

Após análise dessas normas legais, restará demonstrado que os produtos objeto da presente autuação caracterizam-se, efetivamente, como materiais de uso e consumo.

Por consequência, restará comprovada, também, a correção do encerramento do diferimento promovido pelo Fisco, por força do disposto no art. 12, inciso IV do RICMS/02, novamente reproduzido abaixo:

Art. 12. Encerra-se o diferimento quando:

[...]

IV - a mercadoria destinar-se ao ativo permanente, ao uso ou ao consumo do adquirente ou do destinatário, ressalvado o disposto em regime especial e nos itens 37, 41, 49 e 54 da Parte 1 do Anexo II quando se tratar de ativo permanente;

Isso posto, há que se destacar que a regra da não cumulatividade do ICMS encontra-se disciplinada no art. 155, inciso II, § 2º da CF/88, nos seguintes termos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

O Supremo Tribunal Federal tem o entendimento consolidado de que o direito constitucional à não cumulatividade é regido pelo critério do crédito físico (excetuando-se os bens do imobilizado, cujos créditos foram admitidos a partir da LC nº 87/96), podendo ser citadas, a título de exemplo, as seguintes decisões:

**“NÃO IMPLICARÁ CRÉDITO PARA COMPENSAÇÃO COM O MONTANTE DO IMPOSTO DEVIDO NAS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES SEGUINTEs, A ENTRADA DE BENS DESTINADOS A CONSUMO OU À INTEGRAÇÃO NO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO’.**

**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 200.168, REL. MIN. ILMAR GALVÃO, PRIMEIRA TURMA, DJ DE 22.11.1996) (GRIFOU-SE)

RE 503877 AgR / MG - MINAS GERAIS

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA. OPERAÇÕES DE CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA. UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. AUSÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÕES DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. CONSUMIDOR FINAL. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO

I - A DECISÃO AGRAVADA ESTÁ DE ACORDO COM ENTENDIMENTO ADOTADO POR AMBAS AS TURMAS DESTA CORTE, QUE CONSOLIDARAM A JURISPRUDÊNCIA NO SENTIDO DE QUE **NÃO OFENDE O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE A INEXISTÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO DE ICMS PAGO EM RAZÃO DE OPERAÇÕES** DE CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA, DE UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO OU **DE AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO**. PRECEDENTES.

II - **A AQUISIÇÃO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS APLICADOS NO PROCESSO PRODUTIVO QUE NÃO INTEGRAM FISICAMENTE O PRODUTO FINAL NÃO GERA DIREITO AO CRÉDITO DE ICMS**, UMA VEZ QUE A ADQUIRENTE, NESSE CASO, MOSTRA-SE COMO CONSUMIDORA FINAL. PRECEDENTES.

III - AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO” (GRIFOU-SE)

As decisões acima exemplificadas demonstram, de forma cristalina, que a vedação à apropriação de créditos correspondentes a entradas de materiais de uso ou consumo está em perfeita sintonia com a regra constitucional da não cumulatividade do ICMS.

Desse critério resulta que, somente geram direito a créditos do ICMS, observadas as demais ressalvas previstas na legislação, as mercadorias ou produtos delas resultantes, cujas saídas subsequentes forem tributadas pelo imposto.

Nessa linha, o art. 33, caput e inciso I da LC nº 87/96, estabelece que, na aplicação do art. 20 da mesma lei, deverá ser observado que os créditos de materiais de uso e consumo somente darão direito a créditos de ICMS a partir de 01/01/33, o que contraria a afirmação da Impugnante de que a referida lei reconhece o direito de crédito amplo, bastando, para tanto, que a mercadoria seja utilizada na consecução da atividade econômica do contribuinte.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033;

(Redação dada pela Lei Complementar nº 171, de 2019)

Ultrapassada as questões vinculadas à CF/88 e à LC nº 87/96, passa-se à análise da legislação mineira que rege a matéria.

O art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02 permite o aproveitamento de créditos de ICMS relativos a produtos intermediários, assim entendidos aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição.

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

[...]

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

[...]

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

Há que se destacar que os conceitos de produtos intermediários e materiais de uso ou consumo são mutuamente exclusivos, no que concerne ao direito a créditos de ICMS. Assim, quando a alínea “b” do inciso V do art. 66 faz alusão ao termo “consumidos” não está fazendo menção a bens com as características de “materiais de uso e consumo”, sob pena de absoluta contradição.

Na verdade, tal dispositivo legal está a afirmar que, se enquadram no conceito de produtos intermediários aqueles que, embora não se integrem ao produto final, sejam utilizados diretamente na industrialização e obtenção do produto final.

A conceituação de produtos intermediários foi disciplinada pela Instrução Normativa SLT nº 01/86, nos seguintes termos:

### Instrução Normativa SLT nº 01/86

“... considerando que nos termos da legislação em vigor, para efeito de apuração do valor do ICM a pagar, será abatido o imposto incidente nas operações realizadas no período, sob a forma de crédito, dentre outros valores, o valor do imposto correspondente à entrada do produto intermediário;

considerando que o **produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização**, integrar-se ao novo produto;

considerando que, por extensão, produto intermediário é também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no curso da industrialização;

considerando as controvérsias que têm envolvido a conceituação extensiva de produto intermediário, e que o ponto essencial de divergência se prende às dificuldades verificadas na precisa identificação da efetiva participação do produto no processo de industrialização;

[...]

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.

(1) 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, 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.

Efeitos de 21/02/1986 a 31/03/2017 - Redação original:

“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 deteriorem 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 -

Efeitos de 21/02/1986 a 31/03/2017 - Redação original:

“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 contacto 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.

Belo Horizonte, aos 20 de fevereiro de 1986.

Esclareça-se que, ao contrário da alegação da Impugnante, o fato de determinado bem ser utilizado na consecução da atividade econômica do contribuinte não assegura sua classificação como produto intermediário, nos termos previstos na Instrução Normativa nº 01/86, pois há produtos que são utilizados na linha central de produção, mas que são considerados materiais de uso e consumo, sendo este o caso, por exemplo, das partes e peças de manutenção periódica de máquinas e equipamentos da produção.

O critério da “utilização na consecução da atividade econômica” é condição necessária, embora não suficiente, para determinação se determinado bem é ou não

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

alheio à atividade do estabelecimento, nos termos previstos em norma legal distinta, no caso a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

Por outro lado, como já afirmado, o art. 33, *caput* e inciso I da LC nº 87/96, estabelece que, na aplicação do art. 20 da mesma lei, deverá ser observado que os créditos de materiais de uso e consumo somente darão direito a créditos de ICMS a partir de 01/01/33.

Como se vê, o feito fiscal está lastreado na legislação mineira que, como visto anteriormente, está em perfeita sintonia com a Constituição Federal e com a Lei Complementar nº 87/96.

Destaque-se, nesse sentido, que há reiteradas decisões deste E. Conselho externando o entendimento que a Instrução Normativa nº 01/86, como não poderia deixar de ser, em nada inova as normas legais e regulamentares que lhe dão suporte, eis que o conceito de produto intermediário, nos termos expostos anteriormente, encontra-se em linha com o preceito contido no art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02.

Embora se trate de legislação federal, há que se destacar que o Parecer Normativo CST nº 65/79, do Ministério da Fazenda, também não prevê o direito ao crédito do IPI a todos os insumos de produção, de forma ampla, muito pelo contrário, pois, de forma análoga à Instrução Normativa nº 01/86, estabelece o direito ao crédito somente aos produtos intermediários que, embora não se integrem ao produto final, exerçam ação direta sobre o produto em fabricação, em contato físico com este, o que não é o caso dos bens objeto da presente autuação.

PARECER NORMATIVO CST nº 65/1979

MINISTÉRIO DA FAZENDA

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS.

4.18.01.00 - CRÉDITO DO IMPOSTO - MATÉRIAS-PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAL DE EMBALAGEM.

A PARTIR DA VIGÊNCIA DO RIPI/79, EX VI DO INCISO I DE SEU ART. 66, GERAM DIREITO AO CRÉDITO ALI REFERIDO, ALÉM DOS QUE SE INTEGRAM AO PRODUTO FINAL (MATÉRIAS-PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS STRICTO SENSU, E MATERIAL DE EMBALAGEM), QUAISQUER **OUTROS BENS**, DESDE QUE NÃO CONTABILIZADOS PELO CONTRIBUINTE EM SEU ATIVO PERMANENTE, **QUE SOFRAM, EM FUNÇÃO DE AÇÃO EXERCIDA DIRETAMENTE SOBRE O PRODUTO EM FABRICAÇÃO, ALTERAÇÕES TAIS COMO O DESGASTE, O DANO OU A PERDA DE PROPRIEDADES FÍSICAS OU QUÍMICAS**. INADMISSÍVEL A RETROAÇÃO DE TAL ENTENDIMENTO AOS FATOS OCORRIDOS NA VIGÊNCIA DO RIPI/72 QUE CONTINUAM A SE SUBSUMIR AO EXPOSTO NO PN CST nº 181/74.

EM ESTUDO O INCISO I DO ART. 66 DO REGULAMENTO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS, APROVADO PELO DECRETO Nº 83.263, DE 09 DE MARÇO DE 1979 (RIPI/79).

[...]

10.1 - COMO O TEXTO FALA EM “INCLUINDO-SE ENTRE AS MATÉRIAS-PRIMAS E OS PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS”, É EVIDENTE QUE TAIS BENS HÃO DE GUARDAR SEMELHANÇA COM AS MATÉRIAS-PRIMAS E OS PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS STRICTO SENSU, **SEMELHANÇA ESTA QUE RESIDE NO FATO DE EXERCEREM NA OPERAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO FUNÇÃO ANÁLOGA À DESTES, OU SEJA, SE CONSUMIREM EM DECORRÊNCIA DE UM CONTATO FÍSICO, OU MELHOR DIZENDO, DE UMA AÇÃO DIRETAMENTE EXERCIDA SOBRE O PRODUTO EM FABRICAÇÃO, OU POR ESTE DIRETAMENTE SOFRIDA.**

10.2 - **A EXPRESSÃO “CONSUMIDOS”, SOBRETUDO LEVANDO-SE EM CONTA QUE AS RESTRIÇÕES “IMEDIATA E INTEGRALMENTE”, CONSTANTES DOS DISPOSITIVOS CORRESPONDENTES DO REGULAMENTO ANTERIOR, FORAM OMITIDAS, HÁ DE SER ENTENDIDA EM SENTIDO AMPLO, ABRANGENDO, EXEMPLIFICATIVAMENTE, O DESGASTE, O DESBASTÊ, O DANO E A PERDA DE PROPRIEDADES FÍSICAS OU QUÍMICAS, DESDE QUE DECORRENTES DE AÇÃO DIRETA DO INSUMO SOBRE O PRODUTO EM FABRICAÇÃO, OU DESTE SOBRE O INSUMO.**

11.1 - NÃO HAVENDO TAIS ALTERAÇÕES, OU HAVENDO EM FUNÇÃO DE AÇÕES EXERCIDAS INDIRETAMENTE, AINDA QUE SE DÊEM RAPIDAMENTE E MESMO QUE OS PRODUTOS NÃO ESTEJAM COMPREENDIDOS NO ATIVO PERMANENTE, INEXISTE O DIREITO DE QUE TRATA O INCISO I DO ART. 66 DO RIPI/79 ...” (GRIFOU-SE)

Por fim, resta destacar que **não** é a essencialidade de determinado bem, para a consecução da atividade econômica do contribuinte, que determina a sua condição de produto intermediário, pois tal conceituação encontra-se subordinada às definições estabelecidas no art. 66 do RICMS/02 c/c a Instrução Normativa nº 01/86.

Feitas essas considerações sobre as normas legais acima, passa-se à análise dos produtos objeto da presente autuação.

**a) “Ar Comprimido Baixa Pressão”:**

Segundo informação do Fisco, inicialmente a empresa apresentou no Laudo Pericial a aplicação de três tipos de ar comprimido conjuntamente.

Como o diferimento para o Ar Comprimido Média Pressão e Ar Comprimido Alta Pressão havia sido mantido pelo Fisco, foi solicitado que a empresa especificasse onde era utilizado apenas o Ar Comprimido de Baixa Pressão, o que foi feito no Laudo Explicativo anexado ao presente processo.

Seguem abaixo as formas de utilização descritas no Laudo em questão:

- Movimentação de êmbolos de cilindros, abertura e fechamento de válvulas;
- Movimentação de êmbolos de cilindros, abertura e fechamento de válvulas, auxílio no transporte da bebida na tubulação;
- Movimentação de êmbolos de cilindros, abertura e fechamento de válvulas, pressurização da cúpula de bebida e controle do nível de enchimento;

- Movimentação de êmbolos de cilindros, abertura e fechamento de válvulas, exaustão dos gases do processo;
- Movimentação de êmbolos de cilindros, abertura e fechamento de válvulas, geração de vácuo, ionização do ambiente para retirada de estática;
- Movimentação de êmbolos de cilindros, abertura e fechamento de válvulas, geração de vácuo;
- Movimentação de êmbolos de cilindros, abertura e fechamento de válvulas, geração de jatos de ar ionizados;
- Movimentação de êmbolos de cilindros, abertura e fechamento de válvulas, auxílio no transporte da bebida na tubulação;
- Movimentação de êmbolos de cilindros, abertura e fechamento de válvulas, movimentação das tampas até a recravadora;
- Movimentação de êmbolos de cilindros, abertura e fechamento de válvulas, pressurização da cúpula de bebida e controle do nível de enchimento, lubrificação;
- Auxílio na movimentação do açúcar até o dissolutor, abertura e fechamento de válvulas;
- Movimentação de êmbolos de cilindros, abertura e fechamento de válvulas, acionamento do sistema de corte;
- Movimentação de êmbolos de cilindros, abertura e fechamento de válvulas, geração de vácuo nos pegadores de quadro e chapatex;
- Abertura e fechamento de válvulas para transferência do produto entre as fases de produção;
- Abertura e fechamento de válvulas para transferência das soluções de limpeza.

Além das descrições acima, o Fisco fez o seguinte questionamento no tocante ao Laudo Pericial: “Quando há consumo de bebida produzida pela SPAL, o produto consumido possui moléculas de ar recebida da Air Liquide em forma de ar comprimido?”

Em resposta, o Contribuinte informou que “não. O ar comprimido não é incorporado na bebida diretamente”.

Como se vê, o “Ar Comprimido de Baixa Pressão” não integra o produto final e não exerce nenhuma ação direta sobre o produto em elaboração, em contato físico como este, não se caracterizando, pois, como produto intermediário, e sim como material de uso e consumo.

Assim, corretamente agiu o Fisco ao descaracterizar e encerrar o diferimento do imposto relativo às operações com o produto “Ar Comprimido Baixa Pressão”, nos termos do art. 12, inciso IV do RICMS/02 c/c arts. 17 e 18 do Regime Especial nº 45.000000151-81.

**b) “Água Fria”:**

Em resposta à intimação fiscal, o Contribuinte autuado descreveu a utilização da Água Fria da seguinte forma:

“**Solução de etilenoglicol** (Água 82% e Etanol 18%) utilizada na produção de bebidas para **troca de calor indireta** antes da carbonatação. Esta utilidade é produzida na planta da Air Liquide Brasil, instalada no interior da fábrica da Spal, por meio de chillers específicos e, então enviada para as linhas de envase onde passam por trocadores de calor para resfriamento de bebidas produzidas na fábrica. Também é utilizada em condensadores de ar para resfriamento da câmara fria (local onde são armazenadas parte das matérias primas utilizadas nas bebidas) e utilizada para resfriamento de xarope simples (açúcar dissolvido em água). Linhas de envase aproximadamente 60%, Xarope Simples 35% e câmara fria 5%. Este insumo é aplicado em todas as linhas de envase, área da Xaroparia Simples e Câmara Fria. **Não há contato direto com o produto**. Todavia, este insumo é utilizado para a operação dos equipamentos das linhas de produção.” (Grifou-se)

Por sua vez, no Laudo Pericial apresentado, as aplicações da Água Fria foram assim descritas:

- Resfriamento da bebida recebida para incorporação do CO<sub>2</sub> e facilitar enchimento das garrafas;
- Manter a temperatura da bebida baixa para evitar excesso de espuma;
- Resfriamento da solução de açúcar dissolvido para envio ao tratamento;
- Resfriamento da solução de açúcar dissolvido para envio ao tratamento por meio de trocadores de calor;
- Resfriamento da câmara fria.

Importante ressaltar que a água fria, neste caso, **não** é aquela que compõe o refrigerante produzido pela Autuada.

Ressalte-se, nesse sentido, que o Fisco, após a leitura do Laudo Pericial apresentado pelo Contribuinte, fez o seguinte questionamento à Autuada (vide fl. 11 do Laudo Explicativo): “Quando há consumo de bebida produzida pela SPAL, o produto consumido contém água recebida da Air Liquid em forma de água gelada?”

Respondendo ao questionamento, a ora Impugnante informou que “não há incorporação da água gelada de forma direta na bebida final”.

Verifica-se, portanto, assim como no item anterior, que a “Água Fria” não integra o produto final e não exerce nenhuma ação direta sobre o produto em elaboração, em contato físico como este, não se caracterizando, pois, como produto intermediário, e sim como material de uso e consumo.

Portanto, assim como no item anterior, conclui-se pela correção do procedimento fiscal, quanto à descaracterização e encerramento do diferimento do imposto relativo às operações com o produto “Água Fria”, nos termos do art. 12, inciso IV do RICMS/02 c/c arts. 17 e 18 do Regime Especial nº 45.000000151-81.

**c) “Vapor”:**

Ainda antes da formalização do crédito tributário, o Fisco intimou o Contribuinte autuado a descrever a utilização do Vapor em seu processo produtivo, tendo obtido a seguinte resposta:

“... é utilizado para diferentes propósitos como segue: **limpeza de garrafas retornáveis nas linhas de envase 01 e 02, limpeza de caixas de garrafas (garrafeiras) na linha 01, dissolução de açúcar na xaroparia simples, aquecimento de garrafas e latas cheias em todas as linhas de envase, dissolução de concentrados na xaroparia (minicozinhas 07 e 08), processo de sanitização de todos os tanques, tubulações e equipamentos que tenham contato com os produtos, processos de limpeza e regeneração de colunas de troca iônica da xaroparia e no processo de limpeza dos filtros de carvão da estação de tratamento de água.** Esse insumo possui aplicação em todas as linhas de envase, xaroparia e estação de tratamento de água. **Não há contato direto com o produto.** Todavia, este insumo é utilizado para a operação dos equipamentos das linhas de produção.” (Grifou-se)

Por outro lado, no Laudo Pericial apresentado, a empresa descreveu as seguintes utilizações do Vapor:

- Aquecimento da água e soda cáustica que serão utilizados para limpeza das caixas (garrafeiras) retornadas do mercado;
- Aquecimento da água que será utilizada para elevar a temperatura da bebida até próximo à temperatura ambiente;
- Aquecimento de solução para limpeza química das membranas e tubulações;
- Aplicação direta no carvão para regeneração e contralavagem dos leitos;
- Aquecimento da água e soda cáustica que serão utilizados para limpeza das garrafas retornadas do mercado;
- Aquecimento da solução de água e açúcar para garantir a completa dissolução do açúcar por meio de trocadores de calor;
- Aquecimento por trocador de calor dedicado da solução de água e pós para promover a dissolução;
- Aquecimento por trocador de calor de água e químicos de acordo com a necessidade do processo de limpeza (CIP)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Após as explicações acima, bem como visita ao estabelecimento autuado e reanálise dos Laudos, o Fisco entendeu que o Vapor utilizado na Xaroparia Simples (dissolução de açúcar) e dissolução de concentrados, poderia ser classificado como produto intermediário.

Em função desse entendimento, o Fisco solicitou à Autuada que especificasse o percentual de consumo do vapor em cada uma de suas diversas formas de utilização, tendo obtido a seguinte resposta:

- CIP (sanitização): 45%
- Produção de Xarope simples (dissolução de açúcar): 35%
- Dissolução de concentrados: 5%
- Envase Linhas de Produção: Lavadora de garrafas (8%) / Warmer (7%)

Diante dessas informações foi descaracterizado/encerrado o diferimento do ICMS somente em relação a 60% (sessenta por cento) do valor global das operações, uma vez que, no tocante ao percentual restante (40%), o material em questão foi considerado pelo Fisco como produto intermediário, por ser aplicado, de acordo com os Laudos Técnicos anexados aos autos, na dissolução de açúcar na xaroparia simples (35%) e dissolução de concentrados (5%).

Portanto, o “Vapor” foi caracterizado pelo Fisco como material de uso e consumo exclusivamente quando utilizado nas aplicações em limpeza de garrafas retornáveis nas linhas de envase, limpeza de caixas de garrafas (garrafeiras), aquecimento de garrafas e latas cheias, no processo de sanitização dos tanques, tubulações e equipamentos, processos de limpeza e regeneração de colunas de troca iônica da xaroparia e no processo de limpeza dos filtros de carvão da estação de tratamento de água.

Diante disso, conclui-se, uma vez mais, pela correção do procedimento fiscal, quanto à descaracterização e encerramento do diferimento do imposto relativo às operações com o produto “Vapor”, utilizado em etapas de limpeza/sanitização, nos termos do art. 12, inciso IV do RICMS/02 c/c arts. 17 e 18 do Regime Especial nº 45.000000151-81.

A caracterização do produto “Vapor” como material de uso e consumo, especialmente em processo de limpeza/sanitização, é corroborada pelo Acórdão nº 4.383/15/CE, que aprovou lançamento em que se apreciou matéria análoga à presente, envolvendo o próprio estabelecimento autuado, *in verbis*:

ACÓRDÃO Nº 4.383/15/CE

PTA/AI: 01.000209701-19

RECURSO DE REVISÃO: 40.060137157-09

RECORRENTE: 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO

RECORRIDA: PRISTINE INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS LTDA.

COBRIGADO: SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A

IE: 261195130.22-85

“... O AUTO DE INFRAÇÃO VERSA SOBRE RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS, NO PERÍODO DE 1º DE NOVEMBRO A 31 DE DEZEMBRO DE 2008, EM RAZÃO DE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DO IMPOSTO PROVENIENTES DE AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DESTINADOS AO USO OU CONSUMO.

EXIGÊNCIAS DE ICMS E DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, CAPITULADAS NA LEI N.º 6.763/75, RESPECTIVAMENTE, NOS ARTS. 56, INCISO II, E 55, INCISO XXVI.

OS PRODUTOS OBJETO DO ESTORNO DE CRÉDITO ESTÃO RELACIONADOS NA PLANILHA DE FLS. 388/390, ELABORADA APÓS A REFORMULAÇÃO FISCAL QUE EXCLUIU O MATERIAL TWIN CLIP. RESSALTA-SE QUE NESSA PLANILHA ESTÃO PRESENTES TAMBÉM OS PRODUTOS QUE A AUTUADA RECONHECEU COMO DE USO OU CONSUMO DA EMPRESA (PERFIL DESLIZAMENTO POS 150 E BATERIA 18 NPK 12V).

**AS EXIGÊNCIAS REMANESCENTES DIZEM RESPEITO A PRODUTOS UTILIZADOS NA LIMPEZA E ASEPSIAS DE MÁQUINAS E INSTRUMENTOS, NA LUBRIFICAÇÃO DE EQUIPAMENTOS E NO TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS.**

A 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO EXCLUIU AS EXIGÊNCIAS CORRESPONDENTES AOS PRODUTOS UTILIZADOS NA LIMPEZA E DESINFECÇÃO DE GARRAFAS (SODA CÁUSTICA E ADITIVOS DE ENXÁGUE) POR ENTENDER QUE SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO.

**NO ENTANTO, ESSES PRODUTOS NÃO ATENDEM AS CONDIÇÕES IMPOSTAS PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA PARA O DIREITO AO CRÉDITO DO ICMS, POIS SÃO MATERIAIS DE USO E CONSUMO.**

PREVÊ O ART. 155, § 2º, INCISO XII, ALÍNEA “C” DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL/88 QUE CABE À LEI COMPLEMENTAR DISCIPLINAR O REGIME DE COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO. EMBORA O ART. 20 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 ASSEGURE AO CONTRIBUINTE O DIREITO DE CREDITAR-SE DO IMPOSTO REFERENTE ÀS ENTRADAS DE MERCADORIAS, INCLUSIVE AQUELAS DESTINADAS AO SEU USO OU CONSUMO, O ART. 33, INCISO I DA MESMA LEI, POSTERGOU ESSE DIREITO PARA JANEIRO DE 2020, CONFORME OS DISPOSITIVOS TRANSCRITOS A SEGUIR:

[...]

POR SUA VEZ, A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MINEIRA PREVÊ:

[...]

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.

[...]

CONSTATA-SE, PELAS PROVAS TRAZIDAS AOS AUTOS, QUE **A AÇÃO DOS PRODUTOS, OBJETO DE ANÁLISE, SE DÁ SEMPRE SOBRE VASILHAMES E EQUIPAMENTOS DE ENVASE. EM TODOS OS CASOS, NÃO HÁ CONTATO DOS MATERIAIS EM ANÁLISE COM O PRODUTO FABRICADO PELA AUTUADA (REFRIGERANTES). VALE REGISTRAR QUE, SE HOUVESSE ESSE CONTATO, O PRODUTO FABRICADO TORNARIA IMPRESTÁVEL PARA CONSUMO HUMANO.**

A DECISÃO DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO UTILIZA-SE DO ARGUMENTO DE QUE OS PRODUTOS UTILIZADOS EM LIMPEZA DE GARRAFAS, SANITIZAÇÃO DE EQUIPAMENTOS DE ENVASE E XAROPARIA, ENQUADRAM-SE NO CONCEITO DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO, PORQUE SÃO CONSUMIDOS INTEGRALMENTE EM LINHAS PRINCIPAIS DE PRODUÇÃO, CONSTITUEM ELEMENTOS ESSENCIAIS E INDISPENSÁVEIS NA LINHA DE PRODUÇÃO, SÃO PRODUTOS INDIVIDUALIZADOS, SOFREM DESGASTE CONTÍNUO, GRADATIVO E PROGRESSIVO AO LONGO DO PROCESSO INDUSTRIAL.

PORÉM, APESAR DESSES PRODUTOS SEREM IMPORTANTES NA ATIVIDADE INDUSTRIAL DA AUTUADA, ELES NÃO SÃO CONSIDERADOS PARTICIPANTES DA LINHA PRINCIPAL DE PRODUÇÃO, MAS, SIM, DAS LINHAS INDEPENDENTES (RELACIONADAS AOS VASILHAMES QUE ACONDICIONAM OS REFRIGERANTES), NÃO GERANDO DIREITO AO CRÉDITO NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO VIGENTE.

**A LINHA PRINCIPAL DE PRODUÇÃO É A OBTENÇÃO DE REFRIGERANTE QUE SERÁ ACONDICIONADO EM RECIPIENTE (VASILHAME), GARRAFA OU LATA, PARA SER COMERCIALIZADO. PORTANTO, OS PRODUTOS UTILIZADOS NO TRANSPORTE OU HIGIENIZAÇÃO DE VASILHAME NÃO SÃO CONSUMIDOS NA LINHA PRINCIPAL DE PRODUÇÃO.**

NÃO SE PODE NEGAR A IMPORTÂNCIA DOS PRODUTOS PARA SANITIZAÇÃO DE EQUIPAMENTOS E VASILHAMES (SODA CÁUSTICA LÍQUIDA 49% RAYON, ADITIVO LÍQUIDO ENXAGUE DIVO AI VB93 E LE VB92 E ADITIVO LÍQUIDO ÁCIDO ULTRA GRANEL), MAS ISSO NÃO É CONDIÇÃO SUFICIENTE PARA CARACTERIZÁ-LOS COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO PARA FINS DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS.

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

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

(...)

pretende a executada, ora apelada, incluir os produtos, adquiridos para utilização na desinfecção de vasilhame e na lubrificação de esteiras, no conceito de produtos intermediários, alegando que a soda cáustica, os sabões, detergentes e lubrificantes de esteira são materiais indispensáveis ao ciclo de produção das mercadorias que comercializa (na espécie, representadas por refrigerantes), em contraposição ao entendimento da fiscalização estadual, que enquadrou tais produtos entre os materiais de uso e consumo, não integrantes do processo de industrialização.

A legislação que regulamenta a espécie é clara e não admite tal interpretação, não havendo que se falar, ainda, em vulneração ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, pois a aplicação desse princípio não vai a ponto de autorizar a compensação do imposto pago em toda e qualquer operação, tornando letra morta o artigo 155, § 2º, XII, c, da CF.

O produto intermediário é conceituado pela Instrução Normativa DLT/SRE 01/86 (MG de 21.02.86) como sendo "aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao produto novo", ou, por extensão, "aquele que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediata e integralmente, no curso da industrialização".

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

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

Segue a mesma linha de entendimento o Acórdão nº 21.039/16/2ª, que, por sua vez, faz citações a outras decisões deste E. Conselho, além de consulta de contribuinte e decisão do TJ/MG, com a mesma interpretação da legislação, quanto à caracterização de produtos de limpeza/sanitização como materiais de uso e consumo, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 21.039/16/2ª

“... CONFORME RELATADO, A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS, NO PERÍODO DE 01/01/13 A 31/12/14:

- APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS ÀS ENTRADAS DE MATERIAIS DESTINADOS A USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO; EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75;

- FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS REFERENTE AO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DEVIDO NAS AQUISIÇÕES, EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS, DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO; EXIGÊNCIAS DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO INCISO II DO ART. 56 DA LEI Nº 6.763/75.

[...]

CABE TRAZER A LEGISLAÇÃO QUE FUNDAMENTA A EXIGÊNCIA FISCAL.

[...]

**A IMPUGNANTE ALEGA EM SUA DEFESA QUE A AUTORIDADE LANÇADORA CONSIDEROU QUE OS PRODUTOS UTILIZADOS NA LIMPEZA, DESINFECÇÃO, SANITIZAÇÃO E ESTERILIZAÇÃO DE MÁQUINAS, INSTALAÇÕES E EQUIPAMENTOS; MATERIAIS UTILIZADOS PARA ANÁLISE DE LABORATÓRIO; INSUMOS UTILIZADOS NO PROCESSO DE REFINARIA; ÓLEOS, E QUEROSENE PARA USO INDUSTRIAL, GASES INDUSTRIAIS E PEÇAS DE REPOSIÇÃO, POR EXEMPLO, NÃO GARANTIRIAM O DIREITO AO CRÉDITO DE ICMS PELAS ENTRADAS, SEM, NO ENTANTO, DEMONSTRAR SEU CONHECIMENTO ACERCA DO PROCESSO PRODUTIVO DO ESTABELECIMENTO E DAS NORMAS LEGAIS SANITÁRIAS INERENTES A ESTE.**

[...]

ENTRETANTO, NÃO LHE CABE RAZÃO, COMO FICARÁ DEMONSTRADO.

[...]

NO ENTANTO, NÃO SE DISCUTE QUE OS PRODUTOS UTILIZADOS NA LIMPEZA E DESINFECÇÃO DAS LINHAS DE PRODUÇÃO SEJAM ELEMENTOS INDISPENSÁVEIS À PRODUÇÃO. MAS, QUE **NÃO SE ENQUADRAM COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS PORQUE NÃO ATENDEM ÀS DISPOSIÇÕES DA IN Nº 01/86 UMA VEZ QUE:**

- **NÃO SÃO EMPREGADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, INTEGRANDO-SE AO NOVO PRODUTO,**

- **EMBORA NÃO SE INTEGRANDO AO NOVO PRODUTO, NÃO SÃO CONSUMIDOS IMEDIATA E INTEGRALMENTE NO CURSO DA INDUSTRIALIZAÇÃO, OU SEJA, DESDE O INÍCIO DE SUA UTILIZAÇÃO NA LINHA DE INDUSTRIALIZAÇÃO, VAI-SE CONSUMINDO OU DESGASTANDO, CONTÍNUA, GRADATIVA E**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PROGRESSIVAMENTE, ATÉ RESULTAR ACABADO, ESGOTADO, INUTILIZADO, POR FORÇA DO CUMPRIMENTO DE SUA FINALIDADE ESPECÍFICA NO PROCESSO INDUSTRIAL, SEM COMPORTAR RECUPERAÇÃO OU RESTAURAÇÃO DE SEU TODO OU DE SEUS ELEMENTOS.

**CABE DESTACAR QUE A JURISPRUDÊNCIA DESTE CONSELHO DE CONTRIBUINTES É NO SENTIDO DE QUE OS PRODUTOS UTILIZADOS NA LIMPEZA E DESINFECÇÃO DAS LINHAS DE PRODUÇÃO, AINDA QUE NA INDÚSTRIA ALIMENTÍCIA, NÃO FAZEM JUS AO CRÉDITO DO IMPOSTO, VISTO QUE NÃO SE ENQUADRAM COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS.**

REGISTRE-SE QUE O ACÓRDÃO Nº 20.566/14/2ª, CITADO PELA IMPUGNANTE FOI REFORMADO PELA CÂMARA ESPECIAL, CONFORME ACÓRDÃO Nº 4.383/15/CE, ABAIXO TRANSCRITO:

[...]

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:

[...]

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

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 128/00

PTA Nº 16.000047689-70

CONSULENTE: Maroca & Russo Indústria e Comércio Ltda.

ORIGEM: Rio Casca - MG

ASSUNTO:

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

EXPOSIÇÃO:

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

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

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

Isso posto,

CONSULTA:

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

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

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

RESPOSTA:

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

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

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

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

[...]

DESTAQUE-SE O ENTENDIMENTO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE MINAS GERAIS, PROFERIDO NO TRECHO DO VOTO DO DES.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SCHALCHER VENTURA NO PROCESSO Nº  
1.0433.98.000323-3/001, TERCEIRA CÂMARA CÍVEL DO TJMG,  
EM CONSONÂNCIA COM A PRESENTE DECISÃO:

[...]

COMO SE VÊ, NÃO É A ESSENCIALIDADE, POR SI SÓ, QUE DETERMINA A CONDIÇÃO DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO PARA FINS DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO, MAS TAMBÉM ENCONTRA-SE SUBORDINADA ÀS DISPOSIÇÕES LEGAIS DO ART. 66, INCISO V DO RICMS/02 E DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/86.

[...]

PORTANTO, NÃO MERECE REPARO O TRABALHO FISCAL, ESTANDO CORRETAMENTE ENQUADRADOS OS ITENS COMO MATERIAL DE USO E CONSUMO, NÃO FAZENDO JUS AO CREDITAMENTO DO IMPOSTO ..." (GRIFOU-SE)

Acrescente-se que este E. Conselho, ao analisar o PTA nº 01.001482449-37, que envolve o mesmo sujeito passivo e exatamente a mesma matéria, aprovou as exigências fiscais relativas aos produtos supracitados, relativas ao exercício de 2015, conforme Acórdão nº 23.880/21/1ª, abaixo parcialmente reproduzido:

ACÓRDÃO: 23.880/21/1ª

"... CONFORME RELATADO, VERSA A PRESENTE AUTUAÇÃO SOBRE RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS, NO PERÍODO DE JUNHO A DEZEMBRO DE 2015, EM FUNÇÃO DA FALTA DE ENCERRAMENTO DO DIFERIMENTO DO ICMS, RELATIVAMENTE ÀS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DESTINADAS AO USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO AUTUADO, CONTRARIANDO O DISPOSTO NO ART. 12, INCISO IV C/C ART. 13 DO RICMS/02.

[...]

AS MERCADORIAS CARACTERIZADAS PELO FISCO COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO SÃO AS SEGUINTE:

- A) "AR COMPRIMIDO DE BAIXA PRESSÃO";
- B) "ÁGUA FRIA" E
- C) "VAPOR"

[...]

**A) "AR COMPRIMIDO BAIXA PRESSÃO":**

ASSIM, CORRETAMENTE AGIU O FISCO AO DESCARACTERIZAR E ENCERRAR O DIFERIMENTO DO IMPOSTO RELATIVO ÀS OPERAÇÕES COM O PRODUTO "AR COMPRIMIDO BAIXA PRESSÃO", NOS TERMOS DO ART. 12, INCISO IV DO RICMS/02 C/C ARTS. 17 E 18 DO REGIME ESPECIAL Nº 45.000000151-81.

[...]

**B) "ÁGUA FRIA":**

[...]

PORTANTO, ASSIM COMO NO ITEM ANTERIOR, CONCLUI-SE PELA CORREÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL, QUANTO À DESCARACTERIZAÇÃO E ENCERRAMENTO DO DIFERIMENTO DO IMPOSTO RELATIVO ÀS OPERAÇÕES COM O PRODUTO “ÁGUA FRIA”, NOS TERMOS DO ART. 12, INCISO IV DO RICMS/02 C/C ARTS. 17 E 18 DO REGIME ESPECIAL Nº 45.000000151-81.

**c) “VAPOR”:**

[...]

DIANTE DISSO, CONCLUI-SE, UMA VEZ MAIS, PELA CORREÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL, QUANTO À DESCARACTERIZAÇÃO E ENCERRAMENTO DO DIFERIMENTO DO IMPOSTO RELATIVO ÀS OPERAÇÕES COM O PRODUTO “VAPOR”, UTILIZADO EM ETAPAS DE LIMPEZA/SANITIZAÇÃO, NOS TERMOS DO ART. 12, INCISO IV DO RICMS/02 C/C ARTS. 17 E 18 DO REGIME ESPECIAL Nº 45.000000151-81.

[...]

DIANTE DO EXPOSTO, ACORDA A 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CCMG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM REJEITAR AS PREFACIAIS ARGUIDAS. AINDA, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM INDEFERIR O PEDIDO DE PERÍCIA. NO MÉRITO, PELO VOTO DE QUALIDADE, EM JULGAR PROCEDENTE O LANÇAMENTO, NOS TERMOS DO PARECER DA ASSESSORIA DO CCMG. VENCIDOS, EM PARTE, OS CONSELHEIROS MARCELO NOGUEIRA DE MORAIS (REVISOR) E BERNARDO MOTTA MOREIRA, QUE O JULGAVAM PARCIALMENTE PROCEDENTE, PARA EXCLUIR DO LANÇAMENTO A MERCADORIA “ÁGUA FRIA”, POR ENTENDÊ-LA COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO. PELA IMPUGNANTE SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A, SUSTENTOU ORALMENTE O DR. TÉRCIO CHIAVASSA E, PELA IMPUGNANTE AIR LIQUIDE BRASIL LTDA, SUSTENTOU ORALMENTE O DR. RAFAEL GREGORIN E, PELA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL, A DRA. JOANA FARIA SALOMÉ. PARTICIPARAM DO JULGAMENTO, ALÉM DO SIGNATÁRIO E DOS CONSELHEIROS VENCIDOS, O CONSELHEIRO PAULO LEVY NASSIF.”

**Dos Argumentos da Coobrigada**

Quanto à interpretação das normas legais que regem a matéria, a Impugnação da Coobrigada segue a mesma linha de entendimento da Defesa apresentada pela Autuada.

Assim, aplicam-se ao presente tópico todas as conclusões anteriormente externadas, que sustentam a legalidade do encerramento do diferimento do ICMS efetuado pelo Fisco, uma vez que plenamente respaldado na legislação que rege a matéria, já analisada acima.

Quanto aos demais pontos, para se evitar repetições desnecessárias, ratifica-se integralmente a manifestação fiscal abaixo reproduzida (exceto a parte da prefacial já analisada nas “preliminares”), que refuta com muita propriedade os argumentos da Coobrigada, *in verbis*:

Manifestação Fiscal

**“... Impugnação II – Air Liquide Brasil Ltda – Coobrigada**

A coobrigada, Air Liquide Brasil Ltda, também apresentou impugnação ao Auto de Infração. Basicamente suas alegações são as mesmas da Spal, diferenciando-se nos seguintes pontos:

Preliminarmente alega ...

[...]

Outro ponto diferenciado na impugnação da Coobrigada é que ela traz partes do mesmo Laudo Pericial SPAL, anexado ao Auto de Infração, dos quais destacamos:

Ar Comprimido:

O material mantém contato físico com a matéria prima ou o produto final?

Resposta: SIM

Água Gelada:

O material mantém contato físico com a matéria prima ou o produto final?

Resposta: SIM

Vapor:

O material mantém contato físico com a matéria prima ou o produto final?

Resposta: SIM

**Sobre a Impugnação da Coobrigada:**

[...]

Quanto ao outro item da impugnação, que traz partes do mesmo Laudo Pericial SPAL, anexo ao Auto de Infração, gostaríamos de ressaltar os seguintes pontos que questionamos e foram esclarecidos no Laudo Explicativo SPAL, transcritos abaixo:

Ar Comprimido de Baixa Pressão:

1.2 Quando há consumo de bebida produzida pela SPAL, o produto consumido possui moléculas de ar recebida da Air Liquide em forma de ar comprimido?

Resp.: Não. O ar comprimido não é incorporado na bebida diretamente.

Água Gelada:

3.2 Quando há consumo de bebida produzida pela SPAL, o produto consumido contém água recebida da Air Liquide em forma de água gelada?

Resp.: Não há incorporação da água gelada de forma direta na bebida final.

Vapor:

2.4 Quando há consumo de bebida produzida pela SPAL, o produto consumido contém água recebida da Air Liquide, em forma de vapor?

Resp.: Não há incorporação da água em forma de vapor na bebida de forma direta durante a produção.

Portanto, a resposta correta para os questionamentos abaixo deveria ser: NÃO.

Ar Comprimido:

O material mantém contato físico com a matéria prima ou o produto final?

Resposta Correta: NÃO

Água Gelada:

O material mantém contato físico com a matéria prima ou o produto final?

Resposta Correta: NÃO

Vapor:

O material mantém contato físico com a matéria prima ou o produto final?

Resposta Correta: NÃO

Outra observação importante sobre a impugnação da Coobrigada é que ela traz partes do Laudo Pericial, que tratam do **Ar Comprimido em geral. Quando nossa autuação foi restrita ao Ar Comprimido de Baixa Pressão. Foi mantido o diferimento para o Ar Comprimido de Média Pressão e Ar Comprimido de Alta Pressão.**

Também em relação ao Vapor a impugnação da Coobrigada traz partes do Laudo Pericial que tratam de todas as funções deste; ao passo que nosso trabalho manteve o diferimento, quando este foi destinado à produção de Xarope Simples, na dissolução de açúcar (35%) e dissolução de concentrados (5%). **Ou seja, 40% do total de Vapor consumidos, não foram autuados.**

Por fim, os produtos foram classificados como materiais de uso e consumo em função de suas aplicabilidades no processo produtivo da SPAL. Senão

vejamos: **o Ar comprimido de Baixa Pressão** é utilizado para acionar válvulas e cilindros nas tubulações e equipamentos da fábrica. **A Água Fria** é utilizada para resfriamento da câmara fria e linhas de envase. Aliás, trata-se de uma solução de etilenoglicol, composta por 82% de água e 18% de etanol. Já **o Vapor** foi classificado como material de uso e consumo nas funções de limpeza de caixas de garrafas (garrafeiras) e no processo de sanitização dos tanques, tubulações e equipamentos.

**Nestas situações estes produtos não se enquadram no conceito de produto intermediário**, definido na Instrução Normativa SLT nº 01/86, pois tanto não integram ao novo produto, como também são utilizados marginalmente ou em linhas independentes da produção. Como demonstramos a ação destes produtos se dá sempre sobre vasilhames, equipamentos ou tubulações. Em todos os casos, não há contato dos materiais em análise com o produto fabricado pela Autuada (refrigerantes). Importante observar que, **no caso da Água Gelada (82% água/18% etanol), se houvesse esse contato, o produto fabricado se tornaria imprestável para consumo humano.**” (Grifou-se)

Por essas razões e as demais apresentadas anteriormente, verifica-se, uma vez mais, que o feito fiscal afigura-se correto, motivo pelo qual são legítimas as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

### **Da Sujeição Passiva**

A empresa fornecedora dos produtos ao estabelecimento autuado (Air Liquide Brasil Ltda) foi incluída no polo passivo da obrigação tributária, com fulcro no art. 21, § 1º, inciso III da Lei nº 6.763/75, uma vez que, apesar de intimada a efetuar o pagamento do ICMS relativo às operações objeto da presente autuação, informou que não efetuará tal recolhimento, por entender que o seu procedimento estava respaldado na legislação vigente.

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

[...]

§ 1º Respondem subsidiariamente pelo pagamento do imposto e acréscimos legais:

[...]

III - na hipótese de diferimento do imposto, o alienante ou remetente da mercadoria ou o prestador do serviço, quando o adquirente ou destinatário descumprir, total ou parcialmente, a obrigação, caso em que será concedido ao responsável subsidiário, antes da formalização do

crédito tributário, o prazo de trinta dias para pagamento do tributo devido, sem acréscimo ou penalidade.

A intimação acostada ao processo, direcionada à Coobrigada, comprova o cumprimento das determinações contidas no inciso III acima, demonstrando a correção do procedimento fiscal de incluir no polo passivo da obrigação tributária a empresa Air Liquide Brasil Ltda., com respaldo no dispositivo legal supracitado.

### **Da Arguição de Abusividade da Penalidade Aplicada**

A Autuada alega que *“não se pode concordar com a aplicação da multa de 50% do valor do imposto supostamente devido, tendo em vista a imprecisão de sua capitulação legal e o seu caráter abusivo, arrecadatório e confiscatório”*.

Acrescenta, nesse sentido, que, o que se depreende da leitura do Auto de Infração, é que *“o fundamento legal da multa imposta consistiu no artigo 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, que determina tão somente o seu percentual, fazendo menção, no que se refere à efetiva materialidade da suposta infração, no artigo 53, inciso III, da mesma lei”*.

Salienta, no entanto, que *“o referido artigo 53, III, que efetivamente descreve a conduta que enseja o pagamento da multa, não consta formalmente na indicação da base legal da penalidade indicada no Auto de Infração. Assim, embora a D. Fiscalização tenha aplicado a multa prevista no artigo 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, não foi indicado como fundamento legal da penalidade o disposto no artigo 53, inciso III, da mesma Lei, que descreve a conduta a ser penalizada com a referida multa, o que representa manifesto erro de capitulação legal no lançamento do crédito tributário, violando o artigo 142 do Código Tributário Nacional (‘CTN’)”*.

Sem razão, contudo a Impugnante.

O art. 53 da Lei nº 6.763/75 apenas estipula os parâmetros a serem observados na aplicação das penalidades previstas nos arts. 54, 55 e 56 do mesmo diploma legal.

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

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência - UFIR -, prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na data em que tenha ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado; (Nota:Conforme o § 1º do Art. 224, as menções, na legislação tributária estadual, à Unidade Fiscal de Referência - UFIR - consideram-se feitas à UFEMG, bem como os valores em UFIR consideram-se expressos em UFEMG.)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas ou da base de cálculo estabelecida pela legislação;

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;

V - o valor do imposto a ser informado em documento fiscal por exigência da legislação.

§ 1º As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

§ 2º O pagamento de multa não dispensa a exigência do imposto, quando devido, e a imposição de outras penalidades. (Grifou-se)

No presente caso, a aplicação da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 utiliza como parâmetro o valor do imposto não recolhido tempestivamente, no todo ou em parte, nos termos do inciso III acima, mas a valoração da penalidade está estipulada, apenas, no referido art. 56, inciso II.

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. (Grifou-se)

Além disso, como reconhece a própria Impugnante, o art. 56, inciso II faz expressa menção ao inciso III do art. 53 da Lei nº 6.763/75, não sendo necessária, pois, a sua informação à parte no campo próprio do Auto de Infração, destinado à citação da penalidade cominada.

Não há, portanto, qualquer ofensa ao art. 142 do CTN, pois, como afirmado no tópico relativo às preliminares, o Fisco determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, nos termos estabelecidos na legislação vigente, identificou corretamente o Sujeito Passivo da obrigação tributária, assim como aplicou de forma escoreita a penalidade cabível.

Acrescente-se que as questões de cunho constitucional suscitadas pela Autuada (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, constitucionalidade de dispositivos legais/regulamentares, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, “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”.

Especificamente em relação à multa de revalidação, há que se destacar que esta atende ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente prevista na Lei nº 6.763/75.

### **Da Arguição de Inaplicabilidade de Juros Sobre a Multa**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Também não assiste razão aos Impugnantes quando arguem a impossibilidade de incidência de juros de mora sobre os valores relativos à multa de revalidação.

Com efeito, a Resolução nº 2.880/97, editada com fulcro nos arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75, disciplina a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado, nos seguintes termos:

RESOLUÇÃO Nº 2.880, DE 13 DE OUTUBRO DE 1997  
(MG de 14/10/1997)

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.

[...]

§ 3º A taxa SELIC será divulgada, mensalmente, mediante Comunicado da Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais, relativamente ao mês anterior, no Diário Oficial de Minas Gerais.

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI). (Grifou-se)

Vê-se, pois, que os juros de mora cobrados pelo Estado, equivalentes à Taxa SELIC, incidem, por determinação legal, tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multas.

A ressalva contida no inciso II do art. 2º da referida resolução aplica-se exclusivamente à multa isolada (inexistente no presente processo), pois sobre esta os juros incidem somente a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração.

Deve ser rejeitada, portanto, a arguição dos Impugnantes, pois os juros exigidos estão devidamente respaldados na Lei nº 6.763/75 c/c Resolução nº 2.880/97.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante Air Liquide Brasil Ltda, sustentou oralmente o Dr. Rafael Gregorin, pela Impugnante Spal

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

Indústria Brasileira de Bebidas S/A, o Dr. Tércio Chiavassa e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Diógenes Baleeiro Neto. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Danilo Vilela Prado (Revisor) e André Barros de Moura.

**Sala das Sessões, 03 de março de 2022.**

**Alexandra Codo Ferreira de Azevedo**  
**Relatora**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Presidente**

CS/D

CCMIG