

Acórdão: 24.707/24/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002821123-22
Impugnação: 40.010156374-25
Impugnante: OMR - Componentes Automotivos Ltda
IE: 672019634.00-21
Proc. S. Passivo: Alessandro Mendes Cardoso/Outro(s)
Origem: DF/Sete Lagoas

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo, contrariando a vedação disposta no art. 70, inciso III, do RICMS/02. **Infração caracterizada.** Corretas as exigências constituídas pelo ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75.

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO – ATIVO PERMANENTE - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Constatada a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento autuado. **Infração caracterizada nos termos do art. 5º, § 1º, item 6, c/c art. 6º, inciso II, e art. 12, § 2º, todos da Lei nº 6.763/75, e do art. 43, § 8º, do RICMS/02.** Corretas as exigências fiscais de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação das seguintes irregularidades, apuradas no período de 01/08/18 a 31/12/22:

1) aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo, por se tratar de aquisições de produtos (partes e peças) que **comportam recuperação;**

2) falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota, inerente às aquisições interestaduais dos mesmos materiais, destinados ao uso ou consumo do estabelecimento.

Exige-se o ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 555/581, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 622/670.

A Assessoria do CCMG, em Despacho de págs. 750, defere a juntada de documentos pleiteada pela Impugnante, gerando as seguintes ocorrências: Manifestação Fiscal (págs. 753/766); pronunciamento da Impugnante (págs. 770/789); e tréplica fiscal (págs. 834/849).

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 850/880, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Da Preliminar

Do Requerimento de Prova Pericial

Com o intuito de demonstrar a legitimidade dos créditos apropriados, a Impugnante solicita a realização de diligência técnica/perícia, apresentando, para tanto, os quesitos arrolados às págs. 580.

No entanto, a perícia requerida se mostra desnecessária, uma vez que as informações, argumentos e documentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Impugnante (págs. 673/749), revelam-se suficientes para a elucidação da matéria tratada nos autos.

Esclareça-se que a matéria em análise é eminentemente de direito, pois se restringe à análise se os produtos que comportam recuperação podem ser classificados como produtos intermediários, havendo diversas decisões deste E. Conselho em sentido contrário, qual seja, os produtos que comportam recuperação são caracterizados como materiais de uso e consumo.

Ressalte-se que lançamentos análogos, envolvendo o mesmo sujeito passivo, relativos aos exercícios de 2012 a 2016, foram aprovados por este E. Conselho, conforme Acórdãos n^{os} 22.342/19/2^a, 22.343/19/2^a, 22.344/19/2^a e 22.345/19/2^a, ratificados pelos Acórdãos n^{os} 5.334/20/CE, 5.335/20/CE, 5.336/20/CE e 5.337/20/CE, no tocante aos produtos que comportam recuperação.

Indefere-se, dessa forma, a prova requerida, com fulcro no art. 142, § 1^o, inciso II, alínea “a”, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA (Decreto n^o 44.747/08).

RPTA

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando

deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

(...)

Do Mérito

Irregularidade nº 1 - aproveitamento indevido de crédito de ICMS relativo a materiais de uso e consumo

Conforme relatado, a irregularidade nº 1 do Auto de Infração refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de 01/08/18 a 31/12/22, relativos a materiais de uso e consumo, por se tratar de aquisições de produtos (partes e peças) que **comportam recuperação**.

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75.

Os produtos cujos créditos foram glosados estão listados nas planilhas inseridas nos anexos do Auto de Infração, seguidas por cópias de documentos fiscais, por amostragem, que demonstram a remessa desses produtos para recuperação, restauração ou reparos, com utilização dos CFOPs 1.916, 2.916, 5.915 e 6.915.¹

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante, inicialmente, traz um resumo de seu processo produtivo e dos principais produtos por ela utilizados (peças de corte), nos seguintes termos:

Impugnação

“A Impugnante produz e comercializa peças para a indústria automotiva, tais como mangas de eixo, cabeçotes, caixas de câmbio, blocos de motor, volantes, dentre outras.

Para atender às rigorosas especificações técnicas previamente definidas pelas montadoras, as autopeças passam por um processo de usinagem que lhes confere forma, dimensões ou acabamento superficial, por meio da remoção de materiais sob a forma de cavaco.

¹ CFOPs 1.916/2.916: Classificam-se nestes códigos as entradas em retorno de mercadorias ou bens remetidos para conserto ou reparo (operações internas/interestaduais);

CFOPs 5.915/5.916: Classificam-se nestes códigos as remessas de mercadorias ou bens para conserto ou reparo (operações saídas internas/interestaduais).

Os responsáveis por esse processo são os denominados Centros de Usinagem CNC (Comando Numérico Computadorizado), equipamentos de grande porte nos quais são acopladas peças de corte (como **BROCAS, FRESAS, ALARGADORES, MACHOS LAMINADORES, PASTILHAS, CÁPSULAS**, dentre outras) que desempenham as funções de furação, rosqueamento, aplainamento, fresagem, alargamento, mandrilamento etc.

As fotos abaixo mostram o Centro de Usinagem CNC e a aplicação de algumas das peças de corte citadas acima:

(...)

As peças de corte utilizadas no processo de usinagem são partes de uma estrutura estável (Centro de Usinagem) e entram em **contato direto** com os produtos industrializados pela Impugnante.

As **FRESAS**, por exemplo, são peças rotativas que, a partir da retirada de cavacos, moldam a autopeça de acordo com sua funcionalidade específica.

No processo produtivo da Impugnante, são utilizados dois tipos de **FRESAS**:

(i) O primeiro tipo se apresenta como uma peça única, com vida útil média de 4 (quatro) meses, sendo que, após esse período, é substituída em razão do seu exaurimento pelo desgaste causado no contato direto com o produto industrializado.

Veja-se, nas imagens abaixo, exemplos de **FRESAS** que atendem a essas características:

(...)

(ii) O segundo tipo são **FRESAS** nas quais são acopladas **PASTILHAS** ou **CÁPSULAS** que exercem a função de dar forma e acabamento à peça automotiva. A vida útil dessas peças varia entre 1 (um) dia a 2 (dois) meses. Nesses casos, a Impugnante se apropria apenas do crédito relativo à aquisição das **PASTILHAS e CÁPSULAS**, que entram em contato direto com o produto industrializado.

Veja-se, nas imagens abaixo, como essas peças são acopladas às fresas:

(...)

As **BROCAS**, por sua vez, são utilizadas na realização de furos nas autopeças produzidas pela Impugnante. A vida útil das **BROCAS** não passa de 1 (um) a 2 (dois) dias, tendo em vista o desgaste sofrido pelo contato direto com a peça usinada.

Vejam-se, abaixo, imagens dessas peças de corte:

(...)

Os **ALARGADORES** exercem a função de aumentar o diâmetro dos furos produzidos pelas brocas, dando a eles o acabamento desejado. A sua vida útil pode variar entre 5 (cinco) dias a 8 (oito) meses, a depender da frequência de sua utilização e da resistência do material sobre o qual irá atuar.

Abaixo a imagem do **ALARGADOR**:

(...)

Após a ação das peças de corte descritas acima, a peça bruta que entrou na fábrica adquire novo aspecto e função, de acordo com as especificações do cliente. É o caso, por exemplo, da manga de eixo, peça que conecta o volante às rodas da frente do automóvel:



(...)"

(Destaques originais)

Ato contínuo, a Impugnante informa que “*está providenciando planilha com o levantamento da função desempenhada por todos os itens autuados no seu processo de usinagem, que será juntada oportunamente aos autos, considerando o grande volume de bens envolvidos*”.²

Afirma que, “*a partir da análise da função exercida pelos itens fiscalizados, é possível constatar o equívoco da sua classificação como bens de ‘uso ou consumo’*”, uma vez que todos são imprescindíveis ao seu processo produtivo, “*inclusive se desgastando e consumindo no curso da produção em razão do contato direto com os produtos fabricados*”.

Afirma, ainda, que todos os itens cujos créditos foram glosados pela Fiscalização enquadram-se no conceito de produtos intermediários tratado pela Lei Complementar (LC) nº 87/96 e consagrado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), já que é inegável a sua essencialidade em seu processo produtivo.

Salienta, no entanto, que, segundo a Fiscalização, “*para enquadramento dos itens adquiridos como produtos intermediários, não basta que os itens sejam essenciais*

² Planilha acostada aos autos, após despacho da Assessoria (vide págs. 750).

e imprescindíveis à realização do objeto social da empresa. Seria necessário o atendimento, ainda, às condições estabelecidas pela IN SLT nº 01/1986, que no entendimento da autoridade fiscal não abarcaria os itens autuados, inclusive pelo fato de alguns comportarem ‘recuperação, reparo, renovação e/ou restauração’”.

No entanto, no seu entendimento, *“tanto a Constituição Federal como a LC nº 87/96 asseguram ao contribuinte o direito ao crédito pela aquisição de produtos intermediários, sendo suficiente para a classificação nessa categoria o **simples fato de se tratar de itens essenciais ao processo produtivo**”* (destaques originais da Impugnante).

Passa a apontar razões para o cancelamento da autuação, sustentando o direito ao aproveitamento de crédito nas aquisições de produtos utilizados diretamente na atividade do estabelecimento.

Nesse sentido, a Impugnante tece comentários sobre o princípio da não cumulatividade do ICMS, salientando que as únicas hipóteses de vedação ao crédito são aquelas previstas no art. 155, § 2º, inciso II, da Constituição Federal de 1988 – CF/88 (isenção ou não incidência), complementando que qualquer tentativa de restrição ou limitação ao creditamento se revela manifestamente inconstitucional.

Argumenta que, *“anteriormente à publicação da LC nº 87/96, o Convênio ICMS nº 66/88 regulava nacionalmente o ICMS, com força de lei complementar federal. O referido Convênio previa a possibilidade de creditamento relativo aos insumos desde que: a) fossem consumidos no processo industrial e b) integrassem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição”* (destaque origina da Impugnante).

Contudo, segundo sua visão, *“com o advento da LC nº 87/96, a possibilidade de creditamento passou a estar condicionada, **única e exclusivamente, à utilização dos bens na atividade do estabelecimento, com exceção das entradas de bens considerados ‘alheios’ à atividade da empresa**”* (destaques e grifos originais da Impugnante).

Assim, de acordo com a Impugnante, *“sob a égide da LC nº 87/96 (que substituiu o Convênio ICMS nº 66/88), o direito ao creditamento, que até então era puramente físico (exigia que insumos fossem consumidos no processo fabril e compusessem o produto final), foi ampliado, para se exigir apenas a vinculação dos bens à atividade essencial do estabelecimento do contribuinte. As únicas ressalvas previstas na LC nº 87/96 em relação ao direito ao creditamento dizem respeito à entrada de mercadorias decorrentes de operações isentas ou não tributadas, e aquelas alheias à atividade do estabelecimento (mesmo após as alterações promovidas pela LC nº 102/2000)”*.

Cita e reproduz precedentes do STJ sustentando o entendimento de que, *“a partir da vigência da LC nº 87/96, o direito ao creditamento foi ampliado para abarcar a aquisição de todos os insumos imprescindíveis à atividade empresarial do contribuinte”*.

Acrescenta que o RICMS/02 *“também assegura ao contribuinte o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS referentes a aquisições de quaisquer bens,*

inclusive aqueles destinados ao uso e consumo (nesse caso com a postergação da eficácia desse direito para 2020) e ao ativo permanente, desde que não sejam considerados alheios à atividade do estabelecimento”.

Reporta-se ao art. 70, § 3º, do RICMS/02 e sustenta que “a legislação estadual estabelece que alheios à atividade do estabelecimento são aqueles bens ou serviços que não contribuem, direta ou indiretamente, para a consecução do objetivo social da empresa” (destaques originais da Impugnante), afirmando, porém, que não é este o caso dos produtos que tiveram os seus créditos glosados.

Complementa que, dentre os bens considerados não alheios à atividade do estabelecimento, o RICMS/02, em seu art. 66, inciso V, alínea “b”, prevê que “darão direito ao crédito as entradas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, adquiridos ou recebidos no período, que sejam empregados diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação”, ou seja, “a própria legislação estadual (RICMS/MG), ao tratar do conceito de produtos intermediários, assegurou o direito ao creditamento daqueles bens empregados diretamente no processo de produção, desde que atendam a uma ou outra condição: ser consumido no processo produtivo ou integrar o produto final” (destaques originais da Impugnante).

Frisa que, no presente caso, a Fiscalização glosou os créditos por ela apropriados com base em conceitos trazidos pela Instrução Normativa (IN) SLT nº 01/86.

A seu ver, porém, “por se tratar de norma infralegal, a referida Instrução Normativa oferece apenas um ‘norte’ para a aplicação da lei complementar, não podendo ser aplicada de forma isolada e apartada do contexto normativo ao qual pertence, muito menos para reduzir o alcance do disposto na Constituição Federal e nas normas gerais que regulamentam a matéria (LC 87/96, Lei nº 6.763/75 e RICMS/MG)” (destacou-se).

Ressalta que “a IN SLT 01/86 é anterior à LC nº 87/96, a qual, repita-se, somente veda o direito ao crédito nas entradas de bens considerados **alheios** à atividade do estabelecimento, inseridos à margem do processo produtivo. Por isso, a norma infralegal somente possui eficácia normativa se interpretada em consonância com os preceitos constitucionais e legais (LC 87/96, RICMS/MG e Lei nº 6.763/75), de hierarquia superior, que tratam do direito ao crédito” (destaque original da Impugnante).

Pontua que o “Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJMG) tem afastado qualquer interpretação de norma infralegal que imponha limitações ao princípio constitucional da não cumulatividade”.

Acentua que, ao lavrar o Auto de Infração, “a Fiscalização desconsiderou todo o arcabouço legislativo no qual se encontram inseridas as disposições da IN SLT nº 01/86, glosando créditos decorrentes da aquisição de itens empregados diretamente no processo produtivo da Impugnante, conferindo à referida norma infralegal interpretação excessivamente restritiva e sem qualquer fundamento”.

Reafirma que a classificação dos itens fiscalizados como de “uso ou consumo” não se sustenta, de modo que a simples análise da função desempenhada por cada um deles no processo produtivo seria suficiente para se concluir que são legítimos produtos intermediários, na medida em que são essenciais ao funcionamento dos equipamentos de grande porte que compõem a linha de produção (Centros de Usinagem), sem os quais não são capazes de operar.

Noutro enfoque, a Impugnante passa a discorrer sobre a regularidade da apropriação dos créditos referentes às “peças de corte”, por serem itens que sofrem desgaste até o completo exaurimento (ausência de recuperação e/ou restauração).

Narra, nessa linha, que, segundo o Tópico 1.2 do Relatório constante no Auto de Infração, *“alguns itens foram classificados pela Fiscalização como de ‘uso ou consumo’ pela simples existência de registros de notas fiscais com a utilização de CFOPs relacionados à remessa/retorno de bens para conserto ou reparo”*.

Argumenta que, ao fundamentar a glosa dos créditos, *“a Fiscalização faz referência à Instrução Normativa (IN) SLT nº 01/1986 (...), que trata do conceito de produto intermediário para fins de creditamento do ICMS”*, isto é, *“com relação às mercadorias que deram saída e/ou entrada no estabelecimento da Impugnante sob os CFOPs indicados no item 1.2 do Relatório, a sua desqualificação como produto intermediário não teve por base a análise da sua essencialidade no processo produtivo (como determinado pela legislação tributária), mas o fato de comportarem recuperação ou restauração”*.

Reitera, porém, que *“além de serem essenciais ao processo produtivo da Impugnante, cabe destacar que os itens autuados sofrem um desgaste contínuo, gradativo e progressivo, decorrente do contato direto com os produtos em fabricação, até o seu completo exaurimento”*.

Especificamente em relação às peças de corte (como brocas, fresas, alargadores, machos laminadores, pastilhas, cápsulas, dentre outras), a Impugnante afirma que *“algumas delas possuem vida útil inferior a um mês (caso das brocas e de determinados tipos de fresas)”*, acrescentando que *“o fato de passarem por processo de ‘recuperação/restauração’, como destacado pelo Fisco, não prolonga sua vida útil (que continua sendo inferior a um ano, na maioria dos casos), sendo que o único objetivo é manter o corte ou o perfil das peças, assegurando que atinjam a vida útil originalmente prevista e evitando que o desgaste contínuo leve à perda precoce de suas características, antecipando o seu sucateamento”*, ou seja, se não houvesse essa possibilidade, *“as peças de corte em análise seriam descartadas após a primeira utilização, considerando a eficiência e precisão exigidas no processo de usinagem”*.

Acrescenta que, *“se o processo em questão tivesse o condão de lhes prolongar a vida útil, indefinidamente, essas peças teriam de ser classificadas, necessariamente, como bens integrantes do ‘ativo imobilizado’, mas nunca como bens de ‘uso e consumo’, como pretendeu a Fiscalização, pois é claro que a sua atuação não se dá em linhas marginais do processo industrial”*.

Ressalta que *“também há peças de corte que foram classificadas pela Fiscalização como sendo de ‘uso ou consumo’, com base em registros de*

‘RECUPERAÇÃO, REPARO, RENOVAÇÃO e/ou RESTAURAÇÃO’, mas que não comportam recuperação, o que afasta a única justificativa constante na autuação para o não reconhecimento do direito ao crédito de ICMS apropriado”.

Portanto, segundo a Impugnante, *“quando menos, deve ser revisto o lançamento fiscal em relação aos itens em questão, uma vez que a eles não se aplica o argumento apresentado pela Fiscalização para não reconhecer a legitimidade do creditamento efetuado”.*

No entanto, ao contrário das alegações da Impugnante, os créditos por ela apropriados não encontram respaldo na legislação vigente.

Para demonstrar a correção do procedimento fiscal, mostra-se necessária, inicialmente, a abordagem das normas legais que regem a matéria, com especial enfoque naquelas que estabelecem o direito ou a vedação à apropriação dos créditos de ICMS, para compensação com os débitos pelas saídas subsequentes das mesmas mercadorias ou de outras delas resultantes.

A regra da não cumulatividade do ICMS encontra-se disciplinada no art. 155, inciso II, § 2º da CF/88, nos seguintes termos:

CF/88

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

(...)

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

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

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

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

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

(...)

O Supremo Tribunal Federal (STF) tem o entendimento consolidado de que o direito constitucional à não cumulatividade é regido pelo critério do crédito físico, podendo ser citadas, a título de exemplo, as seguintes decisões:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 200.168-6/RJ

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SE NÃO HÁ SAÍDA DO BEM, AINDA QUE NA QUALIDADE DE COMPONENTE DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO, NÃO HÁ FALAR-SE EM CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA.

RECURSO NÃO CONHECIDO.

DIÁRIO DA JUSTIÇA - DJ DE 22/11/96)

(DESTACOU-SE)

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 195894/RS

IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE - OBJETO.

O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE VISA A AFASTAR O RECOLHIMENTO DUPLO DO TRIBUTO, ALCANÇANDO HIPÓTESE DE AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA E OUTROS ELEMENTOS RELATIVOS AO FENÔMENO PRODUTIVO. **A EVOCAÇÃO É IMPRÓPRIA EM SE TRATANDO DE OBTENÇÃO DE PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS, EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E MATERIAL PARA A MANUTENÇÃO.**

(DESTACOU-SE)

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 354.935/SP

SEGUNDO A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE, O CONTRIBUINTE DO ICMS NÃO TEM DIREITO A SE CREDITAR DO IMPOSTO PAGO NA AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA, COMUNICAÇÃO, BENS DO ATIVO FIXO E DE USO E CONSUMO. PRECEDENTES: AI 250.852-AGR e RE 195.894. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

DIÁRIO DA JUSTIÇA - DJ DE 21/02/03)

(DESTACOU-SE)

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 503.877/MG

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

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

DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. PRECEDENTES.

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

III - AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO

(DIÁRIO DA JUSTIÇA - DJ DE 06/08/10)

(DESTACOU-SE)

De acordo com essas decisões, resta cristalino que a vedação à apropriação de créditos correspondentes às entradas de materiais de uso ou consumo está em perfeita sintonia com a regra constitucional da não cumulatividade do ICMS.

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

LC nº 87/96

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033; (Redação dada pela Lei Complementar nº 171, de 2019)

(...)

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

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

RICMS/02

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

Esclareça-se que, de acordo com a norma estabelecida no art. 66, § 22, do RICMS/02, vigente à época dos fatos geradores (efeitos a partir de 01/04/17), não se compreende no consumo a que se refere a alínea “b” do inciso V do *caput* o desgaste de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento.

RICMS/02

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

(...)

§ 22. Não se compreende no consumo a que se refere a alínea “b” do inciso V do *caput* o desgaste de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento.

(...)

Feitas essas considerações preambulares, passa-se à análise do cerne da presente lide, qual seja, se as partes e peças que comportam recuperação caracterizam-se como produtos intermediários ou com materiais de uso e consumo.

Tal análise será feita nas linhas abaixo, seja sob o enfoque da revogada IN SLT nº 01/86, com vigência até 31/03/17, seja sob a ótica da IN SUTRI nº 01/17, que sucedeu a primeira, surtindo efeitos a partir de 01/04/17.

Dos produtos que comportam recuperação - IN SLT nº 01/86 – Vigência até 31/03/17

A conceituação de produtos intermediários foi disciplinada pela Instrução Normativa SLT nº 01/86 (sucida/revogada pela IN SUTRI nº 01/17, com vigência a partir de 01/04/17), nos seguintes termos:

IN SLT nº 01/86

I - Por consumo imediato entende-se o consumo direto, de produto individualizado, no processo

de industrialização; assim, considera-se consumido diretamente no processo de industrialização o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

Efeitos de 21/02/1986 a 31/03/2017

"II - Por consumo integral entende-se o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total; neste passo, considera-se consumido integralmente no processo de industrialização o produto individualizado que, desde o início de sua utilização na linha de industrialização, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos."

III - Não se consideram consumidas imediata e integralmente os produtos, como ferramentas, instrumentos ou utensílios, que embora se desgastem ou deterioreem no processo de industrialização - como aliás ocorre em qualquer bem ao longo do tempo - não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o completo exaurimento, na linha de produção.

IV - Igualmente não são considerados produtos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

Efeitos de 21/02/1986 a 31/03/2017

"V - Excepcionam-se da conceituação do inciso anterior as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contacto físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém."

(...)

(Grifou-se)

Resumidamente, para efeito de direito ao crédito do ICMS, a norma legal acima assim definia o conceito de produto intermediário, observadas as demais conceituações nela contidas:

- é o produto que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto;

- é também aquele que, embora não se integre ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização;

- o inciso I esclarece o significado de consumo imediato;

- por sua vez, o inciso II explicita o significado de consumo integral e exclui deste conceito o produto que comporta recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos;

- por seu turno, o inciso IV estabelece que não se consideram consumidas imediata e integralmente as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento utilizadas na manutenção industrial;

- como exceção à regra, o inciso V disciplinava que eram considerados produtos intermediários as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém, (exceto se comportarem recuperação, conforme abaixo).

Estas definições permitem as seguintes conclusões:

- para ser intermediário, o produto deverá atender às disposições constantes dos incisos I e II (requisitos básicos e indispensáveis) ou se integrar ao novo produto que está sendo industrializado;

- a substituição periódica das partes e peças destacadas no inciso V deve ocorrer em razão de sua inutilização ou exaurimento, e não da necessidade de sua recuperação ou restauração;

- a inutilização ou o exaurimento não permitem nem recuperação nem restauração. Se houver recuperação ou restauração, a parte ou peça (mesmo atendendo aos demais requisitos do inciso V) não será considerada produto intermediário;

- a vedação ao aproveitamento do crédito de partes e peças que são recuperadas ou restauradas guarda consonância com a definição de “consumo integral”, prevista no inciso II. A recuperação ou restauração desqualifica o consumo como “integral”;

- o disposto no inciso V não dispensa o cumprimento das exigências básicas constantes dos incisos I (consumo imediato) e II (consumo integral), para que um produto seja classificado como “intermediário”. A definição da norma é clara: o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

produto intermediário deverá ser consumido imediata e integralmente dentro da linha de produção;

- desta forma, se o produto comporta recuperação ou restauração, ele não atende a um dos requisitos básicos da IN SLT nº 01/86, qual seja o de ser consumido integralmente no processo de industrialização (inciso II). Este requisito está subentendido no inciso V, que prescreve que a substituição periódica das partes e peças deverá ocorrer em razão de sua inutilização ou exaurimento (e não em razão da necessidade de recuperação ou restauração).

Assim, para que sejam qualificadas como produtos intermediários, além dos requisitos específicos, as partes e peças devem também se enquadrar no esquema normativo aplicável aos demais produtos intermediários.

Isso se justifica na medida em que a admissão de créditos relativamente às partes e peças constitui uma exceção à regra quanto à vedação ao crédito, não sendo plausível supor que, relativamente às exceções, aplicar-se-ia um rol de exigências menor que aquele válido para os demais produtos intermediários.

Assim, a IN SLT nº 01/86 não trata do crédito de partes e peças. Trata dos créditos de partes e peças que são produtos intermediários. Logo, trata dos créditos de partes e peças que são consumidas imediata e integralmente (produtos intermediários).

Em resumo: em função da definição de “consumo integral” constante no inciso II, verifica-se que a IN SLT nº 01/86 trata do crédito de partes e peças que são produtos intermediários, em razão de serem consumidas imediate e integralmente, considerando-se consumida integralmente a parte ou peça que, desde o início de sua utilização na linha de industrialização, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabada, esgotada, inutilizada, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.

O entendimento acima exposto é corroborado pelas seguintes decisões deste E. Conselho, dentre outras:

ACÓRDÃO Nº 22.469/17/1ª

“ANTES MESMO DE ADENTRAR OS COMANDOS NORMATIVOS DA INSTRUÇÃO NORMATIVA ACIMA REPRODUZIDA, CONVÉM ASSINALAR ALGUNS PONTOS RELEVANTES PARA A COMPREENSÃO DA OPÇÃO ADOTADA PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA EM TEMA DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DO ICMS.

EM PRIMEIRO LUGAR, TENDO PRESENTE AS DISPOSIÇÕES DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, DA LEI Nº 6.763/75 E, AINDA, CONFORME EXPLICITADO NOS ‘CONSIDERANDA’ APOSTOS NA PARTE INTRODUTÓRIA DA IN Nº 01/86, **RESULTA EVIDENTE A ADOÇÃO, EM MATÉRIA DE ICMS, DO CHAMADO ‘CRITÉRIO DO CRÉDITO FÍSICO’**, EM CONTRAPOSIÇÃO AO SISTEMA DO “CRÉDITO FINANCEIRO”, PREVALENTE NA MAIORIA DOS PAÍSES QUE TRIBUTAM O CONSUMO POR MEIO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ADICIONADO (IVA) (DESTACOU-SE).

COM EFEITO, RESTOU ESTABELECIDO QUE PRODUTO INTERMEDIÁRIO É AQUELE QUE, EMPREGADO DIRETAMENTE NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, INTEGRA-SE AO NOVO PRODUTO.

UMA VEZ ASSENTADA TAL REGRA, DISPÕE A IN nº 01/86 QUE, POR EXTENSÃO, PRODUTO INTERMEDIÁRIO É TAMBÉM O QUE, EMBORA NÃO SE INTEGRANDO AO NOVO PRODUTO, SEJA CONSUMIDO IMEDIATA E INTEGRALMENTE NO CURSO DA INDUSTRIALIZAÇÃO.

CABE DESTACAR, DESDE LOGO, QUE **A IN nº 01/86, COMO NÃO PODERIA DEIXAR DE SER, EM NADA INOVA AS NORMAS LEGAIS E REGULAMENTARES QUE LHE DÃO SUPORTE**, EIS QUE O CONCEITO DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO, NOS TERMOS ACIMA EXPOSTOS, ENCONTRA-SE EM LINHA COM O PRECEITO CONTIDO NO ART. 66, INCISO V, ALÍNEA “B” DO RICMS, JÁ TRANSCRITO: (DESTACOU-SE)

VÊ-SE, PORTANTO, QUE, AFORA OS INSUMOS QUE EFETIVAMENTE SÃO INCORPORADOS AO PRODUTO FINAL RESULTANTE DA INDUSTRIALIZAÇÃO (INTEGRANDO-O ENQUANTO ELEMENTO COMPONENTE), INCLUEM-SE TAMBÉM NO CONCEITO DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO AQUELES ITENS QUE, A DESPEITO DE NÃO SE INTEGRAREM FISICAMENTE AO NOVO PRODUTO, SEJAM CONSUMIDOS IMEDIATA E INTEGRALMENTE AO LONGO DO PROCESSO INDUSTRIAL, RESIDINDO PRECISAMENTE AQUI AS MAIORES CONTROVÉRSIAS RELACIONADAS À MATÉRIA.

EM OUTRAS PALAVRAS, SÃO CONSIDERADOS TAMBÉM COMO ‘INTERMEDIÁRIOS’ OS PRODUTOS QUE ATENDAM A ESTE *DÚPLICE CIRCUNSTANCIAMENTO*, VALE DIZER, OS PRODUTOS QUE SEJAM CONSUMIDOS DE FORMA *IMEDIATA* E *INTEGRAL* NO ÂMBITO DA INDUSTRIALIZAÇÃO (OU, NA DICÇÃO NORMATIVA, ‘*DENTRO LINHA DE PRODUÇÃO*’).

RESULTA EVIDENTE QUE, PARA FINS DE APLICAÇÃO DA NORMA, AS DIFICULDADES DE IDENTIFICAÇÃO DOS ELEMENTOS QUE SE INTEGRAM FISICAMENTE AO PRODUTO FINAL SÃO SIGNIFICATIVAMENTE MENORES QUE AQUELAS ENFRENTADAS RELATIVAMENTE AOS PRODUTOS CUJO CRÉDITO É ADMITIDO COM SUPEDÂNEO NO *DÚPLICE CIRCUNSTANCIAMENTO* ACIMA MENCIONADO.

TAL SE DÁ, DENTRE OUTROS FATORES, EM RAZÃO POLISSEMIA VERIFICADA NO TOCANTE AOS TERMOS “IMEDIATA” E “INTEGRAL”, MOTIVO PELO QUAL O LEGISLADOR CUIDOU DE DEFINI-LOS, FAZENDO-O NOS SEGUINTE TERMOS:

(...)

OS ELEMENTOS CONSTANTES DOS ITENS I E II ACIMA COMPÕEM O NÚCLEO FUNDAMENTAL DA INSTRUÇÃO NORMATIVA nº 01/86 E, NESTA CONDIÇÃO, HÃO DE SER CONSIDERADOS PARA EFEITO DE INTERPRETAÇÃO DAS SUAS DEMAIS DISPOSIÇÕES, CONFORME SERÁ DETALHADO MAIS À FRENTE.

POR ORA, CUMPRE RESSALTAR OS ASPECTOS MAIS IMPORTANTES DA CONCEITUAÇÃO NORMATIVA.

COMO SE VÊ DOS TRECHOS ACIMA GRIFADOS, O CONCEITO DE '**CONSUMO IMEDIATO**' ESTÁ ASSOCIADO A DOIS PRESSUPOSTOS BÁSICOS, A SABER: O CONSUMO DEVERÁ SER DIRETO E, ALÉM DISSO, DE PRODUTO INDIVIDUALIZADO.

O PRIMEIRO DELES, POR SI SÓ, NÃO TRAZ MAIORES ESCLARECIMENTOS, EIS QUE MAIS DE UMA INTERPRETAÇÃO PLAUSÍVEL PODERIA SER, EM PRINCÍPIO, AFERIDA A PARTIR DO TERMO 'DIRETO', TANTO ASSIM QUE A PRÓPRIA IN Nº 01/86 SE PREOCUPOU EM EXPLICÁ-LO MAIS DETIDAMENTE.

ASSIM FAZENDO, ENCARECEU O FATO DE QUE O CONSUMO, PARA SER TIDO COMO 'DIRETO', DEVERÁ OCORRER '*NUM PONTO QUALQUER DA LINHA DE PRODUÇÃO, MAS NUNCA MARGINALMENTE OU EM LINHAS INDEPENDENTES*', EXIGÊNCIA ESTA QUE SE HARMONIZA COM A SUPRAMENCIONADA EXPRESSÃO '*DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO*', UTILIZADA NO CAPUT DO INCISO V DO ART. 66 DO RICMS, BEM COMO COM A EXPRESSÃO '*DENTRO DA LINHA DE PRODUÇÃO*', UTILIZADA NA PARTE INTRODUTÓRIA DA REFERIDA IN.

ENTRETANTO, ALÉM DE CINGIR O DIREITO AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DO ICMS AOS INSUMOS EFETIVAMENTE UTILIZADOS NA LINHA PRINCIPAL DE PRODUÇÃO, EXIGE-SE AINDA QUE O PRODUTO EM QUESTÃO TENHA '*CARÁTER DE INDISCUTÍVEL ESSENCIALIDADE NA OBTENÇÃO DO NOVO PRODUTO*'.

MERECE AINDA UM REGISTRO ESPECIAL A EXIGÊNCIA DE QUE SE TRATE DE 'PRODUTO INDIVIDUALIZADO'. TAL PRESSUPOSTO, RESSALTE-SE, É REITERADAMENTE AFIRMADO NO TEXTO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/86 E, COMO SERÁ VISTO ADIANTE, IMPORTARÁ NA REGRA (EMBORA A LEGISLAÇÃO TENHA ADMITIDO EXCEÇÕES) DE VEDAÇÃO AO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO REFERENTE A PARTES E PEÇAS DE MÁQUINA, APARELHO OU EQUIPAMENTO.

UMA VEZ ANALISADO O CONCEITO NORMATIVO DE CONSUMO 'IMEDIATO', CUMPRE TRAZER À BAILA O SEGUNDO ITEM QUE COMPÕE O DÚPLICE CIRCUNSTANCIAMENTO REFERIDO NA NORMA, OU SEJA, O '**CONSUMO INTEGRAL**'.

SOB ESSE TÍTULO, A IN Nº 01/86 ESTÁ A TRATAR DA NOÇÃO DO EXAURIMENTO DO PRODUTO INDIVIDUALIZADO, EM DECORRÊNCIA DO USO QUE LHE É PRÓPRIO, TENHA OU NÃO HAVIDO O SEU DESAPARECIMENTO FÍSICO TOTAL.

COM EFEITO, CUIDA-SE AQUI DO CONSUMO OU DESGASTE³ CONTÍNUO, GRADATIVO E PROGRESSIVO, DO QUAL RESULTA A EXAUSTÃO (FÍSICA E/OU FUNCIONAL) DO PRODUTO, COMO TAL

³ A Instrução Normativa SUTRI nº 01, de 2017, alterou a IN nº 01/86, a partir de 01/04/17, para excluir a referência ao "desgaste".

ENTENDIDO O SEU ESGOTAMENTO OU INUTILIZAÇÃO EM DECORRÊNCIA DO CUMPRIMENTO DA SUA FINALIDADE NO CURSO DA INDUSTRIALIZAÇÃO, FINALIDADE ESTA QUE, AINDA SEGUNDO DISPÕE A NORMA, HÁ DE SER *ESPECÍFICA* NO RESPECTIVO PROCESSO INDUSTRIAL.

ESTANDO ASSENTADA A RELEVÂNCIA DO EXAURIMENTO, ENQUANTO ELEMENTO INDISPENSÁVEL À CARACTERIZAÇÃO DO PRODUTO INTERMEDIÁRIO PARA FINS DE ICMS, A IN Nº 01/86 TRATOU DE AFASTAR EVENTUAIS QUESTIONAMENTOS AO ASSEVERAR QUE O PRODUTO **NÃO** PODERÁ COMPORTAR RECUPERAÇÃO OU RESTAURAÇÃO DE SEU TODO OU DE SEUS ELEMENTOS (O QUE, DIGA-SE DE PASSAGEM, NECESSARIAMENTE DECORRE DO CONCEITO DE *EXAURIMENTO* ADOTADO PELA LEGISLAÇÃO).

UMA VEZ ESTABELECIDOS OS PRECEITOS FUNDAMENTAIS QUE ENSEJARAM A SUA EDIÇÃO, A INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/86 PASSA A DISPOR ACERCA DOS ITENS QUE SE ENCONTRAM EXCLUÍDOS DO CONCEITO DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO.

CONQUANTO SE POSSA INFERIR, A PARTIR DA ANÁLISE A *CONTRARIO SENSU*, QUAIS SERIAM OS ELEMENTOS NÃO CONTIDOS NA DEFINIÇÃO DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO (ESTANDO AQUI ENQUADRADOS TODOS AQUELES QUE NÃO CORRESPONDAM AOS DITAMES ACIMA ANALISADOS), ENTENDEU POR BEM O LEGISLADOR DESTACAR ALGUNS DELES DE MODO EXPRESSO, A SABER:

1 - FERRAMENTAS, INSTRUMENTOS OU UTENSÍLIOS, AINDA QUE ESTES SE DESGASTEM OU SE DETERIOREM NO CURSO DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO;

2 - PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS OU EQUIPAMENTOS.

EM RELAÇÃO AO PRIMEIRO GRUPO, SUA EXCLUSÃO JUSTIFICA-SE EM DECORRÊNCIA DO NÃO ATENDIMENTO AO PRESSUPOSTO DO CONSUMO 'INTEGRAL', ISTO É, EM VIRTUDE DA INOCORRÊNCIA DO EXAURIMENTO, COMO TAL DEFINIDO NA IN Nº 01/86 (EMBORA, COMO DITO, SOFRAM ALGUM DESGASTE OU DETERIORAÇÃO EM DECORRÊNCIA DO SEU USO).

POR OUTRO LADO, QUANTO ÀS PARTES E PEÇAS, FALTA-LHES O REQUISITO DE SE CONSTITUÍREM EM PRODUTOS 'INDIVIDUALIZADOS'.

EM OUTRAS PALAVRAS, AS PARTES E PEÇAS **NÃO** DISPÕEM DE '*IDENTIDADE PRÓPRIA*' HÁBIL A CONFERIR-LHES A INDIVIDUALIZAÇÃO REQUERIDA PELA LEGISLAÇÃO, MOTIVO PELO QUAL CARACTERIZAM-SE COMO MEROS COMPONENTES DE UMA ESTRUTURA ESTÁVEL E DURADOURA MÁQUINAS, APARELHOS OU EQUIPAMENTOS), DA QUAL EVENTUALMENTE SE SEPARAM, POR OCASIÃO DAS MANUTENÇÕES QUE IMPORTAM EM SUA SUBSTITUIÇÃO PERIÓDICA.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TODAVIA, DURANTE O PERÍODO OBJETO DA PRESENTE ATUAÇÃO, A LEGISLAÇÃO PREVIA EXCEÇÃO NO TOCANTE À VEDAÇÃO APLICÁVEL ÀS PARTES E PEÇAS, CONFORME SE PODE CONSTATAR NO ITEM V DA IN Nº 01/86⁴.

ASSIM SENDO, ADMITIA-SE O CREDITAMENTO REFERENTE ÀS PARTES OU PEÇAS DESDE QUE ESTAS:

- DESENVOLVESSEM ATUAÇÃO PARTICULARIZADA, ESSENCIAL E ESPECÍFICA;
- ESTIVESSEM INSERIDAS NA LINHA DE PRODUÇÃO;
- EM CONTATO FÍSICO COM O PRODUTO OBJETO DA INDUSTRIALIZAÇÃO E DESDE QUE TAL CONTATO IMPORTASSE NA PERDA DE SUAS DIMENSÕES OU CARACTERÍSTICAS ORIGINAIS, RESULTANDO DAÍ A NECESSIDADE DE SUA SUBSTITUIÇÃO PERIÓDICA EM RAZÃO DE INUTILIZAÇÃO OU EXAURIMENTO, EMBORA PRESERVADA A ESTRUTURA À QUAL PERTENÇAM.

ISTO POSTO, CUMPRE RESSALTAR AINDA UM ÚLTIMO PONTO RELATIVAMENTE ÀS DISPOSIÇÕES CONSTANTES DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01/86.

TRATA-SE DO FATO DE QUE APROUVE AO LEGISLADOR DETERMINAR QUE TODAS AS CONDIÇÕES PREVISTAS NA NORMA (INCLUSIVE ÀQUELAS APLICÁVEIS ÀS PARTES E PEÇAS) SEJAM ATENDIDAS **CUMULATIVAMENTE**.

EM RESUMO, À LUZ DA REFERIDA LEGISLAÇÃO, A PAR DOS INSUMOS QUE SEJAM INTEGRADOS *FISICAMENTE* AO PRODUTO FINAL, ADMITE-SE TAMBÉM O APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DO ICMS RELATIVAMENTE AOS ITENS QUE **ATENDAM A TODOS OS REQUISITOS** A SEGUIR SINTETIZADOS:

- 1 – SEJAM CARACTERIZADOS COMO PRODUTO INDIVIDUALIZADO;
- 2 – ATUEM NA LINHA PRINCIPAL DE PRODUÇÃO;
- 3 – SEJAM ESSENCIAIS À OBTENÇÃO DO NOVO PRODUTO;
- 4 – RESULTEM EXAURIDOS APÓS A SUA UTILIZAÇÃO NA FINALIDADE QUE LHE É PRÓPRIA;
- 5 – **NÃO COMPORTEM RECUPERAÇÃO OU RESTAURAÇÃO**, TOTAL OU PARCIAL. (DESTACOU-SE)

CONSIDERANDO QUE OS ELEMENTOS ACIMA ARROLADOS CONSTITUEM O NÚCLEO FUNDAMENTAL DA NORMA VEICULADA PELA IN Nº 01/86, DEVE SER REITERADO QUE OS MESMOS APLICAM-SE INCLUSIVE NO TOCANTE ÀS PARTES E PEÇAS. VALE DIZER, PARA QUE SEJAM TIDOS COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO, ALÉM DOS REQUISITOS ESPECÍFICOS, AS PARTES E PEÇAS DEVEM TAMBÉM SE ENQUADRAR NO ESQUEMA NORMATIVO APLICÁVEL AOS DEMAIS PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS (SINTETIZADOS NOS ITENS 1 A 5 ACIMA) (DESTACOU-SE).

⁴ A Instrução Normativa SUTRI nº 01, de 2017, anteriormente citada, revogou o item V da IN nº 01/86, a partir de 01/04/17.

ISTO SE JUSTIFICA NA MEDIDA EM QUE A ADMISSÃO DE CRÉDITO RELATIVAMENTE ÀS PARTES E PEÇAS CONSTITUI UMA EXCEÇÃO À REGRA (QUE, COMO VISTO, É A VEDAÇÃO QUANTO A ESTE CREDITAMENTO), NÃO SENDO PLAUSÍVEL SUPOR QUE, RELATIVAMENTE ÀS EXCEÇÕES, APLICAR-SE-IA UM ROL DE EXIGÊNCIAS MENOR QUE AQUELE VÁLIDO PARA OS DEMAIS PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS (DESTACOU-SE).

UMA VEZ FIXADOS OS PARÂMETROS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO, REAFIRMA-SE QUE SOMENTE SERÁ CONSIDERADO “PRODUTO INTERMEDIÁRIO” O INSUMO QUE SE ENQUADRE NAS REGRAS ACIMA, SENDO OS DEMAIS CARACTERIZADOS COMO “BENS DE USO OU CONSUMO”, CUJO CRÉDITO, COMO VISTO, ENCONTRA-SE VEDADO (ATÉ 31/12/2019) POR FORÇA DO DISPOSTO NO ART. 33, INCISO I, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96.”

(GRIFOS ORIGINAIS E DESTAQUES ORIGINAIS)

ACÓRDÃO Nº 20.312/13/2ª

“2.1. DA IRREGULARIDADE ‘1’ – CRÉDITOS DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAIS DE USO E CONSUMO

A IRREGULARIDADE REFERE-SE A APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A MATERIAIS DE USO E CONSUMO.

(...)

OS PRODUTOS OBJETO DA AUTUAÇÃO QUE COMPORTAM RECUPERAÇÃO, DO SEU TODO OU DE SEUS ELEMENTOS, ESTÃO DISCRIMINADOS NO ANEXO I DESTA ACÓRDÃO, ONDE CONSTA A INFORMAÇÃO SOBRE O MÉTODO UTILIZADO PARA A RECUPERAÇÃO DE CADA UM DELES.

INFORMAÇÕES MAIS DETALHADAS SOBRE OS PRODUTOS EM APREÇO PODEM SER OBTIDAS ATRAVÉS DOS DOCUMENTOS ACOSTADOS ÀS FLS. 244/260, ONDE CONSTAM AS RESPOSTAS DO FISCO ÀS INDAGAÇÕES CONSTANTES DA DILIGÊNCIA DE FLS. 211/212.

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 (O QUE NÃO É O CASO DOS AUTOS), E TAMBÉM O QUE, EMBORA NÃO SE INTEGRANDO AO NOVO PRODUTO, SEJA CONSUMIDO IMEDIATA E INTEGRALMENTE NO CURSO DA INDUSTRIALIZAÇÃO.

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ESPECÍFICA, **SEM COMPORTAR RECUPERAÇÃO** DE SEU TODO OU DE SEUS ELEMENTOS.

(...)

NO CASO DOS AUTOS, OS PRODUTOS LISTADOS NO ANEXO I DEVEM SER CONSIDERADOS MATERIAIS DE USO E CONSUMO, UMA VEZ QUE NÃO SE CONSOMEM INTEGRALMENTE NO CURSO DA INDUSTRIALIZAÇÃO, POIS, COMO JÁ SALIENTADO, TODOS ELLES COMPORTAM RECUPERAÇÃO.

PORTANTO, OS BENS LISTADOS NO ANEXO I NÃO ATENDEM AO DISPOSTO NO INCISO II DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/86 (CONSUMO INTEGRAL), UMA VEZ QUE, POR COMPORTAREM RECUPERAÇÃO OU RESTAURAÇÃO, QUE VISA RESTABELECER, AINDA QUE PROVISORIAMENTE, AS SUAS CARACTERÍSTICAS ORIGINAIS, O SEU EXAURIMENTO DECORRE NÃO DE SUA FINALIDADE NO PROCESSO INDUSTRIAL, MAS EM FUNÇÃO DE SUA PRÓPRIA VIDA ÚTIL, INERENTE A TODO E QUALQUER PRODUTO.

CONFORME RESPOSTAS DO FISCO ÀS FLS. 244/260, EM CUMPRIMENTO À DILIGÊNCIA DE FLS. 211/212, ESSES PRODUTOS TAMBÉM NÃO SE ENQUADRAM NO INCISO V DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/86, **UMA VEZ QUE NÃO SE CONSOMEM IMEDIATA E INTEGRALMENTE NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, EXATAMENTE PELO FATO DE COMPORTAREM RECUPERAÇÃO.**"

(DESTACOU-SE E GRIFOS ORIGINAIS)

Reitere-se que lançamentos análogos, envolvendo o mesmo Sujeito Passivo, relativos aos exercícios de 2012 a 2016, foram aprovados por este E. Conselho, conforme Acórdãos n.ºs 22.342/19/2ª, 22.343/19/2ª, 22.344/19/2ª e 22.345/19/2ª, ratificados pelos Acórdãos n.ºs 5.334/20/CE, 5.335/20/CE, 5.336/20/CE e 5.337/20/CE, no tocante aos produtos que comportam recuperação (vide cópias inseridas nos anexos do Auto de Infração).

Assim, pelo fato de comportarem recuperação, as partes e peças objeto da presente autuação são caracterizadas como materiais de uso e consumo, cujos créditos são vedados pelo art. 70, inciso III, do RICMS/02.

RICMS/02

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

(...)

III - se tratar de entrada, até a data estabelecida em lei complementar federal, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;

Efeitos de 01/01/11 a 31/12/19

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

(...)

Resta acrescentar que a afirmação da Impugnante de que alguns produtos autuados não comportariam recuperação não foi comprovada nos autos.

Reitere-se, nesse sentido, que a glosa dos créditos promovida pelo Fisco se baseou em dados da escrita fiscal do Contribuinte, que demonstram que todas as partes e peças objeto da presente autuação foram remetidas a estabelecimentos de terceiros para fins de recuperação/restauração, conforme os seguintes excertos da manifestação fiscal:

Manifestação Fiscal

“1º) FISCO – CLASSIFICAÇÃO DOS BENS – USO OU CONSUMO

(...)

Das verificações fiscais processadas e, para o período autuado, este compreendido entre 01/08/2018 e 31/12/2022, o Fisco, preliminarmente, promoveu a análise e seleção dos produtos os quais deram entrada no estabelecimento da Autuada com o aproveitamento de créditos de ICMS.

Produtos e/ou peças devidamente selecionadas (os), para o período compreendido entre 01/01/2018 a 28/02/2023, a Fiscalização passou à análise das escriturações e movimentações daquelas (es), em operações de entradas e saídas promovidas pela Autuada, tendo em vista os CFOPs utilizados pela Impugnante para:

(...)

d) quando das emissões das nfes – **notas fiscais eletrônicas de saídas de bens (produtos e/ou peças) para restauração, recuperação, renovação e/ou reparo (amostragem – e-PTA/ AI/ Anexo Provas 26 a 40)** (destacou-se).

Tais análises, conferências e verificações processadas, pelo Fisco, resultaram na planilha a seguir nomeada, a qual encontra-se anexada ao e-PTA nº 01.002821123-22.

Planilha ‘OMR 01 2018 a 02 2023 Oper Entradas Saídas PLANILHA Por CFOP 1902 1916 2902 2916 5901 5915 6901 6915 e PRODUTO’ (e-PTA /AI/ Anexo Provas 5).

(...)

Ao final das análises, conferências e verificações mencionadas, tomando por referência todas as informações constantes da planilha nomeada anteriormente, dentre elas os CFOPs utilizados pela Autuada, o Fisco identificou, visualizou e comprovou (amostragem – e-PTA/ AI/ Anexo Provas 5 e Anexo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Provas 11 a 40) as ocorrências descritas aos itens 1 e 2 seguintes:

1. Para os produtos e/ou peças listadas (os) na planilha 'OMR 01 2018 a 02 2023 Oper Entradas Saídas PLANILHA Por CFOP 1902 1916 2902 2916 5901 5915 6901 6915 e PRODUTO', nas operações de aquisições e/ou de serviços de industrialização, a OMR promove os seus registros e escriturações (EFD) como produtos intermediários, com aproveitamento de créditos de ICMS, utilizando-se dos CFOPs 1101, 1124, 1556, 2101 e 2401.

No entanto, a Autuada ao promover as saídas daqueles (as), com o objetivo de recuperação, restauração, renovação e/ou reparo, se utiliza dos CFOPs 5901, 5915, 6901 e 6915 para promover os seus registros e escriturações em sua EFD e, posteriormente, quando das entradas, em retorno, se utiliza dos CFOPs 1902, 1916, 2902 e 2916. Para tal objetivo e, para estes produtos e/ou peças com mesmos códigos e/ou mesmas descrições, a OMR acrescenta a letra 'U' ao final dos primeiros (códigos) (destacou-se).

Importante registrar que para estes produtos e/ou peças, na **qualidade de usadas (os)**, a Autuada atribui a mesma codificação pelas entradas em aquisições, **porém, ao final dos códigos, acrescentando a letra 'U' para a diferenciação e controle das operações de remessa e de retorno para recuperação, restauração, renovação e/ou reparo** (destacou-se).

Ilustrando e exemplificando a codificação adotada pela Impugnante, seguem relacionados os produtos e/ou peças do quadro abaixo (*amostragem - e-PTA/ AI/ Anexo Provas 5, pág. 3; Anexos Provas 14 e 31*):

2020	1101	401.06.0138	FRESA ESP. MDI. D.16X22,5 Z=3 L1=30XL.T=150 H.D=25 REF.INT
2021	1101	401.06.0138	FRESA ESP. MDI. D.16X22,5 Z=3 L1=30XL.T=150 H.D=25 REF.INT
2022	1101	401.06.0138	FRESA ESP. MDI. D.16X22,5 Z=3 L1=30XL.T=150 H.D=25 REF.INT
2023	1101	401.06.0138	FRESA ESP. MDI. D.16X22,5 Z=3 L1=30XL.T=150 H.D=25 REF.INT
2021	1124	401.06.0138	FRESA ESP. MDI. D.16X22,5 Z=3 L1=30XL.T=150 H.D=25 REF.INT
2022	1124	401.06.0138	FRESA ESP. MDI. D.16X22,5 Z=3 L1=30XL.T=150 H.D=25 REF.INT
2023	1124	401.06.0138	FRESA ESP. MDI. D.16X22,5 Z=3 L1=30XL.T=150 H.D=25 REF.INT
2018	2101	401.06.0138	FRESA ESP. MDI. D.16X22,5 Z=3 L1=30XL.T=150 H.D=25 REF.INT
2021	2101	401.06.0138	FRESA ESP. MDI. D.16X22,5 Z=3 L1=30XL.T=150 H.D=25 REF.INT
2021	1902	401.06.0138-U	FRESA ESP. MDI. D.16X22,5 Z=3 L1=30XL.T=150 H.D=25 RECUP.
2022	1902	401.06.0138-U	FRESA ESP. MDI. D.16X22,5 Z=3 L1=30XL.T=150 H.D=25 RECUP.
2023	1902	401.06.0138-U	FRESA ESP. MDI. D.16X22,5 Z=3 L1=30XL.T=150 H.D=25 RECUP.
2023	1916	401.06.0138-U	FRESA ESP. MDI. D.16X22,5 Z=3 L1=30XL.T=150 H.D=25 RECUP.
2018	2916	401.06.0138-U	FRESA ESP. MDI. D.16X22,5 Z=3 L1=30XL.T=150 H.D=25 RECUP.
2019	2916	401.06.0138-U	FRESA ESP. MDI. D.16X22,5 Z=3 L1=30XL.T=150 H.D=25 RECUP.
2020	2916	401.06.0138-U	FRESA ESP. MDI. D.16X22,5 Z=3 L1=30XL.T=150 H.D=25 RECUP.
2021	2916	401.06.0138-U	FRESA ESP. MDI. D.16X22,5 Z=3 L1=30XL.T=150 H.D=25 RECUP.
2021	5901	401.06.0138-U	FRESA ESP. MDI. D.16X22,5 Z=3 L1=30XL.T=150 H.D=25 RECUP.
2022	5901	401.06.0138-U	FRESA ESP. MDI. D.16X22,5 Z=3 L1=30XL.T=150 H.D=25 RECUP.
2022	5915	401.06.0138-U	FRESA ESP. MDI. D.16X22,5 Z=3 L1=30XL.T=150 H.D=25 RECUP.
2020	6901	401.06.0138-U	FRESA ESP. MDI. D.16X22,5 Z=3 L1=30XL.T=150 H.D=25 RECUP.
2018	6915	401.06.0138-U	FRESA ESP. MDI. D.16X22,5 Z=3 L1=30XL.T=150 H.D=25 RECUP.
2019	6915	401.06.0138-U	FRESA ESP. MDI. D.16X22,5 Z=3 L1=30XL.T=150 H.D=25 RECUP.
2020	6915	401.06.0138-U	FRESA ESP. MDI. D.16X22,5 Z=3 L1=30XL.T=150 H.D=25 RECUP.
2021	6915	401.06.0138-U	FRESA ESP. MDI. D.16X22,5 Z=3 L1=30XL.T=150 H.D=25 RECUP.

(...)

Tendo em vista o dispositivo legal transcrito; tendo em vista os CFOPs utilizados pela Autuada (1902, 2902, 5901 e 6901); **tendo em vista a utilização da letra ‘U’ ao final dos códigos OMR e, tendo em vista que não foram identificadas, pelo Fisco, aquisições de produtos e/ou peças novas com a codificação referenciada (‘U’)**, uma vez mais ficou evidenciada e revelada a qualidade de usados (as) daqueles (as), quando das remessas e retornos com o fim de industrialização (vide Acórdão 22.342/19/2ª CCMG, transcrito em parte abaixo), resultando nas suas renovações ou restaurações (*amostragem – e-PTA/ AI/ Anexo Provas 14, 15, 17, 21, 23, 24, 29, 30, 32, 36, 38 e 39*) (destacou-se).

(...)

a Fiscalização identificou os produtos e/ou peças (planilha ‘OMR 01 2018 a 02 2023 Oper Entradas Saídas PLANILHA Por CFOP 1902 1916 2902 2916 5901 5915 6901 6915 e PRODUTO’) efetivamente caracterizadas (os) e destinadas (os), pela Autuada, ao seu uso ou consumo, as (os) quais foram registradas (os) e escrituradas (os), em sua escrituração fiscal digital, como sendo produtos intermediários e, portanto, com o **aproveitamento indevido de créditos de ICMS.**

(...)

Retornando ao PTA 01.002821123-22, em relação aos produtos e/ou peças de corte, as (os) quais encontram-se inseridos à planilha ‘OMR 01 2018 a 02 2023 Oper Entradas Saídas PLANILHA Por CFOP 1902 1916 2902 2916 5901 5915 6901 6915 e PRODUTO’ (*e-PTA/ AI/ Anexo Provas 5*), para aqueles (as) **o Fisco identificou**, no período compreendido entre 01/01/2018 a 28/02/2023, além de entradas com aproveitamento de créditos de ICMS (CFOPs 1101, 1124, 2101 e 2401), também, **movimentações de saídas e entradas, registradas e escrituradas (EFD) com os CFOPs 5901, 5915, 6901, 6915, 1902, 1916, 2902 e 2916, em função de recuperações, restaurações, renovações e/ou reparos realizados em estabelecimentos de terceiros** (destacou-se).

Para o AI nº 01.002821123-22, em discussão, **as ocorrências descritas ao último parágrafo foram efetivamente comprovadas, pelo Fisco** e, por amostragem, conforme documentos anexados (*amostragem – e-PTA/ AI/ Anexo Provas 11 a 40*) (destacou-se).

Portanto, **comportando recuperação, restauração, renovação e/ou reparo, os produtos e/ou peças arroladas (os) na planilha retro citada foram identificados como de uso e consumo** e, autuados (as), tendo em vista o período compreendido entre 01/08/2018 a 31/12/2022 e, conforme planilhas 'OMR 08 2018 a 12 2022 Valores APROV INDEVIDO CRÉDITOS + DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA NÃO RECOLHIDO' anexadas ao auto de infração já enumerado (e-PTA/ AI/ Anexo Provas 6 a 10) (destacou-se).

As planilhas descritas acima respaldam os valores do crédito tributário exigido através do AI nº 01.002821123-22, ora impugnado pela Autuada, sendo aqueles em montantes totais originais:

(...)

Alega ainda a Autuada que no decorrer no trabalho fiscal realizado, existiriam '(...) peças de corte que foram classificadas pela Fiscalização como sendo de "uso ou consumo", com base em registros de 'RECUPERAÇÃO, REPARO, RENOVAÇÃO e/ou RESTAURAÇÃO', mas que não comportam recuperação, o que afasta a única justificativa constante na autuação para o não reconhecimento do direito ao crédito de ICMS apropriado pela Impugnante.' (peça impugnatória, pág. 20, parágrafo 65).

Tais argumentos ser revelam meramente protelatórios, tendo em vista que a Impugnante apenas alega que algumas peças de corte não comportariam recuperação, sem contudo provar e comprovar as suas assertivas (destacou-se).

O Fisco sim, dado o grande número de produtos e/ou peças constantes da planilha 'OMR 01 2018 a 02 2023 Oper Entradas Saídas PLANILHA Por CFOP 1902 1916 2902 2916 5901 5915 6901 6915 e PRODUTO' (e-PTA /AI/ Anexo Provas 5), por amostragem, provou e comprovou (e-PTA/ AI/ Anexo Provas 11 a 40) **que aqueles (as) tiveram, além de entradas registradas e escrituradas com o aproveitamento de créditos de ICMS, apresentaram, também, saídas e entradas registradas e escrituradas em sua EFD com os CFOPs vinculados às remessas e retornos com finalidades de recuperação, restauração, reparo e/ou renovação** (industrialização) (destacou-se)"

(Grifos e destaques originais)

Partes e peças, recuperáveis ou não – IN SUTRI nº 01/17 – Vigência a partir de 01/04/17

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como visto anteriormente, o inciso V da Instrução Normativa SLT nº 01/86, com vigência até 31/03/17, definia também como produtos intermediários as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvessem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, resultando 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 implementasse ou as contivesse.

Essa exceção, no entanto, foi revogada pelo art. 2º, inciso I, com vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos da Instrução Normativa SUTRI nº 01, de 04/01/17, *in verbis*:

Instrução Normativa SUTRI Nº 01/17

Art. 2º - **Ficam revogados:**

I - o item V da Instrução Normativa SLT nº 1, de 20 de fevereiro de 1986;

(...)

Art. 4º - Esta Instrução Normativa **entra em vigor em 1º de abril de 2017.**

(...)

(Destacou-se)

Por consequência, sem a necessidade de maiores análises, todas as partes e peças objeto da presente atuação não geram direito a créditos do ICMS, por força da vedação estabelecida no art. 70, inciso XVII, do RICMS/02, uma vez que todas elas deram entrada no estabelecimento atuado em datas posteriores a 01/04/17.

RICMS/02

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

(...)

XVII - o imposto se relacionar à entrada de partes e peças de máquinas e equipamentos, que não se caracterizam como bens do ativo imobilizado, ainda que desenvolvam atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto resultante de qualquer processo produtivo, 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.

(...)

(Grifou-se)

Sob o prisma do § 6º do art. 66 do RICMS/02, as partes e peças somente geram direito a créditos do imposto se a substituição destas resultar em aumento da

vida útil dos bens do imobilizado em que forem empregadas, por prazo superior a 12 (doze) meses.

RICMS/02

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

(...)

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

(...)

§ 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.

Tal comprovação não requer a realização de prova pericial, pois tal fato (aumento da vida útil de bem do imobilizado) deve constar na própria escrita contábil da empresa, nos termos da legislação própria que rege a matéria.

Ressalte-se, porém, que não é esse o caso dos autos, pois a própria Impugnante apropriou os créditos em análise tratando as partes e peças como produtos intermediários e não como bens integrados ao seu ativo imobilizado, isto é, as normas inerentes a bens integrantes do ativo imobilizado não se aplicam ao presente processo.

Esclareça-se, nesse sentido, que as partes e peças ora em análise, em sua grande maioria, têm vida útil inferior a 1 (um) ano, o que pode ser observado mediante simples visualização da coluna denominada “Vida Útil Média” da planilha anexada aos autos pela Impugnante (págs. 673/749), cuja juntada foi deferida pela Assessoria do CCMG, conforme Despacho acostado às págs. 750.

Portanto, por qualquer ângulo que se analise, independentemente da data de sua entrada no estabelecimento autuado (antes ou após 31/03/17), verifica-se que as partes e peças objeto da presente autuação não geram direito a créditos do ICMS, nos termos do art. 70, incisos III e XVII, do RICMS/02, uma vez que caracterizadas como materiais de uso e consumo.

Noutro enfoque, cabe destacar que o fato de determinado bem ser utilizado na consecução da atividade econômica do contribuinte **não** assegura sua classificação como produto intermediário, nos termos previstos na IN SLT nº 01/86 (vigência até 31/03/17) e na IN SUTRI nº 01/17 (efeitos a partir de 01/04/17), pois há produtos que

são utilizados na linha central de produção, mas que são considerados materiais de uso e consumo, sendo este o caso, por exemplo, das partes e peças de manutenção periódica de máquinas e equipamentos da produção.

O critério da “utilização na consecução da atividade econômica” é condição necessária, embora não suficiente, para determinação se determinado bem é ou não alheio à atividade do estabelecimento, nos termos previstos em norma legal distinta, no caso a Instrução Normativa nº 01/98, devendo-se enfatizar que o Fisco, em momento algum, classificou as partes e peças autuadas como bens alheios.

O feito fiscal se restringiu a afirmar que as mencionadas partes e peças caracterizam-se como matérias de uso e consumo, cujos créditos são vedados pela legislação vigente.

É importante salientar que a Lei Complementar nº 87/96 não alterou o conceito, para aplicação da legislação do ICMS, de produto intermediário e de material de uso e consumo.

Aliás, a própria LC nº 87/96 veda o aproveitamento de créditos vinculados a aquisições de materiais de uso e consumo e de mercadorias/bens alheios à atividade do estabelecimento, não tendo sentido, pois, a afirmação da Impugnante de que não mais se exige a prova do consumo imediato e integral do produto no processo produtivo, para fins de direito a créditos do imposto, especialmente quando se analisa o eventual enquadramento de determinado bem no conceito de produto intermediário.

Além disso, não é a essencialidade de determinado bem para a consecução da atividade econômica do contribuinte que determina a condição de produto intermediário, para fins de direito à apropriação do respectivo crédito, condição esta que se encontra subordinada ao disposto no art. 66 do RICMS/02 c/c a Instrução Normativa nº 01/86 (e IN nº 01/17).

A essencialidade ou imprescindibilidade explica a utilização dos produtos, mas não a pretensão da Impugnante, qual seja, a desclassificação dos produtos autuados como de uso e consumo.

A imprescindibilidade dos produtos resta implícita, pois sendo uma empresa um conjunto de meios e recursos aplicados com a finalidade de lucro, a compra de um determinado bem se justifica em razão da sua imprescindibilidade, pois não seria adquirido se prescindível fosse.

Em nenhum diploma normativo, seja de índole constitucional, seja no âmbito da LC nº 87/96, da Lei Estadual nº 6.763/75 ou do RICMS/02, há referência à imprescindibilidade, como sinônimo do direito a crédito de ICMS. É imprópria a correlação entre imprescindibilidade e não cumulatividade.

Assim, corretamente agiu o Fisco ao efetuar a glosa dos créditos relativos aos produtos que comportam recuperação, uma vez que efetivamente caracterizados como materiais de uso e consumo, cujos créditos são vedados pelo art. 70, inciso III, do RICMS/02.

Irregularidade nº 2 – falta de recolhimento do ICMS relativo a diferença de alíquota

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A irregularidade refere-se à falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota, relativo às aquisições interestaduais dos materiais de uso e consumo analisados na irregularidade nº 1 do Auto de Infração.

As exigências fiscais, constituídas pelo ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, estão respaldadas no art. 5º, § 1º, item 6, c/c art. 6º, inciso II, e art. 12, § 2º, todos da citada lei, e no art. 43, § 8º, do RICMS/02.

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 imobilizado;

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

§ 1º Nas hipóteses dos itens 6, 10, 11 e 12 do § 1º do art. 5º, o regulamento estabelecerá como será calculado o imposto, devido a este Estado, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual.

(...)

RICMS/02

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 8º Para cálculo da parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, devida a este Estado, será observado o seguinte:

I - na hipótese do inciso VII do caput do art. 1º deste Regulamento:

a) para fins do disposto no art. 49 deste Regulamento:

a.1) do valor da operação será excluído o valor do imposto correspondente à operação interestadual;

a.2) ao valor obtido na forma da subalínea "a.1" será incluído o valor do imposto considerando a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria;

b) sobre o valor obtido na forma da subalínea "a.2" será aplicada a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria;

c) o imposto devido corresponderá à diferença positiva entre o valor obtido na forma da alínea "b" e o valor do imposto relativo à operação interestadual, assim considerado o valor resultante da aplicação da alíquota interestadual sobre o valor da operação de que trata a subalínea "a.1" antes da exclusão do imposto;

(...)

A clareza dos dispositivos legais acima não deixa qualquer dúvida quanto à correção das exigências fiscais, uma vez que efetivamente pertinentes a aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo.

Das Arguições quanto às Penalidades Aplicadas

Quanto à arguição da Impugnante de que estaria sendo duplamente penalizada, contrariando o princípio do *non bis in idem*, há que se destacar que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo diferentes.

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75 refere-se ao descumprimento de obrigação acessória (apropriação de créditos de ICMS em desacordo com a legislação tributária), ao passo que a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da mesma lei resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, pela falta de recolhimento do ICMS devido. Veja-se o teor dos seguintes dispositivos legais, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

(...)

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

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, inclusive no caso de apropriação de crédito relativo à aquisição de mercadoria alcançada por redução da base de cálculo na entrada ou na operação subsequente, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

(...)

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

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

(...)

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

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001

“EMENTA:

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

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto).

Das Questões de Cunho Constitucional

As questões de cunho constitucional suscitadas pela Impugnante (princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este Órgão Julgador, nos termos do art. 110, inciso I, do RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, “*a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda*”.

Ressalte-se, no entanto, que as penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Deborah Crevelin Casagrande e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Juliana de Mesquita Penha (Revisora) e Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich.

Sala das Sessões, 20 de junho de 2024.

**Indelécio José da Silva
Relator**

**Geraldo da Silva Datas
Presidente**

m/D