

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.262/14/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000172688-32  
Impugnação: 40.010131355-11  
Impugnante: Rima Industrial S/A  
IE: 127159937.05-93  
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 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, 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. Entretanto, devem ser excluídas as exigências relativas aos produtos Chapa em Aço 2" x 1800 x 2400 mm e Silo Pesagem (Metrinho). Concedidos à Autuada créditos do imposto à razão de 1/48 mês, em relação aos seguintes bens: Plataforma de Sustentação de Caçamba, Carro p/ Transporte Caçamba Brucks, Carro Transporte Panela, Carro de Panela p/ Forno, Bomba Centrífuga 30 CV Meganorm, Bomba Centrífuga 75 CV Meganorm, Silo Balança, Cabo Flexível Refrigerado, Cortina Giratória S2, Carcaça Cuba Forno SI, Britador Secundário, Forma p/ Fabricação Suporte de Concreto e Modif. Sist. Refrig. Trocador Placa (Rial Vzp). Exigências fiscais parcialmente mantidas.

**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 imobilizado 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. Excluídas as exigências relativas ao produto “Chapa em Aço 2" x 1800 x 2400 mm”. Exigências parcialmente mantidas.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 nº 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. 184/213, acompanhada de Parecer Técnico de fls. 223/262, 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. 210/211.

O Fisco manifesta-se às fls. 266/270, refutando as alegações da Defesa e solicitando que seja o lançamento julgado procedente.

A Assessoria do CC/MG determina a realização da diligência de fls. 282/283, que resulta em nova manifestação fiscal e na juntada dos documentos de fls. 290/305.

Apesar de ter sido regularmente cientificada (fls. 310/311), a Impugnante mostrou-se inerte, não tecendo qualquer comentário sobre a diligência.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 315/338, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e pela rejeição da prefacial arguida e no mérito, pela procedência parcial do lançamento, para que se conceda à Autuada créditos do imposto à razão de 1/48 mês, em relação aos seguintes bens do ativo imobilizado: 1) Bombas Centrífugas; 2) Bomba para Central Hidráulica; 3) Britador Secundário; 4) Carcaça Cuba Forno SI; 5) Carro de Panela p/Forno; 6) Carro Transporte Panela; 7) Carro p/Transporte Caçamba Brucks; 8) Modif. Sistema Refrigeração Trocador Placa - RIAL VZP; 9) Plataforma de Sustentação de Caçamba; 10) Silo Balança; 11) Silo Pesagem Metrinho.

### **Da Perícia**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 às fls. 209/211, solicitando ao Senhor Perito que respondesse os seguintes quesitos:

**I** – No que se refere aos itens constantes da primeira relação do Relatório Fiscal (fls. 12/15 do PTA):

1) indique o local de aplicação e a função desenvolvida por cada produto objeto da autuação, observada a Instrução Normativa nº 01/86;

2) informe se trata de ferramentas, instrumentos ou utensílios;

3) esclareça, no caso de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, se desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, o qual importe 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;

4) se dentre tais itens, há produtos 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.

**II** – No que se refere aos itens constantes da segunda relação do Relatório Fiscal (fls. 15 do PTA), informe:

1) a função específica dos pallets e se eles compõem, protegem ou asseguram resistência a materiais de embalagem;

2) se há pallets retornáveis. Em caso afirmativo, se seriam passíveis de enquadramento no conceito de ativo imobilizado;

3) se os demais itens atendem ao conceito de embalagem para fins do creditamento do ICMS, nos termos da legislação tributária mineira.

**III** – No que se refere aos itens constantes da terceira relação do Relatório Fiscal (fls. 16 do PTA), informe se são utilizados no processo produtivo da Autuada e se adéquam ao conceito de produto intermediário, como previsto na Instrução Normativa nº 01/86.

Após as providências cabíveis, o Perito designado pelo Delegado Fiscal da DF/Montes Claros apresenta o “Relatório Pericial” acostado às fls. 372/379, complementado pela planilha de fls. 380/388 e das fotos de fls. 389/391.

→ **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):**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 obtenção de Silício e suas ligas na forma metálica foram citadas como matérias-primas o MINÉRIO DE QUARTZO, o CARVÃO VEGETAL, o COQUE, o CAVACO DE MADEIRA, os ELETRODOS ESPECIAIS DE CARBONO PRÉ-COZIDO, todos citados no primeiro parágrafo do tópico nº 3 do LAUDO TÉCNICO de fls. 352 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 de todo o LAUDO TÉCNICO não se vislumbrou a evidência de nenhum item que possa fazer parte da composição dos produtos Silício Metálico e/ou demais Ferro Ligas e ao mesmo tempo sem a perda de suas características. Portanto, para o quesito em questão, a rigor não se vislumbrou, no laudo citado, 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 **o oxigênio gasoso** injetado para abertura do furo de corrida do produto citada no LAUDO TÉCNICO às fls. 227 (1º parágrafo) 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):**

Resposta a esses quesitos vide na planilha anexa ao final deste relatório o parecer individual sobre os itens relacionados nos autos (itens 1 a 108 da planilha).

**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 83 a 92), esta perícia avalia que:

- Os materiais correspondentes aos itens de 83 a 86 e 92 compõem as embalagens de classificação terciária. São fornecidas por precaução sendo essenciais à segurança dos produtos apenas na fase de transporte principalmente rodoviário e/ou marítimo;
- Os materiais correspondentes aos itens de nº 87 a 91 constituem efetivamente em embalagem de classificação terciária adquiridas para a comercialização concomitante dos produtos fabricados.

-----  
→ **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 do estorno que compõe a peça fiscal a perícia, acompanhada de profissionais da empresa, procurou identificar o local de sua aplicação, sua função específica, sua classificação, emitir parecer conclusivo e avaliação conforme a percepção do perito *in fine* assinado. O resultado completo desse trabalho está compilado na planilha de itens nº 1 a 108 anexa, assim sendo, passa a ser considerada como complemento à resposta do questionamento.

**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., para a carga como um todo.

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

**Quesito n<sup>os</sup> 1.1 a 1.4 (Câmara):**

**I** – No que se refere aos itens constantes da primeira relação do Relatório Fiscal (fls. 12/15 do PTA):

- 1) indique o local de aplicação e a função desenvolvida por cada produto objeto da atuação, observada a Instrução Normativa nº 01/86;
- 2) informe se trata de ferramentas, instrumentos ou utensílios;
- 3) esclareça, no caso de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, se desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, o qual importe 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;
- 4) se dentre tais itens, há produtos 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.

**Resposta do Perito (literal):**

Resposta a esses quesitos vide na planilha anexa ao final deste relatório o parecer individual sobre os itens relacionados nos autos (itens 1 a 82 da planilha).

**Quesito n<sup>os</sup> 2.1 a 2.3 (Câmara):**

**II** – No que se refere aos itens constantes da segunda relação do Relatório Fiscal (fls. 15 do PTA), informe:

- 1) a função específica dos pallets e se eles compõem, protegem ou asseguram resistência a materiais de embalagem;
- 2) se há pallets retornáveis. Em caso afirmativo, se seriam passíveis de enquadramento no conceito de ativo imobilizado;

3) se os demais itens atendem ao conceito de embalagem para fins do creditamento do ICMS, nos termos da legislação tributária mineira.

**Resposta do Perito (item 2.1 - literal):**

Genericamente, *pallets* são elementos que englobam funções específicas de proteger e facilitar o manuseio e armazenagem de produtos. Tecnicamente são considerados materiais de embalagem ou embalagem de classe terciária conforme já mencionado anteriormente (questão de nº 8 da Impugnante). Nesse contexto, sendo eles embalagens, esse perito considera prejudicados os questionamentos formulados: “Eles compõem, protegem ou asseguram resistência a materiais de embalagem?”. No entanto, no sentido de repassar a percepção do perito relativamente ao emprego/função dos *pallets* pela empresa faz-se o relato a seguir:

Conforme verificações e informações prestadas pelos profissionais da empresa por ocasião da visita à planta industrial, pôde-se apurar basicamente 2 (duas) situações distintas em relação à utilização dos *pallets*, a saber:

Situação A) São fornecidos de forma avulsa (volume separado) acompanhando a carga de produtos acondicionados em Big Bags ou sacos;

Situação B) Uso da empresa como utensílio de estocagem.

Na situação "A" os *pallets* são fornecidos para o cliente de forma avulsa em separado do produto constituindo itens de manuseio/armazenamento/estocagem junto ao cliente. (Detalhes sit "A", vide foto de nº 06 ao final da planilha anexa).

Segundo o profissional da área de expedição, os Big Bags ou os sacos não podem ser embarcados sobre *pallets* no veículo transportador rodoviário, pois, caso contrário corre-se o risco de avarias nas embalagens primárias (Big Bag/sacos). Por essa razão, na situação em comento, os *pallets* são fornecidos em separado.

Na situação "B" constatou-se a utilização *pallets* madeira pela própria empresa para fins de estocagem/movimentação de produtos em suas dependências. (Detalhes sit "B", vide foto de nº 05 ao final da planilha anexa).

**Resposta do Perito (item 2.2 - literal):**

Segundo a empresa, os fornecimentos de pallets ocorrem por força de contrato e não retornam para a remetente. Não foi objeto de verificação da perícia a confirmação dessa afirmativa.

**Resposta do Perito (item 2.3 - literal):**

Os demais itens que correspondem aos de nº 87 a 91 da planilha anexa, conforme já explanado anteriormente, constituem efetivamente em embalagem de classificação terciária adquiridas para a comercialização concomitante dos produtos fabricados.

**Quesito nº 3 (Câmara):**

No que se refere aos itens constantes da terceira relação do Relatório Fiscal (fls. 16 do PTA), informe se são utilizados no processo produtivo da Autuada e se

adéquam ao conceito de produto intermediário, como previsto na Instrução Normativa nº 01/86.

**Resposta do Perito (literal):**

Todos os produtos constantes da relação em questão com exceção do item nº 95 da planilha em anexo são produtos de análises químicas, utilizados para testes em laboratório buscando aferir as especificações qualidade e/ou padrões dos produtos fabricados. Assim considerando, a perícia avalia que produtos são utilizados no processo produtivo, são consumidos imediata e integralmente no curso de sua utilização, porém, esta não se dá diretamente na linha de produção.

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

A Impugnante acosta aos autos a planilha de fls. 397/405, elaborada pelo seu Assistente Técnico, onde constam informações adicionais sobre os produtos objeto da autuação.

Manifestando-se às fls. 410, 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. 414/446, acompanhado dos quadros por ela elaborados, titulados de “Anexo I e Anexo II”, de fls. 447/452, opina pela procedência parcial do lançamento, com as seguintes retificações: **(i)** exclusão integral das exigências relativas à aquisições de “Chapa em Aço 2” x 1800 x 2400 mm”; **(ii)** Exclusão das exigência relativas ao estorno de créditos do produto “Silo Pesagem (Metrinho)”; **(iii)** Concessão à Autuada, mediante inclusão na recomposição da conta gráfica do período autuado, de créditos do imposto à razão de 1/48 mês, em relação aos seguintes bens: “Plataforma de Sustentação de Caçamba”, “Carro P/Transporte Caçamba Brucks”, “Carro Transporte Panela”, “Carro de Panela P/Forno”, “Bomba Centrífuga 30CV Meganorm”, “Bomba Centrífuga 75CV Meganorm”, “Silo Balança”, “Cabo Flexível Refrigerado”, “Cortina Giratória S2”, “Carcaça Cuba Forno SI”, “Britador Secundário”, “Forma P/Fabricação Suporte de Concreto” e “Modif. Sist. Refrig. Trocador Placa (Rial Vzp)”.

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 no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações 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 11/08/06 (fls. 199/200), 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 acima.

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, 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 ARES 76977 RS 2011/0191109-3

RELATOR(A): MINISTRO HUMBERTO MARTINS

JULGAMENTO: 12/04/2012

ÓRGÃO JULGADOR: T2 - SEGUNDA TURMA

PUBLICAÇÃO: DJE 19/04/2012

#### **EMENTA**

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

1. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, *IN CASU*, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A

AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (□, 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). AGRADO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2006 somente expiraria em 31/12/11, conforme disposto no inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Impugnante foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 28/12/11 (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 03 (três) relações (quadros) distintas, a saber:

### **1.2.1. Do Quadro nº "1" (fls. 12/15) - Com o Resultado da Perícia:**

Refere-se a partes e peças e produtos diversos, considerados como materiais de uso e consumo, uma vez que não se enquadram no conceito de produtos intermediários, nos termos da Instrução Normativa nº 01/86.

Com relação aos produtos listados no "Quadro" em questão (fls. 12/15), os quesitos da Câmara de Julgamento foram os seguintes:

"I – No que se refere aos itens constantes da primeira relação do Relatório Fiscal (fls. 12/15 do PTA):

- 1) indique o local de aplicação e a função desenvolvida por cada produto objeto da autuação, observada a Instrução Normativa nº 01/86;
- 2) informe se trata de ferramentas, instrumentos ou utensílios;
- 3) esclareça, no caso de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, se desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, o qual importe 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;
- 4) se dentre tais itens, há produtos 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.”

Em atenção à solicitação, o I. Perito Oficial acostou às fls. 380/386 planilha contendo suas informações e conclusões sobre cada um dos produtos listados no quadro supracitado.

Todas as indicações solicitadas nos quesitos nºs “1” a “4” foram lançadas na referida planilha, ou seja, há a indicação do local de aplicação e função de cada produto, a informação se o produto individualizado se refere a ferramenta, instrumento, utensílio ou parte e peça e a especificação dos bens passíveis de enquadramento no conceito de ativo imobilizado.

De forma resumida, os produtos foram classificados da seguinte forma:

**a) Partes e Peças SEM Direito a Créditos (materiais de uso e consumo):**

As partes e peças objeto da autuação (*sem direito a créditos do ICMS*) estão listadas no **ANEXO I** elaborado pela Assessoria do CC/MG, às fls. 447/450, onde constam todas as informações prestadas pelo Perito Oficial (fls. 380/386).

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 deterioreem no processo de industrialização - como aliás ocorre em qualquer bem ao longo do tempo - não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o completo exaurimento, na linha de produção.

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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

As partes e peças relacionadas no ANEXO I elaborado pela Assessoria do CC/MG, fls. 447/450, **não** desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto em elaboração, não se caracterizando como produtos intermediários.

Por consequência, 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.

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**

"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."

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 EVOCÇÃO É IMPRÓPRIA EM SE TRATANDO DE OBTENÇÃO DE PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS, EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E MATERIAL DE MANUTENÇÃO."  
(GRIFOU-SE)



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sob a ótica do art. 66, §§ 3º e 6º do RICMS/02 c/c 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 (não alheios) 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:”

§ 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.

Ressalte-se que a Impugnante **não** trouxe aos autos qualquer prova no sentido de que a reposição das peças aumenta o tempo de vida útil do bem, por prazo superior a um ano.

Assim, seja pela ótica da Instrução Normativa nº 01/86, seja pela norma contida no art. 66, §§ 3º a 6º do RICMS/02, as partes e peças em questão **não** geram direito a créditos do imposto, uma vez que **não** atendem aos requisitos previstos na legislação.

Corretas as exigências fiscais.

### **b) Produtos Diversos, Também SEM Direito a Créditos:**

Os demais produtos listados no Quadro “1” de fls. 12/15, que também não geram direito a créditos do imposto, estão listados nos quadros a seguir, onde constam as informações do Perito Oficial sobre cada um deles:

→ **Lonas:**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nº DE ORDEM	CÓDIGO PRODUTO	PRODUTO	LOCAL DE APLICAÇÃO	FUNÇÃO	CLASSIFICAÇÃO	PARECER DO PERITO
17	03-028-0004	LONA 8000X10000MM 180 MICRONS 90KGS	AREAS DE ESTOCAGEM	PROTEÇÃO DE PRODUTOS ESTOCADOS	MATERIAL DE USO	VERIFICOU-SE EXISTENCIA DE LONAS COBRINDO PRODUTOS EM ESTOQUE E CONFORME OS PROFISSIONAIS QUE ACOMPANHARAM A PERÍCIA TAIS LONAS REFEREM-SE AO CODIGO 03-028-0004. ASSIM SENDO, A PERÍCIA AVALIA QUE NÃO SÃO PRODUTOS USADOS DIRETAMENTE NA LINHA DE PRODUÇÃO, BEM COMO NÃO SE DESTINAM ÀS EMBALAGENS PARA COMERCIALIZAÇÃO DOS PRODUTOS.

As lonas **não** geram direito a crédito, uma vez que não se enquadram no conceito de embalagem, nos termos da legislação vigente.

### → Óleos Hidráulicos e Lubrificantes:

Nº DE ORDEM	CÓDIGO PRODUTO	PRODUTO	LOCAL DE APLICAÇÃO	FUNÇÃO	CLASSIFICAÇÃO	PARECER DO PERITO
41 42 43 44	04-037-0017; 04-041-025; 04-044-010; e 04-044-012.	OLEOS LUBRIFICANTES; e OLEOS HIDRAULICOS	EQUIPAMENTOS DIVERSOS	LUBRIFICAÇÃO EQUIPAMENTOS	ITEM DE CONSUMO	ITEM DE CONSUMO NECESSÁRIO AO FUNCIONAMENTO DE MÁQUINAS EM GERAL, NÃO POSSUINDO CONTATO FÍSICO COM OS PRODUTOS EM FABRICAÇÃO.

Os óleos hidráulicos e lubrificantes também **não** se enquadram no conceito de produtos intermediários, uma vez que não se integram ao novo produto e **não** se consomem imediata e integralmente no curso da industrialização, nos termos definidos na Instrução Normativa nº 01/86.

### → Produtos Químicos Utilizados em Laboratório e em Tratamento de Água:

Nº DE ORDEM	CÓDIGO PRODUTO	PRODUTO	LOCAL DE APLICAÇÃO	FUNÇÃO	CLASSIFICAÇÃO	PARECER DO PERITO
55	02-012-0003	SODA CAUSTICA EM ESCAMAS	LABORATORIO DE PESQUISA/ DESNVOLVIMENTO	ELEMENTO DE PESQUISA/DESENVOLVIMENTO DE PRODUTO	MATERIAL DE USO E CONSUMO	MATERIAL UTILIZADO EM LABORATÓRIO DE PESQUISA/DESENVOLVIMENTO TECNOLÓGICO DE PRODUTOS, LINHA MARGINAL À DE PRODUÇÃO.

Nº DE ORDEM	CÓDIGO PRODUTO	PRODUTO	LOCAL DE APLICAÇÃO	FUNÇÃO	CLASSIFICAÇÃO	PARECER DO PERITO
56 57 58 59 e 72	02-011-0001 02-013-0002 02-013-0016 02-013-0020 e 28-273-0052	ACIDO CLORIDRICO COMERCIALACIDO CLORIDRICO PA 37% MINIMO;  CLORETO DE CALCIO;  CLORETO DE FERRO;  e  CLORETO DE AMONIO 99,5%	LABORATORIO	TESTE LABORATORIAIS	PRODUTO QUÍMICO	SEGUNDO PROFISSIONAIS DA ÁREA INDUSTRIAL, PARA TODA MATÉRIA PRIMA, TODA CORRIDA, TODO PRODUTO SEMI ACABADO E ACABADO, SÃO REALIZADAS ANÁLISES POR AMOSTRAGEM, SENDO ESSENCIAL AO PROCESSO. HAVENDO FALTA DE ANÁLISE INICIAL E FINAL DO PROCESSO IMEDIATAMENTE ANTERIOR INTERROMP-SE A CONTINUIDADE PARA ETAPA IMEDIATAMENTE SEGUINTE. AINDA SEGUNDO ESSES PROFISSIONAIS O RESULTADO DAS ANÁLISES VAI INDICAR SE O PRODUTO ESTÁ CONFORME, SE HÁ A NECESSIDADE DA ADIÇÃO DE AGENTES CONFORMATIVOS E/OU AINDA SE HÁ NECESSIDADE DE REPROCESSAMENTO. A AVALIAÇÃO DA PERÍCIA É QUE TAIS PRODUTOS SÃO CONSUMINDOS IMEDIATA E INTEGRAMENTE EXERCENDO FUNÇÃO ESPECÍFICA PARALELA (SOBRE AMOSTRAS EM LABORATÓRIO) E COMPLEMENTAR À LINHA DE PRODUÇÃO OBJETIVANDO A CONFORMAÇÃO FINAL DO PRODUTO DE ACORDO COM ESPECIFICAÇÃO DE COMPOSIÇÃO QUÍMICA REQUERIDA.

Nº DE ORDEM	CÓDIGO PRODUTO	PRODUTO	LOCAL DE APLICAÇÃO	FUNÇÃO	CLASSIFICAÇÃO	PARECER DO PERITO
69	28-401-091	TOWERCLEAN 5717	TORRE RESFRAMENTO DE ÁGUA	EVITAR INCRUSTAÇÕES DE ALGAS	MATERIAL DE USO E CONSUMO	PRODUTO DE MANUTENÇÃO UTILIZADO NA LIMPEZA DA TORRE DE RESFRIAMENTO DE ÁGUA, OU SEJA, UTILIZADO EM SISTEMA MARGINAL À LINHA PRINCIPAL DE PRODUÇÃO.
79	02-013-0003	CLORETO DE SODIO	ESTAÇÃO DE TRATAMENTO DE AGUA	TRATAMENTO DE ÁGUA	PRODUTO QUÍMICO	PRODUTO DE CONSUMO IMEDIATO E INTEGRAL NO SISTEMA DE TRATAMENTO DE ÁGUA, OU SEJA, APLICADO EM SISTEMA MARGINAL À LINHA DE PRODUÇÃO.

Esses produtos também são classificados como materiais de uso e consumo, uma vez que utilizados em linhas marginais ou independentes da linha central de produção.

A SEF/MG, por meio do seu órgão consultivo, já se pronunciou a respeito da mesma matéria, como, por exemplo, 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, *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 mozzarella 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 crédito 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.

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

**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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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...**

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

Esclareça-se que, no caso do presente processo, o “Ácido Clorídrico Comercial” é efetivamente utilizado nos laboratórios de análises físico-químicas, e não em “banhos de magnésio”, como ocorreu no PTA nº 01.000171460-87, que tramita juntamente com o processo ora analisado, conforme resposta ao item “1” da diligência (fls. 286) e esclarecimentos adicionais da Impugnante (fls. 291).

→ **Utensílio:**

Nº DE ORDEM	CÓDIGO PRODUTO	PRODUTO	LOCAL DE APLICAÇÃO	FUNÇÃO	CLASSIFICAÇÃO	PARECER DO PERITO
71	31-446-033	FACILITADOR DE APLICACAO PARA FITA ISOLANTE LIQUIDA 5	BARRAMENTOS DO TRANSFORMADOR	APLICAÇÃO DE FITA ISOLANTE P/ BARRAMENTO DE COBRE	UTENSÍLIO	UTENSÍLIO UTILIZADO PARA APLICAÇÃO DE ISOLANTE EM BARRAMENTOS, NÃO FAZ CONTATO COM O PRODUTO QUE SE INDUSTRIALIZA.

Além de **não** se enquadrar na definição de produto intermediário, por se tratar de utensílio, também **não** se enquadra no conceito de ativo imobilizado, pois o I. Perito Oficial indicou expressamente os bens passíveis de imobilização, conforme demonstrado a seguir, porém não incluiu o utensílio em questão em sua relação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, 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, §§ 3º a 6º do RICMS/02, ressalvadas eventuais questões pontuais expressamente citadas neste acórdão.

### c) Produto COM Direito a Crédito:

De acordo com a informação prestada pelo I. Perito Oficial, o produto “Chapa em Aço 2” x 1800 x 2400 mm” gera direito a crédito do ICMS, pois “esse material é destinado à confecção de espécie de pá a ser acoplada à ponta da lança da máquina picageira. Faz contato direto com o material em processamento dentro do forno, e em consequência é desgastado continuamente até resultar inutilizado”.

CÓDIGO PRODUTO	PRODUTO	LOCAL DE APLICAÇÃO	FUNÇÃO	CLASSIFICAÇÃO	PARECER DO PERITO
06-057-0403	CHAPA EM AÇO 2" X 1800 X 2400 MM	PONTA DA LANÇA MÁQUINA PICAGEIRA	MANUSEIO MATERIAL DENTRO DO CADINHO	PEÇA/UTENSÍLIO	CONFORME INFORMADO, ESSE MATERIAL É DESTINADO À CONFEÇÃO DE ESPÉCIE DE PÁ A SER ACOPLADA À PONTA DA LANÇA DA MÁQUINA PICAGEIRA. FAZ CONTATO DIRETO COM O MATERIAL EM PROCESSAMENTO DENTRO DO FORNO E EM CONSEQUENCIA É DESGATADO CONTINUADAMENTE ATÉ RESULTAR INUTILIZADO. (ILUSTRAÇÃO, VIDE FOTO Nº 03/04 EM ANEXO AO FINAL DESTES)

As fotos acostadas às fls. 390, reproduzidas a seguir, demonstram a ação da “pá da ponta da lança” diretamente sobre o material em processamento, gerando o seu desgaste contínuo, até sua completa inutilização.



**d) Bens Passíveis de Enquadramento no Conceito de Ativo Imobilizado:**

Constata-se da análise do Quadro I acostado às fls. 12/15 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.

Nesse caso, **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.

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.

Os bens em questão, passíveis de imobilização, foram indicados às fls. 380/386, encontrando-se relacionados no **ANEXO II** elaborado pela Assessoria do CC/MG, fls. 451/452, com todas as informações prestadas pelo Perito.

Levando-se em consideração apenas a **descrição/denominação**, os bens são os seguintes: “Plataforma de Sustentação de Caçamba”, “Carro P/Transporte Caçamba Brucks”, “Carro Transporte Panela”, “Carro de Panela P/Forno”, “Bomba Centrífuga 30CV Meganorm”, “Bomba Centrífuga 75CV Meganorm”, “Silo Balança”, “Cabo Flexível Refrigerado”, “Cortina Giratória S2”, “Carcaça Cuba Forno SI”, “Britador Secundário”, “Forma P/Fabricação Suporte de Concreto” e “Modif. Sist. Refrig. Trocador Placa (Rial Vzp)”.

Considerando-se que **inexiste acusação quanto à eventual utilização desses bens em fins alheios à atividade do estabelecimento** (vide subitem 2.3.1, da diligência de fls. 282/283), devem ser concedidos à Autuada, por meio da recomposição da conta gráfica de fls. 50/51, créditos do imposto à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) mês, em relação aos referidos bens.

Ressalte-se, porém, que a concessão dos créditos, à razão de 1/48 ao mês, não atinge o bem denominado “Silo Hematita/Quartzo – TAC”, por se tratar de bem imóvel (foto às fls. 255).

No tocante ao bem “Silo Pesagem (Metrinho)”, excluem-se as exigências (mantém-se o crédito), uma vez que, de acordo com a informação do Perito Oficial, este bem foi transferido para outra unidade da empresa, sendo devidamente tributado no momento de sua saída (ICMS debitado: R\$ 450,00).

CÓDIGO PRODUTO	PRODUTO	LOCAL DE APLICAÇÃO	FUNÇÃO	CLASSIFICAÇÃO	PARECER DO PERITO
71-960-739	SILO PESAGEM (METRINHO)	FORA DE USO	PESAGEM E MEDIÇÃO DO VOLUME DA MATÉRIA PRIMA.	EQUIPAMENTO	EQUIPAMENTOS TRANSFERIDO PARA OUTRA UNIDADE DA EMPRESA EM 09/01/2008 - NF 3133. TRANSFERENCIA EFETIVADA COM DÉBITO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO R\$ 2.500,00, VLR ICMS: R\$ 450,00.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### 1.2.2. Do Quadro nº 2 (fls. 15) - Com o Resultado da Perícia:

A planilha em questão refere-se aos produtos listados nos quadros apresentados a seguir, que foram erroneamente classificados pela Impugnante como “embalagens” (SEM direito a créditos).

→ Lona(s):

Nº DE ORDEM	CÓDIGO PRODUTO	PRODUTO	FUNÇÃO	PARECER DO PERITO
83	03-028-008	LONA 8000X10000MM 200 MICRONS PLASTICA PRETA	ENVELOPAMENTO DE CARGA EM VEÍCULO TRANSPORTADOR	SEGUNDO A EMPRESA O PRODUTO É UTILIZADO POR PRECAUÇÃO DESTINADO A ASSEGURAR A INTEGRIDADE DA CARGA PREVENINDO A CONTAMINAÇÃO DO PRODUTO PRINCIPALMENTE PELA UMIDADE DURANTE O TRANSPORTE. É UTILIZADA INDEPENDENTEMENTE DO LONAMENTO EFETUADO PELO TRANSPORTADOR. TAMBÉM SEGUNDO A EMPRESA ESSE NÃO É UM ITEM DE ENTREGA OBRIGATÓRIA AO CLIENTE, PORÉM, NÃO RETORNA PODENDO INCLUSIVE SER DESCARTADO NO ATO DA DESCARGA. O RETORNO OU NÃO DESSE ITEM NÃO FOI OBJETO DE CONFIRMAÇÃO DA PERÍCIA.  (ILUSTRAÇÃO VIDE FOTOS ÀS FLS Nº 232 A 234 OU FOTO 06 EM ANEXO AO FINAL)

→ Painel p/Acondicionamento SIMET:

Nº DE ORDEM	CÓDIGO PRODUTO	PRODUTO	FUNÇÃO	PARECER DO PERITO
84 85 86	03-022-0001; 03-022-046; 03-022-0016.	PAINEL P/ACONDICIONAMENTO DE SIMET (tamanho diversos)	SEGUNDO PROFISSIONAIS DA EMPRESA, TAIS PEÇAS CUMPREM MESMAS FUNÇÕES DOS PALLETS	SEGUNDO INFORMAÇÕES DOS PROFISSIONAIS DA EMPRESA RESPONSÁVEIS POR ACOMPANHAR ESSE PERITO O ITEM TEM FUNÇÃO BÁSICA DE ACONDICIONAMENTO DE VOLUMES DENTRO DE CONTAINERS PARA O TRANSPORTE.  SEGUNDO A EMPRESA, OS FORNECIMENTOS DESSE ITEM OCORREM POR FORÇA DE CONTRATO E NÃO RETORNAM PARA A REMETENTE. NÃO FOI OBJETO DE VERIFICAÇÃO DA PERÍCIA A CONFIRMAÇÃO DESSA AFIRMATIVA.

→ Pallets Diversos:

Nº DE ORDEM	CÓDIGO PRODUTO	PRODUTO	FUNÇÃO	PARECER DO PERITO
87 88 89 90 91	03-021-0001 03-021-0036 03-021-0035 03-021-011 03-021-0011	PALLET 1100X1150X95MM CONF. DESENHO; PALLET DE PINUS 1000 X 1000 X 130MM COM 3 BARROTES; PALLET DE PINUS 1000 X 1000 X 140MM C/TEOR MAX. 18%; PALLET DE PINUS 1000 X 1000 X 140MM REFORÇADO E FECHA; PALLET DE PINUS 1050 X 850 X 245 MM COM 3 PONTALETES.	PERMITIR MANUZEIO DO PRODUTO NO TRANSPORTE E ARMAZENAGEM	DURANTE VISITA PERICIAL, PÔDE-SE OBSERVAR BASICAMENTE 2 SITUAÇÕES DISTINTAS EM RELAÇÃO À UTILIZAÇÃO DOS PALLETS DE MADEIRA, A SABER: 1) USADO PARA O FORNECIMENTO JUNTO DO PRODUTO ACONDICIONADO EM BIG BAGS E SACOS; 2) UTILIZADO NA EMPRESA COMO UTENSÍLIO DE ESTOCAGEM. NA SITUAÇÃO "1" OS PALLETS SÃO FORNECIDOS PARA O CLIENTE DE FORMA AVULSA EM SEPARADO DO PRODUTO CONSTITUINDO ITENS DE ARMAZENAMENTO/ESTOCAGEM PARA O CLIENTE.  SEGUNDO O PROFISSIONAL DA ÁREA DE EXPEDIÇÃO, O BIG BAG OU OS SACOS NÃO PODEM SER EMBARCADOS SOBRE PALLETS NO VEÍCULO TRANSPORTADOR RODOVIÁRIO PORQUE CORRE-SE O RISCO DE AVARIAS EM TAIS EMBALAGENS. POR ESSA RAZÃO, NA SITUAÇÃO EM COMENTO, OS PALLETS SÃO FORNECIDOS EM SEPARADO. SEGUNDO A EMPRESA, OS FORNECIMENTOS DE PALLETS (SITUAÇÃO 1) OCORREM POR FORÇA DE CONTRATO E NÃO RETORNAM PARA A REMETENTE. NÃO FOI OBJETO DE VERIFICAÇÃO DA PERÍCIA A CONFIRMAÇÃO DESSA AFIRMATIVA. NA SITUAÇÃO "2" CONSTATOU-SE A UTILIZAÇÃO PALLETS MADEIRA PELA PRÓPRIA EMPRESA PARA FINS DE ESTOCAGEM/MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS EM DIVERSAS DEPENDÊNCIAS.  (ILUSTRAÇÃO SIT "1", VIDE FOTO ÀS FLS. Nº 223 OU FOTO 06 EM ANEXO AO FINAL) (ILUSTRAÇÃO SIT "2", VIDE FOTO 05 EM ANEXO AO FINAL)

→ Papelão Ondulado:

Nº DE ORDEM	CÓDIGO PRODUTO	PRODUTO	FUNÇÃO	PARECER DO PERITO
92	03-033-0001	PAPELÃO ONDULADO 1000X1000MM PAREDE DUPLAEKOLINER NAS CAPAS	PROTEÇÃO EMBALAGENS (BIG BAG)	SEGUNDO A EMPRESA ESSE ITEM É UTILIZADO DURANTE O TRANSPORTE RODOVIÁRIO DOS PRODUTOS COM OBJETIVO DE IMPEDIR A FRICÇÃO DIRETA ENTRE AS EMBALAGENS TIPO BIG BAGS PROTEGENDO-AS CONTRA POSSÍVEIS DANOS E POR COSEQUENCIA PERDAS DE PRODUTO.  PARA O CASO EM COMENTO, AVALIO QUE TAIS PROTEÇÕES CUMPREM FINALIDADE ESPECÍFICA TÃO SOMENTE DURANTE O TRANSPORTE RODOVIÁRIO E NA MODALIDADE DE EMBALAGEM CITADA ACIMA CLASSIFICADO-SE DE ACORDO COM PESQUISA CITADA NO RELATRIO INICIAL COMO EMBALAGEM DE TRANSPORTE OU TERCIÁRIA.  (ILUSTRAÇÃO, VIDE FOTO Nº 06 EM ANEXO AO FINAL)



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com relação a esses produtos, os quesitos da Câmara e as respostas do Perito foram no seguinte sentido:

II – No que se refere aos itens constantes da segunda relação do Relatório Fiscal (fls. 15 do PTA), informe:

1) a função específica dos pallets e se eles compõem, protegem ou asseguram resistência a materiais de embalagem;

### **Resposta do Perito:**

“Genericamente, *pallets* são elementos que englobam funções específicas de proteger e facilitar o manuseio e armazenagem de produtos. Tecnicamente são considerados materiais de embalagem ou **embalagem de classe terciária conforme já mencionado anteriormente** (questão de nº 8 da impugnante). Nesse contexto, sendo eles embalagem, esse perito considera prejudicados os questionamentos formulados: “Eles compõem, protegem ou asseguram resistência a materiais de embalagem?”. No entanto, no sentido de repassar a percepção do perito relativamente ao emprego/função dos *pallets* pela empresa faz-se o relato abaixo:

Conforme verificações e informações prestadas pelos profissionais da empresa por ocasião da visita à planta industrial, pôde-se apurar basicamente 2 situações distintas em relação à utilização dos *pallets* de a saber:

Situação A) São fornecidos de forma avulsa (volume separado) acompanhando a carga de produtos acondicionados em Big Bags ou sacos;

Situação B) Uso da empresa como utensílio de estocagem.

Na situação "A" os *pallets* são fornecidos para o cliente de forma avulsa em separado do produto constituindo itens de manuseio/armazenamento/estocagem junto ao cliente. **(Detalhes sit "A", vide foto de nº 06 ao final da planilha anexa).**

Segundo o profissional da área de expedição, os Big Bags ou os sacos não podem ser embarcados sobre *pallets* no veículo transportador rodoviário, pois, caso contrário corre-se o risco de avarias nas embalagens primárias (Big Bag/sacos). Por essa razão, na situação em comento, os *pallets* são fornecidos em separado.

Na situação "B" constatou-se a utilização *pallets* madeira pela própria empresa para fins de estocagem/movimentação de produtos em suas dependências. (**Detalhes sit "B", vide foto de nº 05 ao final da planilha anexa**). (GRIFOU-SE)

2) se há *pallets* retornáveis. Em caso afirmativo, se seriam passíveis de enquadramento no conceito de ativo imobilizado;

**Resposta do Perito:**

“Segundo a empresa, os fornecimentos de *pallets* ocorrem por força de contrato e não retornam para a remetente. Não foi objeto de verificação da perícia a confirmação dessa afirmativa.”

3) se os demais itens atendem ao conceito de embalagem para fins do creditamento do ICMS, nos termos da legislação tributária mineira.

**Resposta do Perito:**

“Os demais itens que correspondem aos de nº 87 a 91 da planilha anexa, conforme já explanado anteriormente, constituem efetivamente em **embalagem de classificação terciária** adquiridas para a comercialização concomitante dos produtos fabricados.” (Grifou-se)

Quanto aos “*Pallets*”, as duas situações relatadas pelo I. Perito foram ilustradas por meio das fotos acostadas às fls. 391.

A primeira foto demonstra que os *pallets* são fornecidos de forma avulsa (volume separado), pois os Big Bags ou os sacos não podem ser embarcados sobre *pallets* no veículo transportador rodoviário, em função do risco de avarias nas embalagens primárias (Big Bag/sacos). Por essa razão, na situação em comento, os *pallets* são fornecidos em separado (observar na foto os Big Bags sobre o “Papelão Ondulado” e os “*Pallets*” em separado/apartados).



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A segunda foto permite visualizar a utilização dos pallets pela própria empresa, para fins de estocagem/movimentação de produtos em suas dependências.



Em ambas as situações, os pallets foram classificados pelo Perito como “**embalagem de transporte**” ou “embalagem terciária”, classificação ratificada pelo Assistente Técnico da Impugnante (fls. 404/405), não só em relação aos pallets, como também em relação aos demais produtos (lonas, painel p/acondicionamento e papelão ondulado).

Com relação à questão envolvendo eventual retorno dos pallets, o Perito esclareceu que, segundo informações da empresa, o seu fornecimento ocorre por força de contrato e **não** retornam ao seu estabelecimento.

Esclareça-se que **inexiste** nos autos qualquer comprovação de que os pallets sejam tributados pela Impugnante, de forma separada ou mediante inclusão de seu valor no preço da mercadoria.

Verifica-se, pois, que os produtos em análise **não** se enquadram no conceito de embalagem previsto 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)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

[...]

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.

Da leitura do dispositivo regulamentar retrotranscrito, verifica-se que todo e qualquer material que tenha como função suportar, permitir/facilitar ou proteger a estocagem ou transporte da mercadoria, não se enquadra, em termos tributários, no conceito de embalagem, não gerando, pois, direito a créditos do imposto.

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

Observe-se que, de acordo com a argumentação da própria Impugnante, as lonas plásticas são utilizadas para cobrir toda a carroceria das carretas, para evitar o contato dos Big Bags com água.

Assim, as lonas **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. Além disto, não compõem a embalagem propriamente dita (os Big Bags, no presente caso).

Da mesma forma, os papelões ondulados citados pela Impugnante também não se enquadram no conceito FISCAL de embalagem, para fins de crédito do ICMS, pois, de acordo com a própria informação da Autuada e pelas fotos acostadas às fls. 232/235, verifica-se que sua função é garantir a integridade dos Big Bags durante o carregamento e transporte nas carretas (separadores de Big Bags).

Cabe reiterar que o dispositivo legal acima transcrito exclui do conceito de embalagem aquela que se destine apenas ao transporte de mercadoria, que é exatamente o caso dos autos.

Acrescente-se, por fim, que os papelões ondulados aqui analisados não se confundem com aqueles analisados no PTA nº 01.000171460-87, que tramita juntamente com o presente processo, pois, no caso do referido PTA, os papelões integravam a própria embalagem, uma vez que inseridos dentro de caixas acondicionadoras de produtos, que eram posteriormente lacradas/fechadas com fitas adesivas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pelas mesmas observações feitas anteriormente, os PALLETS **não** são caracterizados como embalagem, sendo apenas estrados sobre os quais são colocados os produtos, para o seu manuseio, armazenamento e transporte.

Observe-se que a própria Impugnante afirma que os PALLETS são utilizados para facilitar o transporte e manuseio do produto e de evitar a estocagem dos Big Bags diretamente sobre o chão.

Não sendo embalagens, do ponto de vista tributário, não geram direito a créditos do imposto, sendo correta, pois, a glosa efetuada pelo Fisco.

### 1.2.3. Do Quadro nº 3 (fls. 16) - Com o Resultado da Perícia:

Refere-se ao estorno de créditos vinculados aos produtos discriminados nos quadros abaixo, onde constam todas as informações prestadas pelo Perito Oficial:

→ Fibra Cerâmica utilizada em Laboratório (Linha Marginal)

PRODUTO	LOCAL DE APLICAÇÃO	FUNÇÃO	CLASSIFICAÇÃO	PARECER DO PERITO
FIBRA CERAMICA 25 MM TIPO MANTA UNIFAX	LABORATORIO DE PESQUISA/DESENVOLVIMENTO	ISOLAMENTO TÉRMICO	MATERIAL DE MANUTENÇÃO	MATERIAL UTILIZADO PARA REVESTIMENTO TÉRMICO DE FORNOS DO LABORATÓRIO DE PESQUISA/DESENVOLVIMENTO TECNOLÓGICO DE PRODUTOS <b>(LINHA MARGINAL À DE PRODUÇÃO)</b> .

→ Eletrodo utilizado em Laboratório (Linha Marginal)

PRODUTO	LOCAL DE APLICAÇÃO	FUNÇÃO	CLASSIFICAÇÃO	PARECER DO PERITO
ELETRODO ANADO LABORATORIO DE PESQUISA - RM1-000-M-25356	LABORATORIO DE PESQUISA/DESENVOLVIMENTO		PEÇA PARA REPOSIÇÃO	MATERIAL UTILIZADO EM LABORATÓRIO DE PESQUISA/DESENVOLVIMENTO TECNOLÓGICO DE PRODUTOS <b>(LINHA MARGINAL À DE PRODUÇÃO)</b> .

→ Acetileno Utilizado na Manutenção - Soldas

PRODUTO	LOCAL DE APLICAÇÃO	FUNÇÃO	CLASSIFICAÇÃO	PARECER DO PERITO
ACETIELNO GAS - CILINDRO PAT	SETOR DE MANUTENÇÃO	GAS PARA SOLDAS	GAS	CONFORME INFORMAÇÃO DOS PROFISSIONAIS DA EMPRESA, ESTE ITEM É UTILIZADO PARA REALIZAÇÃO DE SOLDAS EM GERAL (SOLDA A MASSARICO).

→ Produtos Químicos Utilizados em Laboratório (Linha Marginal)

PRODUTO	LOCAL DE APLICAÇÃO	FUNÇÃO	CLASSIFICAÇÃO	PARECER DO PERITO
OXIDO NITROSO 2.5 ABS ATOMICA OXIDO NITROSO 2.5 ABS ATOMICA ACETILENO 2.5 ABS ATOMICA A-300 ARGONIO LIQUIDO 5.0 PLASMA ACIDO FLUORIDRICO PA MINIMO 48% ACIDO NITRICO PA MINIMO 65% ACIDO FLUORIDRICO PA MINIMO 48% ACIDO NITRICO PA MINIMO 65% ACIDO PEERCLORICO PA APROXIMADAMENTE 70% ACIDO FOSFORICO 75% ACIDO CLORIDRICO COMERCIAL ACIDO CLORIDRICO PA 37% MINIMO	LABORATÓRIO DE ANALISES QUÍMICAS	ANÁLISES QUÍMICAS	PRODUTOS QUÍMICOS	SEGUNDO PROFISSIONAIS DA ÁREA INDUSTRIAL, PARA TODA MATÉRIA PRIMA, TODA CORRIDA, TODO PRODUTO SEMI ACABADO E ACABADO, SÃO REALIZADAS ANÁLISES POR AMOSTRAGEM, SENDO ESTAS ESSENCIAIS AO PROCESSO. HAVENDO FALTA DE ANÁLISE INICIAL E FINAL DA ETAPA IMEDIATAMENTE ANTERIOR INTERROMPE-SE A CONTINUIDADE PARA ETAPA IMEDIATAMENTE SEGUINTE. AINDA SEGUNDO ESSES PROFISSIONAIS O RESULTADO DAS ANÁLISES VAI INDICAR SE O PRODUTO ESTÁ CONFORME, SE HÁ A NECESSIDADE DA ADIÇÃO DE AGENTES CONFORMATIVOS E/OU AINDA SE HÁ NECESSIDADE DE REPROCESSAMENTO. A AVALIAÇÃO DA PERÍCIA É QUE TAIS PRODUTOS SÃO CONSUMINDOS IMEDIATA E INTEGRAMENTE EXERCENDO <b>FUNÇÃO</b> ESPECÍFICA <b>PARALELA</b> (SOBRE AMOSTRAS EM <b>LABORATÓRIO</b> ) E <b>COMPLEMENTAR À LINHA DE PRODUÇÃO</b> OBJETIVANDO A CONFORMAÇÃO FINAL DO PRODUTO DE ACORDO COM ESPECIFICAÇÃO DE COMPOSIÇÃO QUÍMICA REQUERIDA.

Quanto a esses produtos, o quesito formulado pela Câmara e a resposta prestada pelo Perito Oficial foram no seguinte sentido:

**Quesito:**

“No que se refere aos itens constantes da terceira relação do Relatório Fiscal (fls. 16 do PTA), informe se são utilizados no processo produtivo da Autuada e se adêquam ao conceito de produto intermediário, como previsto na Instrução Normativa nº 01/86.”

**Resposta do Perito:**

“Todos os produtos constantes da relação em questão com exceção do item nº 95 da planilha em anexo **são produtos de análises químicas, utilizados para testes em laboratório** buscando aferir as especificações qualidade e/ou padrões dos produtos fabricados. Assim considerando a perícia avalia que são utilizados no processo produtivo, são consumidos imediata e integralmente no curso de sua utilização, porém, esta **não se dá diretamente na linha de produção.**” (GRIFOU-SE)

Portanto, de acordo com a informação do Perito, os produtos não geram direito a créditos do ICMS, por serem utilizadas em linhas marginais ou independentes da linha central de produção.

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 silício metálico 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”*.

Salienta que, *“no que tange aos reagentes Gás Acetileno, Gás Óxido Nitroso, Argônio Líquido, Ácido Fluorídrico, Ácido Nítrico, Ácido Perclórico, Cloreto de Amônio, esse raciocínio é plenamente aplicável. Para controlar e conhecer as matérias primas, produtos intermediários e produtos finais é de fundamental importância que sejam feitos os cálculos estequiométricos e Balanços de massa com perfeição para que os produtos não saiam com composições químicas indesejáveis e fora de especificação”* (informações detalhadas no “Parecer Técnico” acostado às fls. 223/262.

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 do laboratório 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 conclusão é a mesma em relação ao “acetileno gás”, utilizado na manutenção industrial (soldas em geral).

Correta, portanto, a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco.

**- 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.

### **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, item "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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 retrotranscritos 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, entretanto, as exigências relativas ao produto “Chapa em Aço 2" x 1800 x 2400 mm”, pois, segundo informações do Perito, “esse material é destinado à confecção de espécie de pá a ser acoplada à ponta da lança da máquina picageira. Faz contato direto com o material em processamento dentro do forno e em consequência é desgastado continuamente até resultar inutilizado”.

CÓDIGO PRODUTO	PRODUTO	LOCAL DE APLICAÇÃO	FUNÇÃO	CLASSIFICAÇÃO	PARECER DO PERITO
06-057-0403	CHAPA EM AÇO 2" X 1800 X 2400 MM	PONTA DA LANÇA MÁQUINA PICAGEIRA	MANUSEIO MATERIAL DENTRO DO CADINHO	PEÇA/UTENSÍLIO	CONFORME INFORMADO, ESSE MATERIAL É DESTINADO À CONFEÇÃO DE ESPÉCIE DE PÁ A SER ACOPLADA À PONTA DA LANÇA DA MÁQUINA PICAGEIRA. FAZ CONTATO DIRETO COM O MATERIAL EM PROCESSAMENTO DENTRO DO FORNO E EM CONSEQUÊNCIA É DESGATADO CONTINUADAMENTE ATÉ RESULTAR INUTILIZADO. (ILUSTRAÇÃO, VIDE FOTO Nº 03/04 EM ANEXO AO FINAL DESTA)

### **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. 57, 274/275 e 278.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, com as seguintes retificações: (1) exclusão do estorno de créditos e da diferença de alíquota das

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

exigências relativas à aquisições de “Chapa em Aço 2” x 1800 x 2400 mm”; (2) Exclusão das exigências relativas ao estorno de créditos do produto “Silo Pesagem (Metrinho)”; e (3) concessão à Autuada, mediante inclusão na recomposição da conta gráfica do período autuado, de créditos do imposto à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) mês, em relação aos seguintes bens: “Plataforma de Sustentação de Caçamba”, “Carro P/Transporte Caçamba Brucks”, “Carro Transporte Panela”, “Carro de Panela P/Forno”, “Bomba Centrífuga 30CV Meganorm”, “Bomba Centrífuga 75CV Meganorm”, “Silo Balança”, “Cabo Flexível Refrigerado”, “Cortina Giratória S2”, “Carcaça Cuba Forno SI”, “Britador Secundário”, “Forma P/Fabricação Suporte de Concreto” e “Modif. Sist. Refrig. Trocador Placa (Rial Vzp)”, 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, 1/48 (um quarenta e oito avos) a ser aproveitada. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Marisa Batista dos Reis e, pela Fazenda 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	21.262/14/3ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000172688-32	
Impugnação:	40.010131355-11	
Impugnante:	Rima Industrial S/A	
	IE: 127159937.05-93	
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 as 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, garantido 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 colocados 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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**