

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.261/14/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000171460-87  
Impugnação: 40.010131004-59  
Impugnante: Rima Industrial S/A  
IE: 073159937.03-84  
Proc. S. Passivo: Max Lansky/Outro(s)  
Origem: DF/Montes Claros

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAL DE USO E CONSUMO/ATIVO IMOBILIZADO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos destacados em notas fiscais de aquisição de materiais de uso e consumo e bens destinados ao ativo immobilizado do estabelecimento autuado, cujos créditos foram apropriados de uma só vez, em detrimento do aproveitamento regulamentar de 1/48 (um quarenta e oito avos) a cada mês, acarretando as exigências de ICMS, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, esta última majorada em 50% (cinquenta por cento), no tocante aos fatos ocorridos a partir de fevereiro de 2010, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do citado diploma legal, face à constatação de reincidência. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Devem ser excluídas as exigências relacionadas aos produtos Desengraxante Unichem TR-AGA-2 Unichemicals, Canto de Lâmina Esquerdo Trator de Esteira, Canto de Lâmina Direito Trator de Esteira e Cloreto de Cálcio Anidro em Pó, e também devem ser concedidos à Autuada créditos do imposto à razão de 1/48 mês, em relação seguintes bens do ativo immobilizado: Container de Polietileno 1000 Litros, Empilhadeira FD25 Forklift Truck 2,5 Ton. e Pallet retornável (Pallet Tampa-Base), observadas as normas contidas no art. 66, § 3º do RICMS/02.

**ALÍQUOTA DE ICMS – DIFERENCIAL – FALTA DE RECOLHIMENTO.** Constatada a falta de recolhimento do ICMS devido em aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo e de bens destinados ao ativo immobilizado do estabelecimento autuado, acarretando as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário retificado pelo Fisco, após análise dos argumentos da Defesa. Excluídas, pela Câmara de Julgamento, as exigências relacionadas aos bens classificados pelo Perito como produtos intermediários. Exigências fiscais parcialmente mantidas.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

Versa a presente autuação sobre a constatação das seguintes irregularidades:

1) Aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo e de bens destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento autuado, cujos créditos foram apropriados de uma só vez, em detrimento do aproveitamento regulamentar de 1/48 (um quarenta e oito avos) a cada mês;

2) Falta de recolhimento da diferença de alíquota relativa a aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo e de bens destinados a integrar o ativo imobilizado do estabelecimento autuado.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS não recolhido aos cofres públicos, apurado mediante recomposição da conta gráfica, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75, respectivamente, esta última majorada em 50% (cinquenta por cento), no tocante aos fatos ocorridos a partir de fevereiro de 2010, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do citado diploma legal, face à constatação de reincidência.

#### **Da Impugnação, manifestação do Fisco e providências determinadas pela Assessoria do CC/MG**

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 349/380, acompanhada de Parecer Técnico de fls. 392/428, requerendo, ao final, em síntese, que seja reconhecida a ilegitimidade do estorno de créditos e da cobrança do diferencial de alíquotas, pelo fato de os materiais não se classificarem como de uso e consumo, e, pelo princípio da eventualidade, caso não se entenda serem os bens descritos como embalagens ou produtos intermediários, sejam reconhecidos como bens do ativo permanente, e ainda, por fim, que seja realizada perícia técnica para comprovação de seus argumentos, indicando quesitos às fls. 377/378.

Após analisar os argumentos e documentos apresentados pela Impugnante, o Fisco retifica o crédito tributário, nos termos dos demonstrativos de fls. 430/516, e concede novo prazo à Autuada para pagamento das exigências remanescentes ou aditamento de sua impugnação.

Regularmente cientificada (fls. 519/520), a Impugnante adita sua Impugnação às fls. 522/555, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 592/597.

A Assessoria do CC/MG determina a realização da diligência de fls. 604/605, que gera as seguintes ocorrências: (i) nova retificação do crédito tributário (fls. 617/684); (ii) aditamento da impugnação (fls. 720/753); e (iii) réplica fiscal (fls. 867/896).

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 906/934, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e pela rejeição da prefacial arguida e no mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação efetuada pelo Fisco às fls. 617/684, efetuando-se, ainda, as seguintes retificações: (i) cancelamento das exigências relativas ao produto Desengraxante (código nº “33-513-252”); (ii) concessão à Autuada de créditos do imposto à razão de 1/48 mês, em relação aos seguintes bens do ativo imobilizado: Container de Polietileno 1000 Litros (código nº “03-031-029” – fls. 21), Empilhadeira FD25 Forklift Truck 2,5 Ton. (código nº “30-

284-1362” – fls. 22); (iii) Pallet retornável (Pallet Tampa-Base – código nº “03-021-031” – fls. 35).

### **Da Perícia**

Em sessão realizada no dia 22/05/13, a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, defere o pedido de perícia formulado pela Impugnante (fls. 376/378 e 551/554) e solicita ao Perito que esclareça “se os produtos relacionados na planilha de fls. 618/629, remanescentes da exigência de estorno de crédito, após as reformulações promovidas pelo Fisco, são utilizados no processo produtivo da Autuada e se adéquam ao conceito de produto intermediário, como previsto na Instrução Normativa nº 01/86; de material de embalagem para fins do creditamento do ICMS, nos termos da legislação tributária mineira; ou, se tratam de bens passíveis de enquadramento no conceito de ativo imobilizado, nos termos da Instrução Normativa nº 01/98. Em caso afirmativo, informar o valor unitário do bem adquirido, o local de sua utilização, a atividade desenvolvida, a função desempenhada e a vida útil do bem”.

Após as providências cabíveis, o Perito designado pelo Delegado Fiscal da DF/Montes Claros apresenta o “Relatório Pericial” acostado às fls. 974/981, complementado pela planilha de fls. 982/983.

### **→ Das Respostas aos Quesitos da Impugnante:**

#### **Quesito nº 1 (Impugnante):**

Qual é a conceituação dos denominados produtos intermediários para fins de crédito de ICMS, tomando por base o histórico legislativo do Estado de Minas Gerais e Jurisprudencial?

#### **Resposta do Perito (literal):**

Tomando por base o histórico legislativo do Estado de Minas Gerais e a Jurisprudência Administrativa, a conceituação para fins de crédito de ICMS encontra-se sintetizada no 3º e 4º §§ da Instrução Normativa SLT nº 1 de 20 de fevereiro de 1986 (IN SLT nº 01/86), a saber:

produto intermediário (material secundário) é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integrar-se ao novo produto;

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

#### **Quesito nº 2 (Impugnante):**

Favor responder, com base nos produtos em comento nos autos, se há integração de um produto na fabricação de outro (produto fabricado), com a perda de suas características ou qualidades (do produto integrado), ao participar no processo industrial, quer de forma direta ou indireta, que venha a ter-se a definição de matéria-prima, neste caso, analisando-se um dos exemplos explicitados no LAUDO TÉCNICO acostado na peça impugnatória.

**Resposta do Perito (literal):**

SIM. Como exemplo explicitado no LAUDO TÉCNICO acostado na peça impugnatória na produção de Ferro-ligas, foram citadas como matérias-primas o CARVÃO VEGETAL, os minerais DOLOMITA, QUARTZO, HEMATITA e elementos ligas como ALUMÍNIO, ZINCO, MANGANÊS, CÁLCIO-SILÍCIO, todos citados no segundo parágrafo do tópico nº 3.1.1 do LAUDO TÉCNICO, fls. 845 a do PTA.

**Quesito nº 3 (Impugnante):**

Favor responder, com base nos produtos em comento nos autos, se há integração de um produto na fabricação de outro (produto fabricado), sem a perda de suas características ou qualidades (do produto integrado), ao participar no processo industrial, quer de forma direta ou indireta, que venha a ter-se a definição de produto intermediário, neste caso, analisando-se um dos exemplos explicitados no LAUDO TÉCNICO acostado na peça impugnatória.

**Resposta do Perito (literal):**

NÃO. Após análise minuciosa dos LAUDOS TÉCNICOS de fls. 392/402 – 797/807, 558/568 – 843/842, 581/589 – 834/842 do PTA não se vislumbrou a evidência de nenhum item que possa fazer parte da composição dos produtos Ferro Ligas e/ou dos produtos peças injetadas de ligas de magnésio e alumínio e ao mesmo tempo sem a perda de suas características. Portanto, para o quesito em questão, a rigor não se vislumbrou, nos laudos citados, nenhum item que venha a ter a definição de produto intermediário consoante a definição da IN SLT nº 01/86.

**Quesito nº 4 (Impugnante):**

Favor responder, com base nos produtos em comento nos autos, se não há integração de um produto ao outro, mas apenas o seu consumo no processo de fabricação, ainda que com perda de suas características ou qualidades, tem-se a definição de produto secundário, neste caso, analisando-se um dos exemplos explicitados no LAUDO TÉCNICO acostado na peça impugnatória.

**Resposta do Perito (literal):**

Sim. No entender desse perito a **Granalha de aço** utilizada no jateamento de peças fundidas, citação feita no LAUDO TÉCNICO às fls. 394 do PTA, é um exemplo clássico de consumo imediato e integral no processo de fabricação, porém, sem integração ao produto final. Portanto, a mistura em comento se afigura, de acordo com a definição extensiva da IN SLT nº 01/86, como produto intermediário ou produto secundário como queiram.

**Quesito nº 5 (Impugnante):**

Há a equiparação dos conceitos de produto intermediário e de produto secundário, bem como a expressa admissão de que produtos consumidos no respectivo processo industrial também devem gerar o crédito do ICMS, porque pertencem àquela categoria de fatores produtivos necessários para a fabricação do *output*, ou seja, do produto final?

**Resposta do Perito (literal):**

No entender desse perito, para o assunto em questão, o produto secundário que se caracteriza por ser item, pode-se dizer, de menor relevância na composição do produto final do que a matéria-prima empregada se equipara sim ao conceito de produto intermediário.

Quanto à geração de crédito de ICMS referente a produtos de uso e consumo no processo industrial, há de se observar as restrições impostas nas legislações estaduais. No tocante ao Estado de Minas Gerais o direito de creditamento do ICMS relativo a produtos usados ou consumidos no processo industrial restringe-se àqueles tidos como produto intermediário conforme definição e considerações contidas na Instrução Normativa SLT nº 01/86.

**Quesito nº 6 (Impugnante):**

Queira o Sr. *Expert* certificar-se:

- a) A partir da definição de produtos intermediários, se eles são essenciais ao processo de fabricação;
- b) Se a essencialidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado e o respectivo processo industrial;
- c) Se a falta deste produto intermediário implicar a descontinuidade do processo fabril, então o produto é considerado essencial?

**Resposta do Perito (literal):**

a) Tanto na definição clássica como na definição extensiva (IN SLT nº 01/86), os produtos intermediários, para que assim sejam considerados, necessariamente devem estar inseridos no processo de fabricação/industrialização e, além disso, devem ser consumidos direta e integralmente no processo ou integrarem os produtos resultantes. Por esse prisma, não restam dúvidas de que os produtos intermediários são essenciais, diria não “ao”, mas sim “no” processo de fabricação.

b) Diria que tal essencialidade se mede pela relação de dependência entre o produto final e o intermediário, ou seja, para ser considerado produto intermediário na fabricação de outro produto, o intermediário deve integrar o produto final ou mesmo não integrando, consumir-se imediata e integralmente na sua obtenção em função de contato físico direto entre um e outro.

c) Via de regra o produto intermediário sempre é essencial na obtenção de novo produto e só pode ser considerado como tal no processo fabril se nele estiver presente ou a ele estiver destinado com objetivo de integrar o produto final ou consumir-se na obtenção deste.

**Quesito nº 7 (Impugnante):**

Queira o Sr. *Expert*, indicar, dentre os itens arrolados nos autos, quais possuem a condição de:

- a) Integração ao produto, configurando-se específico ao produto;
- b) Consumo no processo, configurando-se essencial ao processo;

c) Uso e Consumo, configurando-se não específico, não essencial e com mero desgaste.

**Resposta do Perito (literal):**

a) A rigor não se observa na listagem de fls. 618/629 nenhum item de integração aos produtos fabricados. Porém, observa-se que alguns itens merecem parecer individual pela especificidade de sua participação no processo tanto de fabricação quanto expedição. Tais informações são apresentadas na planilha anexa ao final deste relatório.

b) Genericamente na avaliação deste perito a grande maioria dos itens relacionados pode ser classificada como itens de consumo na área industrial da autuada sendo ligados direta ou indiretamente aos processos de produção da mesma, ou seja: em máquinas, equipamentos e sistemas, sendo considerados essenciais à manutenção das atividades da empresa.

c) Respondendo a esse quesito diria, a grosso modo, que nesse grupo incluiria as ferramentas e utensílios de uso geral incluídas na listagem e também itens como telhas, tintas e outros típicos das instalações do estabelecimento etc.

**Quesito nº 8 (Impugnante):**

Os materiais indicados nos autos como sendo de embalagem são efetivamente utilizados e essenciais para a comercialização e atendimento ao cliente ou para emprego diretamente nos processos de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, ou compõe, a protege ou asseguram a resistência às embalagens?

**Resposta do Perito (literal):**

Cumpra observar que conforme pesquisa realizada na internet, sítio , 03 (três) são as classificações para a embalagem, a saber:

● **Embalagem de venda ou embalagem primária:** envoltório ou recipiente que se encontra em contato direto com os produtos.

Ex.: frasco ou  de .

● **Embalagem grupada ou embalagem secundária:** é a embalagem destinada a conter a embalagem primária ou as embalagens primárias.

Ex.: caixinha de remédio que contém o pote de remédio;

● **Embalagem de transporte ou embalagem terciária:** utilizada para o transporte, protege e facilita a armazenagem dos produtos.

Ex: .

Admitindo como tecnicamente corretas as definições/classificações descritas, passa-se à resposta do questionamento.

De forma geral, observadas as considerações contidas na planilha anexada ao final deste relatório (planilha de itens 1 a 34 – itens extraídos da relação de fls. 618/629 do PTA), esta perícia avalia que:

● Os materiais correspondentes aos itens de 28 a 32 compõem as embalagens de classificação terciária. São fornecidos por precaução sendo essenciais à segurança dos produtos especialmente na fase de transporte rodoviário;

• Os materiais correspondentes aos itens de nº 5 a 27 e 33 a 34 efetivamente são aplicados na embalagem direta de produtos bem como na reunião de várias embalagens com produtos formando um volume único para expedição como pode ser visto nas fotos às fls. nº 819 a 822 do PTA. Assim sendo, tais itens foram avaliados como passíveis de classificação ora como embalagem primária, ora secundária e/ou terciária.

-----  
→ **Das Respostas aos Quesitos do Fisco:**

**Quesito nº 1 (Fisco):**

Queira o Senhor Perito informar se apenas a importância de um item no processo produtivo, sem que este tenha contato com os insumos de produção é considerada na IN nº 01/86, parâmetro para classificação deste item como Produto Intermediário.

**Resposta do Perito (literal):**

NÃO. A importância do item no processo produtivo não é critério de classificação como produto intermediário. O critério básico para essa classificação no que tange a IN SLT nº 01/86 é a integração física do item na composição do produto final, seja no estado que se encontra, seja de forma alterada.

Extensivamente admite-se também como produto intermediário, com as devidas considerações da IN SLT nº 01/86, os produtos que embora não integrem, sejam consumidos imediata e integralmente no curso do processo de obtenção do produto final.

**Quesito nº 2 (Fisco):**

O perito deve informar se nos limites da legislação tributária estadual mineira é possível a classificação fiscal de um item utilizado na área industrial como produto intermediário, sem que ocorra, com este item, o contato com os insumos de produção em sua linha principal de fabricação e sem que ocorra, em função deste contato, o seu desgaste ou sua absorção de forma contínua e gradativa até resultar acabado, esgotado, inutilizado por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial.

**Resposta do Perito (literal):**

NÃO. Considerando que IN SLT nº 01/86 é o instrumento da legislação estadual mineira que estabelece os contornos daquilo que é passível de enquadramento como produto intermediário e considerando também que os termos em destaque do questionamento acima representam a negação do que estabelece a IN SLT nº 01/86, conclui-se que qualquer produto que enquadre na hipotética situação não é passível de enquadramento como produto intermediário pelo menos para efeitos de apropriação de crédito de ICMS no âmbito da legislação estadual mineira.

**Quesito nº 3 (Fisco):**

O perito deve informar se o Fisco está correto nas hipóteses que em função do seu dever de ofício estorna o crédito fiscal relativo às entradas de partes e peças

utilizadas por um contribuinte em reparos em equipamentos industriais nas situações em que estas partes e peças não desenvolvam atuação particularizada, essencial e específica dentro da linha de produção, sem que estas partes e peças tenham contato físico com os insumos do produto que se industrializa, embora preservada a estrutura que as contém.

**Resposta do Perito (literal):**

SIM. Salvo situações previstas nos §§ 6º e 7º, art. 66 do RICMS/02, a hipótese aventada possui amparo legal e regulamentar na legislação estadual mineira para a realização do estorno.

**Quesito nº 4 (Fisco):**

O Ilustre *expert* deve informar se o aproveitamento de crédito relativo às entradas de produtos destinados ao ativo permanente do estabelecimento pode ter o seu crédito fiscal aproveitado integralmente por ocasião de sua entrada na empresa. Caso a resposta seja negativa, queira o digno perito informar como o contribuinte deve proceder, inclusive no que diz respeito, quando for o caso, à diferença de alíquota.

**Resposta do Perito (literal):**

O aproveitamento de crédito de ICMS relativo a bem destinado ao ativo permanente da empresa está sujeito a regras específicas não sendo permitido o aproveitamento integral por ocasião de sua entrada.

Para creditar-se desse imposto, o contribuinte mineiro deverá observar o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º e 12 a 19 do art. 66 do Decreto nº 43.080 de 13 de dezembro de 2002 (Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais – RICMS/02).

**Quesito nº 5 (Fisco):**

Queira o ilustre *expert* informar para cada um dos itens objeto do estorno que compõe a peça fiscal se este item atende ao disposto na Instrução Normativa nº 01/86 e o embasamento de sua resposta.

**Resposta do Perito (literal):**

Com relação a cada um dos itens objeto de estorno listados na relação de fls. 618/629 da peça fiscal, a perícia, acompanhada de profissionais da empresa, procurou identificar o local de sua aplicação, sua função específica, sua classificação e chegou à conclusão que apenas os itens 1 a 4 da planilha anexa ao final deste relatório atendem ao disposto na IN nº 01/86. Quanto ao embasamento da resposta, vide parecer correspondente na citada planilha.

**Quesito nº 6 (Fisco):**

Ao perito se pede que informe o que caracteriza uma embalagem dentro dos pressupostos da legislação tributária mineira e, em paralelo, informe também se há diferença entre embalagem e acondicionamento de carga.

**Resposta do Perito (literal):**

Esse perito entende que a caracterização de embalagem é uma seja ela nos pressupostos da legislação tributária mineira ou não. No contexto geral, de acordo com

o dicionário da língua portuguesa, embalagem é **invólucro usado para conter, proteger, transportar e/ou apresentar mercadorias**. Esse perito entende também que a **embalagem de carga** e o **acondicionamento de carga** são termos ou expressões muito próximas, sendo que na embalagem de carga seguramente estariam sendo agregados os elementos de contenção, proteção etc., etc. para a carga como um todo.

-----  
→ **Das Respostas aos Quesitos da Câmara:**

A 3ª Câmara de Julgamento solicitou ao Perito Oficial que esclarecesse se os produtos relacionados na planilha de fls. 618/629 são utilizados no processo produtivo da autuada e se adéquam aos seguintes conceitos:

- 1) De produto intermediário, como previsto na Instrução Normativa nº 01/86;
- 2) De material de embalagem para fins de creditamento do ICMS, nos termos da legislação tributária mineira;
- 3) Ou, se tratam de bens passíveis de enquadramento no conceito de imobilizado, nos termos da Instrução Normativa nº 01/98. Em caso afirmativo, informar o valor unitário do bem adquirido, o local de sua utilização, a atividade desenvolvida, a função desempenhada e a vida útil do bem.

As respostas do I. Perito, foram no seguinte sentido:

**Quanto ao quesito nº 1:**

Na avaliação deste Perito apenas os itens de numeração sequencial 1 a 4 listados na planilha anexa ao final deste relatório, são utilizados no processo produtivo da Autuada e se adéquam ao conceito de produto intermediário, como previsto na Instrução Normativa nº 01/86.

Quanto aos demais itens constantes da listagem de fls. 618/629 do PTA, apesar de direta ou indiretamente aplicados no processo produtivo da empresa pode-se dizer em caráter geral que constituem itens de manutenção de reparos, reforma, reposição, bem como itens aplicados em linhas marginais à de fabricação sem manutenção de contato físico direto com o produto que se industrializa, portanto, a perícia avalia que não se adéquam ao conceito de produto intermediário previsto na Instrução Normativa SLT nº 01/86.

**Quanto ao quesito nº 2:**

Conforme levantamentos e informações colhidas no estabelecimento por ocasião da visita à empresa, este perito avalia os itens de numeração sequencial 5 a 27 e 33 a 34 listados na planilha anexa a ao final deste relatório, como integrantes de embalagens de classificação ora primária, ora secundária e/ou terciária conforme definições contidas na resposta ao quesito de nº 8 formulado pela Requerente.

Observa-se um pequeno percentual das fitas de aço, algo girando em torno de 5% (cinco por cento), tem destinação diversa como, por exemplo, calços de ferramentas nas máquinas injetoras, amarração de peças para manutenção etc.

Já em relação aos itens de numeração sequencial 28 a 32 (lonas) da mesma planilha, que eventualmente, pela característica, também poderiam ser enquadrados como material de embalagem a perícia constatou que sua utilização é destinada a função diversa conforme detalhado no parecer correspondente registrado na citada planilha.

**Quanto ao quesito nº 3:**

Na avaliação deste Perito, nenhum dos itens listados na relação de fls. 618/619 do PTA se enquadra no conceito de ativo imobilizado nos termos da Instrução Normativa DLT nº 01/98.

-----  
→ **Da Manifestação das Partes:**

A Impugnante acosta aos autos a planilha de fls. 988/989, elaborada pelo seu Assistente Técnico, onde constam informações adicionais sobre os produtos objeto da autuação.

Manifestando-se às fls. 994, o Fisco solicita a manutenção das exigências remanescentes, por entender que a perícia ratificou todo o trabalho fiscal.

**Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, em novo parecer de fls. 997/1.035, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação efetuada pelo Fisco às fls. 617/684, efetuando-se, ainda, as seguintes retificações: (i) cancelamento das exigências relativas aos produtos Desengraxante Unichem TR-AGA-2 Unichemicals”, “Canto de Lâmina Esquerdo Trator de Esteira”, “Canto de Lâmina Direito Trator de Esteira” e “Cloreto de Cálcio Anidro em Pó”; (ii) concessão à Autuada de créditos do imposto à razão de 1/48 mês, em relação aos seguintes bens do ativo imobilizado: Container de Polietileno 1000 Litros (código nº “03-031-029” – fls. 21), Empilhadeira FD25 Forklift Truck 2,5 Ton. (código nº “30-284-1362” – fls. 22) e 3) Pallet retornável (Pallet Tampa-Base – código nº “03-021-031” – fls. 35).

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CC/MG decorreu do disposto no inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335/11.

---

***DECISÃO***

Os fundamentos expostos nos pareceres da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações e adaptações de estilo.

**1. Do Mérito:**

Conforme relatado, decorre o presente lançamento da constatação de que a Autuada praticou as seguintes irregularidades:

1) recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2010, em função de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento e

de bens destinados ao ativo imobilizado, cujos créditos foram apropriados de uma só vez, em detrimento do aproveitamento regulamentar de 1/48 (um quarenta e oito avos) a cada mês, pelo que se exigiu ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mesma lei, majorada a partir de fevereiro de 2010 devido à reincidência, conforme o disposto nos §§ 6º e 7º do art. 53 da já citada lei.

2) falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota por ocasião da entrada dos materiais citados no item anterior, oriundos de outra Unidade da Federação, pelo que, exigiu-se ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

### **1.1. Da Arguição de Decadência (2006):**

A Impugnante argui a decadência do crédito tributário, relativo ao período 01/01/06 a 31/10/06 (fls. 722/725), baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

No entanto, este E. Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, no qual o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2006, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/07, findando-se somente em 31/12/11.

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

No presente caso, não houve pagamento integral do ICMS devido, em função de aproveitamento indevido de créditos do imposto e da falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota. Inexistindo o pagamento, não há que se falar em homologação do lançamento e sim em **exigência de ofício** do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, que foi fielmente cumprido, conforme demonstrado anteriormente.

Nesse sentido decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

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

Processo: AgRg no AREsp 76977 RS 2011/0191109-3

Relator(a): Ministro HUMBERTO MARTINS

Publicação: DJe 19/04/2012

### **Ementa**

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. □, □, DO □. PRECEDENTES.

1. A jurisprudência do STJ firmou o entendimento no sentido de que, havendo creditamento indevido de ICMS, o prazo decadencial para que o Fisco efetue o lançamento de ofício é regido pelo art. 173, I, do CTN, contando-se o prazo de cinco anos, a partir do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, donde se deduz a não ocorrência, *in casu*, da decadência do direito de o Fisco lançar os referidos créditos tributários.

2. "Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando ocorre o recolhimento em desconformidade com a legislação aplicável, deve a autoridade fiscal proceder ao lançamento de ofício (□, art. □), iniciando-se o prazo decadencial de cinco anos no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito (art. □, □, do □)." (REsp 973189/MG, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 04/09/2007, DJ 19/09/2007, p. 262). Agravo regimental improvido. Decisão Unânime.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2006 somente expirou em 31/12/11, conforme disposto no inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo portanto, a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Impugnante foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 01/11/11 (fls. 05).

### **1.2. Da Irregularidade "1" - Aproveitamento Indevido de Créditos:**

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo e de bens destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento autuado, cujos créditos foram apropriados de uma só vez, em detrimento do aproveitamento regulamentar de 1/48 (um quarenta e oito avos) a cada mês.

Os produtos objeto da glosa de créditos foram distribuídos pelo Fisco em 06 (seis) relações (quadros) distintas, a saber:

#### **1.2.1. Dos Quadros n<sup>os</sup> "1" e "3" (fls. 13/33 e 35/36) - Com o Resultado da Perícia:**

Referem-se a partes e peças e produtos diversos, considerados como materiais de uso e consumo, por não se enquadrarem no conceito de produtos intermediários, nos termos da Instrução Normativa n<sup>o</sup> 01/86 (vide *Anexos I e II elaborados pela Assessoria do CC/MG e constantes às fls. 935/947*).

Esses produtos dos quadros retrocitados foram migrados para o quadro de fls. 618/629, após as retificações do crédito tributário efetuadas pelo Fisco.

Esclareça-se que, após a diligência de fls. 604/605, o Fisco cancelou as exigências relativas aos seguintes itens (vide fls. 23, 28/30 e 872/873):

PLANILHA "1" - FLS. 13/33 - PRODUTOS COM EXIGÊNCIAS CANCELADAS			
DESCRIÇÃO	CÓDIGO DO PRODUTO	DESCRIÇÃO	CÓDIGO DO PRODUTO
GRELHA EM AÇO MANGANÊS	"34-574-481"	SERVIÇO DE FABRIC. GRELHA P/MOINHO	"40-498-0107" e "40-690-2250"
SERVIÇO DE MONTAGEM DE FORMA P/REDUÇÃO	"40-498-0052" e "40-690-1458"	SERVIÇO DE MONTAGEM CONJ. BASE COLUNA	"40-498-0041" e "40-690-132"
SERVIÇO DE MONTAGEM D/CALHAS VIBRATÓRIAS NOS POÇOS	"40-498-1759"	SERVIÇO DE MONTAGEM DE CAMISAS FSI	"40-498-0032"
SERVIÇO DE MONTAGEM DE COPO P/ADIÇÃO DE ALUMÍNIO BERILIO	"40-498-0102"	SERVIÇO DE MONTAGEM DE COPOS	"40-498-0080" e "40-690-1902"
SERVIÇO DE MONTAGEM DE FUNIL	"40-498-0084" e "40-690-1910"	SERVIÇO DE MONTAGEM DE FUNIL DE RECEBIMENTO DE BANHO	"40-690-2506"
SERVIÇO DE TRATAMENTO TÉRMICO	"40-690-5049", "40-690-5050", "40-690-5051" e "40-690-5052"	TELAS DIVERSAS (FL. 30)	"02-015-0174", "02-015-0176", "02-015-322", "02-015-320", "02-015-323", "02-015-0182", "02-015-0180", "02-015-288" e "02-015-247"

As explicações do Fisco para o cancelamento das exigências relativas aos produtos retrocitados podem ser verificadas por intermédio das respostas (fls. 872/873) aos subitens "2.4" a "2.5.1", da diligência de fls. 604/605.

#### **- Dos Argumentos da Impugnante Referentes aos Quadros n<sup>os</sup> "1" e "3":**

A Impugnante cita, inicialmente, que "a fiscalização justifica a autuação afirmando tão somente que os itens não possuem contato com o produto, sendo,

*supostamente, essa condição essencial para a caracterização de um produto intermediário”.*

Porém, na visão da Impugnante “*é de suma importância observar que os bens em questão consistem em materiais intermediários, auxiliares ou bens utilizados na atividade industrial, pois necessariamente participam da consecução do objeto da atividade empresarial. Ditas mercadorias, são essenciais ao produto final e/ou perdem totalmente suas características físico-químicas, sendo, assim, indispensável na consecução dos objetivos sociais da impugnante”.*

Enfatiza que “*a questão é de tamanha clareza que a jurisprudência se firmou no sentido de que aspecto primordial para a caracterização de um produto intermediário é sua imprescindibilidade ao processo produtivo”.*

Destaca que “*a interpretação sistemática da legislação tributária nos leva à conclusão de que o crédito de ICMS até o momento autorizado pelo Estado de Minas Gerais consiste naquele decorrente da aquisição de bens essenciais à produção, sem os quais o processo produtivo se interrompe”.*

Entende ainda que está devidamente comprovada nos autos “*a natureza de produtos intermediários daqueles descritos na 1ª e na 3ª relação de itens constantes do relatório elaborado pelo fiscal, donde se conclui pela legitimidade do creditamento e pela necessidade de cancelamento da autuação”.*

No entanto, **não** é a essencialidade, por si só, que determina a condição de produto intermediário para fins de apropriação de crédito, condição esta que se encontra subordinada ao disposto no art. 66 do RICMS/02 c/c a Instrução Normativa nº 01/86.

O aproveitamento de créditos é vinculado, portanto, à existência de previsão legal para sua admissão e não ao fato do material ser essencial ao desenvolvimento das diversas atividades exercidas pelos diversos setores da indústria.

De acordo com a Instrução Normativa nº 01/86, produto intermediário é aquele que, empregado **diretamente** no processo de industrialização, integra-se ao novo produto, e também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

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

Define, ainda, como produto intermediário aquele que desde o início de sua utilização na linha de produção, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado ou inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica, sem comportar recuperação de seu todo ou de seus elementos.

**Exclui desse conceito, ferramentas, instrumentos ou utensílios**, que embora se desgastem ou se deteriorem no processo de industrialização - como aliás

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

Excepciona, entretanto, considerando-as como produtos intermediários, 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.

Como bem enfatizado pelo Fisco, **as partes e peças** relacionadas nos Quadros “1” e “3” (fls. 13/33 e 35/36 – vide Anexos I e II elaborados pela Assessoria do CC/MG, fls. 935/947), **não** desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, **em contato físico com o produto em elaboração (não têm contato físico)**, **não** sendo caracterizadas como produtos intermediários.

Corroborar esse entendimento a decisão do Supremo Tribunal Federal no RE 195.894-4, que foi assim ementada:

“IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – OBJETO. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE VISA AFASTAR O RECOLHIMENTO DUPLO DO TRIBUTO, ALCANÇANDO HIPÓTESE DE AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA E OUTROS ELEMENTOS RELATIVOS AO FENÔMENO PRODUTIVO. A EVOCACÃO É IMPRÓPRIA EM SE TRATANDO DE OBTENÇÃO DE PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS, EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E MATERIAL DE MANUTENÇÃO.”  
(GRIFOU-SE)

Sob a ótica do art. 66, §§ 3º e 6º do RICMS/02 ou da própria Instrução Normativa nº 01/98, as partes e peças somente geram direito a créditos do imposto se a substituição destas resultar em aumento da vida útil dos bens que integrarem.

§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento observará o seguinte:

### **Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2011**

§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento observará, além do disposto nos §§ 7º a 10 do artigo 70 deste Regulamento, o seguinte:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 6º Será admitido o crédito, na forma do § 3º deste artigo, relativo à aquisição de partes e peças empregadas nos bens a que se refere o parágrafo anterior, desde que:

I - a substituição das partes e peças resulte aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 (doze) meses; e

II - as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado.

Caber lembrar que este E. Conselho sempre adotou a citada condição (*aumento da vida útil do bem*) para concessão de créditos relativos a partes e peças, mesmo antes da previsão regulamentar, conforme demonstra, a título de exemplo, o Acórdão nº 2.927/04/CE, *in verbis*:

### ACÓRDÃO 2.927/04/CE:

“... ”

PELAS CARACTERÍSTICAS DAS MERCADORIAS, ELAS **FORAM ADQUIRIDAS PARA MANTER OS BENS EM BOAS CONDIÇÕES DE USO (MANUTENÇÃO) E PARA REPAROS**, A FIM DE QUE ELES VOLTEM A TER BOAS CONDIÇÕES DE USO.

AS MERCADORIAS ADQUIRIDAS NÃO ATENDEM A NENHUM DOS REQUISITOS QUE LHE ENQUADREM COMO BEM CAPITALIZÁVEL, OU SEJA, **NÃO AUMENTAM O TEMPO DE VIDA ÚTIL DO BEM**, EM PRAZO SUPERIOR A UM ANO; NÃO AUMENTAM SUA CAPACIDADE DE PRODUÇÃO; NÃO REDUZ SEUS CUSTOS DE OPERAÇÃO; NEM TAMPOUCO CONTRIBUEM PARA O AUMENTO DOS BENEFÍCIOS GERADOS PELO BEM.

...” (GRIFOU-SE)

Ressalte-se que, no que se refere ao ativo imobilizado, o direito ao crédito se dá em relação àqueles bens que, além de imobilizados, têm por finalidade a utilização efetiva e específica na atividade relacionada à tributação do ICMS (vinculação à produção industrial), o mesmo acontecendo com as partes e peças, quando equiparadas a bens do ativo.

Com relação às partes e peças equiparáveis (ou passíveis de equiparação) a bens do ativo, a Impugnante **não** trouxe aos autos qualquer prova no sentido de que a reposição das peças aumenta o tempo de vida útil do bem, em prazo superior a um ano.

Quanto a esse tema, o Acórdão nº 20.182/11/1ª é bastante esclarecedor, ao afirmar que cabe à empresa autuada comprovar, para fins de direito a créditos do imposto, que as partes e peças geram aumento da vida útil do bem em que empregadas, *verbis*:

“QUANDO SE TRATAR DE PARTES E PEÇAS, PORTANTO, CABE À AUTUADA COMPROVAR QUE A SUBSTITUIÇÃO NÃO DECORRE DE MEROS REPAROS E MANUTENÇÃO (COMO EFETIVAMENTE CONTABILIZOU TAIS AQUISIÇÕES), MAS SIM DE UMA REFORMA QUE AUTORIZA AFIRMAR QUE O BEM FOI RENOVADO, COM AUMENTO DA VIDA ÚTIL PELO PRAZO SUPERIOR A 12 (DOZE)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MESES, TUDO DEVIDAMENTE DEMONSTRADO E CONTABILIZADO NOS TERMOS DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE.

A RESTRIÇÃO IMPOSTA PELA LEGISLAÇÃO MINEIRA ENCONTRA RESPALDO EXATAMENTE NA LEI CONTÁBIL UTILIZADA NA FUNDAMENTAÇÃO DA IMPUGNANTE, E, EM ESPECIAL, NOS §§ 1º E 2º DO ART. 301 DO REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA”

Ressalta-se que tal comprovação necessitaria de realização de prova pericial, pois tal fato (aumento da vida útil de bem do imobilizado) deveria constar de sua própria escrita contábil, nos termos da legislação própria que rege a matéria.

No entanto, como mencionado anteriormente a 3ª Câmara deferiu a realização de prova pericial e formulou quesitos específicos para as partes e peças que serão analisados adiante.

Os demais produtos listados nos Quadros “1” e “3”, como os produtos de proteção individual (blusões, botas, botinas, calças, capas, óculos, máscaras, etc.), por exemplo, pelas próprias características, também não se enquadram no conceito de produtos intermediários, pois não são insumos de produção.

Assim, observadas as retificações já promovidas pelo Fisco, a glosa dos créditos afigura-se correta, seja pela ótica da Instrução Normativa nº 01/86, seja pela falta de atendimento dos requisitos previstos no art. 66, § 6º do RICMS/02.

Cabe reiterar que o Fisco cancelou as exigências relativas aos produtos “Telas” diversas para peneiramento e “Grelha em Aço Manganês”, tendo sido acatados, portanto, os argumentos da Impugnante referentes a estes produtos (fls. 565/567 e 850/852 – fotos às fls. 574/580 e 859/865).

Nos tópicos a seguir serão analisados questionamentos específicos da Impugnante, contidos em “Pareceres Técnicos” por ela acostados aos autos.

**a) Dos Argumentos Relativos ao Produto “Desengraxante” Para Peças Usinadas** (fls. 399/400 e 804/505 – Referente ao Quadro “3” – fls. 35/36 – Fotos às fls. 428 e 833):

*De acordo com a Impugnante, “uma importante etapa do processo final de produção dos blocos de Motores Usinados é a etapa de lavagem das peças usinadas. Um Bloco de Motor, em operação em um veículo, apresenta circulação constante de óleo em canais usinados para atender suas funções operacionais. Num motor em funcionamento, se o óleo deixar de circular por estes canais usinados no bloco de motor devido a entupimento dos canais por conta de sujeira acumulada no processo de usinagem destas peças, o motor passa a não ser lubrificado e funde (quebra do motor)”.*

*Segundo sua afirmação, “por esta razão, o cliente final (Volkswagen) exige em sua especificação um limite máximo de Sujidade nos Blocos de Motores Usinados. Para atender esta especificação, as peças usinadas precisam ser lavadas em lavadoras especiais, que operam com pressão e temperatura elevadas”.*

Nesse sentido, a Impugnante informa que “a água usada no processo de lavagem das peças usinadas precisa ser aditivada com Desengraxantes especiais. Este

*produto tem contato direto com as peças usinadas e são completamente consumidos no processo de industrialização”.*

*Diante disso, entende que o “Desengraxante usado para lavagem de peças usinadas é um produto dito intermediário, consumido integralmente no processo de industrialização, o que possibilita o aproveitamento do ICMS destacado em documentos fiscais de entrada destes produtos, conforme legislação tributária mineira”.*

Por outro lado, ao manifestar-se às fls. 894, o próprio Fisco afirmou que “o único item que deixou dúvidas” quanto à interpretação do conceito de produto intermediário, foi o produto “Desengraxante Unichem TR-AGA-2 UNICHEMICALS”.

**b) Dos Argumentos Relativos aos Produtos “Flexíveis de Cobre”, “Bobinas de Cobre”, “Tubos de Cobre” e “Coroas de Pressão” (fls. 585/588 e 838/841 – Fotos às fls. 586/588 e 841):**

A Impugnante defende a legitimidade dos créditos por ela apropriados relativos aos produtos em epígrafe, utilizando os seguintes argumentos:

Flexíveis de Cobre e Bobinas de Cobre

“Os flexíveis de cobre são adquiridos para utilização como **parte dos fornos elétricos**. Devido à agressividade do ambiente e da operação da RIMA industrial, os flexíveis **com o passar dos anos** devem ser substituídos para garantir que o forno continue operando com melhor performance.

**As bobinas de cobre (item 02-016-179) são adquiridas para fabricação de parte dos flexíveis.**

Os Flexíveis são equipamentos destinados a **conduzir a corrente elétrica**, em aplicações onde é necessária a movimentação entre os dispositivos que estão conectados em suas extremidades.

Esses itens são fabricados no formato de feixes de lâminas, utilizados principalmente na conexão elétrica entre dois componentes do circuito e podem estar expostos a diferentes coeficientes de dilatação. A conexão destes equipamentos ao sistema é feita por parafusos e porcas em latão ou aço inox.

Importante ressaltar que os flexíveis de cobre são componentes dos fornos elétricos e estão **cadastrados no BNDES como peças de reposição**. Ou seja, para fins de FINAME, esse item é considerado bem necessário para a produção de máquinas e equipamentos, de fabricação nacional, para o qual há financiamento, por intermédio de instituições

financeiras credenciadas, para credenciados no BNDES. Lembre-se que o BNDES, ao credenciar o produto, verifica o processo produtivo do fabricante”.

---

#### Tubos de Cobre

“Os tubos de cobre são adquiridos para utilização como **parte dos fornos elétricos a arco submerso**.

Devido à agressividade do ambiente estes tubos **com o passar dos anos devem ser substituídos** para garantir que o forno continue operando com melhor performance. **Em média, a vida útil destes bens é acima de 10 anos.**

Os itens em tela **permitem a condução de corrente elétrica do transformador para as placas de contato**. São sustentados por dois suportes tipo blocos de aperto em dois braços fixados no porta-eletrodo convenientemente isolados eletricamente, conforme demonstrado abaixo:

[...]

Assim como ocorre com os flexíveis, os tubos por correntes são equipamentos dos fornos elétricos a arco submerso cadastrados no FINAME em conjunto com a coluna de eletrodo”. (Grifou-se)

---

#### Coroas de Pressão

“As coroas de pressão são adquiridas para utilização como **parte dos fornos elétricos a arco submerso**. Em razão da agressividade do ambiente e da própria operação, as coroas de pressão com o passar dos anos devem ser substituídas para garantir que o forno continue operando com melhor performance. **Sua vida útil pode variar, em média, de 3 a 5 anos**, de acordo com as condições de operação a que estão submetidas.

No conjunto inferior da coluna de eletrodos existe um mecanismo de aperto das placas de contato exercido pela coroa de pressão. Sua função é exercer pressão hidráulica contra as placas e promover contato das placas com o eletrodo, **otimizando a transferência de corrente elétrica**.

Da mesma forma que os flexíveis e os tubos porta correntes, as coroas de pressão são equipamentos dos fornos elétricos a arco submerso e estão cadastrados no FINAME em conjunto com a coluna de eletrodo.” (Grifou-se)

Da leitura dos textos retrotranscritos, depreende-se que os produtos analisados são partes/peças de fornos elétricos (as bobinas são utilizadas para fabricação de parte dos flexíveis), que **não** se enquadram no conceito de produtos intermediários, uma vez que **não** desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, **em contato físico com o produto que se industrializa**.

A função desses produtos é a condução ou a otimização da transferência de energia elétrica. A perda de suas características originais é um processo normal, com o passar dos anos, como aliás ocorre em qualquer bem ao longo do tempo, e **não** em função de contato físico com o produto em elaboração.

Por consequência, como já afirmado, essas partes e peças devem ser consideradas materiais de uso e consumo, que não geram direito a créditos do ICMS, nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02.

Além disso, a Impugnante **não** trouxe aos autos qualquer prova no sentido de que a reposição dessas partes e peças aumente o tempo de vida útil do bem (do forno elétrico, no presente caso), por um prazo superior a um ano.

A perícia realizada **ratificou o entendimento acima exposto**, exceto em relação a quatro produtos que serão a seguir mencionados.

Com relação à referida perícia, cabe destacar, inicialmente, que a 3ª Câmara de Julgamento solicitou ao Perito Oficial que esclarecesse se os produtos relacionados na planilha de fls. 618/629, remanescentes da exigência de estorno de crédito, após as reformulações promovidas pelo Fisco, são utilizados no processo produtivo da Autuada e se adéquam aos seguintes conceitos:

- 1) De produto intermediário, como previsto na Instrução Normativa nº 01/86;
- 2) De material de embalagem para fins de creditamento do ICMS, nos termos da legislação tributária mineira;
- 3) Ou, se tratam de bens passíveis de enquadramento no conceito de imobilizado, nos termos da Instrução Normativa nº 01/98. Em caso afirmativo, informar o valor unitário do bem adquirido, o local de sua utilização, a atividade desenvolvida, a função desempenhada e a vida útil do bem.

Ressalte-se que **o quesito nº 2 será analisado em tópico específico** a seguir, uma vez que pertinente ao Quadro nº 2, acostado às fls. 33/35, que trata especificamente de produtos que **não** se enquadrariam no conceito de materiais de embalagem, motivo pelo qual foram estornados os respectivos créditos.

Quanto ao quesito nº 1, o Perito Oficial informou que apenas os itens de numeração sequencial 1 a 4 listados na planilha de fls. 982/983, são utilizados no

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

processo produtivo da Autuada e se adéquam ao conceito de produto intermediário, nos termos da Instrução Normativa nº 01/86 (vide quadro abaixo).

Nº DE ORDEM	CÓDIGO PRODUTO	PRODUTO	LOCAL DE APLICAÇÃO	FUNÇÃO	CLASSIFICAÇÃO	PARECER DO PERITO
1	30-427-2816	CANTO DE LAMINA 1757122272 ESQUERDO TRATOR DE ESTEIRA	DEPOSITO CALCÁRIO CALCINADO	ESCAVAÇÃO	PEÇA	PEÇA UTILIZADA UTILIZADA NA LÂMINA DO TRATOR DE ESTEIRA RESPONSÁVEL POR MANUSEAR O CALCÁRIO DOLOMÍTICO CALCINADO NOS PÁTIOS/DEPOSITOS DESSE PRODUTO. TAIS PEÇAS POSSUEM CONTATO DIRETO COM O PRODUTO EM PROCESSAMENTO, SENDO AVALIADO PELA PERÍCIA COMO ENQUADRADO NO CONCEITO DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO NOS TERMOS DA IN 01/86
2	30-427-2817	CANTO DE LAMINA 1757122282 DIREITO TRATOR DE ESTEIRA				
3	02-013-0008	CLORETO DE CALCIO ANIDRO EM PO	LINHA DE PRODUÇÃO	REFINO DE MAGNÉSIO	MATERIAL	CONFORME EXPLICAÇÕES DOS PROFISSIONAIS DA AREA INDUSTRIAL, TRATAVA-SE DE MATERIA PRIMA UTILIZADA NA PRODUÇÃO DE FLUXO SALINO À BASE DE CLORETO APLICADO NO REFINO DO MAGNÉSIO. PORÉM, SUA UTILIZAÇÃO NO PROCESSO TERIA SIDO ABOLIDA APÓS REVELAR-SE ANTE ECONÔMICA. A PERÍCIA AVALIA QUE ENQUANTO UTILIZADA ADEQUAVA-SE AO CONCEITO DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO NOS TERMOS DA IN 01/86.
4	33-513-252	DESENGRAXANTE UNICHEM TR-AGA-2 UNICHEMICALS	PROCESSO PRODUTIVO	LAVAGEM DE PEÇAS FABRICADAS	MATERIAL	PRODUTO UTILIZADO NA LIMPEZA DAS PEÇAS FABRICADAS. FAZ CONTATO FÍSICO COM AS MESMAS E UMA VEZ UTILIZADO CONTAMINA-SE COM AS IMPUREZAS IMPREGNADAS NO PRODUTO FABRICADO, TORNANDO-SE INSERVIVEL. A PERÍCIA AVALIA QUE ENQUANTO UTILIZADA ADEQUAVA-SE AO CONCEITO DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO NOS TERMOS DA IN 01/86. (FOTOS ILUSTRATIVAS ÀS FLS. DE Nº 833).

Com relação aos demais produtos, o Perito informa que “*constituem itens de manutenção, de reparos, reforma, reposição, bem como itens aplicados em linhas marginais à de fabricação sem manutenção de contato físico direto com o produto que se industrializa, portanto, a perícia avalia que não se adéquam ao conceito de produto intermediário previsto na Instrução Normativa SLT nº 01/86*”.

Assim, de acordo com o Perito, os demais itens devem ser classificados como materiais de uso e consumo, uma vez que não se enquadram na definição de produto intermediário contida na Instrução Normativa nº 01/86.

Conclui-se, portanto, que à **exceção** dos produtos “Canto de Lâmina Esquerdo Trator de Esteira”, “Canto de Lâmina Direito Trator de Esteira”, “Cloreto de Cálcio Anidro em Pó” e “Desengraxante Unichem” e dos bens do ativo imobilizado “Container de Polietileno 1000 litros” e “Empilhadeira FD25 Forklift Truck 2,5 ton – Yammar”, **os demais itens** avaliados pelo Perito relativos aos Quadros nºs “1” e “3” **são efetivamente materiais de uso e consumo**, que **não** geram direito a créditos do ICMS, nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02.

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

[...]

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

**Efeitos de 14/08/2007 a 31/12/2010**

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento.

**Efeitos de 1º/01/2007 a 13/08/2007**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos VI e VII do caput do artigo 66 deste Regulamento."

### Efeitos de 17/12/2002 a 31/12/2006

"III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2006, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos VI e VII do caput do artigo 66 deste Regulamento."

Finalizando, resta acrescentar que, no tocante ao quesito nº 3, o Perito informa que "*nenhum dos itens listados na relação de fls. 618/619 do PTA se enquadra no conceito de ativo imobilizado nos termos da Instrução Normativa DLT nº 01/98*". Entretanto, a questão dos itens passíveis de enquadramento no conceito de imobilizado será tratada em tópico específico.

Dessa forma, observadas as retificações efetuadas pelo Fisco, **corretas, portanto, as exigências fiscais**, exceto em relação aos itens classificados pelo Perito como produtos intermediários e os bens do ativo imobilizado "Container de Polietileno 1000 litros" e "Empilhadeira FD25 Forklift Truck 2,5 ton – Yammar".

### **1.2.2. Do Quadro nº 2 (fls. 33/35) – Com o Resultado da Perícia:**

A planilha em questão refere-se a produtos que **não** se enquadrariam no conceito de materiais de embalagem, motivo pelo qual foram estornados os respectivos créditos.

Ressalte-se, porém, que o Fisco acatou parcialmente as alegações da Impugnante e **cancelou as exigências fiscais** relativas aos seguintes produtos (vide fls. 33, 35 e 430):

PLANILHA "2" - FLS. 33/35 - PRODUTOS COM EXIGÊNCIAS CANCELADAS			
DESCRIÇÃO	CÓDIGO DO PRODUTO	DESCRIÇÃO	CÓDIGO DO PRODUTO
FITA ADESIVA ALUMÍNIO	"03-029-023"	PAPELÃO ONDULADO 1000X1000 mm PAREDE DUPLA EKOLINER	"03-033-004"
FITA ADESIVA TARTAM TRANSPARENTE	"03-029-0003"	PAPELÃO ONDULADO 1000X1000 mm PAREDE DUPLA EKOLINER	"03-033-0001"

Assim, após a retificação promovida pelo Fisco, a glosa de créditos passou a se restringir aos produtos "Chapa em Plastionda", "Fitas de Aço", "Fitas de Polyester", "Lonas" e "Pallets".

### **- Dos Argumentos da Impugnante Referentes ao Quadro nº "2":**

A Impugnante argumenta que é cristalino o seu direito ao crédito de ICMS decorrente da aquisição dos itens arrolados no Quadro nº "2" (fls. 33/35), pois, a seu ver, todos eles estão compreendidos no conceito de embalagem.

Nesse sentido, a Impugnante acostou aos autos "Pareceres Técnicos", por intermédio dos quais defende a legitimidade dos créditos por ela apropriados em relação aos seguintes produtos:

a) **“Papelo Ondulado” e “Fitas Adesivas” para Embalagem** (fls. 397/399 e 802/804 – fls. 419/426 e 824/831):

Conforme já mencionado, os argumentos foram acatados pelo Fisco, uma vez que efetivamente utilizadas no processo de embalagem de peças fundidas em magnésio e alumínio e blocos de motores usinados, conforme fotos acostadas às fls. 419/426 e 824/831.

b) **“Fitas de Aço” Diversas, “Fitas de Polyester 12,7 x 0,51mm Verde” e “Fitas Polyester 19mm”** (fls. 395/396 e 800/801 – Fotos às fls. 414/415 e 819/820):

De acordo com a Impugnante (Parecer Técnico), *“tipicamente, Magnésio Metálico e suas ligas são embalados em fardos de 500 Kg a 1000 Kg, cobertos externamente por película de polietileno para **proteção contra umidade** (por razões de segurança e qualidade os lingotes de magnésio metálico e suas ligas devem ser isentos de umidade) e fixados com fitas de aço ou Polyester para dar a necessária **estabilidade final nos fardos, permitindo que eles sejam transportados e manuseados com segurança até o consumo final**”.*

Acrescenta que *“são características das embalagens de fardos de lingotes de magnésio com película de polietileno e fitas de aço/polyester sua excelente capacidade de **proteção da carga**, resistência e praticidade, aliada a baixo custo. Este tipo de embalagem é o preferido dos clientes finais da Rima Industrial S.A. também pela sua geração mínima de resíduos no destino final”.*

Enfatiza que *“a opção por usar Fitas de Aço ou Polyester tem uma razão técnica. As empresas produtoras de Ligas de Alumínio utilizam o Magnésio Metálico como elemento de liga dos seus produtos finais. Estas empresas operam fornos de fusão grandes, que permitem a adição de fardos embalados diretamente no banho líquido, minimizando o custo de mão de obra e manuseio na produção de suas ligas finais. Como o elemento Ferro solubiliza completamente nos banhos de Alumínio, estes clientes solicitam o uso de Fitas de Polyestes ao invés de aço em suas embalagens, evitando assim a contaminação do banho com o elemento Ferro, contido nas fitas de aço”.*

Conclui, assim, que *“as fitas de aço e/ou fitas de polyester são produtos essenciais para as embalagens dos fardos de magnésio metálico e suas ligas, permitindo o aproveitamento do ICMS destacado nos documentos fiscais de entrada destes produtos, conforme legislação tributária mineira”.*

Para reforçar suas afirmações, a Impugnante acostou às fls. 414/415 e 819/820 as fotos “do processo de embalagem dos fardos de magnésio com fitas de aço e/ou polyester”.

Ressalte-se inicialmente que, **para efeitos tributários**, considera-se “embalagem” o invólucro ou recipiente que tenha por função principal acondicionar a mercadoria, ainda que em substituição à original, incluindo-se também neste conceito aqueles elementos que a componham, protejam ou lhe assegurem resistência, resultando daí alteração na apresentação do produto, **salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria**.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Esse conceito ou definição advém do disposto no art. 222, inciso II, alínea “d” c/c art. 66, inciso V, alínea “a” do RICMS/02, *verbis*:

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

[...]

II - industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, observado o disposto nos §§ 1º a 3º deste artigo, tais como:

[...]

d) a que importe em alterar a apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento). (grifou-se)

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

[...]

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

a) incluem-se na embalagem todos os elementos que a compoñham, a protejam ou lhe assegurem a resistência.

Portanto, todo e qualquer material que tenha como função suportar, permitir/facilitar ou proteger a estocagem ou transporte da mercadoria, **não** se enquadram, **em termos tributários**, no conceito de embalagem, **não** gerando, pois, direito a créditos do imposto.

Assim, os materiais empregados pela Impugnante, ainda que tecnicamente possam ser caracterizados como embalagem, são, na verdade, materiais auxiliares do transporte e armazenamento/estocagem de mercadorias.

Observe-se que, de acordo com a argumentação da própria Impugnante, as películas de polietileno (produto não autuado) são utilizadas para **proteção da mercadoria contra umidade (proteção da mercadoria no transporte, e não da embalagem)**, pois, segundo ela, por razões de segurança e qualidade os lingotes de magnésio metálico e suas ligas devem ser isentos de umidade.

As fitas de aço e de polyester, por sua vez, são utilizadas, também de acordo com a própria Impugnante, para dar a necessária **estabilidade final nos fardos**,

**permitindo que eles sejam transportados e manuseados com segurança** até o consumo final.

Diferentemente das fitas adesivas, cujas exigências foram excluídas pelo Fisco, por comporem a própria embalagem (fotos às fls. 423/426), as fitas de aço e de polyester são utilizadas apenas para cintagem dos fardos de magnésio metálico, garantindo a segurança do transporte da referida mercadoria, não sendo caracterizadas como embalagem, para fins de créditos de ICMS, nos termos da legislação acima.

**c) “Pallets de Madeira” para Embalagem** (fls. 396/397 e 801/802 – Fotos às fls. 417 e 822):

Afirma a Impugnante que *“para o caso de produtos especiais como Blocos de Motores Usinados, as caixas de papelão que embalam estas peças precisam ser acondicionadas sobre pallets de madeira, compondo uma embalagem contendo vários Blocos de Motores que podem ser **transportadas e manuseadas com segurança** até o cliente final”*.

De acordo com sua informação, *“Para o produto Magnésio Nuggets, o processo produtivo exige o corte dos lingotes em pedaços com formatos, tamanhos e pesos regulares de magnésio (de 300 a 600 gramas), que são acondicionados dentro de big bags para proteção contra umidade e posteriormente sobre pallets de madeira, formando a embalagem final para este tipo de produto. **Os pallets, além da função de facilitar o transporte e manuseio do produto, tem também a importante função de evitar a estocagem dos big bags diretamente sobre o chão, evitando o risco de contaminação com umidade da área de estocagem no cliente, o que é um item de segurança indispensável para manter a qualidade final dos produtos de Motores Usinados e Magnésio Nuggets”***.

Segundo a Impugnante ainda, *“para estes produtos finais, os pallets são partes integrantes e essenciais das embalagens, especificadas e exigidas pelos clientes da Rima Industrial S.A., compondo, **protegendo e conferindo resistência e estabilidade para seu manuseio e segurança na estocagem**. Portanto, entende-se que deve ser permitido o aproveitamento do ICMS destacado nos documentos fiscais de entrada destes produtos acima listados, conforme legislação tributária mineira”*.

Por estas observações feitas anteriormente, os PALLETS **não** são caracterizados como embalagens, sendo apenas estrados sobre os quais são colocados os produtos, para o seu manuseio, armazenamento e transporte. Mais ainda, porque não se agregam ao produto, podem ser reutilizados para carregar outros produtos.

Observe-se que a própria Impugnante afirma que os PALLETS são utilizados para garantir a segurança no transporte e manuseio de cargas (protegendo e conferindo resistência e estabilidade para o manuseio e segurança na estocagem).

Cabe reiterar que o dispositivo legal retrotranscrito exclui do conceito de embalagem (no sentido tributário, para fins de crédito – embalagem *stricto sensu*) aquela **que se destine apenas ao transporte de mercadoria** (embalagem *lato sensu*), que é exatamente o caso dos autos.

Não sendo consideradas embalagens no âmbito tributário, não geram direito a créditos do imposto, sendo correta, pois, a glosa efetuada pelo Fisco.

**d) “Pallet Tampa-Base”** (fls. 582/585 e 835/838 – Fotos às fls. 583/585 e 836/838):

Segundo a Impugnante, “*as peças fundidas em magnésio e alumínio pela Rima Industrial têm como destino a indústria automobilística. Face à elevada demanda por estas peças, a Rima desenvolveu e logística específica para estes fornecimentos, baseado em uso de **embalagens retornáveis** e entrega de pedidos Just-in-time, conforme programação dos clientes*”.

Acrescenta que “*os Pallets Tampa-Base são **embalagens de plástico retornáveis**, que têm como características a elevada resistência, baixo peso, facilidade de estocagem no cliente final até atingir o volume necessário para viabilizar frete de retorno. Todas estas características reunidas, resultam num custo final para este tipo de embalagem mais baixo, no longo prazo, que o das embalagens tradicionais. Vantagem adicional também muito valorizada pela indústria automobilística para a **embalagem retornável** é a não geração de resíduos de papel ou plástico, quando as peças são utilizadas nos clientes finais*”.

Informa que, “*em média, a vida útil dessas embalagens ultrapassa 5 anos, possibilitando o uso das mesmas embalagens durante centenas de viagens de ida e volta*”.

Enfatiza que “*este tipo de embalagem retornável forma a embalagem final para este tipo de produto. Os pallets, além da função de **facilitar o transporte e manuseio e armazenamento do produto**, têm também a importante função de **evitar o contato do produto com o chão**, eliminando o risco de contaminação com umidade da área de estocagem no cliente. Este é um item indispensável para manter a qualidade final dos produtos*”.

Manifesta seu entendimento de que “*se trata de material que deve ser classificado como ativo imobilizado, com os créditos fiscais sendo aproveitados conforme legislação. Fotos destas embalagens presente nos autos, poderão esclarecer melhor sua forma de utilização pela Rima Industrial no transporte de peças fundidas para a indústria automobilística*”.

Destaca-se que a própria manifestação da Impugnante, no sentido de que o PALLET TAMPA-BASE deveria ser classificado como ativo imobilizado, já afasta o seu enquadramento no conceito de embalagem, conclusão que é reforçada pelo fato de o PALLET TAMPA-BASE ser **retornável**.

É fato incontestado que a embalagem de um produto, para que possa ser assim considerada, deve acompanhá-lo, o que importa em dizer que, ao ser vendido o produto, a transmissão de propriedade será não só dele (do produto), mas também da embalagem, o que não ocorre no caso dos autos, pois, de acordo com as próprias afirmações da Impugnante, os pallets tampa-base são retornáveis.

Portanto, assim como os pallets de madeira, analisados no tópico anterior, os pallets tampa-base também não se enquadram no conceito de embalagem, no sentido

estrito do termo, pois na realidade são materiais utilizados como auxiliares do transporte e armazenamento do produto, não gerando, pois, direito a créditos do imposto, no que diz respeito a essa conceituação (embalagem).

Ressalva-se que a questão do crédito sob a ótica do “Ativo Imobilizado” para esse item do “**Pallet Tampa-Base**” será tratada em tópico específico adiante.

e) “**Lonas Diversas**” (fls. 564/565 e 849/850 – Fotos às fls. 570/572 e 855/857):

Da mesma forma, as lonas também não se enquadram no conceito de embalagem, para fins de créditos de ICMS, pois tais produtos apenas garantem a proteção das cargas *contra umidade e chuva, até seu destino final*, ou seja, têm a função precípua de proteção da carga, durante o transporte, e não a de acondicionamento do produto comercializado.

Com relação à **PERÍCIA** determinada pela 3ª Câmara, conforme já relatado no tópico anterior, o quesito formulado, específico sobre a matéria, foi no sentido de o Perito Oficial esclarecer se algum produto relacionado na planilha de fls. 618/629 se enquadrava no conceito de material de embalagem.

Em resposta, o I. Perito informou que, em sua avaliação, os itens de numeração sequencial 5 a 27 e 33 a 34, listados na planilha 982/983 (**Fitas de Aço e de Polyester**), poderiam ser classificados ora como embalagem primária, ora como secundária, ora como terciária, nos termos das seguintes definições:

**“Embalagem de venda ou embalagem primária:** envoltório ou recipiente que se encontra em contato direto com os produtos.

Ex.: frasco ou  de .

**Embalagem grupada ou embalagem secundária:** é a embalagem destinada a conter a embalagem primária ou as embalagens primárias.

Ex.: caixinha de remédio que contém o pote de remédio;

**Embalagem de transporte ou embalagem terciária:** utilizada para o transporte, protege e facilita a armazenagem dos produtos.

Ex: .

Pela conclusão da perícia, conclui-se que a embalagem primária seria o caso das fotos acostadas às fls.819/820; a secundária seria vinculada à primeira foto de fls. 822 e a terciária seria referente à segunda foto, da mesma página.

Adicionalmente, foi informado pelo Perito que um pequeno percentual das fitas de aço, algo girando em torno de 5% (cinco por cento), tem destinação diversa como, por exemplo, calços de ferramentas nas máquinas injetoras, amarração de peças para manutenção etc.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observe-se que, de acordo com as definições apresentadas, apenas a embalagem denominada terciária não daria direito a crédito, uma vez que é utilizada somente para o transporte, proteção e facilitação da armazenagem de produtos.

Conforme demonstram os quadros a seguir, as informações contidas na planilha de fls. 983/983 são exatamente as mesmas acima relatadas.

Nº DE ORDEM	CÓDIGO PRODUTO	PRODUTO	LOCAL DE APLICAÇÃO	FUNÇÃO	CLASSIFICAÇÃO	PARECER DO PERITO
5	03-024-040	FITA DE AÇO 0,2X300X1000 MM	AREA DE EMBALAGEM/EXPEDIÇÃO	EMBALAGEM AMARRAÇÃO VOLUMES PALETIZADOS	MATERIAL	<p>CONFORME INFORMADO PELA EMPRESA, POR OCASIÃO DA VISITA DESTE PERITO AO ESTABELECIMENTO, OS ITENS AQUI RELACIONADOS SERIAM EFETIVAMENTE APLICADOS NAS EMBALAGENS DE PRODUTOS E NA UNIÃO DE EMBALAGENS PARA EXPEDIÇÃO DOS PRODUTOS.</p> <p>A PERÍCIA OS AVALIA COMO INTEGRANTES DE EMBALAGENS DE CLASSIFICAÇÃO ORA PRIMÁRIA, ORA SECUNDÁRIA E/OU TERCIÁRIA CONFORME DEFINIÇÕES CONTIDAS NA RESPOSTA AO QUESITO DE Nº 8 FORMULADO PELA REQUERENTE.</p> <p style="text-align: center;">(FOTOS ILUSTRATIVAS ÀS FLS. DE Nº 819 A 822).</p> <p>ADICIONALMENTE FOI INFORMADO QUE UM PEQUENO PERCENTUAL DAS FISTAS DE AÇO, ALGO GIRANDO EM TORNO DE 5%, TEM DESTINAÇÃO DIVERSA COMO POR EXEMPLO CAUSOS DE FERRAMENTAS NAS MÁQUINAS INJETORAS, AMARAÇÃO DE PEÇAS PARA MANUTENÇÃO ETC.</p>
6	03-024-024	FITA DE AÇO 0,3X500X1000MM				
7	03-024-012	FITA DE AÇO 0,51X19,05MM				
8	03-024-0004	FITA DE AÇO 0,51X19,05MM				
9	03-024-011	FITA DE AÇO 0,64X25,4MM				
10	03-024-001	FITA DE AÇO 0,8X3/4				
11	03-024-0002	FITA DE POLYESTER				
12	03-024-004	FITA DE POLYESTER				
13	10-118-019	FITA POLIESTER 19 MM				
14	10-098-0016	FITA POLIESTER 19 MM				
15	03-024-0014	FITA DE AÇO 0,3X300X1000MM				
16	03-024-029	FITA DE AÇO 0,4X300X1000MM				
17	03-024-0009	FITA DE AÇO 0,4X300X1000MM				
18	03-024-026	FITA DE AÇO 0,5X300X1000MM				
19	03-024-0007	FITA DE AÇO 0,5X300X1000MM				
20	03-024-027	FITA DE AÇO 0,7X300X1000MM				
21	03-024-0008	FITA DE AÇO 0,7X300X1000MM				
22	03-024-022	FITA DE AÇO 1,0X500X1000MM				
23	03-024-0005	FITA DE AÇO 1,0X500X1000MM				
24	03-024-030	FITA DE AÇO 1,5 X 300 X 1000				
25	03-024-0010	FITA DE AÇO 1,5X300X1000MM				
26	03-024-023	FITA DE AÇO 2,0X500X1000MM				
27	03-024-0006	FITA DE AÇO 2,0X500X1000MM				

Com relação aos itens de numeração sequencial 28 a 32 (**lonas**), a informação do perito foi no sentido de que as lonas **não** compõem “a embalagem do produto, não sendo inclusive item de entrega obrigatória ao cliente da empresa” (embalagem terciária).

Nº DE ORDEM	CÓDIGO PRODUTO	PRODUTO	LOCAL DE APLICAÇÃO	FUNÇÃO	CLASSIFICAÇÃO	PARECER DO PERITO
28	03-028-0004	LONA 8000X10000MM 180	AREA DE EMBALAGEM/EXPEDIÇÃO	PROTEÇÃO DA CARGA DURANTE O TRANSPORTE	MATERIAL	<p>PELO QUE FOI INFORMADA QUE ESTES ITENS SÃO UTILIZADOS NA SISTEMÁTICA PADRÃO ADOTADA PELA EMPRESA DE ENVELOPAMENTO DAS CARGAS PARA O TRANSPORTE RODOVIÁRIO COM OBJETIVO DE SE EVITAR POSSÍVEIS CONTAMINAÇÕES NOS PRODUTOS CAUSADAS POR HUMIDADE E OUTROS. PERCEBE-SE QUE TAL ITEM NÃO COMPÕE A EMBALAGEM DO PRODUTO, NÃO SENDO INCLUSIVE ITEM DE ENTREGA OBRIGATÓRIA AO CLIENTE DA EMPRESA.</p>
29	03-028-021	LONA 8000X10000 MM 150				
30	03-028-0027	LONA 8000X10000MM 200				
31	03-028-008	LONA 8000X10000MM 200				
32	03-028-0007	LONA 8000X10000MM 150				

No tocante aos “Pallets”, assim como ocorreu com as “Lonas”, o Perito os classificou como embalagens terciárias (embalagens de transporte).

Nº DE ORDEM	CÓDIGO PRODUTO	PRODUTO	LOCAL DE APLICAÇÃO	FUNÇÃO	CLASSIFICAÇÃO	PARECER DO PERITO
33	03-021-0001	PALLET 1100X1150X95MM CONF.DESENHO	AREA DE EMBALAGEM/EXPEDIÇÃO	BASE P/CARGA PALETIZADA	MATERIAL	<p>CONFORME INFORMADO PELA EMPRESA, TAIS ITENS NÃO RETORNAM PARA A REMETENTE, SENDO FORNECIDOS DE CONFORMIDADE COM EXIGÊNCIA DE CADA CLIENTE.</p> <p>ESSE PERITO OS AVALIA COMO INTEGRANTES DE EMBALAGENS DE CLASSIFICAÇÃO TERCIÁRIA CONFORME DEFINIÇÕES CONTIDAS NA RESPOSTA AO QUESITO DE Nº 8 FORMULADO PELA REQUERENTE.</p> <p style="text-align: center;">(FOTOS ILUSTRATIVAS ÀS FLS. DE Nº 822).</p>
34	03-021-016	PALLET DE PINUS 1000 X 1000 X 100MM COM 3 BARROTES				

Esclareça-se que o **Assistente Técnico da empresa autuada classificou todos os produtos acima (Fitas de Aço e de Polyster, lonas e Pallets) como materiais de embalagem terciária** (embalagens de transporte), conforme planilha acostada às fls. 988/989.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ratifica-se o entendimento exposto pelo Assistente Técnico da Autuada, no sentido de que **os produtos acima não se enquadram no conceito de embalagem**, para fins de crédito de ICMS, motivo pelo qual, correta a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco.

### 1.2.3. Do Quadro nº 4 (fls. 37):

Com relação a essa planilha, o Fisco acatou integralmente os argumentos da Impugnante e **cancelou as exigências fiscais referentes à totalidade dos produtos originalmente autuados** (“Ácido Bórico” e “Granalhas” diversas – vide fls. 37 e 430).

PLANILHA "4" - FL. 37 - EXIGÊNCIAS EXCLUÍDAS INTEGRALMENTE	
DESCRIÇÃO	CÓDIGO DO PRODUTO
ÁCIDO BÓRICO EM PÓ	"01-005-0001" e "01-005-002"
GRANALHAS DIVERSAS	"02-007-044", "02-007-043", "02-019-0017", "02-019-0025", "02-007-003" e "02-019-0002"

### 1.2.4. Dos Quadros nº 5 (fls. 37/38) – Com o Resultado da Perícia:

Refere-se a produtos consumidos em laboratório de análises químicas (fls. 37/38) e em testes de controle de qualidade, ou seja, em linhas marginais de produção.

Ressalte-se que, em relação ao Quadro nº “5”, **foram canceladas as exigências relativas ao “Ácido Clorídrico Comercial”**, uma vez que, em função do item “1” da diligência de fls. 604/605, o Fisco concluiu que, na unidade de Bocaiúva da empresa autuada, o produto químico em questão é utilizado na obtenção de “solução de cloreto de magnésio ( $MgCl_2$ ) consumida no processo de produção dos sais a base de cloretos” (banho de magnésio) e não no laboratório de análises químicas, *in verbis*:

Diligência – Item “1”

“1. Quanto ao “Ácido Clorídrico Comercial”:

O “Ácido Clorídrico Comercial” (Códigos 02-011-0001 e 02-011-001) é utilizado em “Laboratório de Análises Químicas” ou é destinado à obtenção de “solução de Cloreto Magnésio ( $MgCl_2$ ) consumida no processo de produção dos sais a base de cloretos” (para o banho de magnésio), como afirmado pela Impugnante às fls. 400/401? Caso seja utilizado no “Banho de Magnésio”, o “Ácido Clorídrico” atenderia aos pressupostos da Instrução Normativa 01/86, caracterizando-se como produto intermediário?

Resposta do Fisco

Existem duas aplicações para o Ácido Clorídrico: uma para análises químicas como ocorre na unidade de Capitão Enéas e outra para “banho de magnésio” como ocorre na unidade de Bocaiúva.

A nosso juízo tal produto, quando utilizado para banho de magnésio, pode ser interpretado como sendo

produto intermediário. A fim de ajustar o trabalho a este novo convencimento o fisco excluiu dos autos a exigência de estorno deste crédito e seus efeitos.

Segundo a Impugnante, *“todos os produtos discriminados no relatório fiscal são, na prática, produtos intermediários utilizados em laboratório nas análises químicas da qualidade dos produtos intermediários, matérias-primas e do produto final”*.

Ressalta que *“o teste laboratorial é indispensável à produção na medida em que as características químicas de cada produto da Impugnante devem ser perfeitamente confirmadas antes de eles serem comercializados. Ou seja, a qualidade (e até mesmo a utilidade) do magnésio e de suas ligas apenas é atestada a partir das diversas análises laboratoriais realizadas no curso da produção”*.

Assim sendo, conclui que *“os materiais de laboratório são imprescindíveis à produção dado ao fato de as análises químicas serem, na realidade, uma parte do processo, em que se atesta que a produção está caminhando exatamente da forma como necessário para a obtenção de um produto de qualidade”*.

Por intermédio de “Pareceres Técnicos” por ela acostada aos autos (fls. 563/564 e 848/849), a Impugnante descreve a utilização dos produtos “Acetileno”, “Ácido Clorídrico PA 37% Mínimo” e “Óxido Nitroso” da seguinte forma:

**Para controlar e conhecer as matérias primas, produtos intermediários e produtos finais** é de fundamental importância que a RIMA INDUSTRIAL S.A. tenha equipamentos e/ou instrumentos sofisticados e de última geração que permitam aos Engenheiros e Operadores de Processo fazerem os cálculos estequiométricos e Balanços de Massa com perfeição para que os produtos não saiam com composições químicas indesejáveis e fora de especificação.

Para que isto ocorra com precisão a RIMA faz uso dos modernos instrumentos de medição e análises: ABS – Espectômetro de Absorção Atômica, ICP – Inductively Coupled Plasma e EO – Espectômetro de Emissão Ótica”.

Destes instrumentos o ABS é o mais utilizado **para a análise de matérias primas, produtos intermediários e produtos finais**, onde se utilizam os reagentes Ácido Clorídrico (HCl) e os gases Acetileno (C<sub>2</sub>H<sub>2</sub>) e Óxido Nitroso (N<sub>2</sub>O), os quais são essenciais e de consumo imediato e integral no processo permitindo o aproveitamento total do ICMS. (destacou-se)

No entanto, como já ressaltado, **não** é a essencialidade que determina a condição de produto intermediário para fins de apropriação de crédito, condição esta que se encontra subordinada ao disposto no art. 66 do RICMS/02 c/c a Instrução Normativa nº 01/86.

Somente se considera produto intermediário, dentre outras condições, aquele empregado **diretamente** no processo de industrialização e que se integre ao novo produto, ou aquele que, apesar de não se integrar ao produto fiscal, seja consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

Por consumo **direto** no processo de industrialização, deve-se entender como o consumo de produto individualizado, na linha central de produção, mas **nunca em linhas marginais ou independentes**, que é o caso dos laboratórios de análises físico-químicas, pois os produtos químicos utilizados nesse setor **não** são empregados diretamente no processo de industrialização, **não** se integram ao novo produto e **não** são consumidos imediata e integralmente no curso da industrialização.

A SEF/MG, por meio do seu órgão consultivo, já se pronunciou a respeito dessa matéria, como, na Consulta de Contribuinte nº 127/99, onde os produtos químicos utilizados em laboratórios foram considerados como de “uso e consumo”, assim como os aqueles utilizados no tratamento de água, em caldeiras ou em torre de resfriamento, *in verbis*:

#### **Consulta de Contribuinte nº 127/99**

##### **Ementa (Parcial):**

PRODUTO INTERMEDIÁRIO – Fica impedido o aproveitamento de crédito do ICMS, referentes às aquisições de produtos químicos não consumidos e nem integrados ao produto final, na condição de elemento indispensável à sua composição, conforme o disposto do art. 66, § 1º, subitem 2.2, Parte Geral, RICMS/96.”

##### **Exposição:**

A Consulente, atuando no ramo se atividade de indústria de laticínios, apurando o imposto pelo sistema de débito/crédito e comprovando as suas saídas através da emissão de notas fiscais, informa que em seu processo produtivo recebe o leite "in natura" e que, após a sua industrialização, resulta nos seguintes produtos: leite pasteurizado, leite longa vida, requeijão (barra e cremoso), doce de leite (barra e pastoso), manteiga, queijo mozarela e iogurte.

Alega que para a consecução de seu objetivo industrial, utiliza-se, basicamente, de dois equipamentos imprescindíveis ao seu processo:

1 – Caldeira na qual são consumidos produtos químicos, tais como: aditivos Q-11, K-11 e 12, K-37, Moly-401, CA-100, Hidrogon-100, T-512, Dispersan-S e Q-13, insumos básicos que agem no tratamento da água em ebulição, inibindo ou eliminando a presença de calcário, substância que em contato com a água consumida na produção de laticínios, fatalmente

prejudicaria a qualidade, podendo até mesmo comprometer o consumo do produto final.

2 – Torre de resfriamento onde, da mesma forma, são consumidos outros produtos químicos, tais como: Bram-111, Plex-N, Bactrol-2, TR-200, substâncias que inibem a existência de lodo e a formação de mofo, cujo contato com o produto lhe prejudicariam a qualidade para o consumo humano.

Esclarece que os seus produtos são, por força de lei federal, submetidos a inspeção, sem a qual não podem considerar-se aptos para o consumo humano. Dessa forma, antes da inspeção final, que poderá inclusive rejeitar o produto, passa, através de amostragem, por análise laboratorial onde são consumidos, ainda, outros produtos químicos, como álcool hidratado, ácido sulfúrico, soda cáustica, etc..

Finaliza dizendo que todos os produtos citados são necessários e imprescindíveis à obtenção do produto final, e são consumidos e/ou integram o produto ou se exauram completamente em contato direto com ele.

Isso posto,

**Consulta:**

- 1) Poderá se creditar do ICMS corretamente destacado nas notas fiscais que acobertam as aquisições desses produtos?
- 2) Caso afirmativo, poderá o ICMS, objeto de destaque nas notas fiscais emitidas em períodos pretéritos, ser utilizado extemporaneamente, acrescido de atualização monetária?

**Resposta:**

[...]

Por outro lado, os produtos químicos utilizados, tanto na caldeira quanto na torre de resfriamento, no processo de tratamento da água, inibindo ou eliminando a presença de calcário, lodo e a formação de mofo, não se caracterizam como produtos intermediários.

Dessa forma, **fica impedido o aproveitamento de crédito do ICMS referentes às aquisições dos produtos citados na exposição, tendo em vista que os mesmos não são consumidos e nem integram o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição**, conforme se depreende da leitura do art. 66, § 1º, subitem 2.2, Parte Geral, RICMS/96.

2 - Os créditos fiscais corretamente destacados em documentos fiscais, porventura não apropriados à época própria, poderão ser aproveitados, desde que observadas as disposições contidas nos §§ 2º, 3º e 4º do art. 67, Parte Geral do RICMS/96.” (Grifou-se)

Esse entendimento também está expresso no Acórdão nº 3.809/12/CE, que também classifica como materiais de uso e consumo os produtos químicos utilizados em laboratórios.

#### **Acórdão nº 3.809/12/CE**

... Portanto, nos termos da planilha demonstrativa acostada às fls. 1.643/1.667, elaborado após a retificação do crédito tributário, os créditos glosados se restringiram, basicamente às aquisições de alguns produtos (e similares), baseada na informação relativa ao local de utilização, descrição e função/finalidade de cada um deles.

Em relação a esses produtos, podem ser feitos os seguintes comentários adicionais:

[...]

- Materiais Diversos para Testes e Controle de Qualidade (Utilizados em Laboratórios):

**São produtos utilizados em laboratórios para testes e controle de qualidade, ou seja, em linha marginal ao processo produtivo.**

Como bem salienta o Fisco, é impossível considerar o laboratório de testes e controle de qualidade como integrante da linha de produção ou que os procedimentos ali efetuados pertençam a alguma etapa de produção de transformação da cana-de-açúcar em álcool. O que eventualmente passa pelo laboratório são amostras do produto em elaboração ou do produto final.

Diante do acima exposto, conclui-se que os produtos utilizados na Estação de Tratamento de Água, na Desmineralização, nas Caldeiras, nas Torres de Resfriamento, nos Pré-Evaporadores, na Manutenção e Limpeza de Equipamentos e nos Laboratórios devem ser conceituados como materiais de uso e consumo, uma vez consumidos em linhas marginais ao processo produtivo, sem contato físico com o produto em elaboração... (Grifou-se)

Na **PERÍCIA** realizada, a conclusão foi exatamente a mesma, pois o Perito, em resposta ao quesito nº 1 da 3ª Câmara de Julgamento, afirmou que, com exceção dos itens “1” a “4” da planilha de fls. 982/983, os demais produtos constantes da listagem de fls. 618/629, “constituem itens de manutenção, de reparos, reforma, reposição, **bem como itens aplicados em linhas marginais à de fabricação sem manutenção de contato**

*físico direto com o produto que se industrializa, portanto, a perícia avalia que não se adequam ao conceito de produto intermediário previsto na Instrução Normativa SLT nº 01/86”, **posição que também se aplica ao tópico que será a seguir analisado.***

Correta, portanto, a glosa de créditos efetuada pelo Fisco, nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02.

Reitere-se, no entanto, que foram canceladas as exigências relativas ao “Ácido Clorídrico Comercial”, uma vez que o Fisco concluiu que, na unidade de Bocaiúva da empresa autuada, o produto químico em questão é utilizado em “banho de magnésio” e não no laboratório de análises e controle de qualidade.

#### **1.2.5. Do Quadro nº “6” (fls. 38):**

Refere-se a produtos consumidos em testes de controle de qualidade, ou seja, em linha marginal ou independente da linha central de produção.

A Impugnante afirma que “*o mesmo raciocínio é aplicável no que diz respeito aos materiais utilizados em testes, arrolados na 6ª relação de itens do relatório em comento. O Fisco afirma não ser possível o aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes de sua aquisição devido ao fato de que eles não compõem o produto, pois os testes são efetuados com o produto acabado*”.

No entanto, segundo a Impugnante, “*esse entendimento não merece prosperar, haja vista os mesmos fundamentos que norteiam a classificação dos materiais de laboratório como produtos intermediários, sendo estritamente necessários para a realização do teste funcional dos produtos da linha de produção automotiva. Desta feita, os itens utilizados em testes se mostram igualmente essenciais ao processo produtivo uma vez que somente pode ser comercializado produto aprovado nos testes*”.

Deste modo, conclui que, assim como os produtos de laboratório, a aquisição de materiais de teste é capaz de gerar créditos de ICMS.

Como se vê, os argumentos da Impugnante, por analogia, são exatamente os mesmos em relação aos produtos utilizados em laboratórios de análises físico-químicas.

Portanto, resta reafirmar que **não** é a essencialidade que determina a condição de produto intermediário para fins de apropriação de crédito, condição esta que se encontra subordinada ao disposto no art. 66 do RICMS/02 c/c a Instrução Normativa nº 01/86.

Sob a ótica da Instrução Normativa nº 01/86, se os materiais são empregados em testes de qualidade de produtos **já acabados**, então forçosa é a conclusão de que se tratam de materiais de uso e consumo, pois **não** são empregados diretamente no processo de industrialização, **não** se integram ao novo produto e **não** são consumidos imediata e integralmente no curso da industrialização.

Considerando-se que tais materiais não pertencem ao ativo imobilizado da empresa, uma vez que a própria Impugnante não traz qualquer argumento neste sentido, conclui-se pela correção da glosa dos créditos efetuada pelo Fisco, nos termos da instrução normativa supracitada.

**- Arguição de Impossibilidade de Estorno de Créditos Decorrentes da Entrada a Título de Transferência entre Estabelecimentos do mesmo Titular:**

A Impugnante entende ser totalmente incoerente o estorno de créditos relativos aos bens objeto da presente autuação, cujas entradas ocorreram mediante transferências promovidas por estabelecimentos de mesma titularidade, com o destaque do ICMS nas respectivas notas fiscais.

Nesse sentido, transcreve o art. 7º da Lei nº 6.763/75, que prevê a não incidência do imposto nas transferências **internas** de materiais de uso e consumo e afirma que os bens transferidos entre seus estabelecimentos não são materiais de uso ou consumo, pois, se o fossem, não haveria tributação sobre a saída.

Art. 7º O imposto não incide sobre:

[...]

XIV - a saída, em operação interna, de material de uso ou consumo, de um para outro estabelecimento do mesmo titular, inclusive o serviço de transporte com ela relacionado, quando efetuado pelo próprio contribuinte.

Sustenta, ainda, que “uma vez que a saída do item foi considerada tributável, é imperioso que se garanta o direito ao crédito na entrada desse item em estabelecimento do mesmo titular”.

No entanto, tais argumentos não têm o condão de ilidir o feito fiscal, pois a tributação indevida de material de uso e consumo (nas transferências internas) não descaracteriza a natureza fiscal do produto, ou seja, o produto continuará sendo caracterizado como material de uso e consumo, independentemente de sua saída interna (transferência) ter sido ou não tributada.

A glosa somente **não** ocorreria se a operação de transferência para o estabelecimento autuado tivesse ocorrido com a não incidência do imposto, nos termos do dispositivo legal supratranscrito, por inexistência de valor a apropriar.

Cabe lembrar que, de acordo com o art. 68 do RICMS/02, o crédito deve corresponder ao montante do imposto corretamente cobrado e destacado no documento fiscal, ou seja, se o destaque foi indevido, não deveria ter havido o creditamento e se este não tivesse ocorrido não haveria qualquer glosa.

Saliente-se, todavia, que a Impugnante não trouxe aos autos nenhuma prova de sua alegação (tributação indevida, pelo remetente, em operação interna), inclusive quanto a eventual estorno dos créditos relativos aos mesmos materiais no estabelecimento remetente.

De toda forma, deve-se destacar que, havendo a comprovação do recolhimento a maior do imposto pelo estabelecimento remetente, caberá a este o direito de pleitear a restituição do indébito, nos termos estabelecidos nos arts. 28 a 36 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08

**- Bens Passíveis de Enquadramento no Conceito de Ativo Imobilizado:**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Constata-se da análise dos Quadros “1” (fls. 13/33) e “2” (fls. 33/38) que há produtos com “status” de bens do imobilizado, porém não escriturados no livro Controle de Crédito do Ativo Permanente (CIAP), ou seja, SOB O PONTO DE VISTA FISCAL (não contábil), a própria Impugnante não classificou tais bens como integrantes de seu ativo imobilizado, nos termos determinados na legislação vigente, especialmente no art. 168 c/c art. 204 do Anexo V do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 168. A escrituração será feita, documento por documento, desdobrado em tantas linhas quantas forem as naturezas das operações ou prestações, e nas colunas próprias, segundo o Código Fiscal de Operações e Prestações constante da Parte 2 deste Anexo, na forma do quadro a seguir:

[...]

Parágrafo único. O documento fiscal relativo à entrada de bem ou componente destinado ao ativo imobilizado será escriturado no livro Registro de Entradas no período de sua entrada no estabelecimento, na coluna “Operações sem Crédito do Imposto - Outras”, lançando na coluna “Observações” a seguinte informação: “Ativo imobilizado - ICMS a ser apropriado”.

### **Efeitos de 1º/01/2003 a 30/11/2011**

Parágrafo único. A escrituração do documento fiscal relativo à entrada de bem destinado ao ativo permanente e do crédito do imposto correspondente deverá observar o seguinte:

I - o contribuinte deverá escriturar no livro Registro de Entradas o documento fiscal relativo à aquisição de bem destinado ao ativo permanente, no período de sua entrada no estabelecimento, na coluna “Operações sem Crédito do Imposto - Outras”, lançando na coluna “Observações” a seguinte informação: “Ativo permanente - ICMS a ser apropriado”;

II - a cada período de apuração, o contribuinte deverá emitir, em seu próprio nome, nota fiscal com utilização de CFOP específico, contendo o valor do crédito, calculado de acordo com os incisos I e II do § 3º do artigo 66 e com os §§ 7º e 8º do artigo 70, ambos deste Regulamento, e constante do livro Controle de Crédito do Ativo Permanente (CIAP), modelo C, a que se referem o inciso II do caput do artigo 204 e o artigo 206, ambos desta Parte;

III - o contribuinte deverá escriturar a nota fiscal a que se refere o inciso anterior no livro Registro de Entrada, lançando o valor do crédito do imposto a ser apropriado no período, na coluna “Operações com Crédito do Imposto - Imposto Creditado”, informando na coluna “Observações” o seguinte: “Crédito de ICMS relativo à entrada de bem do ativo permanente”.

-----  
Art. 204. O documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) será escriturado pelo contribuinte para a apuração do valor do crédito a ser apropriado em decorrência da entrada de bem do ativo imobilizado, nos modelos a seguir relacionados:

**Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2011**

"Art. 204. O livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) será escriturado pelo contribuinte que adquirir mercadoria para integrar o ativo permanente, nos modelos a seguir relacionados, de acordo com a data de aquisição:"

Em relação a esses bens, **a glosa dos créditos ocorreu em função de que sua apropriação foi feita integralmente**, em uma única parcela, em detrimento do aproveitamento regulamentar de 1/48 (um quarenta e oito avos) a cada mês, contrariando o disposto no art. 66, §§ 3º a 6º e 70, §§ 7º e 8º do RICMS/02.

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

[...]

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

[...]

§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento observará, além do disposto nos §§ 7º a 10 do artigo 70 deste Regulamento, o seguinte:

I - será feito à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento;

[...]

IV - além do lançamento em conjunto com os demais créditos, no momento da apuração do imposto, no montante determinado, conforme o caso, pelos incisos I e II deste parágrafo ou pelo § 8º do artigo 70 deste Regulamento, o valor do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente e o crédito correspondente serão escriturados no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), modelo C.

[...]

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 5º Para fins de aproveitamento de crédito, o bem destinado ao ativo permanente deve satisfazer, de forma cumulativa, os seguintes requisitos:

[...]

§ 6º Será admitido o crédito, na forma do § 3º deste artigo, relativo à aquisição de partes e peças empregadas nos bens a que se refere o parágrafo anterior, desde que:

I - a substituição das partes e peças resulte aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 (doze) meses; e

II - as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado

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

[...]

§ 7º Em cada período de apuração do imposto, não será admitido o abatimento de que trata o § 6º deste Regulamento, na forma prevista no § 6º do mencionado artigo, na proporção das operações ou prestações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida em relação ao total das operações ou prestações.

§ 8º Na hipótese do parágrafo anterior, para cálculo do valor a ser abatido a título de crédito, deverá ser:

I - multiplicado o valor total do imposto incidente na operação relativa à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento por 1/48 (um quarenta e oito avos);

II - calculado o percentual das operações ou das prestações tributadas em relação ao total das operações ou das prestações realizadas no período;

III - multiplicado o valor obtido no inciso I pelo percentual encontrado no inciso II, correspondendo o resultado ao crédito a ser apropriado.

No caso do presente processo, um exemplo típico refere-se à “Empilhadeira FD25 Forklift Truck” (fls. 22), **não** escriturada no livro CIAP, cujo crédito foi apropriado de forma integral, em uma única parcela (*vide resposta ao item “2” da diligência – fls. 870/874*).

Como visto anteriormente, dentre outros quesitos, a 3ª Câmara de Julgamento solicitou ao Perito que verificasse se havia produtos passíveis de enquadramento no conceito de ativo imobilizado e informasse se fosse o caso, os dados relativos a esses bens.

O Perito ao responder esse quesito afirmou que “*nenhum dos itens listados na relação de fls. 618/619 do PTA se enquadra no conceito de ativo imobilizado nos termos da Instrução Normativa DLT nº 01/98*”.

Não obstante, considerando-se que **inexiste acusação quanto à eventual utilização desses bens em fins alheios à atividade do estabelecimento**, devem ser concedidos à Autuada, por meio da recomposição da conta gráfica de fls. 631/632, créditos do imposto à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) mês, em relação aos seguintes bens do imobilizado: (i) Container de Polietileno 1000 litros (“03-031-029” – fls. 21), (ii) Empilhadeira FD25 Forklift Truck 2,5 Ton. (“30-284-1362” – fls. 22) e (iii) Pallet retornável (Pallet Tampa-Base – Código nº “03-021-031” – fls. 35).

### **1.3. Da Irregularidade “2” - Diferença de Alíquota - Falta de Recolhimento:**

A irregularidade refere-se à falta de recolhimento da diferença de alíquota relativa às aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo e de bens destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento autuado.

As exigências fiscais, constituídas pelo ICMS apurado, acrescido da respectiva multa de revalidação, estão respaldadas no art. 5º, § 1º, “6” c/c art. 6º, inciso II e art. 12º, § 2º, todos da Lei nº 6.763/75.

Art. 5º - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

[...]

§ 1º - O imposto incide sobre:

[...]

6) a entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo permanente.

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

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

-----  
**Art. 12** - As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

[...]

§ 2º - Na hipótese de operação ou de prestação interestadual que tenha destinado mercadoria ou serviço a contribuinte domiciliado neste Estado, na condição de consumidor ou usuário final, fica este obrigado a recolher o imposto resultante da aplicação da diferença entre a alíquota interna e a interestadual que houver incidido sobre aquela operação ou prestação.

A clareza dos dispositivos legais acima não deixa qualquer dúvida quanto à correção das exigências fiscais, uma vez que efetivamente pertinentes a aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo e de bens destinados a compor o ativo imobilizado da empresa autuada.

Devem ser excluídas, no entanto, as exigências relativas aos produtos “Desengraxante Unichem TR-AGA-2 Unichenicals”, “Canto de Lâmina Esquerdo Trator de Esteira”, “Canto de Lâmina Direito Trator de Esteira” e “Cloreto de Cálcio Anidro em Pó”, considerados como produtos intermediários.

## **2. Observações Finais:**

Finalizando, resta acrescentar que a Impugnante não apresentou em sua defesa qualquer argumento quanto à ocorrência de operações de exportação para o exterior, inexistindo, portanto, qualquer questionamento quanto à possibilidade de apropriação de créditos de forma proporcional às exportações (*ou sobre eventual exclusão dos juros e multas vinculados aos materiais de “uso e consumo na atividade produtiva”, na proporção das saídas destinadas ao exterior em relação às saídas totais do estabelecimento, ocorridas até 13/08/07, como vem decidindo este E. Conselho*).

Quanto à reincidência, exigida pelo Fisco no tocante aos fatos ocorridos a partir de fevereiro de 2010, com respaldo no art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75, sua caracterização encontra-se demonstrada às fls. 602/603 e 40/41.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação efetuada pelo Fisco às fls. 610 e 618/684, e, ainda, com as seguintes retificações: (1) cancelamento das exigências relativas aos produtos “Desengraxante Unichem TR-AGA-2 Unichenicals”, “Canto de Lâmina Esquerdo Trator de Esteira”, “Canto de Lâmina Direito Trator de Esteira” e “Cloreto de Cálcio Anidro em Pó”; e (2) concessão à Autuada, mediante inclusão na recomposição da conta gráfica de fls. 631/632, de créditos do imposto à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) mês, em relação aos seguintes bens do ativo imobilizado: Container de Polietileno 1000 Litros (código nº “03-031-029” – fl. 21), Empilhadeira FD25 Forklift Truck 2,5 Ton. (código nº “30-284-1362” – fl. 22) e 3) Pallet retornável (Pallet Tampa-Base – código nº “03-021-031” – fl. 35), observadas as normas contidas no art. 66, § 3º do RICMS/02, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), que ainda excluía as exigências relativas aos pallets e restringia a aplicação de multa isolada relativa aos bens considerados pela perícia como ativo imobilizado àqueles casos em que havia, após a lavratura do Auto de Infração, parcela remanescente de 1/48 (um quarenta e oito avos) a ser aproveitada. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Marisa Batista dos Reis e, pela Fazenda

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

Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além do signatário e da Conselheira vencida, os Conselheiros Maria Vanessa Soares Nunes e Orias Batista Freitas.

**Sala das Sessões, 21 de janeiro de 2014.**

**José Luiz Drumond  
Presidente / Relator**

T

CC/MG

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

---

Acórdão:	21.261/14/3ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000171460-87	
Impugnação:	40.010131004-59	
Impugnante:	Rima Industrial S/A	
	IE: 073159937.03-84	
Proc. S. Passivo:	Max Lansky/Outro(s)	
Origem:	DF/Montes Claros	

---

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

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos e reside em dois pontos, a saber:

- 1) as exigências relativas aos pallets;
- 2) a restrição da aplicação de multa isolada apenas aos bens do ativo imobilizado que à época do lançamento não havia transcorrido os 48 (quarenta e oito) meses de início de sua utilização.

Versa o presente lançamento acerca das seguintes imputações fiscais:

- 1) aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo e de bens destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento, cujos créditos foram apropriados de uma só vez, em detrimento do aproveitamento regulamentar de 1/48 (um quarenta e oito avos) a cada mês;
- 2) falta de recolhimento da diferença de alíquota relativa a aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo e de bens destinados a integrar o ativo imobilizado do estabelecimento.

Exigências de ICMS (apurado mediante recomposição da conta gráfica) e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI. A penalidade isolada foi majorada em 50% (cinquenta por cento), no tocante aos fatos ocorridos a partir de fevereiro de 2010, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei n.º 6.763/75, face à constatação de reincidência.

Dada a divergência entre este voto e a decisão majoritária, passa-se a analisar apenas os pontos objeto desta divergência.

**1) Exigências relativas às aquisições de pallets**

Em relação às exigências relativas às aquisições de pallets, depreende-se que a controvérsia gira em torno do alcance do princípio da não cumulatividade no caso dos autos. Na interpretação da Impugnante o estorno não se justifica uma vez que os pallets, além de alterar a apresentação do produto, são consumidos ou integrados ao produto

final. Por sua vez os fundamentos da Fiscalização residem no mesmo preceito, porém, se situam no campo das restrições extraídas do próprio conceito contido nas regras definidoras do sistema de compensação do ICMS.

A Impugnante é pessoa jurídica de direito privado que tem por atividade a produção, comercialização e a exportação de produtos.

Verifica-se das informações existentes nos autos, que a Impugnante, nas operações que realiza, embala seus produtos industrializados não para simples efeito de transporte, mas para protegê-los e proporcionar-lhes maior resistência e durabilidade, garantindo sua integralidade até a completa operação de circulação da mercadoria.

Dentre as embalagens utilizadas, estão os pallets.

Importa ressaltar que, no caso dos pallets, em alguns casos restou demonstrado nos autos que estes são adquiridos pelos clientes da Impugnante, pois são necessários à manutenção da mercadoria adquirida em estoque. Nesses casos, resta claro a importância do pallets para a mercadoria comercializada.

As mercadorias produzidas pela Defendente por suas características, não podem ficar expostas “ao tempo”, muito menos entrar em contato direto com o solo. Daí porque são colocados sobre os pallets. Estes se constituem na própria embalagem da mercadoria comercializada.

Veja-se a comprovação da utilização destes pallets no processo produtivo da Impugnante uma vez que caso os mesmos não fossem apostos, não haveria condições de a mercadoria ser utilizada.

Por outro lado, as mercadorias produzidas pela Impugnante, necessitam ser embaladas, sob pena, igualmente, de o atrito entre elas (ou sobre elas) causar-lhes sérios danos.

Assim, de acordo com o que pode ser visto nas provas dos autos, as mercadorias são colocadas sobre pallets e, em tais hipóteses, os pallets fazem parte da própria embalagem do produto, sendo, portanto, incorporados à mercadoria.

Tendo em vista este contexto fático, cumpre lembrar que o aproveitamento de créditos do ICMS encontra-se disciplinado, como regra geral, no art. 20 da Lei Complementar n.º 87/96 que assim determina:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:

I - produtos agropecuários;

II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.

Assim, como pode ser visto na legislação complementar acima transcrita, a única vedação textual trazida pela norma é quanto aos veículos de transporte pessoal até mesmo porque a Lei Complementar n.º 87/96 permite o aproveitamento do crédito do material denominado de uso e consumo, mas determina prazo para que esta utilização possa ocorrer.

Na esteira da Lei Complementar n.º 87/96, o Estado de Minas Gerais disciplinou o aproveitamento de créditos de ICMS estabelecendo, no art. 31 da Lei n.º 6.763/75, as hipóteses em que não será aproveitado o crédito, a saber:

Art. 31 - Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subsequentes:

I - a operação ou a prestação beneficiada por isenção ou não-incidência do imposto, salvo previsão em contrário da legislação tributária;

II - o imposto relativo à operação ou à prestação, quando a operação ou a prestação subsequente, com

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, inclusive a utilizada na produção, na geração ou na extração, estiverem beneficiadas por isenção ou não-incidência, exceto, observado o disposto no § 3º do artigo 32, quando destinada a exportação para o exterior;

III - o imposto relativo à entrada de bem ou ao recebimento de serviço alheios à atividade do estabelecimento.

§ 1º - Salvo determinação em contrário da legislação tributária, quando a operação ou a prestação subsequente estiver beneficiada com redução da base de cálculo, o crédito será proporcional à base de cálculo adotada.

§ 2º - Salvo prova em contrário, presume-se alheio à atividade do estabelecimento o veículo de transporte pessoal.

§ 3º - Em cada período de apuração do imposto, não será admitido o abatimento de que trata a alínea "a" do item 4 do § 5º do art. 29, na proporção das operações e prestações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida em relação ao total das operações e prestações, conforme dispuser o regulamento.

§ 4º - Após o quadragésimo oitavo período de apuração do imposto, contado a partir daquele em que tenha ocorrido a entrada do bem destinado ao ativo permanente, também não será admitido o abatimento, a título de crédito, da eventual diferença entre o valor total do imposto incidente na operação relativa à entrada do bem e o somatório dos valores efetivamente lançados como crédito nos respectivos períodos de apuração. (grifos não constam do original)

Assim, a Lei n.º 6.763/75 fala de material de embalagem e de bens alheios a atividade do estabelecimento.

Veja-se o que dispõe o art. 66, inciso V do RICMS/MG:

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

.....

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

a) incluem-se na embalagem todos os elementos que a componham, a protejam ou lhe assegurem a resistência;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Da leitura dos dispositivos transcritos verifica-se que o art. 66 do RICMS é que regula o direito de crédito de ICMS nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Além disso, traz o conceito de embalagem, para dizer que nele se incluem todos os elementos que a componham, a protejam ou lhe assegurem a resistência.

Na alínea "a" do inciso V do art. 66, menciona-se que no conceito de embalagem estão incluídos diversos elementos. Assim, o Regulamento do ICMS não limitou o conceito de embalagem aos elementos que a componham, a protejam ou lhe assegurem a resistência. Esses elementos estão incluídos no conceito de embalagem.

Não há que se confundir os conceitos de embalagem - previsto no art. 66, inciso V, alínea "a", do RICMS/MG - com os de acondicionamento ou reacondicionamento, expressões utilizadas pelo Regulamento para caracterizar uma operação de industrialização.

De fato, estabelece o art. 222 do RICMS/MG que:

Art. 222 - Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

.....  
II - industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, observado §§ 1º a 3º deste artigo, tais como:

.....  
d) a que importe em alterar a apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);  
.....

O art. 222, inciso II, alínea "d" do RICMS/MG trata de uma questão bastante necessária em vários casos dispostos neste mesmo regulamento. Contudo, a finalidade dos conceitos apresentados no mencionado art. 222 não é para definição de aproveitamento de crédito do imposto pois, neste caso, já existe norma específica, qual seja, o citado art. 66 do mesmo RICMS/02.

Assim, as definições do art. 222 do RICMS/02 não devem ser tomadas como preponderantes para solucionar a controvérsia posta nos presentes autos.

Lembre-se que não há no caso dos autos qualquer dúvida de que a Impugnante seja uma indústria. Ou seja, a Impugnante é considerada, para todos os efeitos legais, como industrial em virtude de realizar operações de industrialização na modalidade transformação, e não na modalidade de acondicionamento ou reacondicionamento.

Nesta linha, os pallets pela Defendente utilizados não se destinam apenas ao transporte das mercadorias comercializadas, inclusive para o exterior, senão para compô-las, protegê-las e lhes assegurar a resistência.

Ademais, situação preponderante para solucionar a controvérsia dos presentes autos, demonstrando que os pallets integram o produto final da Impugnante, é o fato de que quando remetidas as mercadorias ao estrangeiro, estes componentes não retornam para seu estabelecimento. O mesmo ocorre em algumas situações nas quais, como já dito, os pallets ficam com os adquirentes dos produtos, pois, sem eles não seria possível o armazenamento e posterior utilização dos mesmos.

Portanto, como a Impugnante é uma empresa industrial por natureza, à matéria dos autos não se aplicam quaisquer entendimentos voltados para empresas comerciais ou mesmo para situações que não sejam de exportação.

Configuram-se situações distintas o fato de uma empresa comercial adquirir materiais de embalagem somente para facilitar o transporte e, o fato de uma empresa industrial adquirir materiais para o transporte de seus produtos industrializados.

Na situação em análise os pallets têm por função precípua não a facilitação do transporte das mercadorias comercializadas, mas a sua proteção. Tais materiais compõem a embalagem destas mercadorias e, diga-se novamente, não retornam à Impugnante.

Contudo, mesmo nos casos em que os pallets retornam à Impugnante, estes não podem caracterizar-se como material de uso e consumo. Isto porque a aquisição de vasilhames deve ser registrada no Grupo Ativo Permanente, subgrupo Imobilizado, pois, sem dúvida, a vida útil desta categoria de bens pode perfeitamente ultrapassar um exercício.

Nesse sentido, a Receita Federal do Brasil definiu como “Taxa de Depreciação” para pallets de madeira, o percentual de 20% (vinte por cento) ao ano.

Assim, mesmo quando os pallets retornam ao estabelecimento da Impugnante não podem ser considerados como materiais de uso e consumo e, nessa hipótese, a apropriação do crédito deve se dar como ativo permanente.

Registre-se que este Conselho de Contribuintes já apreciou a matéria decidindo pela possibilidade de crédito dos pallets nesta hipótese (Acórdão n.º 19.089/11/2ª).

Diante dessas constatações, restou plenamente caracterizada a função desempenhada pelos pallets como verdadeiros materiais de embalagem aptos a garantir e assegurar resistência e durabilidade aos produtos de fabricação da Impugnante. Ademais, nos autos, há casos em que estas embalagens não retornam à Impugnante o que configura que as mesmas não se prestam apenas ao transporte e que estão inseridas no custo do produto.

Restando configurado que os pallets cujo crédito foi estornado pela Fiscalização enquadram-se no conceito de materiais de embalagem, conclui-se pelo acerto do aproveitamento de crédito efetuado pela Impugnante.

**2) Restrição da aplicação de multa isolada apenas aos bens do ativo imobilizado que à época do lançamento não havia transcorrido os 48 (quarenta e oito) meses de início da utilização**

Neste ponto a matéria objeto da discussão diz respeito à aplicabilidade da multa isolada quando o aproveitamento integral do crédito relativo à aquisição de bens do ativo imobilizado já havia se concretizado, ou seja, já haviam transcorridos os 48 (quarenta e oito) meses do início da utilização, quando o lançamento se efetivou.

Assim, para a conclusão deste voto é importante destacar que a própria decisão majoritária considerou que é possível a utilização do crédito do ativo imobilizado à razão de 1/48 (um inteiro e quarenta e oito avos) por mês contado da entrada do bem no estabelecimento.

Com efeito, o art. 66 do RICMS/02 prevê a possibilidade de aproveitamento dos referidos créditos advindos da aquisição de produtos destinados ao ativo imobilizado observando a proporção prevista em seu § 3º, *in verbis*:

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:

.....

§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento observará o seguinte:

I - será feito à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento, ressalvado o disposto no inciso VI;

II - a fração de 1/48 (um quarenta e oito avos) será proporcionalmente aumentada ou diminuída, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês civil;

III - na hipótese de alienação, transferência, perecimento, extravio ou deterioração do bem, ou de o bem deixar de ser utilizado de forma definitiva na atividade do estabelecimento antes do término do quadragésimo oitavo período de apropriação, não será admitido, a partir do período de apuração subsequente ao da ocorrência do fato, o abatimento de que trata este parágrafo;

IV - além do lançamento em conjunto com os demais créditos, no momento da apuração do imposto, no montante determinado, conforme o caso, pelos incisos I e II deste parágrafo ou pelo § 8º do art. 70 deste Regulamento, o valor do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado e o crédito correspondente serão escriturados no documento

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP);

V - caso o bem seja transferido em operação interna para outro estabelecimento do mesmo titular antes do término do quadragésimo oitavo mês, contado a partir daquele em que tenha ocorrido sua entrada no estabelecimento remetente, as frações restantes do crédito poderão ser apropriadas no estabelecimento destinatário, desde que a nota fiscal contenha a informação do número de frações ainda não apropriadas e os respectivos valores;

VI - na hipótese de aquisição de bem cuja entrada tenha ocorrido a partir de 1º de maio de 2013, por estabelecimento que se encontre em fase de instalação, a primeira fração será apropriada no primeiro período de apuração em que forem realizadas operações de saída de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, sem prejuízo do disposto no § 14;

VII - nos períodos em que não ocorrerem saídas de mercadorias nem prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, fica suspensa a apropriação do crédito, hipótese em que a contagem do prazo de que trata o § 10 do art. 70 deste Regulamento será suspensa;

VIII - caso o bem seja alienado em operação interna não tributada antes do término do quadragésimo oitavo mês, contado a partir daquele em que tenha ocorrido sua entrada no estabelecimento remetente, as frações restantes do crédito poderão ser apropriadas no estabelecimento industrial destinatário, desde que a nota fiscal contenha a informação do número de frações ainda não apropriadas e os respectivos valores. 1º Fica o contribuinte mineiro, inclusive a microempresa e a empresa de pequeno porte, obrigado a recolher o imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, observado o disposto no inciso XII do caput do art. 43 e no art. 84 deste Regulamento, na hipótese de:

.....

No caso descrito nos autos, foram aproveitados os créditos de ICMS integralmente de uma só vez, desrespeitando neste particular a regra descrita acima.

A Câmara decidiu pela concessão dos créditos do imposto à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) mês, no período fiscalizado, dos bens, classificados pelo Perito, como do ativo imobilizado, no entanto, manteve integralmente a multa isolada pelo aproveitamento indevido realizado integralmente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Multa Isolada exigida neste item tem a seguinte descrição na Lei n.º 6.763/75:

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

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

Repita-se, pela importância, que a decisão majoritária, com a qual concordo neste ponto, considerou ser possível a utilização do crédito.

A multa isolada possui natureza sancionatória e decorreria do tributo pago a menor, ou seja, do inadimplemento, conforme nos ensina Sacha Calmon Navarro Coêlho, em seu livro Teoria e Prática das Multas Tributárias, Editora Forense (1992) *“Sanção é pena. A norma jurídica estatuidora de sanção tem por hipótese a prática de um ato ilícito violador de um dever legal ou contratual. (...) No caso da subespécie multa, a norma sancionante tem por hipótese a prática de um ilícito – o descumprimento de algum dever legal ou contratual – e, por consequência, preceito que obriga o infrator a dar dinheiro a título de castigo (sanção).”*

Ocorre que, no momento da autuação parte dos créditos reconhecidos pela Câmara como passíveis de aproveitamento à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) já poderiam ter sido aproveitados integralmente, sendo assim não há que se falar em ilicitude no momento do lançamento.

A obrigação tributária em relação à multa de isolada decorre do lançamento que é a forma constitutiva do crédito tributário, conforme nos ensina Hugo de Brito Machado (Juros de Mora sobre Multas Tributárias. RDDT 180/82, set 2010):

A denominada multa de ofício caracteriza-se pela inafastável necessidade de ação fiscal para que se considere devida. Assim, mesmo em face da jurisprudência que tem predominado, em se tratando de multa de ofício não se pode falar da existência de uma obrigação que a tenha como conteúdo antes de regularmente constituído o crédito tributário. Assim, somente com a lavratura de auto de infração é que se pode considerar devida a multa de ofício. E como em face do auto de infração o contribuinte é notificado a fazer o correspondente pagamento, é a partir daí que se pode cogitar da configuração da mora e, em consequência, do início da incidência dos juros de mora correspondentes.”

Diante disso, a multa isolada somente é devida mediante constituição definitiva a partir do lançamento, o que se dá com o recebimento do Auto de infração e,

para que seja aplicada a referida sanção, que tem o ilícito como pressuposto essencial para aplicação da penalidade, deve-se verificar no momento da autuação sua ocorrência, no presente caso, o aproveitamento indevido.

No entanto, o que se verifica da análise dos autos é que em relação aos produtos os quais já poderia haver o aproveitamento integral dos créditos, vez que já decorridos os 48 (quarenta e oito) meses não há que se falar em multa isolada, por não mais haver ilícito ou inadimplemento no momento da verificação fiscal.

Assim, para estes casos, no momento em que o Fisco constatou a irregularidade e promoveu o lançamento o crédito integral já era devido e, portanto, o aproveitamento já não era mais indevido não havendo que se penalizar o contribuinte.

Por este motivo, entendo que a aplicação de multa isolada deve ser restrita apenas aos bens do ativo imobilizado, que à época do lançamento, ainda não havia transcorrido os 48 (quarenta e oito) meses de início da utilização.

Pelo exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para, além das exclusões já promovidas pela decisão majoritária, excluir, também, as exigências relativas aos pallets e restringir a aplicação de multa isolada relativa aos bens considerados pela perícia como ativo imobilizado, àqueles casos em que havia parcela remanescente, 1/48 (um quarenta e oito avos) a ser aproveitada após a lavratura do Auto de Infração.

**Sala das Sessões, 21 de janeiro de 2014.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Conselheira**