

Acórdão: 25.033/24/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.002887262-92  
Impugnação: 40.010156573-96  
Impugnante: FCA Fiat Chrysler Automóveis Brasil Ltda.  
IE: 067123354.10-20  
Proc. S. Passivo: OTTO CARVALHO PESSOA DE MENDONÇA/Outro(s)  
Origem: DF/Contagem - 1

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo, contrariando o disposto no art. 70, incisos III e XVII do RICMS/02, que vedam a apropriação de tais créditos. **Infração caracterizada. Corretas as exigências do ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos 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 art. 5º, § 1º, item 6 c/c art. 6º, inciso II e art. 12º, § 2º, todos Lei nº 6.763/75, e art. 43, § 8º do RICMS/02. Crédito tributário retificado pelo Fisco após análise dos argumentos da Impugnante. Corretas as exigências remanescentes de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre a constatação das seguintes irregularidades, inerentes ao período de setembro de 2018 a fevereiro de 2023:

- 1.** Aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo (*exigências: ICMS, MR e MI – art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75*);
- 2.** Falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota, referente às aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo (*exigências: ICMS e MR*).

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, respectivamente.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 172/207, requerendo, ao final, o integral provimento de sua defesa.

Acatando parcialmente as alegações da Impugnante, o Fisco retifica o crédito tributário, conforme Termo de Reformulação acostado às págs. 349/350, adequando a exigência do ICMS relativo à diferença de alíquota para os produtos sujeitos à redução da base de cálculo prevista na cláusula primeira, inciso II do Convênio ICMS 52/91.

Regularmente cientificada, a Autuada ratifica os argumentos de sua peça exordial (págs. 355), os quais foram refutados pelo Fisco às págs. 356/369.

A Assessoria do CC/MG exara despacho deferindo a juntada de documentos requerida pela Impugnante, fato que gera novas manifestações das partes (págs. 378/380 e 383/388).

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 390/433, opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, conforme Termo de Reformulação acostado às fls. 349/350.

---

### **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**

A Impugnante, após fazer uma exposição fática acerca da presente atuação, relata que é possível perceber que o Fisco não procurou entender, efetivamente, a natureza dos bens autuados e a forma de sua utilização/aplicação em seu processo produtivo.

Salienta que o problema não é a inexistência de uma motivação, pois não há qualquer dúvida de que a cobrança se deve ao fato de que o Fisco considerou que os bens seriam partes e peças e, por isso, não dariam direito aos créditos de ICMS de abril de 2017 em diante.

Pontua, porém, que tal motivação não decorreu de uma análise de fato da natureza dos bens e de sua aplicação em seu processo produtivo. Assim, essa fundamentação, de direito, não possui aplicabilidade à materialidade que foi por ela apresentada.

Segundo a Impugnante, o primeiro elemento que indica que não houve a análise específica dos bens autuados e demonstra o erro da capitulação do lançamento, é que o Fisco, apesar de afirmar, partindo de sua EFD, que os itens levantados seriam de uso e consumo sob o pretexto de configurarem “partes e peças de máquinas”, ao trazer 6 notas fiscais (DANFES) exemplificativas, não se atentou para o fato de que 4

(quatro) desses documentos fiscais se referiam à aquisição de ferramentas, o que é confirmado pela própria classificação fiscal desses bens na posição 8207 da NCM.

Nesse sentido, de acordo como seu entendimento, se o estorno dos créditos foi justificado na suposição de que as mercadorias por ela adquiridas seriam “partes e peças de máquinas”, já se verifica, a partir da amostragem fornecida pelo próprio Fisco, que mais de 60% do Auto de Infração não está devidamente fundamentado, pela impossibilidade de tais itens serem assim encarados.

Reforça que a classificação fiscal desses bens demonstra que essas mercadorias são ferramentas e não “partes e peças de máquinas”, isto é, a autuação não poderia ter sido formalizada sob o fundamento de que “partes e peças de máquinas” não dão direito ao crédito de ICMS. Não há subsunção da matéria fática autuada com a justificativa do lançamento de forma a sustentar o lançamento.

Destaca que os Anexos 11 e 12 do AI corroboram a sua afirmação, pois, de um total de 13.825 produtos listados, 7.663 foram por ela classificados como ferramentas (de espécies diversas: ferramentas de usinagem, ferramenta para montagem e ferramentas de aperto e desaperto), ou seja, mais da metade dos itens foi identificada como ferramentas (doc. 05), porém não há uma linha sequer no relatório do Auto de Infração expondo o motivo pelo qual essas mais de 7 mil ferramentas foram consideradas como “partes e peças de máquinas”, com o objetivo de glosar os créditos decorrentes da aquisição e exigir o DIFAL em relação às operações interestaduais.

Assim, no seu entender, fica evidente que foi desrespeitado o art. 89, inciso IV do RPTA, uma vez que não seria possível extrair do Auto de Infração o motivo de sua emissão.

Expõe que todos esses problemas poderiam ter sido evitados caso o Fisco tivesse se interessado, de fato, em compreender a natureza dos itens autuados e o papel que desempenham em seu processo produtivo.

Acrescenta que a perícia que foi citada no relato de infração e que poderia, eventualmente, ser utilizada pelo Fisco a fim de afirmar que os bens autuados já haviam sido inspecionados em outro processo que lhe envolveu (PTA nº 16001404795-77), não permite a conclusão de que os bens seriam partes e peças de máquinas, o que seria a segunda razão para expor o vício de motivação.

Informa que no julgamento realizado por este E. do referido processo, após a elaboração do primeiro laudo pelo perito designado, foi determinada a complementação do trabalho fiscal, a fim de que fosse esclarecido se “os produtos alargador, fresa e macho, são componentes de alguma máquina ou equipamento e exercem função específica na linha de produção, exaurindo-se na sua função em tempo inferior a um ano, como ocorre com as brocas nas furadeiras, por exemplo”.

Relata que o perito à época designado não disse que esses itens seriam partes e peças de máquinas. Sobre o alargador, afirmou que “é uma ferramenta utilizada para dar acabamento em furos realizados nas peças”. Já a fresa foi descrita como “uma ferramenta de corte rotativa constituída de três gumes de corte simétricos, utilizada, por exemplo, na usinagem da caixa de câmbio nos centros de usinagem”. Em relação ao macho, somente foi descrita sua função da seguinte maneira: “utilizada para

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*reparar roscas em furos da carroceria*”, não sendo pormenorizada sua natureza, como para os itens antecedentes.

Relata, ainda, que, diante dessa descrição, o CC/MG confirmou que a empresa teria direito ao crédito dos bens, sob a justificativa de que seriam produtos intermediários de seu processo produtivo, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 24.229/22/3ª

(PTA Nº 16.001404795-77)

“... NESSE CONTEXTO, A PARTIR DOS ESCLARECIMENTOS APRESENTADOS POR MEIO DA PROVA PERICIAL E APÓS A ANÁLISE DE TODA A DOCUMENTAÇÃO ACOSTADA NOS AUTOS, RESTOU COMPROVADO QUE ASSISTE RAZÃO, AINDA, À REQUERENTE, EM RELAÇÃO AOS ITENS ‘FRESA’, ‘MACHO’, ‘PUNÇÃO TP E MONTAGEM’, BEM COMO TODOS OS ITENS ASSINALADOS NO LAUDO OFICIAL QUE TENHAM CONSUMO E DESGASTE EM PRAZO INFERIOR A UM ANO, QUE TENHAM CONTATO FÍSICO COM O PRODUTO E QUE APRESENTEM ATUAÇÃO PARTICULARIZADA/ESSENCIAL OU ESPECÍFICA, CONFORME PLANILHA JUNTADA AOS AUTOS ÀS FLS. 450 DOS AUTOS ...”

Acentua que, em relação aos itens em exposição (machos, fresas e alargadores), a própria perícia reconheceu, na planilha elaborada, que não seriam partes e peças de máquinas, mas sim ferramentas empregadas no processo produtivo (doc. 6).

Na sua visão, o terceiro motivo para o defeito formal da presente autuação deriva do fato de que a maior parte dos itens que foi objeto do presente lançamento não estava em discussão no PTA supracitado, como é o caso, por exemplo, dos insertos, dos rebolos, das brochas, brocas, facas, barras mandrilares e das régua diamantadas, o que pode ser observado a partir da pesquisa desses itens na planilha elaborada pela perícia (Anexo 13 do AI).

Conclui, nessa linha, que o laudo pericial anterior não serve para justificar o lançamento ora questionado. A bem da verdade, o laudo serve, justamente, para demonstrar o problema de fundamentação do Auto de Infração, na medida em que parte dos bens objeto da presente discussão, estes que foram aqui considerados como “partes e peças de máquinas” pelo Fisco, no passado, haviam sido tidos como ferramentas de seu processo produtivo e, por isso, dariam direito aos créditos de ICMS. Ademais, a outra parte dos itens autuados não foi analisada naquela ocasião.

Enfatiza que há, ainda, outros elementos que indicam a precariedade da verificação realizada (quarta alegação para o vício de motivação), oportunidade em que apresenta as seguintes explicações e argumentos:

### Impugnação

“... Para facilitar a compreensão do que se está a dizer, cabe explicar a forma pela qual a planilha de nome ‘Anexo 2’ (que elenca todos os itens autuados) foi elaborada. Da sua análise, é possível perceber que a Fiscalização pretendeu cruzar as informações constantes dos Anexos A e B, que foram objeto das

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

intimações realizadas neste processo, com as informações que haviam sido levantadas quando da realização da perícia no processo de n. 16.001.404.795-77.

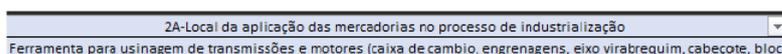
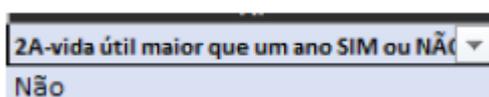
Nos Anexos A e B foram requeridas duas informações: 'local da aplicação das mercadorias no processo de industrialização' e 'vida útil maior que um ano SIM ou NÃO'.

Já a perícia do PTA n. 16001404795-77, além dessas duas informações, levantou, também, os seguintes elementos: 'função específica no processo produtivo'; 'forma e tipo de consumo/desgaste'; 'partes e peças de máquinas, aparelho ou equipam.?'; 'contato físico com o produto'; 'atuação particularizada/essencial/específica?' e 'integra o novo produto ou foi consumido de forma imediata?'.

O comando 'PROC V' do Excel, que foi utilizado pela Fiscalização para fazer o cruzamento dessas três planilhas, é utilizado para encontrar itens em uma tabela ou intervalo de linha, de forma automática.

Então, basicamente, o que o Fisco pretendeu foi consolidar todas as informações dessas três planilhas (perícia anterior, Anexo A e Anexo B) em uma nova.

Contudo, como dito, a maior parte dos itens objeto desta atuação não foi periciada no primeiro PTA, o que gerou os 'erros' citados anteriormente ou, dizendo de outro modo, o 'não retorno das informações pedidas ao Excel para serem transpostas para uma nova planilha'. Cite-se, por exemplo, a primeira nota fiscal listada, de n. 158683 (linha 2 da planilha 'a cobrar ICMS'). A única informação que se tem é que se trata de uma ferramenta para usinagem de transmissões e motores e cuja vida útil é inferior a 1 ano (obtidas do Anexo A):



Por sua vez, a planilha da atuação não encontra nenhum retorno ('#N/D') ao buscar as informações na planilha elaborada pela perícia sobre: função específica no processo produtivo, forma e tempo de consumo, se seria uma parte e peça de máquina e aparelho, se haveria contato físico com o produto industrializado, se há atuação essencial, particularizada ou específica daquele bem no processo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

produtivo, ou se houve seu consumo imediato e integral no processo produtivo.

Confira-se as respectivas imagens:

FUNÇÃO ESPECÍFICA NO PROCESSO PRODUTIVO ▾	FORMA E TEMPO DE CONSUMO/DESGASTE ▾
#N/D	#N/D
ATUAÇÃO PARTICULARIZADA/ESSENCIAL/ESPECÍFICA ▾	INTEGRA O NOVO PRODUTO OU FOI CONSUMIDO DE FORMA IMEDIATA ▾
#N/D	#N/D
PARTES E PEÇAS DE MAQUINAS, APARELHO OU EQUIPAM.? ▾	CONTATO FÍSICO COM O PRODUTO ▾
#N/D	#N/D

Assim, é de se perguntar: como esse bem foi classificado como uma parte e peça se nenhuma dessas informações, necessárias à sua classificação, não foram levantadas no procedimento de fiscalização?

E, muito mais grave, existem 6.250 itens autuados que não foram objeto de qualquer intimação no curso do processo (doc. 7). Ou seja, não foram solicitadas informações sobre mais de seis mil notas fiscais, seja no Anexo A, seja no Anexo B. Além disso, esses mais de seis mil itens também não foram objeto da perícia anterior. Em tais situações, todos os retornos do 'PROC V' realizado pela DF de Contagem/MG são '#N/D'.

É o caso, por exemplo, do segundo item listado na planilha que consolida a cobrança. A nota fiscal de n. 9802 não foi objeto de nenhuma intimação no curso da fiscalização e não há nenhuma informação acerca das 'perguntas' mencionadas na página anterior. O fato de não haver retorno sobre o Anexo A e Anexo B escancara que o item não foi objeto das intimações realizadas no curso desse processo. Confira-se:

[...]

Contudo, mesmo diante da total ausência de informação sobre 6.250 itens, o Fisco não se furtou a glosar os créditos correspondentes e a exigir o DIFAL naqueles provenientes de outros estados da federação.

Assim, renovando as vênias ao trabalho da Delegacia Fiscal, não é possível conceber que este eg. Conselho de Contribuintes confirme procedimento fiscal que:

- deixou, deliberadamente, de perquirir sobre a natureza dos bens glosados;
- foi incapaz de justificar o porquê de ter considerados todos os itens autuados como 'partes e peças de máquinas', mesmo sem ter as informações para tanto (atuação particularizada, integrar máquina ou aparelho etc.);

- apesar de se pautar em perícia fiscal realizada em procedimento administrativo anterior (PTA n. 16001404795-77), e esse trabalho técnico ter afirmado que uma série de itens não era partes e peças, mas sim ferramentas, o auto de infração desconsiderou essa constatação e institui em dizer que todos os produtos autuados tinham a natureza de partes e peças; e
- considerou mais de seis mil itens como se fossem ‘partes e peças de máquinas’, mesmo que tais itens não tenham sido objeto de uma intimação sequer ...”

Assim, na sua ótica, é evidente a necessidade de cancelamento do Auto de Infração em face do que dispõe o art. 89, inciso IV do RPTA e do conteúdo do art. 142 do CTN.

No seu entendimento, quando menos, deve haver o cancelamento da exigência em relação:

- (i) aos itens que foram por ela descritos como ferramentas (doc. 5);
- (ii) aos produtos que a própria perícia fiscal (PTA nº 16.001404795-77) qualificou como ferramentas, e não como partes e peças (doc. 6);
- (iii) aos itens que essa mesma perícia fiscal não examinou;
- (iv) aos 6.250 itens sobre os quais o Fisco não se valeu de nenhuma informação a seu respeito (doc. 7).

Argumenta que é imperioso que sejam cancelados todos os itens que são ferramentas (como entendeu a própria perícia fiscal), porque, como sabido, o fundamento normativo para que esses produtos sejam considerados como intermediários e, portanto, passíveis de creditamento do ICMS, é distinto daquele aplicável às partes e peças. No primeiro caso, o item III da Instrução Normativa SLT nº 01/86; no segundo os itens IV e V da mesma IN, e o Fisco, no presente AI, fundou-se apenas nos dispositivos aplicáveis às partes e peças, ou seja, não há qualquer consideração ou fundamentação legal para a glosa relativa às ferramentas.

Finaliza afirmando que esse capítulo da defesa não cuida de mera questão formal. O problema é mais grave, pois o direito aplicável a boa parte dos bens autuados sequer foi considerado pelas autoridades fiscais.

No entanto, ao contrário das alegações da Impugnante, inexistente qualquer mácula no presente lançamento, que possa acarretar a sua nulidade.

Nesse sentido, cabe destacar, inicialmente, que o cerne da presente lide, no que diz respeito a infração nº 01 do Auto de Infração, refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo, contrariando o disposto no art. 70, incisos III e XVII do RICMS/02, que vedam a apropriação de tais créditos, conforme Relatório Fiscal Complementar anexado ao AI, abaixo parcialmente reproduzido:

Relatório Fiscal Complementar

“... 7) IRREGULARIDADES APURADAS:

Constatou-se mediante a conferência de documentos fiscais, das informações constantes dos arquivos eletrônicos que contém a Escrituração Fiscal Digital – EFD, das Declarações de Apuração e Informação de ICMS – DAPI, bem como das informações prestadas pelo contribuinte por meio de intimações específicas, que a autuada deixou de recolher ou recolheu a menor o ICMS, no período de setembro de 2018 a fevereiro de 2023, ICMS, no valor total de R\$ ..., tendo em vista que incorreu nas seguintes irregularidades:

**1. Apropriou-se indevidamente de créditos do ICMS** destacados nas notas fiscais relacionadas no Anexo 2, no valor total de R\$ ..., **relativos à aquisição de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, contrariando o disposto no art. 70, incisos III e XVII do RICMS/02, que vedam a apropriação de tais créditos.** A irregularidade se deu na aquisição de materiais de uso e consumo, discriminados no Anexo 2. A análise das informações prestadas pelo contribuinte, após resposta às intimações do fisco, apontou que as mercadorias recebidas não podem ser caracterizadas como produtos intermediários nos termos do Art. 66, incisos V, alínea b e inciso X do RICMS/2002. Tais mercadorias não são consideradas produtos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização, por se tratar de partes e peças de máquinas, aparelhos ou equipamentos, não se constituindo em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de estruturas estáveis e duradouras, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas, conforme o que dispõe o inc. IV da Instrução Normativa SLT no 01/86. Pela sua própria natureza, os produtos, objetos da presente autuação, enquadram-se na definição de material de uso ou consumo. Sendo assim, ficou caracterizada a infração à legislação tributária mineira, nos termos do artigo 70, inciso XVII da Parte Geral do RICMS/02 ...” (Grifou-se)

Portanto, cabe ao contribuinte demonstrar que os bens autuados não se caracterizam como materiais de uso ou consumo.

É bem verdade que o Fisco afirma que “tais mercadorias não são consideradas produtos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização, por se tratar de partes e peças de máquinas, aparelhos ou equipamentos, não se constituindo em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de estruturas estáveis e duradouras, cuja manutenção

naturalmente pode importar na substituição das mesmas, conforme o que dispõe o inc. IV da Instrução Normativa SLT no 01/86”.

Tal fato, entretanto, não significa que o Fisco desconheça que parte dessas mercadorias é classificada pela Impugnante como “ferramentas”, tanto é que nas colunas “AG”, “AH”, “AJ” e/ou “AS”, da planilha referente ao Anexo 2 do AI (campos não vazios - diferentes de “#N/D”), consta este tipo de informação (ferramenta manual ou ferramenta/parte/peça utilizada na usinagem)

Contudo, a maioria de tais mercadorias não se refere a ferramentas “autônomas” ou manuais, pois necessitam estar acopladas a máquinas/equipamentos industriais para que possam exercer a função/finalidade a que estão destinadas, fato reconhecido, inclusive, no Laudo Pericial acostado aos autos pela Impugnante (Doc. 04, incluindo fotos).

“... Em atenção aos objetivos colocados para esse laudo (subsidiar a defesa de cobrança fiscal), é importante esclarecer que os itens a seguir descritos são todos ferramentas de corte, considerada a natureza da atividade desta unidade que fabrica motores e transmissões.

**A sua utilização depende do acoplamento ao maquinário industrial**, mas, exatamente pela função específica (e central) que essas ferramentas exercem (a usinagem é etapa produtiva fundamental para o regular funcionamento dos motores e transmissões), não podem ser tecnicamente consideradas como simples engrenagens ou componentes das referidas máquinas ...” (Grifou-se)

Nesta circunstância, as ferramentas são analisadas sob o enfoque das disposições contidas nos incisos IV e V da Instrução Normativa SLT nº 01/86 (IN nº 01/86), que disciplinam, especificamente, a caracterização de partes e peças de maquinários industriais como materiais de uso ou consumo ou como produtos intermediários.

Embora se confunda com o mérito, cabe destacar que o mencionado inciso V teve vigência somente até 31/03/17, não se aplicando, portanto, ao caso dos autos, uma vez que foi revogado pela Instrução Normativa SUTRI nº 001/17 (IN nº 01/17), que surtiu efeitos a partir de 01/04/17.

Esclareça-se que os incisos III e IV da IN nº 01/86, assim como o art. 70, inciso XVII do RICMS/02, dentre outros, foram expressamente citados no Relatório Fiscal Complementar anexado ao AI como dispositivos tidos por infringidos, todos eles absolutamente pertinentes ao presente processo, especialmente pelo fato de que a glosa dos créditos promovida pelo Fisco se refere a produtos que derem entrada no estabelecimento autuado em datas posteriores a 01/04/17, pois a presente autuação se refere ao período de setembro de 2018 a fevereiro de 2023.

O fato de o Fisco não ter detalhado no relatório do AI que grande parte das ferramentas foi tratada como “partes e peças” não tem o condão de invalidar o

lançamento, como sustentado pela Impugnante, pois seria, no máximo, uma omissão do relatório, perfeitamente enquadrável no art. 92, *caput*, do RPTA.

RPTA

Art. 92. As incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida.

Cabe destacar que a Impugnante demonstra ter plena ciência da infração que lhe foi imputada, o que pode ser observado mediante simples leitura de sua peça defensiva e de seus anexos (especialmente o “Laudo” por ela acostado aos autos), que contém, inclusive, um tópico específico onde sustenta a possibilidade da tomada de créditos sobre partes e peças de máquinas, mesmo após a revogação do inciso V da IN nº 01/86.

Rejeita-se, portanto, o primeiro argumento da Impugnante de que não houve a análise específica dos bens autuados, conclusão que ficará ainda mais evidenciada nas linhas abaixo.

Quanto à segunda questão suscitada pela Impugnante, verifica-se que, ao contrário de sua afirmação, no Acórdão nº 24.229/22/3ª, relativo ao PTA nº 16001404795-77, os produtos considerados como intermediários foram aqueles que se enquadravam no inciso V da IN nº 01/86, conforme excertos abaixo:

ACÓRDÃO Nº 24.229/22/3ª

(PTA Nº 16001404795-77)

RELATÓRIO:

“... O REQUERENTE PLEITEIA DA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL, CONFORME DOCUMENTO DE FLS. 02, A RESTITUIÇÃO DOS VALORES PAGOS NO PERÍODO DE JANEIRO DE 2013 A JULHO DE 2016, RELATIVAMENTE AO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA USO E CONSUMO QUE, POSTERIORMENTE, FORAM APLICADAS NO PROCESSO PRODUTIVO.

[...]

A 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DETERMINA A REALIZAÇÃO DE PERÍCIA, ÀS FLS. 409.

[...]

A 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DETERMINA A REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA, ÀS FLS. 492, PARA QUE O PERITO ESCLARECESSE: 1) SOBRE A CORREÇÃO DA RESPOSTA AO QUESITO Nº 1 FORMULADO PELA IMPUGNANTE ÀS FLS. 357, NO LAUDO PERICIAL DE FLS. 419/426; 2) SE OS PRODUTOS, ALARGADOR, FRESA E MACHO, SÃO COMPONENTES DE ALGUMA MÁQUINA OU EQUIPAMENTO E EXERCEM FUNÇÃO ESPECÍFICA NA LINHA DE PRODUÇÃO, EXAURINDO-SE NA SUA FUNÇÃO EM TEMPO INFERIOR A UM ANO, COMO OCORRE COM AS BROCAS NAS FURADEIRAS, POR EXEMPLO; 3) SE A PUNÇÃO TP E MONTAGEM,

SÃO COMPONENTES DE ALGUMA MÁQUINA OU EQUIPAMENTO E EXERCEM FUNÇÃO ESPECÍFICA NA LINHA DE PRODUÇÃO, EXHAURINDO-SE NA SUA FUNÇÃO EM TEMPO INFERIOR A UM ANO, CONSIDERANDO A DESCRIÇÃO DE SUA UTILIZAÇÃO, ESTAMPADA NO LAUDO PERICIAL E NO DOCUMENTO DO ASSISTENTE TÉCNICO INDICADO PELA IMPUGNANTE.

O PERITO DESIGNADO APRESENTOU RESPOSTA ÀS FLS. 496/502 DOS AUTOS, INFORMANDO QUE:

- REALMENTE HOUE UM EQUÍVOCO NA RESPOSTA AO QUESITO REFERENTE À DESCRIÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO DA IMPUGNANTE PARA O ESTABELECIMENTO VINCULADO A ESTE PTA Nº 16. 001404795-77 (IE: 067.123354.10-20). INDEVIDAMENTE FOI DESCRITA A ATIVIDADE INERENTE AO ESTABELECIMENTO DE IE Nº 067.123354.00-32, ENTRETANTO, TAL ERRO NÃO TROUXE QUALQUER PREJUÍZO PARA A IMPUGNANTE OU PARA O PROCESSO;

- **O PRODUTO ALARGADOR** PODE SER UTILIZADO NO PROCESSO DE USINAGEM, QUE CONSISTE NA RETIRADA DE MATERIAL DAS PEÇAS, QUAL SEJA, UM DESGASTE MECÂNICO QUE VISA DAR FORMA A DETERMINADA PEÇA. POSSUI CONTATO DIRETO COM AS PEÇAS E SUA VIDA ÚTIL PODE SER INFERIOR A 1 (UM) ANO;

- **A FRESA É UMA FERRAMENTA DE CORTE ROTATIVA** CONSTITUÍDA DE TRÊS GUMES DE CORTE SIMÉTRICOS, UTILIZADA POR EXEMPLO NA USINAGEM DA CAIXA DE CÂMBIO DOS CENTROS DE USINAGEM. TRATANDO-SE DE FERRAMENTA QUE POSSUI CONTATO DIRETO COM O PRODUTO E SOFRE DESGASTE ABRASIVO DURANTE O MOMENTO DE REMOÇÃO DE MATERIAL NA USINAGEM, SENDO A SUA VIDA ÚTIL INFERIOR A 12 (DOZE) MESES;

- **A PEÇA INDUSTRIAL DENOMINADA 'MACHO'** TRATA-SE DE ITEM UTILIZADO PARA REPARAR ROSCAS EM FUROS DE CARROCERIA, GUARDANDO CONTATO COM PRODUTO E POSSUI VIDA ÚTIL INFERIOR A 1 (UM) ANO;

- **A PUNÇÃO TP E MONTAGEM** É UM MARCADOR DE PEÇAS, O QUAL TEM CONTATO DIRETO COM O PRODUTO QUE INDUSTRIALIZA E POSSUI VIDA ÚTIL INFERIOR A 1 (UM) ANO ...” (GRIFOU-SE)

DECISÃO:

“... **CONFORME A REDAÇÃO ORIGINAL DA 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, SENDO QUE:

(I) O CONSUMO IMEDIATO CONSISTE NO CONSUMO DIRETO, DE PRODUTO INDIVIDUALIZADO, NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, NUNCA MARGINALMENTE OU EM LINHAS

INDEPENDENTES E NO QUAL O PRODUTO TIVER CARÁTER DE INDISCUTÍVEL ESSENCIALIDADE NA OBTENÇÃO DO NOVO PRODUTO;

(II) LADO OUTRO, ENTENDE-SE COMO CONSUMO INTEGRAL O EXAURIMENTO DE UM PRODUTO INDIVIDUALIZADO NA FINALIDADE QUE LHE É PRÓPRIA, SEM IMPLICAR, NECESSARIAMENTE, O SEU DESAPARECIMENTO FÍSICO TOTAL, OU SEJA, PODE IR SE CONSUMINDO E DESGASTANDO DE FORMA CONTÍNUA ATÉ RESULTAR ACABADO, INUTILIZADO POR FORÇA DO CUMPRIMENTO DE SUA UTILIDADE.

**DESTAQUE-SE QUE A REDAÇÃO ORIGINAL DA REFERIDA INSTRUÇÃO NORMATIVA AINDA CONSTA SEGUINTE CONDIÇÃO EXCLUDENTE: “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 CONSEQUENTE, A SUA SUBSTITUIÇÃO PERIÓDICA EM RAZÃO DE SUA INUTILIZAÇÃO OU EXAURIMENTO, EMBORA PRESERVADA A ESTRUTURA QUE AS IMPLEMENTA OU AS CONTÉM.”** (EFEITOS DE 21/02/1986 A 31/03/2017).

INTERESSANTE RESSALTAR QUE SEQUER HÁ A EXIGÊNCIA QUE O PRODUTO SOFRA ALTERAÇÕES EM SUA ESTRUTURA INTRÍNSECA (OU SEJA, SEM O SEU DESAPARECIMENTO TOTAL) PARA QUE SEJA CONSIDERADO UM PRODUTO INTERMEDIÁRIO.

[...]

nesse contexto, a partir dos esclarecimentos apresentados por meio da prova pericial e após a análise de toda a documentação acostada aos autos, restou comprovado que assiste razão, ainda, à requerente em relação aos itens ‘fresa’, ‘macho’, ‘punção TP e montagem’, bem como todos os itens assinalados no laudo oficial que tenham consumo e desgaste em prazo inferior a um ano, que tenham contato físico com o produto e que apresentem atuação particularizada/essencial ou específica, conforme planilha juntada aos autos às fls. 450 dos autos ...” (GRIFOU-SE)

O item “fresa”, por exemplo, apesar de ter sido denominado de “ferramenta de corte rotativa”, foi classificado como produto intermediário, nos termos do inciso V da IN nº 01/86, com vigência até 31/03/17, por se tratar de parte/peça que com “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”.

O terceiro ponto suscitado pela Impugnante como indicativo de um hipotético vício formal da autuação diz respeito ao fato de que a maior parte dos itens que foi objeto do presente lançamento não estava em discussão no PTA nº 16001404795-77, como é o caso, por exemplo, dos insertos, dos rebolos, das brochas, brocas, facas, barras mandrilares e das réguas diamantadas.

Tal argumento, porém, não tem qualquer repercussão sobre o feito fiscal, especialmente sob o ponto de vista formal, pois o relatório fiscal (item 10 – trabalho fiscal desenvolvido) é absolutamente claro ao afirmar que os dados relativos à perícia realizada no PTA nº 16001404795-77 (Acórdão nº 24.229/22/3ª) foi apenas uma das fontes utilizadas pelo Fisco para fins de análise da legitimidade dos créditos do universo dos produtos referentes à presente autuação.

As outras fontes foram as informações prestadas pela Autuada a duas intimações distintas do Fisco (Anexos 11 e 12 do AI e abas específicas do Anexo 2), além da classificação NCM das mercadorias constantes nas NFes emitidas pelos respectivos fornecedores, conforme o caso.

Com relação à “quarta alegação para o vício de motivação” (última), seguem abaixo os esclarecimentos do Fisco:

#### Manifestação Fiscal

“... Em uma simples análise do anexo 2 do auto de infração percebe-se a fundamentação do creditamento indevido, pois inicialmente a fiscalização filtrou os registros dos produtos, em que foram apropriados o ICMS. Note-se que alguns produtos indiscutivelmente não integram as mercadorias produzidas pela autuada, os materiais de uso ou consumo e os produtos que não possuem vida útil maior que 12 meses (também considerados de uso ou consumo). Nestes últimos enquadram-se a maioria das ferramentas.

Em seguida, em apoio a análise da fiscalização, **foram selecionados os itens constantes na perícia**, cuja resposta foi **negativa** para a pergunta: **‘*íntegra o novo produto ou foi consumido de forma imediata?*’**, conforme informado na **coluna AS** da planilha do anexo 2. Após isto foram feitos os cruzamentos entre essa planilha, selecionada pela fiscalização, com os registros C170 de entradas contendo os registros de creditamento indevidos (utilizando a ferramenta de busca procV do Excel). **Os produtos cuja identificação não foi encontrada na busca (procV), apresentaram a resposta #ND. (Nada ou não encontrado)**. O que parece não ter sido compreendido pela impugnante.

Sendo assim, **procedemos com a análise utilizando um filtro para os produtos que não constavam no filtro da perícia**, conforme já descrito acima,

utilizando também como suporte as **respostas das intimações enviadas pelo Contribuinte. Os demais filtros (procV do Excel) foram realizados da seguinte forma:**

- no anexo 11 do presente PTA, denominado intimação de Anexo A, e cuja resposta foi não para a pergunta: **‘vida útil maior que um ano sim ou não?’** e que a resposta do contribuinte à pergunta: **‘Local da aplicação das mercadorias no processo de industrialização’** cuja resposta levou a constatação de que o item não integrava o produto. **(colunas AH e AI do anexo 2), concomitante com a avaliação do NCM do produto.**
- no anexo 12 do presente PTA, denominado intimação Anexo B, e cuja resposta foi não para a pergunta: **‘vida útil maior que um ano sim ou não?’**, e que a resposta do contribuinte à pergunta: **‘Local da aplicação das mercadorias no processo de industrialização’**, cuja resposta levou a constatação de que o item não integrava o produto **(colunas AJ e AK do anexo 2)**, concomitante com a avaliação do NCM do produto.

Portanto, **todos os itens constantes da autuação foram encontrados ou no filtro da perícia ou na resposta das intimações ou na busca dos NCMs**, que geraram a **coluna AG** do anexo 2.

Frisamos que, no registro C170 do SPED fiscal de entrada de mercadorias o contribuinte deixou em branco, na maioria dos registros, a informação do NCM do produto. Por esse motivo, nos casos em que a Autuada, ao atender as intimações, apresentou resposta contraditória sobre os produtos, o fisco teve que recorrer à pesquisa do NCM nas NFes emitidas pelos fornecedores da autuada.

Diante do resultado do cruzamento dessas informações concluiu-se que o contribuinte deu tratamento tributário a materiais de uso e consumo como se produtos intermediários fossem, o que contraria a legislação tributária ...” (Grifou-se)

A Impugnante alega que o Fisco não se valeu de nenhuma informação para a caracterização de 6.250 itens como materiais de uso e consumo, conforme “doc. 07” anexado à sua defesa.

Contudo, a Impugnante filtrou apenas as colunas “AH” a “AS” do Anexo 2 do AI, para as quais todos os campos encontram-se em branco (campos vazios = “#N/D”), sem analisar se nas demais linhas da planilha fiscal existiam informações de produtos da mesma espécie, integrante de um mesmo gênero, com aplicações/funções idênticas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Analisando-se o mencionado “doc. 07”, verifica-se que os produtos podem ser assim resumidos:

PRODUTOS (GÊNERO)	NÚMERO DE ITENS	PRODUTOS (GÊNERO)	NÚMERO DE ITENS
"Insertos"	2.909	"Fresas"	1.989
"Faca" (Faca Shaving e Fellows)	824	"Alargadores"	363
"Lâminas"	101	"Ferramentas Diversas"	30
"Machos"	11	"Jogo" (Jogo Chanfrador e Rebarbador)	8
"Diamante" (Diamante Penetrador)	5	"Pinças"	4
"Mandril" (Mandril Brunidor)	3	"Centragem"	1
"Extrator" (Extrator de Homocinética)	1	"Suporte" (Suporte Fita Poli Esq Nagel)	1

Importante destacar que no “Laudo” anexado aos autos pela Impugnante, todas as espécies de “Insertos”, “Fresas”, “Machos”, “Alargadores” e “Facas” (Faca Fellows), que representam 6.096 itens (aproximadamente 98% do total), têm a mesma aplicação, qual seja, usinagem dos componentes de motores e transmissões.

Por outro lado, da análise do Anexo 2 do AI, constata-se que, em diversas linhas, distintas daquelas filtradas pela Impugnante, constam as seguintes informações:

PRODUTOS **	APLICAÇÃO
"Insertos" (diversos tipos)	Ferramenta para usinagem de transmissões e motores (caixa de cambio, engrenagens, eixo virabrequim, cabeçote, bloco)
"Fresas" (diversos tipos)	Ferramenta para usinagem de transmissões e motores (caixa de cambio, engrenagens, eixo virabrequim, cabeçote, bloco)
"Facas" (diversos tipos)	Ferramenta para usinagem de transmissões e motores (caixa de cambio, engrenagens, eixo virabrequim, cabeçote, bloco)
"Alargadores" (diversos tipos)	Ferramenta para usinagem de transmissões e motores (caixa de cambio, engrenagens, eixo virabrequim, cabeçote, bloco)
"Lâminas" (diversos tipos)	Ferramenta para usinagem de transmissões e motores (caixa de cambio, engrenagens, eixo virabrequim, cabeçote, bloco)
"Machos" (diversos tipos)	Ferramenta para usinagem de transmissões e motores (caixa de cambio, engrenagens, eixo virabrequim, cabeçote, bloco)
"Jogos" (diversos tipos)	Ferramenta para usinagem de transmissões e motores (caixa de cambio, engrenagens, eixo virabrequim, cabeçote, bloco)
"Diamantes" diversos	Ferramenta para usinagem de transmissões e motores (caixa de cambio, engrenagens, eixo virabrequim, cabeçote, bloco)
"Pinças" (diversos tipos)	Ferramenta para usinagem de transmissões e motores (caixa de cambio, engrenagens, eixo virabrequim, cabeçote, bloco) OU Utilizada na fixação, medição ou apoio do produto "bloco, cabeçote, virabrequim, caixa e suporte" durante o processo de usinagem (dependendo do tipo de pinça)
"Mandril Operador HULLER"	Utilizado na fixação, medição ou apoio do produto "bloco, cabeçote, virabrequim, caixa e suporte" durante o processo de usinagem
"Centragem"	Utilizado na fixação, medição ou apoio do produto "bloco, cabeçote, virabrequim, caixa e suporte" durante o processo de usinagem
"Extrator Prisioneiro M8 Facon"	Ferramentas para apertos e desapertos, medições para montagem e desmontagem de máquinas, motores e transmissões
"Suportes" (diversos tipos)	Ferramenta para usinagem de transmissões e motores (caixa de cambio, engrenagens, eixo virabrequim, cabeçote, bloco) OU Utilizado na fixação, medição ou apoio do produto "bloco, cabeçote, virabrequim, caixa e suporte" durante o processo de usinagem (dependendo do tipo de suporte)

\*\* Mercadorias com descrições diversas, dos gêneros "Insertos", "Fresas", "Facas", "Alargadores", etc.

Conclui-se, portanto, que inexistente qualquer ofensa ao art. 142 do CTN, pois o Fisco determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, nos

termos estabelecidos na legislação vigente, identificou corretamente o Sujeito Passivo da obrigação tributária, assim como aplicou de forma escoreta a penalidade cabível.

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

Como já afirmado, o fato de o Fisco não ter afirmado que parte das ferramentas foram tratadas como “partes e peças”, nos casos em que necessitam estar acopladas a máquinas/equipamentos industriais para que possam exercer a função/finalidade a que estão destinadas, em nada modifica a conclusão acima, pois seria, no máximo, uma omissão do relatório, perfeitamente enquadrável no art. 92, *caput*, do RPTA, o que afasta, por completo, qualquer hipótese de nulidade do Auto de Infração.

Rejeita-se, portanto, a prefacial arguida pela Impugnante.

#### **Do Mérito**

Quanto à primeira irregularidade constante do AI, esta refere-se ao aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de setembro de 2018 a fevereiro de 2023, relativos a materiais de uso e consumo.

Portanto, a glosa dos créditos se restringe a mercadorias cujas entradas no estabelecimento autuado ocorreram em datas posteriores a 01/04/17.

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, respectivamente.

Contraopondo-se ao feito fiscal, a Impugnante inicia a sua defesa com o tópico por ela denominado como a “possibilidade da tomada de créditos sobre ferramentas empregadas no processo produtivo”.

Reitera, nesse sentido, que a maior parte dos itens autuados já havia sido considerada pela perícia realizada no PTA nº 16001404795-77 como ferramentas utilizadas em seu processo produtivo, complementando que tais bens, indiscutivelmente, são caracterizados como produtos intermediários, assim entendidos aqueles que são consumidos na produção do produto final ou que os integre, cujos créditos são admitidos pelo art. 66, inciso V do RICMS/02.

Transcreve o inciso III da IN nº 01/86 e afirma que tal dispositivo adota a sintática da dupla negação, ou seja, é possível descrever que a regra de creditamento em tal norma é a seguinte: “é considerado consumido imediata e integralmente os produtos que se esgotem de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o completo exaurimento, na linha de produção”.

Por outro lado, prossegue a Impugnante, os incisos I e II da mesma IN possuem redação mais “amigável” ao operador do direito e são bastante diretos na exposição daquilo que pretendem. O inciso I diz que “*por consumo imediato entende-se o consumo direto, de produto individualizado, no processo de industrialização*” e o inciso II esclarece que “*por consumo integral entende-se o esaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total*”.

Assim, a seu ver, trazendo o racional da IN nº 01/86 para o caso concreto, especificamente sobre os itens por ela considerados como ferramentas, para que se reconheça a legitimidade do crédito de ICMS escriturado quando de sua entrada, devem ser verificadas três condições simultâneas abaixo, as quais, se devidamente cumpridas, legitimam os créditos escriturados:

- 1) deve ser possível singularizar/identificar o consumo do bem (do produto individualizado) no processo de industrialização (inc. I);
- 2) este consumo deve importar na perda da finalidade do bem (inc. II);
- 3) e o esgotamento do bem deve ser em função do seu emprego imediato no processo produtivo (inc. III).

Esclarece que o seu processo produtivo (que não é o estabelecimento fabricante de automóveis e suas partes e peças, mas sim uma fábrica de motores e transmissões) é composto por 4 etapas, conforme abaixo:

- usinagem: local/setor em que é feito todo o processo de desgaste mecânico dos blocos do motor, do eixo virabrequim, do cabeçote e das transmissões, ocorrendo o desgaste, e acabamento dessas partes. Nessa etapa, também ocorre a usinagem das peças de alumínio e de ferro fundido, para que obtenham o formato necessário à montagem dos produtos;
- tratamento térmico: os bens usinados passam pelos fornos, sendo submetidos a altíssimas temperaturas e, em seguida, resfriados rapidamente, a fim de adquirirem a dureza necessária;
- retífica: os produtos saídos da “etapa” de tratamento térmico são ajustados em seu tamanho, em função das oscilações das dimensões que são comumente verificadas por força da variação de temperatura a que são submetidas;
- montagem: em que são agregados todos os elementos do motor e do câmbio, inclusive os elementos eletrônicos, em que se realizam, inclusive, testes de funcionamento.

Reporta-se novamente à perícia realizada no PTA nº 16.001404795-77, a qual, no seu entendimento, permite que seja identificada a condição de produto intermediário dos alargadores, das fresas e dos machos, pois:

- Os alargadores são ferramentas utilizadas para dar acabamento em furos das peças que compõe o motor, entram em contato diretamente com essas partes e, por esse contato imediato no processo produtivo, possuem vida útil inferior a 1 ano.
- A seu turno, as fresas são ferramentas de corte, que entram em contato direto com os bens fabricados (motores, transmissões etc.) e, em razão desse contato, se esgotam no curso da usinagem, em prazo inferior a 1 ano.
- Os machos, da mesma forma, são ferramentas para reparar roscas em furos da carroceria, tendo, portanto, contato direto com o produto que é industrializado e, em razão desse contato, se esgotam em prazo inferior a 1 ano.

Relata que, com base na descrição dada pela perícia, o CC/MG reconheceu o direito ao crédito pela aquisição dessas ferramentas, declarando esses itens como produtos intermediários do seu processo produtivo.

Assim, segundo a Impugnante, verifica-se o cumprimento dos três requisitos expostos acima, pois: (i) trata-se de bens que possuem papel ou atuação específica no processo produtivo, com o seu consumo imediato inequivocamente passível de verificação; (ii) há o contato direto com o produto industrializado e (iii) os bens, em razão desse contato, perdem sua finalidade.

Informa que, em razão de existirem diversos itens que tiveram sua natureza de “produto intermediário” desconsiderada/alterada pelo Fisco, mas que não foram objeto da perícia anterior, elaborou laudo técnico (doc. 04), de sua área de engenharia, a fim de demonstrar que estes itens, do mesmo modo que os alargadores, as fresas e os machos, também são ferramentas que entram em contato em direto com o produto final e se consomem imediata e integralmente no processo produtivo, oportunidade em que reproduz parte do mencionado laudo, *verbis*:

- Inseto: os insertos são elementos de corte de formato específico, que se acoplam a uma ferramenta a fim de permitir a execução de operações de usinagem de alta precisão em materiais metálicos; cada peça é consumida em prazo não superior a 2 dias, em razão do contato físico imediato com o produto que está em processo de industrialização.
- Brocas: as brocas são ferramentas de corte, utilizadas para perfurar, alargar, rebaixar ou abrir orifícios em peças metálicas, no curso da etapa de usinagem de motores automotivos e transmissões. Sua vida útil é inferior a 3 dias, diante do contato físico imediato com o produto que está em processo de industrialização.
- Rebolos: rebolos são ferramentas de abrasão rotativa, utilizados para remoção de material (ajuste de dimensões), para dar acabamento a superfícies metálicas e realizar a perfilagem de peças nos motores e nas transmissões, no curso da usinagem. Sua vida útil é inferior a 100 dias.

- Brochas: brochas são ferramentas de corte rotativas, que consistem em cerdas ou filamentos presos a um eixo central, utilizadas para remoção de material em excesso, melhorar acabamento de superfícies, alcançar tolerâncias apertadas e criar geometrias específicas em peças automotivas, no processo de usinagem. Sua vida útil é inferior a 5 dias, em razão de seu consumo imediato e integral no processo de industrialização.
- Faca fellows: as facas fellows são ferramentas de corte de alta precisão, utilizadas no processo usinagem de componentes de transmissão automotivas, a fim de permitir a obtenção de engrenagens com tolerâncias extremamente apertadas. A vida útil dessas peças é inferior a 15 dias.
- Barra de mandrilar/mono: as barras são produtos cuja finalidade é o posicionamento preciso de ferramentas de corte, permitindo a usinagem de orifícios internos, superfícies cilíndricas e outros recursos geométricos complexos em componentes automotivos. Por entrarem em contato direto com os produtos em industrialização (motores e transmissões), se consomem integralmente no processo produtivo, possuindo vida útil inferior a 10 dias.
- Régua diamantada: as régua diamantadas são ferramentas utilizadas na usinagem de componentes automotivos, em razão de sua capacidade de proporcionar acabamentos superficiais de alta qualidade, tolerâncias dimensionais apertadas e resistência ao corte de materiais duros, que faz delas um item necessário/indispensável à fabricação de peças automotivas. As régua diamantadas entram em contato direto com os motores e transmissões industrializados e se consomem integralmente em tempo inferior a 3 dias.

Acrescenta que o laudo também abordou as fresas, os machos e os alargadores, itens que foram considerados na perícia técnica, como se advertiu. Nesses casos, as constatações são as mesmas no que interessa à sua classificação como produtos intermediários. De resto, é importante transcrever a seguinte passagem do laudo, que traz considerações relevantíssimas sobre a natureza de todos os itens abordados como produtos intermediários.

Registra que são os seus atributos específicos – sobretudo a atuação específica e particularizada de cada qual (que não se confunde com a das máquinas nas quais são acopladas) e seu consumo intensivo, constante e progressivo – que indicam a conceituação técnica de todos os itens citados como ferramentas de corte. Não por outro motivo é que o perito oficial, na perícia técnica do PTA referido, para parte dos produtos, entendeu da mesma forma.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaca que o consumo é tal dessas ferramentas que, após a sua ocorrência, são elas vendidas como sucatas, já que se tornam imprestáveis para as suas finalidades (não comportaram reparação/restauração).

Expões que, como se percebe das descrições acima e também dos outros elementos objeto do laudo de engenharia, os itens que foram consideradas como de uso e consumo, a fim de justificar o estorno dos créditos de ICMS e a exigência do DIFAL nas operações interestaduais, são, na verdade, ferramentas de corte, empregadas, sobretudo, nas etapas de usinagem e de retífica dos motores e transmissões industrializados no estabelecimento autuado.

Na sua visão, parece evidente, tal e qual admitido pela própria perícia fiscal naquele outro PTA para fresas, alargadores e machos, que os itens considerados no laudo ora juntado são exemplos de excelência do que a IN nº 01/86 quis caracterizar como ferramentas que são produtos intermediários para fins do creditamento do ICMS.

Acentua que essa natureza dos bens autuados aqui abordados é retirada, também (e notadamente), da sua função específica em seu processo industrial. Esse é um elemento fundamental, pois não está a defender que tais produtos são intermediários por definição e sim que esses itens são produtos intermediários do seu processo produtivo (indústria que fabrica motores e transmissões).

Destaca que esse ponto é inequivocamente relevante, pois está no cerne do debate sobre o creditamento na atualidade, salientando que, já há algum tempo, a Câmara Especial do CC/MG já o identificava e, certa vez, esclareceu, justamente para itens como os aqui analisados, que poderiam sim dar créditos, haja vista as especificidades do processo industrial de determinado contribuinte, conforme Acórdão nº 3.780/11/CE que, à unanimidade, entendeu, para contribuinte que também realizava a atividade industrial de usinagem, que:

“... TAIS PRODUTOS, QUANDO ANALISADOS EM DETERMINADAS LINHAS DE PRODUÇÃO, SÃO CONSIDERADOS MATERIAIS DE USO E CONSUMO, MAS NO CASO DOS AUTOS, SÃO ITENS CONSUMÍVEIS NO PROCESSO PRODUTIVO DA RECORRENTE, COMO SERRAS, FRESAS, ELETRODOS, BROCAS, MACHOS, DISCOS, ROLAMENTOS E OUTROS ...”

Menciona e transcreve parte da Decisão Normativa CAT nº 01/2001 da SEF/SP e ressalta que esta, além de trazer a definição de “produto intermediário” de forma bem similar ao que existe na legislação mineira, arrola diversos itens a título exemplificativo que poderiam ser considerados consumidos imediata e integralmente no curso do processo de industrialização, dentre eles itens como os abordados nos autos, que se prestam à realização de cortes e desbastes nos motores e transmissões por ela produzidos.

Conclui, nesses termos, que, em relação a essas ferramentas, deve haver o cancelamento do Auto de Infração, na medida em que constituem produto intermediário de seu processo produtivo.

Subsidiariamente, a Impugnante sustenta a possibilidade da tomada de créditos sobre partes e peças de máquinas, mesmo após a revogação do inciso V da IN nº 01/86.

Nessa linha, passa a apresentar argumentos no sentido de que, se as partes e peças se enquadrarem no conceito de produtos intermediários da própria IN nº 01/86 (atuação particularizada, com consumo imediato e integral no processo industrial), o creditamento do ICMS é legítimo.

Salienta que essa conclusão pode ser alcançada a partir das “considerações” que inauguram a IN em questão, segundo a qual *“produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo industrialização, integrar-se ao novo produto”* e também aquele que, *“embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediata e integralmente, no curso da industrialização”*.

Narra que, por sua vez, todos os incisos da IN nº 01/86 partem dessa definição/conceituação de “produto intermediário”, para tecerem esclarecimentos sobre o que se considera consumo imediato e integral. E o revogado inciso V da IN nº 01/86 não fogia disso.

Pontua que o inciso V tinha por objetivo esclarecer uma exceção à regra contida no inciso IV, de que não se consideram consumidos *“imediate 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”*, ou seja, tal dispositivo somente esclarece que, determinados produtos, utilizados em certas máquinas/aparelhos, por não serem um produto individualizado/singularizado do processo de industrialização (característica que deve estar presente para que se esteja diante de um produto intermediário, como se sabe), não poderiam ser considerados como consumidos imediata e integralmente.

Acentua que, em linha com o que foi exposto anteriormente, o problema aqui diz respeito à impossibilidade de se individualizar a atuação de certos produtos no curso da industrialização, e não uma proibição genérica e abstrata de que partes e peças de máquinas fossem consideradas como produto intermediário.

Assim, no seu entender, o inciso V apenas esclarecia que determinadas partes e peças de máquinas e equipamentos, que tivessem atuação individualizável (isto é, podiam ser individualizadas como produto), poderiam dar direito ao crédito de ICMS.

Questiona o que seria uma parte e peça que desempenhe papel particular, essencial, específico, no processo produtivo, se não um produto individualizado, já descrito nos incisos I e II da IN nº 01/86, isto é, o revogado dispositivo V não trazia nenhum outro requisito, além dos três já expostos no tópico anterior, para a definição/conceituação de “produto intermediário” e, portanto, não pode ser considerado como uma autorização específica para o creditamento do ICMS.

Segundo o seu entendimento, como o inciso IV foi preservado, o creditamento de partes e peças também o foi. O inciso IV não afirma que nenhuma parte e peça de máquina poderá ser considerada como produto intermediário, pois ele somente esclarece que a parte e peça, quando não se constituir como um produto

individualizado, com identidade própria, é que não poderá se qualificar com o bem intermediário. Mas, se a parte e peça for assim – isto é, consistir em bem individualizável e tiver atuação específica no processo produtivo, os quais são justamente os atributos essenciais de qualquer produto intermediário – ela será considerada como tal (um produto intermediário) e, assim, permitirá o creditamento do imposto.

Nessa mesma linha, a Impugnante afirma que a inserção do § 22, no art. 66, do RICMS/02, pretendeu reforçar que não se considera “consumido no processo de industrialização”, mero desgaste de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, vale dizer, o § 22 somente esclareceu ou, melhor dizendo, reforçou, a impossibilidade de se considerar, como produto intermediário, parte ou peça de máquina que seja, simplesmente, desgastada no curso do processo de industrialização pelo seu uso normal.

Aduz que permanece hígida, portanto, a definição de produto intermediário como “aquele que, empregado diretamente no processo industrialização, integrar-se ao novo produto” e também aquele que, “embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediata e integralmente, no curso da industrialização”, definição esta que, também pela manutenção do inciso IV da IN, aplica-se sim a determinados tipos de partes e peças de máquinas e equipamentos.

Ato contínuo, a Impugnante passa a abordar a inserção do inciso XVII no art. 70 do RICMS/01, que foi realizada simultaneamente com a revogação do inciso V da IN nº 01/86.

De acordo com a Impugnante, em uma leitura isolada do inciso XVII do art. 70 do RICMS/02, o intérprete poderia concluir que não é possível o creditamento do imposto, quando houver aquisição de partes e peças de máquinas e equipamentos, em qualquer hipótese.

Contudo, na sua ótica, esse entendimento é inadequado por uma série de razões, sendo a primeira delas a questão da preservação do inciso IV da IN nº 01/86. Além disso, a interpretação isolada referida está incorreta porque contraria o próprio critério do crédito físico de ICMS, uma vez que o dispositivo nega o direito ao crédito mesmo pressupondo o contato físico e o consumo integral e imediato de um produto durante o processo de industrialização que, assumidamente, é imposto pela legislação mineira.

Afirma que tal dispositivo é mais restritivo, inclusive, que o antigo Convênio ICMS nº 66/88. Mesmo na égide das normas gerais anteriores à LC nº 87/96 (que, sabidamente, eram muito mais restritivas do que a Lei Kandir, sobretudo em matéria de creditamento), seria possível o crédito de ICMS na aquisição de partes e peças que fossem consumidas integralmente no processo industrial, pois o art. 31, inciso III do mencionado Convênio somente vedava o crédito quando não houvesse o consumo do produto adquirido ou quando não houvesse a sua integração ao produto final.

Cita, a título de exemplo, a Consulta de Contribuintes nº 339/1994 (análoga à de nº 55/1997), em que a SEF/MG consentiu com o crédito do imposto na “aquisição

*de telas para peneiras usadas na classificação das britas (...), mandíbulas, grelhas, martelos, correia transportadora e bolas de aço (componentes do moinho de martelo e moinho de bola) empregados na quebra da pedra bruta e na trituração da brita, pois todos eles desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica dentro da linha de produção, sendo consumidos em contato físico que se industrializa, com a consequente perda de suas características e dimensões originais” .*

Dando sequência ao seu raciocínio, a Impugnante argumenta que o inciso XVII do art. 70 do RICMS/02 negaria vigência, do mesmo modo, ao art. 66, inciso V, alínea “b” do mesmo diploma legal, que é responsável por definir o que é “produto intermediário” para a legislação mineira, acrescentando que o inciso V do art. 66 e também a sua alínea “b” fazem uso do vernáculo “produto”, que indica não existir restrição de classe/espécie de mercadoria para que um produto seja considerado como “intermediário”. Qualquer produto que seja consumido no processo de industrialização ou que integre o produto final, pode ser assim considerado, diante das regras de creditamento estabelecidas pela legislação.

Nesse sentido, a Impugnante reforça que a necessidade de uma aplicação uniforme e íntegra do direito (nesse caso do nosso próprio Regulamento do ICMS), não permite que o art. 70, inciso XVII seja interpretado sem os devidos temperamentos. Caso isso não ocorra, poderão existir situações nas quais, para um único item, tenha o crédito admitido numa situação e não em outra, simplesmente pela forma de seu acionamento no processo de industrialização.

Trazendo o racional para o seu caso, a Impugnante salienta que um item utilizado para cortar uma peça de aço qualquer, consumível em uma única utilização, se operado por um funcionário, seria considerado produto intermediário, porém, se operado por um braço robótico, já não o seria.

Enfatiza que o art. 70, inciso XVII somente teria o condão de ter o alcance dado pelo Auto de Infração (de negar o direito crédito), caso tivesse sido veiculado no art. 66, estabelecendo que não se consideraria produto intermediário partes e peças de máquinas ou aparelhos, ou seja, caso atuasse na própria regra matriz do direito ao crédito, o que não foi realizado.

Esses argumentos, segundo a Impugnante, além de servir à validade do creditamento em relação às partes e peças constantes do Anexo 2 do Auto de Infração, também se prestam para confirmar os créditos das ferramentas abordadas no tópico anterior.

Em relação às partes e peças atuadas propriamente ditas, a Impugnante reitera que o Fisco glosou os respectivos créditos apenas com base no fato de serem partes e peças, ou seja, as suas características de produtos intermediários (consumo, atuação particularizada, etc., não foram questionadas).

Por seu turno, segundo a Impugnante, as ferramentas de corte, por suas características, as quais foram parcialmente reconhecidas pela própria perícia relativa ao PTA nº 16001404795-77, diante de toda a sua argumentação, mesmo como parte e peça, são efetivamente produtos intermediários, o que lhe assegura o direito ao creditamento do ICMS a elas relativo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Também de forma subsidiária, a Impugnante sustenta a legitimidade dos créditos por ela apropriados, com fulcro no art. 20 da LC nº 87/96, afirmando que, “com base na Lei Kandir, para ser produto intermediário, basta o consumo no processo industrial, não sendo necessário que este seja imediato ou integral (basta o consumo gradativo até a perda da finalidade do item), que se incorpore à mercadoria em fabricação ou mesmo que com esta entre em contato na sua aplicação”.

Apresenta precedente judiciais, especialmente do STJ, cujas decisões, em síntese, são no sentido de que não importa, para aferição da natureza de “produto intermediário” de um bem, a forma de seu consumo no processo de produção, se de forma gradativa ou não, e se de maneira imediata, em contato com o produto final, ou não, isto é, podem ser considerados como “produtos intermediários” todos aqueles bens que sejam necessários à consecução da atividade-fim da empresa.

Ainda na mesma linha (argumento subsidiário), a Impugnante sustenta que, após a sua utilização, os produtos objeto da presente autuação são sucateados e revendidos a terceiros em operações normalmente tributadas pelo ICMS (tributação via diferimento, nos termos do art. 218 do Anexo IX do RICMS/02).

Assim, havendo a posterior venda de bens utilizados pelo contribuinte em sua produção como sucatas, em operações tributadas pelo ICMS, não se pode concluir pelo término da cadeia de produção/consumo de mercadorias, o que afastaria, segundo seu entendimento, a necessidade de estorno dos créditos do imposto escriturados nas respectivas entradas (isto é, afasta a aplicação do art. 71, inciso V), aplicando-se, neste caso, a norma estabelecida no art. 70, § 2º do RICMS/02.

Conclui, dessa forma, que, mesmo que se considerem os bens autuados como materiais de uso e consumo, o fato de serem subsequentemente vendidos a terceiros faz com que o registro de créditos do ICMS seja legalmente autorizado.

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 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:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

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

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

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

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

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

SE NÃO HÁ SAÍDA DO BEM, AINDA QUE NA QUALIDADE DE COMPONENTE DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO, NÃO HÁ FALAR-SE EM CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA. RECURSO NÃO CONHECIDO.” (RE 200.168, REL. MIN. ILMAR GALVÃO, PRIMEIRA TURMA, DJ DE 22.11.1996) (GRIFOU-SE)

-----  
RE 195894 / RS - RIO GRANDE DO SUL

**“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.**” (GRIFOU-SE)**

-----  
**“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.”**

(RE 354.935-AGR, REL. MIN. ELLEN GRACIE, PRIMEIRA TURMA, DJ DE 21.02.2003). (GRIFOU-SE)

-----  
RE 503877 AGR / MG - MINAS GERAIS

**EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA. OPERAÇÕES DE CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA. UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS DE**

COMUNICAÇÃO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. AUSÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÕES DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. CONSUMIDOR FINAL. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO

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

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

III - AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO” (GRIFOU-SE)

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.

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)

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

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

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

[...]

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

[...]

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

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

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

Esclareça-se que, de acordo com a norma estabelecida no § 22 do art. 66 do RICMS/02 (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.

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:

[...]

Efeitos a partir de 01/04/17

§ 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.

A conceituação de produtos intermediários foi disciplinada pela Instrução Normativa SLT n° 01/86, segundo a qual produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto, e também aquele que, embora não se integre ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

IN n° 01/86

[...]

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

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

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

considerando, com efeito, que o centro das controvérsias reside no duplice circunstanciamento, qual seja o produto ser consumido imediata e integralmente dentro da linha de produção;

considerando que, após estudos, debates, disputas administrativas e judiciais, revisão e reajustes de conceitos, com recolhimento de pareceres e laudos técnicos, tem-se como a florado, fruto de todo esse trabalho e em especial da jurisprudência administrativa que já se pode ter como firmada, um entendimento bem fortalecido a respeito da espécie, capaz de reduzir dúvidas a prevenir dissensões, **RESOLVE:**

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 a partir de 01/04/17**

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

Efeitos de 21/02/86 a 31/03/17

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. (Grifou-se)

Observe-se que, em sintonia com o disposto no § 22 do art. 66 do RIMCS/02, o inciso II da IN nº 01/86, com vigência a partir de 01/04/17, não mais considera o desgaste de um bem na conceituação de consumo integral.

O inciso III da mencionada IN disciplina que não se consideram produtos intermediários, por não serem consumidos imediata e integralmente no curso da industrialização, produtos como ferramentas, instrumentos ou utensílios, nos seguintes termos:

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

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.

Instrução Normativa SLT nº 01/86

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.

Porém, 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementava ou as contivesse.

Instrução Normativa SLT n° 01/86

Efeitos de 21/02/86 a 31/03/17

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.

Essa exceção, no entanto, contida no inciso V supracitado, foi revogada, em 01/04/17, pelo art. 2º, inciso I, com vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos da Instrução Normativa SUTRI n° 1 de 04/01/17, *verbis*:

Instrução Normativa SUTRI N° 01/17

Art. 2º - **Ficam revogados:**

I - o item V da Instrução Normativa SLT n° 1, de 20 de fevereiro de 1986;

[...]

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

Por outro lado, 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.

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

[...]

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

[...]

§ 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado

Não é este, entretanto, o caso dos autos, pois as próprias mercadorias que tiveram os créditos glosados têm vida útil inferior a 01 (um) ano.

Ademais, a Impugnante sequer chegou a suscitar tal hipótese, além de ter apropriado os créditos dessas partes e peças como se intermediários fossem e não como integrantes de seu ativo imobilizado.

A conclusão é a mesma em relação às hipóteses previstas no § 12º do mesmo art. 66, abaixo reproduzidas:

§ 12. Incluem-se, também, no conceito de bem do ativo imobilizado, observadas as condições estabelecidas nos §§ 5º e 6º deste artigo:

I - o bem fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte;

II - a parte de bem imobilizado em partes;

III - a parte de bem principal a ser utilizada exclusivamente como sobressalente, desde que a parte tenha sido imobilizada individualmente;

IV - a parte de um bem principal que será agregada a este, desde que essa parte melhore as condições e amplie a vida útil econômica originalmente estimada para o bem principal;

V - a mercadoria originária do estoque do ativo circulante que for imobilizada para utilização nas atividades operacionais do contribuinte;

VI - o componente do bem, assim considerada a mercadoria utilizada na fabricação de bem do ativo imobilizado no próprio estabelecimento do contribuinte.

As partes e peças objeto da presente autuação são destinadas à reposição, motivo pelo qual se enquadram na regra estabelecida no § 13 do art. 66 do RICMS/02, não gerando, pois, direito a créditos do ICMS.

RICMS/02

Art. 66 ...

[...]

§ 13. Não se enquadra no conceito de bem do ativo imobilizado a parte de um bem principal não definida nas hipóteses previstas nos incisos II, III e IV do § 12 e utilizada para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem.

(...)

Por consequência, sem a necessidade de maiores análises, todas as partes e peças objeto da presente autuação 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 autuado em datas posteriores a 01/04/17.

RICMS/02

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

[...]

Efeitos a partir de 01/04/17

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)

As modificações introduzidas na legislação mineira, com vigência a partir de 01/04/17, têm origem no Decreto nº 47.119, de 29 de dezembro de 2016, cuja minuta esclarece a motivação dessas alterações, nos seguintes termos:

“A presente minuta, com fundamento no art. 29 da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, visa alterar o Regulamento do ICMS para vedar o aproveitamento de créditos do imposto relativos às partes e peças de máquinas e equipamentos, que não se caracterizam como bens do ativo imobilizado.

Nos diversos processos produtivos - agrícola, extração mineral e industrial - é frequente a substituição de partes e peças de máquinas e equipamentos.

Entretanto, **é necessário distinguir partes e peças de máquinas e equipamentos que, por si só, se caracterizam como bens do ativo imobilizado, ensejando, portanto, o aproveitamento de créditos de ICMS**, das partes e peças de manutenção que não reúnem os requisitos para se caracterizarem como bens do ativo imobilizado e que, conseqüentemente, não dão ensejo ao aproveitamento de créditos de ICMS. As partes e peças de manutenção que não reúnem os requisitos para se caracterizarem como bens do ativo imobilizado **também não se enquadram na categoria de produtos intermediários**, por representarem componentes de máquinas e equipamentos **e não serem consumidos, mas sim se desgastarem** no processo produtivo.

Conforme se infere das disposições constantes do inciso I do § 3º do art. 20 e do inciso II do art. 21 da Lei Complementar Federal nº 87, de 1996, o crédito do imposto relativo às mercadorias empregadas no

processo de industrialização é condicionado a que tais mercadorias sejam integradas ou consumidas nas referidas atividades, **não compreendendo, portanto, o desgaste de partes e peças.**

Em razão disso, **a presente minuta vem incluir expressamente hipótese de vedação do aproveitamento do crédito de ICMS em relação às referidas partes e peças (art. 70, XVII).**

Na mesma esteira, **vem também dispor que não se compreende no consumo a que se refere a alínea “b” do inciso V do art. 66 do RICMS, o desgaste de partes e peças.”** (Grifou-se)

São estas, portanto, as razões que ensejaram a inserção no RICMS/02 do § 22 do art. 66, assim como do art. 70, inciso XVII, as quais foram fundamentadas no art. 20, § 3º, inciso I e no art. 21, inciso II da Lei Complementar Federal nº 87/96.

Por consequência, foi editada a Instrução Normativa SUTRI nº 01/17, que alterou a IN SLT nº 01/86, revogando o seu inciso V, além de excluir, de seu inciso II (IN nº 01/86), o desgaste de um bem como elemento caracterizador de consumo integral.

Portanto, a partir de 01/04/17, as partes e peças de máquinas e equipamentos industriais somente geram direito a créditos de ICMS se puderem ser enquadradas no conceito de ativo imobilizado, observadas as condições estabelecidas no art. 66, §§ 3º, 5º, 6º e 12º do RICMS/02.

Verifica-se, portanto, que as mercadorias classificadas pela Impugnante como “ferramentas”, que não se confundam com partes e peças do maquinário industrial, independentemente da data de sua entrada no estabelecimento autuado (antes ou após 01/04/17), não geram direito a créditos do ICMS, por força do disposto no inciso III da IN nº 01/86, uma vez que não se consomem imediata e integralmente no curso da industrialização.

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

Por outro lado, aquelas que, pela sua própria natureza, necessitam de sua inserção em maquinários industriais para que possam exercer a função/finalidade a que estão destinadas, cujas entradas no estabelecimento tenham ocorrido após 01/04/17, também não geram direito a créditos do imposto, nos termos da vedação contida no art. 70, inciso XVII do RICMS/02.

Como já afirmado, a maioria das mercadorias autuadas, classificadas pela Impugnante como “ferramentas”, se enquadra nesta última hipótese, fato reconhecido,

inclusive, no Laudo Pericial acostado aos autos pela Impugnante (Doc. 04, incluindo fotos).

“... Em atenção aos objetivos colocados para esse laudo (subsidiar a defesa de cobrança fiscal), é importante esclarecer que os itens a seguir descritos são todos ferramentas de corte, considerada a natureza da atividade desta unidade que fabrica motores e transmissões.

**A sua utilização depende do acoplamento ao maquinário industrial**, mas, exatamente pela função específica (e central) que essas ferramentas exercem (a usinagem é etapa produtiva fundamental para o regular funcionamento dos motores e transmissões), não podem ser tecnicamente consideradas como simples engrenagens ou componentes das referidas máquinas ...” (Grifou-se)

Nesta circunstância, essas ferramentas devem ser analisadas sob a ótica de “partes e peças de máquinas, aparelhos ou equipamentos industriais”, nos termos estabelecidos nos invisos IV e V da IN nº 01/86, que são os dispositivos específicos que disciplinam a caracterização de tais bens como materiais de uso ou consumo ou como produtos intermediários.

Verifica-se, portanto, que é equivocado o entendimento defendido pela Impugnante no sentido de que um item utilizado para cortar uma peça de aço qualquer, consumível em uma única utilização, se operado por um funcionário, seria considerado produto intermediário, porém, se operado por um braço robótico, já não o seria, pois, em ambas as hipóteses (“ferramenta manual” versus “partes/peças”), a “ferramenta/parte/peça” seria caracterizada como material de uso e consumo, sem direito a créditos do imposto, nos termos do art. 70, incisos III e/ou XVII do RICMS/02.

Por oportuno, seguem abaixo as seguintes observações e esclarecimentos do Fisco sobre os itens classificados como “ferramentas” pela Impugnante:

#### Manifestação Fiscal

“... Grande parte da argumentação do contribuinte se funda na conclusão de que a fiscalização afirma serem partes e peças de máquinas, mercadorias que, na realidade, são ferramentas. Ocorre que a mesma vedação de aproveitamento de crédito de partes e peças de máquinas se aplica também e explicitamente às ferramentas, conforme nos mostra a leitura dos incisos III e IV da Instrução Normativa SLT nº 01, de 20 de fevereiro de 1986, que transcrevemos abaixo:

[...]

Portanto, de acordo com a legislação tributária vigente fica claro que tanto as partes e peças de máquinas, aparelho ou equipamento quanto as ferramentas,

instrumentos ou utensílios não justificam, por si só, o direito ao crédito do ICMS vinculado a esses produtos. Tampouco o fato de que sejam desgastados de maneira gradual e de serem integralmente consumidos em seu processo produtivo, exaurindo-se completamente após certo período de tempo, justifica, por si só, tal creditamento. A legislação exige que para serem considerados produtos intermediários, tais produtos se constituam em um produto individualizado, mas não apenas um componente de uma estrutura estável e duradoura e que precisa naturalmente de ser substituído durante as manutenções ao longo do tempo.

[...]

Dessa forma, a Instrução Normativa acima mencionada **exclui de maneira textual as ferramentas do conceito de produto intermediário** uma vez que elas não se consideram consumidas imediata e integralmente, e que, embora se desgastem ou deteriorem no processo de industrialização - como aliás ocorre em qualquer bem ao longo do tempo - não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o completo exaurimento, na linha de produção.

Da mesma maneira, **as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, igualmente não são considerados produtos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização**, 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.

Baliza-se a autuada em premissa falsa ao fazer a afirmação, de que as ferramentas são consideradas produtos intermediários.

O auto de infração foi elaborado sob a premissa de que os produtos elencados são materiais de uso e consumo. Nesse contexto tanto **as partes e peças de máquinas quanto as ferramentas estão bem disciplinadas na IN SLT 01/1986 e bem definido o motivo pelo qual não se enquadram no conceito de produto intermediário**: As ferramentas por não se esgotarem de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o completo exaurimento, na linha de produção e as partes e peças por 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.

O contribuinte reconhece em sua argumentação que grande parte dos produtos objetos da autuação são ferramentas, apresentando inclusive um laudo elaborado pela empresa que atesta essa conclusão, e como tais estão perfeitamente definidas na IN SLT N° 01 como não sendo enquadráveis no conceito de produto intermediário na forma da legislação para efeito de aproveitamento de crédito. **Por conseguinte, se não são produtos intermediários, nem bens do ativo imobilizado, porque não tem durabilidade superior a um ano, são materiais de uso e consumo e não podem ter o imposto vinculado a esses produtos aproveitado como crédito.**

O laudo apresentado pelo contribuinte demonstra a conceituação, o local de aplicação e a duração de diversos materiais, a saber: os insertos, fresas, machos, brocas, alargadores, rebolos, brochas, facas fellow, barras mandrilares e réguas diamantadas. Todas, sem exceção foram definidas como ‘ferramentas de corte’, de furo ou elementos de corte, de desbaste ou ferramentas usadas no corte junto com outras ferramentas. **Todas essas ‘ferramentas de corte’, assim definidas, são partes de máquinas que trabalham no processo de usinagem e como tal podem ser enquadradas como partes e peças de máquinas**, diferentemente de um alicate, chave de boca, chave de fenda, martelo, serrote ou similares. A Instrução Normativa SLT 01/1986 ao tratar de ferramentas as trata como ferramentas no geral, assim como os instrumentos ou utensílios. **Essas ‘ferramentas de corte’ nada mais são do que partes de uma máquina, seja ela uma fresadora, torno, CNC, furadeira, esmeril etc.** Qualquer uma dessas ‘ferramentas de corte’ de nada valem na mão de um operador humano, elas só são efetivas se acopladas a uma máquina que as sustente como as mencionadas, fresas, tornos, CNC, furadeiras, esmeris etc. Nessa linha, sejam essas ‘ferramentas de corte’ consideradas ferramentas, equipamentos ou utensílios ou ainda, partes e peças de máquina, aparelho ou equipamentos, em nenhum desses casos essas mercadorias são produtos intermediários e sim materiais de uso e consumo, nos termos da legislação ...” (Grifou-se)

A correção do procedimento fiscal é corroborada pelo Acórdão n° 24.707/24/1ª, que envolveu mercadorias análogas à do presente processo, *in verbis*:

ACÓRDÃO N° 24.707/24/1ª

“... 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.

[...]

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 SEGUINTE 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.

[...]

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 NOVOS 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)

[...]

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.

[...]

**PARTES E PEÇAS, RECUPERÁVEIS OU NÃO – IN SUTRI Nº 01/17 – VIGÊNCIA A PARTIR DE 01/04/17**

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 CONSEQUENTE, 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 ESTABELECIDADA PELO ART. 4º, AMBOS DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SUTRI Nº 01, DE 04/01/17, *IN VERBIS*:

[...]

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 ...” (GRIFOS ORIGINAIS)

Esclareça-se que o Acórdão mencionado pela Impugnante (3.780/11/CE), assim como as consultas de contribuintes por ela citadas (339/1994 e 55/1997), referem-se a fatos ocorridos anteriormente às alterações introduzidas na legislação mineira, com vigência a partir da data supracitada.

Reitere-se que, contrariamente à afirmação da Impugnante, no Acórdão nº 24.229/22/3ª, relativo à perícia realizada no PTA nº 16001404795-77, os produtos considerados como intermediários foram aqueles que se enquadravam no inciso V da IN nº 01/86.

O item “fresa”, por exemplo, apesar de ter sido denominado de “ferramenta de corte rotativa”, foi classificado, na mencionada decisão, como produto intermediário, nos termos do inciso V da IN nº 01/86, com vigência até 31/03/17, por 25.033/24/3ª

se tratar de parte/peça que com “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”.

Porém, o inciso V da IN nº 01/86 não se aplica ao presente processo, pois a presente atuação se refere a produtos adquiridos pela Autuada no período de setembro de 2018 a fevereiro de 2023.

Noutro enfoque, o fato de as “ferramentas” gerarem sucatas, cujas saídas posteriores são tributadas pelo ICMS (diferimento do imposto, nas hipóteses estabelecidas no art. 218 do Anexo IX do RICMS/02), também não tem qualquer repercussão sobre o feito fiscal.

Nessa linha, cabe destacar, inicialmente, que é equivocada a interpretação da Impugnante no tocante ao disposto no § 2º do art. 70 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;

[...]

§ 2º Na hipótese do inciso III do *caput* deste artigo, se o contribuinte realizar operação tributada tendo por objeto os bens ali referidos, ou produtos deles resultantes em decorrência de processo de industrialização, poderá escriturar e abater o valor do imposto correspondente à aquisição, por ocasião e na proporção das operações tributadas que promover.

Tal norma autoriza o aproveitamento do ICMS decorrente da entrada de material de uso e consumo, quando o contribuinte promover operação tributada tendo por objeto: (i) saídas tributadas dos mesmos materiais adquiridos, ou (ii) dos produtos deles resultantes em decorrência de processo de industrialização.

A primeira hipótese refere-se à saída da mercadoria, no exato formato em que entrou no estabelecimento, ou seja, apesar de ter sido adquirida com a finalidade de ser consumida no estabelecimento, teve saída posterior tributada, sem sofrer qualquer alteração.

Porém, por sua própria definição, a sucata é conceituada como sendo a mercadoria, ou parcela desta, que não se preste para a mesma finalidade para a qual foi produzida, nos termos do art. 219, inciso I c/c art. 220 do Anexo IX do RICMS02.

RICMS/02 - Anexo IX

Art. 219. Considera-se:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - sucata, apara, resíduo ou fragmento, a mercadoria, ou parcela desta, que não se preste para a mesma finalidade para a qual foi produzida, assim como: papel usado, ferro velho, cacos de vidro, fragmentos e resíduos de plástico, de tecido e de outras mercadorias.

-----  
Art. 220. Para o efeito da definição contida no artigo anterior, é irrelevante:

I - que a parcela de mercadoria possa ser comercializada em unidade distinta;

II - que a mercadoria, ou sua parcela, conserve a mesma natureza de quando originariamente produzida.

Portanto, a “sucata de ferramentas” não se confunde com as “ferramentas” propriamente ditas, pois já não mais se presta para a mesma finalidade para a qual as ferramentas foram adquiridas.

Logo, a primeira hipótese acima mostra-se inaplicável ao caso presente.

A conclusão é a mesma em relação à segunda hipótese anteriormente citada, pois as ferramentas propriamente ditas, originalmente adquiridas, não são submetidas a nenhum processo de industrialização, do qual resulte um produto novo. Elas apenas participam do processo, como material de uso e consumo.

Nesse sentido, cabe destacar que a atividade do estabelecimento atuado é a fabricação de motores e transmissões, no qual a sucata caracteriza-se como perda normal do processo, isto é, não é um produto resultante de processo de industrialização, pois não “se fabrica sucata”, mesmo porque não se trata de um produto novo e sim, como já afirmado, de mercadoria ou parcela desta, que não se presta para a mesma finalidade para a qual foi adquirida.

Ressalte-se que as perdas normais do processo industrial não acarretam estornos de créditos, isto é, os créditos por entradas de matérias-primas, produtos intermediários, bens do imobilizado, energia elétrica, etc., são integralmente mantidos, sendo compensados com os débitos relativos às saídas subsequentes tributadas, seja do produto final, seja da sucata eventualmente gerada.

Seria uma completa contradição vedar a apropriação de créditos de ICMS relativos às ferramentas e, ao mesmo tempo, admitir o crédito integral pelas suas entradas, como sustenta a Impugnante, em função de geração de sucatas, que não se confundem com um “produto novo” resultante da “industrialização das ferramentas”.

Contudo, se um contribuinte adquirir uma mercadoria e a classificar como material de uso e consumo, em razão do local esperado de sua aplicação (linha marginal, por exemplo), mas, posteriormente, ela for redirecionada para outra destinação, na qual ela se consuma imediata e integralmente no curso da industrialização, então o crédito relativo à sua entrada poderá ser normalmente apropriado, caso as saídas do produto final sejam normalmente tributadas, diante da nova circunstância.

Tal situação não é incomum, pois várias indústrias, especialmente as de grande porte, possuem codificações internas distintas para um mesmo produto, dependendo do local de aplicação e função, nada impedindo, entretanto, que ele seja redirecionado para o processo de industrialização propriamente dito, tornando-se passível de apropriação os créditos por suas entradas, observadas as normas que regem a matéria.

Ademais, de acordo com o art. 195 do RICMS/02, na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

Assim, por qualquer ângulo que se analise, verifica-se que a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco está em perfeita sintonia com a legislação vigente.

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

Como já afirmado, 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 DLT/SRE nº 01/98.

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, não tendo sentido, pois, a afirmação da Impugnante de que todos os insumos de produção dão direito ao aproveitamento de créditos fiscais de ICMS, condicionando apenas a comprovação de que eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial.

Ademais, o art. 33, caput e inciso I da LC nº 87/96, estabelece que, na aplicação do art. 20 da mesma lei, utilizado com fundamento de sua defesa pela Autuada, 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.

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)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por fim, resta destacar que não é a essencialidade de determinado bem, para a consecução da atividade econômica do contribuinte, que determina a sua condição de produto intermediário, para fins de direito à apropriação do respectivo crédito, pois o direito ao crédito do imposto encontra-se subordinado às normas estabelecidas no art. 66 do RICMS/02 c/c a Instrução Normativa nº 01/86.

Quanto ao tópico da defesa em que a Impugnante alega “erro de cálculo cometido pela Fiscalização”, cabe lembrar que o Fisco acatou os seus argumentos e promoveu a retificação do crédito tributário, conforme Termo de Reformulação acostado às fls. 349/350.

Assim, corretamente agiu o Fisco ao efetuar a glosa dos créditos relativos aos produtos objeto da autuação, uma vez que efetivamente caracterizados como materiais de uso e consumo, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, nos termos previstos no art. 70, incisos III e/ou XVII do RICMS/02.

Legítimas, portanto, as exigências fiscais remanescentes, constituídas pelo ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Com relação à segunda irregularidade constante do AI, esta diz respeito à falta de recolhimento do ICMS referente à diferença de alíquota – ICMS/DIFAL, relativo às aquisições interestaduais dos materiais de uso e consumo analisados na irregularidade nº 01 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. 12º, § 2º, todos da mesma lei, e art. 43, § 8º do RICMS/02.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo permanente.

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

[...]

Efeitos a partir de 01/01/16

§ 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

-----  
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:

[...]

Efeitos a partir de 01/01/16

§ 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, conforme reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 349/350, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marco Túlio Fernandes Ibraim e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. André Sales Moreira. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Cássia Adriana de Lima Rodrigues (Revisora), Dimitri Ricas Pettersen e Emmanuelle Christie Oliveira Nunes.

**Sala das Sessões, 03 de setembro de 2024.**

**Cindy Andrade Moraes  
Presidente / Relatora**

CCMG

P