

Acórdão: 22.343/19/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000982047-24
Impugnação: 40.010146011-33
Impugnante: OMR - Componentes Automotivos Ltda.
IE: 672019634.00-21
Proc. S. Passivo: Tatiana Rezende Torres/Outro(s)
Origem: DF/Sete Lagoas

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo, contrariando a vedação disposta no art. 70, inciso III do RICMS/02. **Infração caracterizada.** Canceladas as exigências relativas aos produtos para os quais a caracterização de materiais de uso e consumo não restou comprovada nos autos. Corretas as exigências remanescentes, constituídas pelo ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isoladas capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - 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 de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento e oriundas de outra unidade da Federação, nos termos do art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 42, § 1º do RICMS/02. Canceladas as exigências relativas aos produtos para os quais a caracterização de materiais de uso e consumo não restou comprovada nos autos. Corretas as exigências remanescentes, constituídas pelo ICMS apurado, acrescido da 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, apuradas no período de 01/01/16 a 31/12/16:

1. Aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo;
2. Falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota, inerente às aquisições interestaduais dos mesmos materiais, destinados ao uso ou consumo do estabelecimento (*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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 285/322, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 358/405.

A Assessoria do CCMG determina a realização da diligência de fls. 409/411, gerando as seguintes ocorrências: **(i)** esclarecimentos do Fisco (fls. 412/428), com juntada dos documentos de fls. 429/543; **(ii)** manifestações da Impugnante – fls. 549/562 e 565/567; **(iii)** réplica fiscal - fls. 576/613.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 615/69, opina, pela procedência parcial do lançamento, para que sejam excluídas as exigências relativas ao item “1.1” do Auto de Infração, exceto em relação aos produtos que comportem recuperação (utilização dos CFOPs 1.916, 2.916, 5.915 e 6.915).

Em sessão realizada em 11/12/19, a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, decide pela retirada do processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 17/12/19. Pela Impugnante, assistiu à deliberação a Dra. Júlia Goulart Swerts e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Silvério Bouzada Dias Campos.

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.

1. Da Preliminar:

A Câmara analisou, em preliminar, a proposta de perícia feita pelo Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor) para que houvesse a análise dos bens relacionados no item 1.1, considerando o disposto na IN nº 01/86.

Entretanto, não vislumbrando a possibilidade de interferência na decisão a ser tomada, rejeitou-se a proposta.

2. Do Mérito:

2.1. Irregularidade nº 1 - Crédito de ICMS - Aproveitamento Indevido - Material 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 01/01/16 a 31/12/16, relativos a materiais de uso e consumo.

O Fisco subdividiu a motivação para a classificação dos produtos objeto da autuação como materiais de uso e consumo em duas categorias distintas, a saber:

- a) produtos que comportam recuperação, contrariando a condição imposta nos incisos I e II da Instrução Normativa nº 01/86, para que pudessem ser caracterizados como intermediários;
- b) produtos adquiridos com Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOPs) vinculados a materiais de uso e consumo (CFOPs 1407, 1556, 2407 e 2556), com a apropriação dos respectivos créditos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, conforme demonstrativo acostado às fls. 31/32.

Nas linhas que se seguem será analisada cada uma dessas situações (produtos que comportam recuperação e outros adquiridos com CFOPs vinculados a materiais de uso e consumo).

a) Quanto aos Produtos que Comportam Recuperação:

Os produtos para os quais a glosa dos créditos se fundamentou, **única e exclusivamente, no fato de os bens comportarem recuperação** estão listados na planilha acostada às fls. 437/464, elaborada em atenção ao item “1” da diligência de fls. 409/411, seguida por outras planilhas e cópias de documentos fiscais, por amostragem, que demonstram a remessa desses produtos para recuperação, restauração ou reparos (fls. 465/543), com utilização dos CFOPs 1.916, 2.916, 5.915 e 6.915.¹

Diligência – Item “1” - (fls. 409/411)

1. Tomando como referência o quadro ilustrativo abaixo, favor elaborar planilha listando todos os produtos para os quais a glosa dos créditos se fundamentou, **única e exclusivamente**, no fato de os bens comportarem recuperação.

CÓDIGO DO PRODUTO - OMR	DESCRIÇÃO DO PRODUTO - OMR	MOTIVO DA GLOSA DOS CRÉDITOS	FONTA DA INFORMAÇÃO
		PRODUTO COMPORTA RECUPERAÇÃO	

OBS:
FONTA DE INFORMAÇÃO - EXEMPLOS: EXISTÊNCIA DE NFs DE REMESSA (E/OU RETORNO) PARA CONserto E REPARO; PLANILHA REFERENTE RESPOSTA À INTIMAÇÃO Nº 022/2017 (FLS. 86/92)

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

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

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

Os responsáveis por esse processamento são os denominados Centros de Usinagem CNC (Comando

¹ CFOPs 1.916/2.916: Classificam-se nestes códigos as entradas em retorno de mercadorias ou bens remetidos para conserto ou reparo (operações internas/interestaduais);
CFOPs 5.915/6.916: Classificam-se nestes códigos as remessas de mercadorias ou bens para conserto ou reparo (operações saídas internas/interestaduais).

Numérico Computadorizado), equipamentos de grande porte nos quais são acopladas peças de corte tais como BROCAS, FRESAS, ALARGADORES, MACHOS LAMINADORES, PASTILHAS, CÁPSULAS, dentre outras, que desempenham as funções de furação, rosqueamento, aplainamento, fresagem, alargamento, mandrilhamento, etc.

[...]

Veja-se que as peças de corte utilizadas no processo de usinagem são partes e peças de uma estrutura estável (Centro de Usinagem), em contanto 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 a funcionalidade específica.

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

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 de seu exaurimento pelo desgaste causado no contato direto como o produto industrializado.

[...]

Há, ainda, **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.**

[...]

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.

[...]

Os **ALARGADORES** exercem a função de aumentar o diâmetro dos furos produzidos pelas brocas, dando a eles o acabamento desejado.

A vida útil dos **ALARGADORES** 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.

[...]

Após a ação das peças de corte descritas acima, a peça bruta que entrou na fábrica adquire novo aspecto 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.” (Grifos Originais)

A seguir, a Impugnante cita que acostou aos autos (fl. 353) planilha na qual estão descritas as funções de itens selecionados, com a indicação do seu local de aplicação e vida útil média.

Afirma que, “a partir dessas informações é possível constatar que as peças de corte cujos créditos foram glosados pela Fiscalização enquadram-se no conceito de **produtos intermediários**, previsto na Lei Complementar nº 87/96 e consagrado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, já que é inegável a essencialidade desses itens no processo produtivo da Impugnante”.

Afirma, ainda, que “esses itens também se enquadram no conceito de produto intermediário previsto no inciso V da Instrução Normativa nº 01/86, vigente à época do período autuado, uma vez que desempenham atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém”.

Salienta, no entanto, que, “para a Fiscalização, não basta, para o enquadramento das partes, peças e componentes (produtos não individualizados) como produtos intermediários, o atendimento das já rigorosas condições estabelecidas no referido inciso V da norma infralegal”, sendo necessário, também, na visão do Fisco, que tais itens não comportem recuperação atendendo, cumulativamente, às condições previstas nos incisos I, II e V da Instrução Normativa nº 01/86.

No entanto, no seu entendimento, a Constituição Federal e a Lei Complementar nº 87/96 lhe garantem o direito ao crédito decorrente da sua aquisição pelo simples fato de se tratar de bens essenciais ao seu processo produtivo, **ainda que se pudesse afirmar que sofreriam recuperação**, ou seja, “sob a égide da LC nº 87/96 (que substituiu o Convênio ICMS nº 66/88), o direito ao creditamento, que até então era puramente físico (exigia que insumos fossem consumidos no processo fabril **E** compusessem o produto final), **foi ampliado para se exigir apenas a vinculação dos bens à atividade essencial do estabelecimento do contribuinte**”.

Sustenta que, “dessa forma, as únicas ressalvas previstas na LC nº 87/96, em relação ao direito ao creditamento, dizem respeito à entrada de mercadorias decorrentes de operações isentas ou não tributadas, e aquelas alheias à atividade do estabelecimento, mesmo após as alterações promovidas pela LC nº 102/2000”.

Argumenta que, “mesmo que assim não se entenda, o fato é que, ao proceder o lançamento fiscal, a Fiscalização partiu de uma interpretação equivocada e ainda mais restritiva da IN nº 01/86, para justificar a glosa dos créditos unicamente no fato de que esses itens comportariam ‘RECUPERAÇÃO’, o que contrariaria o disposto nos incisos I, II, IV e V, da referida IN”.

Aduz que, da leitura da referida instrução normativa, pode-se “verificar que há uma clara distinção entre os requisitos autorizadores do aproveitamento do crédito para os **produtos que possam ser individualizados no processo produtivo do contribuinte** (incisos I e II), daqueles produtos que são **partes e peças componentes de máquinas, aparelhos e equipamentos** (incisos IV e V)”.

Assevera que, “no caso das partes e peças, diferentemente do que ocorre com os produtos individualizados, a condição prevista para o aproveitamento do crédito, nos termos do inciso V da IN SLT 01/86, é a sua substituição periódica, em razão da perda de suas dimensões e características originais pelo contato direto com o produto a ser industrializado. **O citado inciso V não traz qualquer vedação à recuperação ou restauração desses bens, desde que tais processos não impliquem a postergação longa e indefinida de sua vida útil**”.

Frisa que “as peças de corte cujos créditos foram glosados pela Fiscalização desgastam-se pela ação direta sobre as autopeças produzidas e, por isso, passam por um processo de reafiação”.

Esclarece que, “o objetivo da reafiação é manter o corte ou o perfil das peças, de forma a assegurar que atinjam a sua vida útil originariamente estabelecida, evitando que o desgaste contínuo e a perda de suas características originais reduza o tempo regular de sua utilização, antecipando o seu sucateamento”, ou seja, “o processo de reafiação pelo qual passam os itens cujos créditos foram glosados não prolonga a sua vida útil, que continua sendo inferior a 12 (doze) meses. Aliás, se não houvesse a possibilidade de reafiação, as peças de corte em análise seriam descartadas após a primeira utilização, considerando a eficiência e precisão exigidas no processo de usinagem”.

Conclui, nesses termos, que “o fato de sofrerem processo de reafiação, dentro do seu período de vida útil, **não altera o fato de que as peças de corte em questão são regularmente substituídas em razão de sua inutilização ou exaurimento, o que atende plenamente ao que dispõe a parte final do inciso V da IN SLT nº 01/86**”.

Verifica-se, portanto, que o cerne da presente lide se restringe à seguinte questão: partes e peças que comportem recuperação enquadram-se no conceito de produtos intermediários ou devem ser consideradas materiais de uso e consumo?

Para que seja possível uma resposta adequada à questão acima, necessária se faz a análise da legislação 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

[...]

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

[...]

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;

Por sua vez, o art. 70, inciso III do RICMS/02 veda o aproveitamento de créditos do imposto vinculados a aquisições de materiais de uso e consumo.

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

[...]

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

Quanto aos produtos intermediários, sua conceituação detalhada foi disciplinada pela Instrução Normativa SLT nº 01/86, nos seguintes termos:

Instrução Normativa nº 01/86

Trata do conceito de produto intermediário, para efeito de direito ao crédito do ICM.

O DIRETOR DA SUPERINTENDÊNCIA DE LEGISLAÇÃO E TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe é conferida pelo artigo 24 da Consolidação da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais - CLTA/MG - aprovada pelo Decreto nº 23.780, de 10 de agosto de 1984, e

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

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

considerando que, por extensão, produto intermediário é também o que, embora não se

integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no curso da industrialização;

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

considerando, com efeito, que o centro das controvérsias reside no dúplice 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 imediate 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.

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

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

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

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

Resumidamente, para efeito de direito ao crédito do ICMS, a IN nº 01/86:

- considera que Produto Intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto;
- considera, ainda, que Produto Intermediário é também aquele que, embora não se integre ao novo produto, é **consumido, imediata e integralmente**, no curso da industrialização;
- esclarece, no inciso I, o significado de **consumo imediato**;
- explicita, no inciso II, o significado de **consumo integral** e exclui deste conceito o produto que comporta **recuperação ou restauração** de seu todo ou de seus elementos;
- disciplina, no inciso III, que **não se consideram consumidas imediata e integralmente** as ferramentas, instrumentos e utensílios;
- da mesma forma, estabelece o inciso IV que **não se consideram consumidas imediata e integralmente** as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento utilizadas na manutenção;
- o inciso V, estabelece que, como exceção da conceituação do inciso IV, são produtos intermediários as partes e peças que, **mais que meros componentes** de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, **a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento**, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém (exceto de comportarem recuperação).

Estas definições permitem as seguintes conclusões:

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

- A substituição periódica das partes e peças destacadas no inciso V deve ocorrer **em razão de sua inutilização ou exaurimento e não da necessidade de recuperação** ou restauração das mesmas.

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

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

- O disposto no inciso V **não dispensa** o cumprimento das **exigências básicas** constantes dos incisos I (consumo imediato) e II (consumo integral), **para que um produto seja classificado como “intermediário”**. A definição da norma é clara: o produto intermediário deverá ser consumido imediata e integralmente dentro da linha de produção.

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

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

Isto se justifica na medida em que a admissão de crédito relativamente às partes e peças constitui uma exceção à regra (que, como visto, é a vedação quanto a este creditamento), **não sendo plausível supor que, relativamente às exceções, aplicar-se-ia um rol de exigências menor que aquele válido para os demais produtos intermediários.**

Em outras palavras, a Instrução Normativa nº 01/86 não trata do crédito de partes e peças. Trata dos créditos de partes e peças que são produtos intermediários. Logo, trata dos créditos de partes e peças que são consumidas imediata e integralmente (produtos intermediários).

Em razão do que é “ser consumido integralmente” constante do inciso II, tem-se o seguinte resultado lógico: a IN nº 01/86 trata do crédito de partes e peças que são produtos intermediários, em razão de serem consumidas imediate e integralmente, considerando-se consumida integralmente a parte ou peça que, desde o início de sua utilização na linha de industrialização, vai-se consumindo ou desgastando, contínua,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

gradativa e progressivamente, até resultar acabada, esgotada, inutilizada, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.

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

ACÓRDÃO Nº 22.469/17/1ª

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

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

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

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

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

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

EM OUTRAS PALAVRAS, SÃO CONSIDERADOS TAMBÉM COMO “INTERMEDIÁRIOS” OS PRODUTOS QUE ATENDAM A ESTE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DÚPLICE CIRCUNSTANCIAMENTO, VALE DIZER, OS PRODUTOS QUE SEJAM CONSUMIDOS DE FORMA *IMEDIATA* E *INTEGRAL* NO ÂMBITO DA INDUSTRIALIZAÇÃO (OU, NA DICÇÃO NORMATIVA, “*DENTRO LINHA DE PRODUÇÃO*”).

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

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

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;

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.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

COM EFEITO, CUIDA-SE AQUI DO CONSUMO OU DESGASTE CONTÍNUO, GRADATIVO E PROGRESSIVO, DO QUAL RESULTA A EXAUSTÃO (FÍSICA E/OU FUNCIONAL) DO PRODUTO, COMO TAL ENTENDIDO O SEU ESGOTAMENTO OU INUTILIZAÇÃO EM DECORRÊNCIA DO CUMPRIMENTO DA SUA FINALIDADE NO CURSO DA INDUSTRIALIZAÇÃO, FINALIDADE ESTA QUE, AINDA SEGUNDO DISPÕE A NORMA, HÁ DE SER *ESPECÍFICA* NO RESPECTIVO PROCESSO INDUSTRIAL.

ESTANDO ASSENTADA A RELEVÂNCIA DO EXAURIMENTO, ENQUANTO ELEMENTO INDISPENSÁVEL À CARACTERIZAÇÃO DO PRODUTO INTERMEDIÁRIO PARA FINS DE ICMS, A IN Nº 01/86 TRATOU DE AFASTAR EVENTUAIS QUESTIONAMENTOS AO ASSEVERAR QUE O PRODUTO **NÃO** PODERÁ COMPORTAR

RECUPERAÇÃO OU RESTAURAÇÃO DE SEU TODO OU DE SEUS ELEMENTOS (O QUE, DIGA-SE DE PASSAGEM, NECESSARIAMENTE DECORRE DO CONCEITO DE *EXAURIMENTO* ADOTADO PELA LEGISLAÇÃO).

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

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

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

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

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

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

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

TODAVIA, DURANTE O PERÍODO OBJETO DA PRESENTE AUTUAÇÃO, A LEGISLAÇÃO PREVIA EXCEÇÃO NO TOCANTE À VEDAÇÃO APLICÁVEL ÀS PARTES E PEÇAS, CONFORME SE PODE CONSTATAR NO ITEM V DA IN Nº 01/86.

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

- DESENVOLVESSEM ATUAÇÃO PARTICULARIZADA, ESSENCIAL E ESPECÍFICA;

- ESTIVESSEM INSERIDAS NA LINHA DE PRODUÇÃO;

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

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

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

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

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

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

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

UMA VEZ FIXADOS OS PARÂMETROS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO, REAFIRMA-SE QUE SOMENTE SERÁ CONSIDERADO “PRODUTO INTERMEDIÁRIO” O INSUMO QUE SE ENQUADRE NAS REGRAS ACIMA, SENDO OS DEMAIS CARACTERIZADOS COMO “BENS DE USO OU CONSUMO”, CUJO CRÉDITO, COMO VISTO, ENCONTRA-SE VEDADO (ATÉ 31/12/2019) POR FORÇA DO

DISPOSTO NO ART. 33, INCISO I, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96..." (GRIFOU-SE)

ACÓRDÃO Nº 20.312/13/2ª

"... 2.1. DA IRREGULARIDADE "1" – CRÉDITOS DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAIS DE USO E CONSUMO

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

[...]

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

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

DE ACORDO COM A INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/86, PRODUTO INTERMEDIÁRIO É AQUELE QUE, EMPREGADO DIRETAMENTE NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, INTEGRA-SE AO NOVO PRODUTO (O QUE NÃO É O CASO DOS AUTOS), E TAMBÉM O QUE, EMBORA NÃO SE INTEGRANDO AO NOVO PRODUTO, SEJA CONSUMIDO IMEDIATA E INTEGRALMENTE NO CURSO DA INDUSTRIALIZAÇÃO.

[...]

DEFINE, AINDA, COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO AQUELE QUE DESDE O INÍCIO DE SUA UTILIZAÇÃO NA LINHA DE PRODUÇÃO, VAI-SE CONSUMINDO OU DESGASTANDO, CONTÍNUA, GRADATIVA E PROGRESSIVAMENTE, ATÉ RESULTAR ACABADO, ESGOTADO OU INUTILIZADO, POR FORÇA DO CUMPRIMENTO DE SUA FINALIDADE ESPECÍFICA, **SEM COMPORTAR RECUPERAÇÃO** DE SEU TODO OU DE SEUS ELEMENTOS.

[...]

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

PORTANTO, OS BENS LISTADOS NO ANEXO I NÃO ATENDEM AO DISPOSTO NO INCISO II DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/86 (CONSUMO INTEGRAL), UMA VEZ QUE, POR COMPORTAREM RECUPERAÇÃO OU RESTAURAÇÃO, QUE VISA RESTABELECEER, AINDA QUE PROVISORIAMENTE, AS SUAS CARACTERÍSTICAS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ORIGINAIS, O SEU EXAURIMENTO DECORRE NÃO DE SUA FINALIDADE NO PROCESSO INDUSTRIAL, MAS EM FUNÇÃO DE SUA PRÓPRIA VIDA ÚTIL, INERENTE A TODO E QUALQUER PRODUTO.

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

A mesma linha de entendimento é trilhada pelos Acórdãos nºs 17.417/07/2ª 20.314/13/2ª, que inclusive se contrapõem ao acórdão citado pela Impugnante (20.819/15/2ª), pois analisaram o mesmo produto (“feira”) e o consideraram material de uso e consumo, exatamente por comportar recuperação, *in verbis*:

Acórdão nº 17.417/07/2ª

Agravante/Impug: Belgo Bekaert Arames Ltda.

PTA/AI: 01.000144130-17

Inscr. Estadual: 186.335661.00-18

Origem: DF/ BH-1

“... ITEM 01 DO AUTO DE INFRAÇÃO

Foi imputado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, uma vez que provenientes de aquisições de materiais consumidos nas linhas marginais do processo de industrialização, nos exercícios de 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 e janeiro a setembro/03. Nesse sentido, as mercadorias foram caracterizadas como destinadas ao uso e consumo no estabelecimento.

O cerne da questão consiste no correto enquadramento dos materiais, para efeito de crédito do ICMS, ou seja, uso e consumo, como pretendido pelo Fisco, ou intermediário, como pretendido pela Contribuinte.

[...]

Foram considerados, para efeito de estorno dos créditos, os seguintes fatos motivadores, de conformidade com a utilização de cada produto no processo: Legenda – fl. 29:

- 1- não entra em contato físico com o produto que se industrializa;
- 2- linha marginal ao processo de industrialização;
- 3- **comporta recuperação no seu todo ou em parte;**
- 4- não essencial à obtenção do novo produto;

5- não constitui produto individualizado, ou seja, parte de máquinas, equipamentos e peças de máquinas;

6- não há o esgotamento de maneira contínua, progressiva e gradativa: ferramentas, instrumentos e utensílios;

7- não consumido integralmente no processo de industrialização.

Os fatos motivadores acima encontram-se em perfeita consonância com os conceitos extraídos da IN SLT n° 01/86.

Foram considerados os seguintes grupamentos quando da elaboração das planilhas “Relação de Mercadoria Classificada pela Fiscalização como de Uso e Consumo” de fls. 20/29 e 600/610: “Análise de Laboratório”, “Combustível em Linha Marginal”, “Equipamento Auxiliar”, “Instrumentos e Materiais de Controle de Processo”, “Materiais Auxiliares”, “Materiais de Vedação”, Materiais para Manutenção de Equipamentos e Instalações”, “Materiais Refratários”, “Peças de Reposição/Sobressalentes”.

Trata-se, ainda, de conformidade com a utilização/local de utilização constante das planilhas, de materiais para análise química de laboratório, materiais de ensaios físicos em laboratório, combustíveis para acionamento de caldeira, materiais utilizados para evitar dano ou guia de proteção contra rompimento do arame, materiais utilizados na vedação, materiais utilizados na manutenção e recuperação de máquinas e equipamentos, utilizados para afinamento do arame e como componentes da **fieira** para dar definição de bitola ao arame.

Verifica-se que os materiais não se caracterizam como intermediários, uma vez que não se integram ao novo produto e/ou não se consomem imediata e integralmente no curso da industrialização e/ou são consumidos em linhas marginais, **além de alguns materiais considerados comportarem recuperação.**

Ressalte-se ainda que o Fisco, em cumprimento à diligência proposta pela Auditoria, manifestou-se sobre todos os quesitos propostos pela Impugnante, deixando claro tratar-se de materiais não enquadrados nos conceitos extraídos da Instrução Normativa SLT n° 01/86.

A Impugnante não questionou efetivamente os critérios adotados para a classificação dos materiais, grupamento, descrição, utilização e local de utilização, se atendo a conceitos de essencialidade dos materiais

no processo industrial, o que não é o caso em foco. A Impugnante apropriou-se também de valores por ela mesma contabilizados como uso e consumo...” (Grifou-se)

Acórdão nº 20.314/13/2ª

“... 1. Das Preliminares

1.1. Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração

[...]

Por outro lado, na planilha de fls. 26/27, na coluna “Observações”, o Fisco indicou a motivação da classificação de cada produto como material de uso e consumo, nos termos da instrução normativa supracitada, indicação esta que pode ser assim resumida:

1. Bens que comportam recuperação: “Anéis”, “Conjuntos Des”, “Discos”, “**Fieira**”, “Mordentes”, “Navalhas”, “Placas Enkotec”, “Roletes”, “Rolo Bts”, e “Tampas”;

[...]

2. Do Mérito

2.2. Da Irregularidade “1” - Créditos de ICMS - Aproveitamento Indevido - Materiais de Uso e Consumo

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo.

[...]

Os produtos objeto da autuação que comportam recuperação, do seu todo ou de seus elementos, estão discriminados Anexo I deste acórdão, onde consta a informação sobre o método utilizado para a recuperação de cada um deles.

[...]

No caso dos autos, **os produtos listados no Anexo I devem ser considerados materiais de uso e consumo, uma vez que não se consomem integralmente no curso da industrialização, pois, como já salientado, todos eles comportam recuperação.**

Portanto, os bens listados no Anexo I não atendem ao disposto no inciso II da Instrução Normativa nº 01/86 (consumo integral), uma vez que, por comportarem recuperação ou restauração, que visa restabelecer, ainda que provisoriamente, as suas

características originais, o seu exaurimento decorre não de sua finalidade no processo industrial, mas em função de sua própria vida útil, inerente a todo e qualquer produto.

Conforme respostas do Fisco às fls. 222/234, em cumprimento à diligência de fls. 191/192, **esses produtos também não se enquadram no inciso V da Instrução Normativa nº 01/86**, uma vez que não se consomem imediata e integralmente no processo de industrialização, **exatamente pelo fato de comportarem recuperação...** (Grifou-se)

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

O critério da “utilização na consecução da atividade econômica” é condição necessária, embora não suficiente, para determinação se determinado bem é ou não alheio à atividade do estabelecimento, nos termos previstos em norma legal distinta, no caso a Instrução Normativa 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**.

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

a.1) Do item "1.1" da Diligência:

O item "1.1" da diligência de fls. 409/411 teve como objetivo obter a informação sobre os produtos nele listados e se estes também comportavam recuperação.

Diligência (fls. 409/411)

"... **1.1**. Favor informar se os produtos abaixo listados estão inseridos dentre aqueles que tiveram seus créditos glosados pelo fato de comportarem recuperação. Caso positiva a resposta, favor indicar onde consta a referência a tal fato (comportar recuperação). Em caso negativo, favor justificar a glosa dos créditos, prestando as informações solicitadas no subitem 2.1 abaixo.

[...]

Observação: Se um ou mais produtos acima listados **não estiverem vinculados ao presente processo**, favor mencionar tal fato, prestando as informações solicitadas somente no PTA a que se referirem.

[...]

2.1. Mediante intimação à Impugnante, se necessário for, favor inserir na planilha todas as informações que permitam a efetiva caracterização dos produtos como materiais de uso e consumo, tais como:

a) Tratando-se de produto individualizado: descrição, local de aplicação, função do bem na linha central de produção, etc.;

b) Tratando-se de partes e peças de máquinas e equipamentos: máquina/equipamento em que são aplicadas, função da máquina/equipamento no processo produtivo, ação exercida pela parte/peça

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sobre o produto em elaboração (**em contato físico com este**); etc. ...”

Em atenção à solicitação, o Fisco pronunciou-se da seguinte forma:

Manifestação Fiscal (fls. 412/428)

“... Dos produtos constantes da tabela inserida ao item ‘1.1’ da Diligência (pág. 410), para o **período autuado**, qual seja, **01/01/2016 a 31/12/2016**, planilha “PTA Nº 01.000982047-24 – PLANILHA PÁGS. 54 A 60 (ANEXO III) - REFORMATADA POR CÓDIGO DE PRODUTO – ‘OMR’”, ao final anexada, apenas, **frisemos**, apenas os produtos de CÓDIGOS OMR **401.08.0141, 401.08.0128, 401.08.0120, 531.03.3610, 531.03.3609, 531.03.3611, 531.01.0807 e 401.01.1027**, estão vinculados ao presente processo.

Dos produtos enumerados acima, os de códigos **401.08.0141, 401.08.0128, 401.08.0120 e 401.01.1027**, tiveram os seus créditos glosados em função do fato “comportarem recuperação/restauração e/ou reparo”, tendo em vista:

a) em cumprimento à Diligência solicitada pela Assessoria do CCMG (“... **EXEMPLOS: EXISTÊNCIA DE NFs DE REMESSA (E/OU RETORNO) PARA CONSERTO E REPARO ...**”), os CFOP’S **5915 e 6915**, utilizados pela OMR LTDA, quando das emissões das NFE’S – notas fiscais eletrônicas de **saídas**, de bens, para recuperação /restauração e/ou reparo (planilha “PTA 01.000982047-24 – OMR COMPONENTES AUTOMOTIVO LTDA – IE 672.019634.00-21 – PLANILHA – DILIGÊNCIA DO CCMG (CONSELHO CONTRIBUINTES) – PÁG. 409 – ITEM ‘1’” – códigos OMR 401.08.0141, 401.08.0128 e 401.08.0120 – **NFE’S exemplos: nº 000298921, nº 000315006 e nº 000274246**, respectivamente), aquela (planilha), ao final anexada;

b) em cumprimento à Diligência solicitada pela Assessoria do CCMG (“... **EXEMPLOS: EXISTÊNCIA DE NFs DE REMESSA (E/OU RETORNO) PARA CONSERTO E REPARO ...**”), as **informações complementares** inseridas, pela Autuada, quando das emissões das NFE’S – notas fiscais eletrônicas de saídas (campo: DADOS ADICIONAIS) de produtos e/ou peças, objetivando a recuperação/ restauração e/ou reparo das mesmas (amostragem NFE saída nº **000274246**, cópia do DANFE ao final anexado);

EXEMPLO: NFE DE SAÍDA Nº 000274246

CÓDIGO DO PRODUTO E/OU PEÇA: 401.01.0141-U

DADOS ADICIONAIS

“INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES

MERCADORIA DE **NOSSA PROPRIEDADE** QUE **SEGUE** PARA **REPARO** DEVENDO RETORNAR (...)” (grifos nossos)

c) em cumprimento à Diligência solicitada pela Assessoria do CCMG (“... **EXEMPLOS: EXISTÊNCIA DE NFs DE REMESSA (E/OU RETORNO) PARA CONSERTO E REPARO ...**”), os CFOP’S **1916** e **2916**, utilizados pela OMR LTDA, quando do recebimento das NFE’S – notas fiscais eletrônicas de **entradas** de bens, em retorno, dos processos de recuperação /restauração e/ou reparo realizados (planilha “PTA 01.000982047-24 – OMR COMPONENTES AUTOMOTIVO LTDA – IE 672.019634.00-21 – PLANILHA – DILIGÊNCIA DO CCMG (CONSELHO CONTRIBUINTES) – PÁG. 409 – ITEM ‘1’” – **NFE exemplo:** código OMR 401.01.1027 – nº **000013736**);

d) em cumprimento à Diligência solicitada pela Assessoria do CCMG (“... **EXEMPLOS: EXISTÊNCIA DE NFs DE REMESSA (E/OU RETORNO) PARA CONSERTO E REPARO ...**”), **todas as informações** contidas na planilha “PTA 01.000977528-84 – OMR COMPONENTES AUTOMOTIVOS LTDA – IE 6720196340021 – PLANILHA – DILIGÊNCIA DO CCMG (CONSELHO DE CONTRIBUINTES MG) – PÁG. 439 – ITEM ‘1’”, esta elaborada em respostas ao item ‘1’ daquela (Diligência);

Em relação aos produtos e/ou peças de códigos **531.03.3610**, **531.03.3609**, **531.03.3611** e **531.01.0807**, conforme solicitado, as informações serão prestadas no subitem ‘2.1’, a seguir.

[...]

O item ‘2.1’ da mesma solicitação, diz respeito à inserção, na planilha mencionada ao item ‘2’.

[...]

Tais informações, conforme solicitado pela Assessoria do CCMG, **foram inseridas** na “PLANILHA – DILIGÊNCIA DO CCMG (CONSELHO CONTRIBUINTES MG) – PÁG. 411 – ITEM ‘2’” (págs. 503 a 541), inclusive com a **fonte das informações** e, por amostragem, coma a citação de **números de NFE’S** (notas fiscais eletrônicas) correspondentes às movimentações de entradas e saídas, por código de produto.

A título de **exemplo**, transcrevemos, **frisemos** novamente, **transcrevemos** da planilha mencionada acima, as movimentações para o produto/ parte e/ou peça – Código **401.01.0824/ 401.01.0824-U**, os fatos

motivadores para a glosa dos créditos correspondentes e, as fontes de informações:

[...]

• **MOTIVO DA GLOSA DOS CRÉDITOS** (Informações que caracterizam ou produtos/ partes/ peças em materiais de **‘uso ou consumo’**):

1) “Operações de **ENTRADAS**, realizadas pela autuada (OMR COMPONENTES AUTOMOTIVOS LTDA), registradas e escrituradas, pela mesma, em sua EFD (ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL), utilizando-se, também, do **CFOP 2407**, no período compreendido entre 01/01/2012 a 31/05/2017, tendo em vista as características de **USO** ou **CONSUMO** reconhecidas, pela OMR, para o produto/ mercadoria e/ou peça (Acórdão 22.430/17/3ª CCMG – PTA págs. 374 e 375);

2) Além da ocorrência apontada ao item ‘1’, para o mesmo produto/ mercadoria e/ou peça, ainda, identificadas operações de **ENTRADAS** e **SAÍDAS**, realizadas, registradas e escrituradas, pela OMR COMPONENTES AUTOMOTIVOS LTDA, em sua EFD (ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL), utilizando-se, além do **CFOP 2407**, também dos **CFOP’S 1916, 2916, 5915 e 6915**, tendo em vista comportar aquela, também, **RECUPERAÇÃO/ RESTAURAÇÃO** e/ou **REPARO**. A substituição dos produtos/ peças, quando das saídas com CFOP’S 5915 e 6915, foi **MOTIVADA** objetivando a **RECUPERAÇÃO/ REPARO** das mesmas, e **NÃO** pelo seu **EXAURIMENTO** ou **INUTILIZAÇÃO** na linha de produção (IN SLT nº 01/1986, inciso V – efeitos de 21/02/1986 a 31/03/2017).”

• **FONTE DA INFORMAÇÃO:**

“**NFE** (NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS) de **ENTRADAS** e **SAÍDAS** e, registros identificados na EFD (ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL);

AMOSTRAGEM:

1) Planilha “PTA 01.000982047-24- DILIGÊNCIA CCMG – PÁG.411 – ITEM ‘2’ – AMOSTRAGEM ENTRADAS MATERIAIS PARA **‘USO OU CONSUMO’** E ENTRADAS E SAÍDAS PARA **RECUPERAÇÃO/ RESTAURAÇÃO E/OU REPARO**”;

2) NFE de entrada nº **000036032** – WALTER DO BRASIL LTDA;

3) NFE de entrada nº **000079781** – WALTER DO BRASIL LTDA;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

4) NFE de saídas nº **000256978** - OMR COMPONENTES AUTOMOTIVOS LTDA;

5) NFE de entrada nº **000017613** - IKF SERV. E FERRAMENTAS DO BRASIL.”

Nos resultados apresentados e, na planilha “DILIGÊNCIA DO CCMG (CONSELHO DE CONTRIBUINTES MG) – PÁG. 411 – ITEM “2” (págs. 504 a 510), para os materiais/ produtos/ partes e/ou peças de códigos **401.01.0554, 401.01.0824, 401.01.0864, 401.01.0884, 401.01.0975, 401.08.0002** e **401.08.0069**, registrados e escriturados, **pela própria Autuada**, com os CFOP’S vinculados ao ‘**uso ou consumo**’ (1407, 1556, 2407 e 2556), identificadas, **também**, operações de entradas e saídas, vinculadas aos CFOP’S (1916, 2916, 5915 e 6915), tendo em vista movimentações daqueles (as), objetivando a **recuperação / restauração/ reafiação** e/ou **reparo**.

Assim sendo, face a tudo que foi transcrito, informado e colocado anteriormente, a exemplo, pelas informações constantes da página anterior, o **Fisco afirma e reafirma** que, a Diligência solicitada pela Assessoria do CCMG **foi cumprida**, em sua **integralidade** e, que os argumentos apresentados pela Autuada de que a Fiscalização (“(...) **deixou de atender determinação da Diligência Fiscal de que fossem prestadas todas as informações que permitissem a efetiva caracterização dos produtos como materiais de “uso ou consumo”.**” – pág. 554), uma vez mais, são meramente protelatórios, não encontrando esteio para se sustentarem ... ” (Grifos Originais)

Como se vê, dos produtos listados no item “1.1” da diligência supracitada, apenas os itens abaixo tiveram os seus créditos glosados, seja pelo fato de comportarem recuperação, seja por terem sido adquiridos com utilização dos CFOPs 1.407, 1.556, 2.407 e 2.556, alusivos a materiais de uso e consumo.

CÓDIGO DO PRODUTO	DESCRICAÇÃO PRODUTO - OMR	OBSERVAÇÃO
401.08.0141	BARRA DE PCD D.5,8 X L=60 Z=2 H.D=10	COMPORTA RECUPERAÇÃO
401.08.0128	BARRA DE PCD D.8,5 X L=75 Z=2 H.D=12	COMPORTA RECUPERAÇÃO
401.08.0120	BARRA PCD D.5,8 L=70,53 Z=2 H.D=10	COMPORTA RECUPERAÇÃO
531.03.3610	BOBINA FILTRANTE 1000MMX100M	CFOPs USO E CONSUMO
531.03.3609	BOBINA FILTRANTE 500MMX100M	CFOPs USO E CONSUMO
531.03.3611	BOBINA FILTRANTE 710MMX100M	CFOPs USO E CONSUMO
531.01.0807	BOBINA FIO 75 100MX0,65M	CFOPs USO E CONSUMO
401.01.1027	INSERTO NNMU 200608 ZEN-HK MC5020	COMPORTA RECUPERAÇÃO

b) Dos Produtos que, segundo a Impugnante, não Comportam Recuperação:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante ressalta que há peças de corte que foram classificadas pelo Fisco como sendo materiais de uso e consumo que não comportam recuperação, o que afastaria a única justificativa da autuação para o não reconhecimento do direito ao crédito de ICMS por ela apropriado, citando, a título de exemplo, as seguintes peças (fl. 316):

DESCRIÇÃO	CÓD. PRODUTO	FUNÇÃO	LOCAL DE APLICAÇÃO	VIDA ÚTIL MÉDIA
PASTILHA PARA FRESAMENTO EM ACABAMENTO	401.01.0554	ACABAR FACES DE PEÇAS USINADAS	MÁQUINAS HELLER MCI 28 E MCH280	1 DIA
SNEX 1204P WK10	401.01.0864	FRESAR FACE DAS PEÇAS	MÁQUINAS HELLER MC16 DIVERSAS	1 DIA

Afirma que, por se tratar de itens utilizados no acabamento fino na face das autopeças, sua vida útil é de apenas 1 (um) dia e sua recuperação/reafiação não é possível.

Diante disso, através do item “1.2” da diligência de fls. 409/411, a Assessoria do CC/MG solicitou ao Fisco que se pronunciasse sobre a questão em apreço.

Diligência – Item “1.2” - (fls. 409/411)

“... 1.2. Favor se manifestar sobre a argumentação da Impugnante de que os produtos por ela listados à fl. 316 não comportam recuperação ...”

Atendendo à solicitação, o Fisco prestou os seguintes esclarecimentos:

“Uma vez mais, conforme colocações já efetuadas pelo Fisco, quando da manifestação fiscal (PTA – págs. 395 e 396) às argumentações da Autuada de que, os produtos e/ou peças por ela listados às págs. 316, aquelas não comportariam e/ou não comportam recuperação, tais (argumentos) não merecem evoluir.

Inicialmente, de acordo com a codificação OMR, a seguir descreveremos os produtos e/ou peças listadas, pela Autuada, às páginas 316:

CÓDIGO OMR	DESCRIÇÃO – OMR COMPONENTES AUTOMOTIVOS LTDA
401.01.0554	PASTILHA PARA FRESAMENTO EM ACABAMENTO
401.01.0864	SNEX 1204P WK10

Em respostas, para os produtos e/ou peças de códigos OMR **401.01.0554** (PTA – fl. 63) e **401.01.0864** (PTA – fl. 64), listadas pelo sujeito passivo às págs. 316 do PTA nº 01.000982047-24, quando da apresentação de sua impugnação, para aquelas, o Fisco, inicialmente, no período compreendido entre 01/01/2012 a 31/05/2017, visualizou e identificou operações de entradas e saídas, ao abrigo, também, dos **CFOP'S 1916, 2916, 5915 e 6915**, tendo em vista as

remessas e retornos daquelas, objetivando recuperação/ restauração e/ou reparo das mesmas.

Além da ocorrência acima, para os produtos e/ou peças de códigos OMR **401.01.0554** e **401.01.0864**, visualizadas e identificadas, ***também***, pela Fiscalização, para o mesmo período, operações de entradas (compras), registradas e escrituradas, pela Autuada, em sua EFD (Escrituração Fiscal Digital), com o **CFOP 2407**, conforme planilha “PTA Nº 01.000982047-24 – OMR COMPONENTES AUTOMOTIVOS LTDA – IE 672.019634.00-21 – PLANILHA – DILIGÊNCIA DO CCMG (CONSELHO CONTRIBUINTES MG) – PÁG. 411 – ITEM ‘1.2’”, anexada ao final.

Assim sendo, em resposta ao item ‘1.2’ da Diligência solicitada, face a tudo o que foi relatado, demonstrado e anexado nos autos, até a presente data, inclusive com de cópias de DANFES correspondentes às NFE’S de saídas (nº 000150922 e nº 000192516) e entradas (nº 000029000, nº 000113893 e nº 000036754), **restou demonstrado e comprovado:**

- que os produtos e/ou peças de códigos OMR **401.01.0554** e **401.01.0864**, (PTA – quadro pág. 316), ***comportam sim***, recuperação/ restauração e/ou reparo;
- que os produtos e/ ou peças de códigos OMR **401.01.0554** e **401.01.0864**, além de comportarem recuperação/ restauração e/ou reparo, foram, ***também***, registrados e escriturados, pela própria Autuada, em sua EFD, como materiais destinados ao **“uso ou consumo”** (CFOP 2407) ...” (Grifos Originais)

Portanto, ao contrário da afirmação da Impugnante, os produtos de códigos OMR 401.01.0554 e 401.01.0864 comportam recuperação, uma vez que o Fisco constatou entradas e saídas desses produtos com os CFOPs 1.916, 2.916, 5.915 e 6.915, que se referem a movimentações destinadas a reparos e/ou restaurações (vide fls. 63 e 64).

A Impugnante, no entanto, afirma que demonstrou que tais movimentações não se referiam a itens usados para reparo/conserto com o fim de aumentar a sua vida útil.

Cita o exemplo relativo à Nota Fiscal nº 36754, que acobertou a saída do item “Snex 1204P WK10” (Código OMR 401.01.0864), sob o CFOP 5.916, na qual constam as seguintes informações complementares:

“Reparo em garantia ref. pedido 70165. Produto Cliente. Seq. 1: 401.01.0864.”

Aduz que, “pela simples leitura do texto da Nota Fiscal acima destacado, fica claro que não se trata de saída de item usado para reparo/conserto com o fim de

aumentar a vida útil, mas apenas de devolução de peça, **que ainda se encontra na garantia**, para o **próprio fabricante** em razão de defeito de fabricação”.

Salienta que “esta situação se repete para a maior parte dos itens para os quais a Impugnante afirmou que não sofreriam recuperação, mas que a Fiscalização alegou que deram saída, durante o período autuado, com o CFOP de reparo/recuperação: se trata de devoluções de mercadorias com defeito de fabricação”.

Destaca que, em outros casos, “remete as peças de corte para os fabricantes dos seus ‘Centros de Usinagem’ (Heller ou Grob) para que estes realizem o processo de usinagem de novos tipos de autopeças que serão ‘produzidos’ e comercializados pela Impugnante”.

Explica, nesse sentido, que existe um acordo de que as primeiras peças desses novos produtos serão usinadas no parque industrial dos fabricantes, para eventuais ajustes e adequações que se mostrarem necessários durante essa fase de teste.

Exemplifica o caso em que, se for passar a produzir um novo bloco de motor para veículo de determinada montadora, encaminhará as autopeças (em seu estado bruto) para o fabricante do “Centro de Usinagem”, juntamente com as peças de corte a serem utilizadas no processo, para que a usinagem dos primeiros produtos seja realizada em seu pátio industrial.

Nesse caso, para acobertar o envio das referidas peças para o fabricante do “Centro de Usinagem” para os testes de usinagem (“try-out”) são emitidas notas fiscais, conforme comprovam os documentos acostados às fls. 570/572.

Acrescenta que os documentos fiscais por ela anexados às fls. 574/575, comprovam que também são emitidas notas fiscais para acobertar o envio das autopeças (em seu estado bruto) para os referidos testes, bem como o respectivo retorno do item para o seu estabelecimento.

Conclui, nesses termos, que a documentação supracitada não deixa dúvida de que, também com relação a este caso, não se trata de saída de item para reparo/recuperação com o fim de aumentar a sua vida útil, mas apenas remessa, juntamente com a peça a ser usinada, para que a usinagem ocorra no parque industrial dos fabricantes dos “Centros de Usinagem”.

Essas alegações, no entanto, foram devidamente refutadas pelo Fisco em sua réplica, cujos argumentos são integralmente ratificados por esta Câmara de Julgamento, *in verbis*:

“... Tais argumentos, novamente, se afiguram meramente protelatórios; o porquê, contemplaremos na sequência.

Conforme já informado, ao longo deste processo, mais precisamente, na manifestação fiscal inicial, “Como não foram visualizadas e identificadas, pelo Fisco, operações de **aquisições** daqueles produtos, classificados pela OMR COMPONENTES AUTOMOTIVOS LTDA, com as letras “**U**” ou “**R**”, ao final dos códigos, restou demonstrado que as mesmas

(letras) são empregadas, exclusivamente, na codificação, utilizada pela Autuada, para a movimentação de produtos e/ou peças, pertencentes à mesma e, na qualidade de “**usados**”, em movimentações de saídas e entradas, objetivando a recuperação, restauração, reafiação e/ou **reparo** dos mesmos.” (págs. 365 e 366).

Desta forma, ficou clarificado nos autos, inclusive com a anexação, por amostragem, de cópias de notas fiscais e documentos (págs. 134, 135, 136, 137, 152, 153, 154, 155, 494, 495, 496, 500, 501 e 502), que as operações de saídas com CFOP'S **5915** e **6915**, não se referem a operações de devoluções de produtos/ partes e/ou peças **defeituosas** e, pelos códigos inseridos, pela OMR COMPONENTES AUTOMOTIVOS LTDA, nos documentos fiscais anexados, **se tratarem sim**, de produtos na qualidade de ‘**usados**’ (401.01.0554-U e 401.01.0864-U), os quais já entraram em ação no setor produtivo da Autuada e, após, enviados a terceiros, objetivando recuperação/ restauração/ reafiação e/ou **reparos**.

A título de exemplos, para os produtos /partes e/ou peças de código OMR **401.01.0554** e **401.01.0864**, podemos citar as NFE'S de saídas n° 000150922 (pág. 494) e n° 000192516 (pág. 500), as quais acobertam as saídas (CFOP 5915) dos produtos SNEX 1204-WTT6030 PASTILHA PARA FRESAMENTO EM ACABAMENTO e SNEX 1204P WK10, respectivamente, objetivando **reparos**, em estabelecimento de terceiros e, com os códigos OMR **401.01.0554-U** e **401.01.0864-U**.

Posteriormente, por intermédio das NFE'S de entradas n° 000029000 (pág. 495) e n° 000036754 (pág. 501), os produtos/ partes e/ou peças, descritas e codificadas no parágrafo anterior, **após** os serviços de reparos executados por terceiros, retornam ao estabelecimento da Autuada, sendo **registradas** e **escrituradas**, em sua EFD (Escrituração Fiscal Digital), com o CFOP **1916** (págs. 496 e 502), contudo, para aquele de código OMR **401.01.0864-U**, conforme informações constantes do campo **observações** da NFE n° 000036754, observamos que os reparos foram realizados pela empresa MAPAL DO BRASIL FERRAMENTAS DE PRECISÃO LTDA (CNPJ 01.254.591/0001-96 – Ibité/MG), **dentro do período de garantia** dado pelo fornecedor, ou seja, sem custos para a empresa OMR COMPONENTES AUTOMOTIVOS LTDA.

No que se refere ao **protocolo nº 1023646** (AF/Sete Lagoas), esse correspondente à complementação à sua peça impugnatória, esta (complementação) apresentada após o prazo concedido para vista e Impugnação aos resultados apresentados, pelo Fisco, às Diligências solicitadas pela Assessoria do CCMG, em relação ao questionamento nº '1.2', formulado pela mesma (Assessoria – pág. 411) e, transcrito a seguir, a Autuada argumenta, ainda que de forma repetitiva, que:

“(…), em outros casos, a Impugnante remete as peças de corte para os fabricantes dos seus “Centros de Usinagem” (Heller ou Grob) para que estes realizem o processo de usinagem de novos tipos de autopeças que serão “produzidos” e comercializados pela Impugnante.” (protocolo nº 1023645 – AF/Sete Lagoas – pág. 566).

PTA Nº 01.000982047-24 – DILIGÊNCIA – CCMG – PÁG. 411

“1.2. Favor se manifestar sobre a argumentação da Impugnante de que os produtos por ela listados à fl. 316 não comportam recuperação.” (grifos nossos)

Anexa, a Impugnante, ao protocolo nº 1023646 (AF/Sete Lagoas):

1. (Doc 01) – cópia de comunicação interna, **sem assinaturas**, datada de 18/06/2012, onde o setor de PRESSET DE FERRAMENTAS da OMR, solicita ao SETOR FISCAL, a emissão de nota fiscal para envio de ferramentas do BLOCO FORD, relacionadas naquela (comunicação), para **try-out** na empresa HELLER.

Dentre as ferramentas relacionadas, cita o setor de PRESSET o número de peças a serem enviadas, o valor para emissão das notas fiscais, o número de peças, o código OMR para as peças, na condição de usadas e, por fim, a descrição das mesmas, conforme abaixo:

- “Item 11 – 24 pçs. – **401.01.0864-U** – Inseto SNEX (\$ 25,50unid.)”;

2. (Doc 02) – cópia da NFE de saída nº 0121516 – OMR COMPONENTES AUTOMOTIVOS LTDA, data de **19/06/2012**, saída **26/03/2013**, CFOP 6949, produto/descrição CF732A45 CABEÇOTE 1.6 SIGMA VCT PMAE8G609 IAP01 00000073245, código OMR **072.02.0013**, objetivando **TESTES** e, cópia da NFE de entrada nº 000043058, datada **14/12/2012** – HELLER MÁQUINAS OPERATRIZE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., CFOP 6949, produto/descrição CABEÇOTE 1.6 SIGMA VCT PMAE8G609, referente ao **retorno da NFE de nº 121.516**.

Para a peça codificada ao 'Doc. 01' (**401.01.0864-U**) e, para o termo em inglês TRY OUT, conforme consulta processada ao sítio <https://anacuder.com/qual-o-significado-de-try-out/> e, transcrita na sequência, identificamos se referir a comunicação acima de uma saída, de produto/ parte e/ou peça, na qualidade de **usada (U)**, para **TESTES**, em estabelecimento de terceiros.

“Significado de try out

Try out é um conhecido *phrasal verb*, aquela classe gramatical especial da língua inglesa **formada** por um **verbo** e **um ou dois complementos** que alteram o seu sentido original. Ele aparece com frequência tanto na linguagem falada quanto na escrita.

Seu **significado** pode ser bem traduzido como **experimentar** ou **testar**. Ele aparece geralmente **em relação** a um **objeto** ou **coisa**. Também **pode se referir** a **uma pessoa**, com o sentido de **testá-la** em uma situação específica.” (**grifos nossos**)

Retomando, em relação ao item '1.' (página anterior), na argumentação da Autuada, tais saídas, objetivando **testes**, não têm o vigor, não têm a energia, não têm a eficácia necessária para retirar dos produtos/ partes e/ou peças (**401.01.0554** e **401.01.0864**) a condição de **comportarem** restauração/ recuperação/ **reparo** e/ou **reafiação**, conforme quer se fazer acreditar a Impugnante e, conforme informações visualizadas e contidas nas cópias dos DANFE'S correspondentes às NFE'S de saída n° **000150922** e **000192516** (págs. 494 e 500).

Em relação ao item '2.', pelo que se pode extrair das NFE'S **000121516** e **000043058**, respectivamente, a saída e retorno do produto de código OMR **072.02.0013**, se deram com o CFOP **6949**, tendo em vista, **também**, **testes** solicitados e, realizados, em estabelecimentos de terceiros.

Feitas as colocações e observações anteriores, estas correspondentes aos itens '1.' e '2.', o questionamento '**1.2**', formulado pela Assessoria do CCMG, em seu pedido de Diligência (pág. 411), aquele se refere à argumentação apresentada pela Autuada, em sua peça Impugnatória inicial (págs. 285 a 353), de que os produtos/ partes e ou peças de código OMR **401.01.0554** e **401.01.0864**, não comportariam e/ou não comportam recuperação (pág. 316).

No que diz respeito a tais argumentos, retornando ao protocolo n° 1023646 (págs. 565, 566 e 567) e, em **estrita observância** e **cumprimento**, pelo Fisco, ao questionamento '**1.2**', permaneceu ratificado;

permaneceu demonstrado e, permaneceu comprovado, ao longo deste item '6' e, de todos os documentos que instruem este processo, que os produtos/ partes e/ou peças de códigos OMR 401.01.0554 e 401.01.0864, **comportavam** e **comportam sim**, recuperação/ restauração/ reparo e/ou reafiação, sendo que tal assertiva, por parte do Fisco, encontra-se sustentada, encontra-se fundamentada nos (as):

- **CÓDIGOS OMR** 401.01.0554-**U** e 401.01.0864-**U**, utilizados pela mesma, para a movimentação de seus produtos/ partes e/ou peças, na qualidade de **usados** (fls. 63, 64 e págs. 129, 130, 135, 147, 148, 149, 153, 492, 493, 494, 495, 496, 500, 501 e 502);

- **DESCRIÇÕES OMR**, para os produtos/ partes e/ou peças codificadas acima (fls. 63, 64 e págs. 129, 130, 135, 147, 148, 149, 153, 492, 493, 494, 495, 496, 500, 501 e 502);

CFOP'S 1916, 2916, 5915 e 6915, utilizados pela Autuada, para as operações de saídas e entradas de produtos/ partes e/ou peças, objetivando restauração/ recuperação/ reafiação e/ou **reparo** (fls. 63, 64 e págs. 129, 130, 134, 135, 136, 137, 147, 148, 149, 152, 153, 154, 155, 492, 493, 494, 495, 496, 500, 501 e 502);

INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES inseridas aos campos "**Dados Adicionais**" das notas fiscais eletrônicas de saídas, emitidas pela Impugnante (págs. 135, 153, 494, 500, 501 e 502);

- **REGISTROS e INFORMAÇÕES** constantes da **EFD** – Escrituração Fiscal Digital, pertencente à Autuada (fls. 63, 64 e págs. 129, 130, 134, 135, 136, 137, 147, 148, 149, 152, 153, 154, 155, 492, 493, 494, 495, 496, 500, 501 e 502).

Por fim, uma vez mais, fica evidenciado o caráter meramente protelatório adotado pela Impugnante, em seus argumentos, sendo que estes, também, não encontram qualquer respaldo para evoluir ..." (Grifos Originais)

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

c) Produtos Adquiridos com Utilização de CFOPs Vinculados a Materiais de Uso e Consumo:

O Fisco glosou os créditos de ICMS relativos a produtos com os mesmos códigos e/ou descrições, adquiridos ora com CFOPs indicativos de produtos intermediários (CFOPs 1.101, 1.401, 2.101 e 2.401), ora com CFOPs vinculados a aquisições de materiais de uso e consumo (CFOPs 1.407, 1.556, 2.407 e 2.556).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para uma parte desses mesmo produtos, o Fisco identificou, ainda, saídas objetivando a recuperação, restauração e/ou reparo, mediante utilização dos CFOPs 5.915 e 6.915, e entradas em retorno com CFOPs 1.916 e 2.916.

Por se tratar de produtos usados, ou seja, já utilizados na linha de produção, a Autuada empregava os códigos das entradas em aquisições, porém, ao final, acrescentando a letra “U”, para diferenciação, conforme exemplos abaixo:

2101	531.03.3610	2015	BOBINA FILTRANTE 1000MMX100M
2101	531.03.3610	2016	BOBINA FILTRANTE 1000MMX100M
2556	531.03.3610	2016	BOBINA FILTRANTE 1000MMX100M
2407	531.03.3610	2017	BOBINA FILTRANTE 1000MMX100M

2101	401.01.0565	2012	HEN 100510 TAS10 PASTILHA DE FRESAMENTO (CERAMICA)
2916	401.01.0565-U	2012	HEN 100510 TAS10 PASTILHA DE FRESAMENTO (CERAMICA)
6915	401.01.0565-U	2012	HEN 100510 TAS10 PASTILHA DE FRESAMENTO (CERAMICA)
2101	401.01.0565	2015	HEN 100510 TAS10 PASTILHA DE FRESAMENTO (CERAMICA)
2916	401.01.0565-U	2015	HEN 100510 TAS10 PASTILHA DE FRESAMENTO (CERAMICA)
6915	401.01.0565-U	2015	HEN 100510 TAS10 PASTILHA DE FRESAMENTO (CERAMICA)
2101	401.01.0565	2016	HEN 100510 TAS10 PASTILHA DE FRESAMENTO (CERAMICA)

Visando obter uma listagem separada desses produtos, a Assessoria do CCMG solicitou, através do item “2” da diligência de fls. 409/411, a elaboração de uma planilha distinta, listando todos os produtos que tiveram os seus créditos glosados pelo motivo de terem ocorrido outras aquisições dos mesmos bens com utilização de Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOPs) vinculados a materiais de uso e consumo (CFOPs 1.407, 1.556, 2.407 e 2.556).

Diligência (fls. 409/411)

“...Favor elaborar planilha distinta listando todos os produtos que tiveram os seus créditos glosados pelo motivo de terem ocorrido **outras aquisições dos mesmos bens** com utilização de Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOPs) vinculados a materiais de uso e consumo (CFOPs 1.407, 1.556, 2.407, 2.556, etc.) ...”

A planilha em questão foi devidamente elaborada pelo Fisco, estando acostada às fls. 504/510.

Contestando o feito fiscal, a Impugnante aduz, inicialmente, que, “no entendimento da Fiscalização, os itens cujos créditos foram glosados teriam dado saída do estabelecimento autuado para estabelecimentos de terceiros objetivando a sua ‘RECUPERAÇÃO’ ou ‘REPARO’, de acordo com o CFOP que constou dos documentos fiscais, o que afastaria a possibilidade de serem considerados produtos intermediários”, sendo este o **único** fundamento utilizado para justificar o estorno dos créditos.

Destaca que, “em sede de manifestação fiscal, a Fiscalização consignou que a glosa dos créditos, no presente caso, não se fundamenta, única e exclusivamente, no fato de que os itens autuados deram saída do estabelecimento da Impugnante para estabelecimentos de terceiros objetivando a sua ‘RECUPERAÇÃO’ ou ‘REPARO’ (conforme CFOP que constou nos documentos fiscais)”.

Alega que, “alterando nitidamente o critério jurídico adotado quando da lavratura do Auto de Infração, a Fiscalização afirma que, durante o procedimento fiscal, para parte dos itens autuados, identificou movimentações de entradas e saídas, que foram escrituradas pela Impugnante em CFOPs relativos a compra de material para ‘uso ou consumo’. Segundo a Fiscalização, em relação a algumas mercadorias, ora a Impugnante as escriturava com o CFOP de produtos intermediários, ora como materiais de uso e consumo, dentro de um mesmo exercício”.

Salienta, porém, que “só teve conhecimento desse fundamento para o lançamento do crédito tributário ao tomar ciência da manifestação fiscal, visto que esse argumento em relação aos CFOPs de ‘uso ou consumo’ fiscalizados não consta do ‘Relatório’ que acompanhou a autuação”.

No entanto, **os argumentos da Impugnante não se coadunam com a realidade dos fatos.**

Com efeito, como bem salienta o Fisco, no relatório do Auto de Infração a acusação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo foi subdividida em dois itens, *in verbis*:

Relatório do AI (fls. 24/25)

“Constatou-se, durante procedimento fiscal de auditoria, mediante a análise das informações contidas nos arquivos digitais da EFD (Escrituração Fiscal Digital) e, mediante a análise de livros e documentos fiscais, que entre 01/01/2016 a 31/12/2016, o contribuinte OMR COMPONENTES AUTOMOTIVOS LTDA, já qualificado acima, incorreu nas seguintes irregularidades:

1) APROPRIOU INDEVIDAMENTE CREDITOS DE ICMS, da importância total de R\$ 98.192,72 (planilha "OMR COMPONENTES AUTOMOTIVOS LTDA - 2016 - ANALISE DE APROVEITAMENTO DE CREDITO - USO E CONSUMO" - coluna "M"), apropriação esta proveniente das aquisições de produtos destinados ao USO ou CONSUMO da empresa, tendo em vista:

1.1) os registros e informações contidas nos arquivos digitais da Escrituração Fiscal - EFD (01/2012 a 05/2017), contidas nos LRE'S - Livros Registro de Entrada e, nas DAPI'S - Declarações de Apuração e Informação do ICMS, todos gerados pelo contribuinte e transmitidos, pelo mesmo, via internet;

1.2) os CFOP'S - Códigos Fiscais de Operações e Prestações, utilizados pela autuada (planilha "OMR COMPONENTES AUTOMOTIVOS LTDA - DISTRIBUICAO DE FREQUÊNCIA POR "CFOP" E "PRODUTOS (Itens)"), nos arquivos digitais da EFD e nos LRE'S, para registros das notas fiscais de aquisição (compras) e, para os registros das notas fiscais de entradas, em retorno, dos produtos os quais

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tiveram suas saídas, para estabelecimentos de terceiros, objetivando a RECUPERAÇÃO e/ou REPARO;

[...]

OBSERVAÇÕES:

Integram este Auto de Infração (AI) de nº 01.000982047-24:

[...]

* cópia do Relatório de Autuação Fiscal correspondente a este AI de nº 01.000982047-24;

* os Anexos I a VIII, este que se encontram especificados ao item "17" do Relatório Fiscal supracitado. (Grifou-se)

Pela simples leitura do item "1.1" do relatório do Auto de Infração, mais precisamente da alusão aos registros e informações contidas nos arquivos digitais da Escrituração Fiscal – EFD e nos livros Registro de Entradas, é possível extrair que nestas informações incluem-se os CFOPs utilizados pela Impugnante para os registros e escrituração das operações de entradas e saídas de mercadorias em seu estabelecimento.

Em sequência, também pela simples leitura do campo "observações" (transcrição acima), contidas no mesmo relatório, é possível verificar os Anexos que compõem o Auto de Infração.

Especificamente, nos Anexos IV (fls. 62/81) e VII (fls. 124/279), o Fisco relacionou e descreveu todos os CFOPs utilizados pela Impugnante para promover os registros e a escrituração de suas notas fiscais de entradas e saídas, as quais envolvem os produtos cujos créditos foram glosados na presente autuação.

A título de exemplo, à fl. 62 (Anexo IV) constam as seguintes informações, dentre outras, *verbis*:

“OMR COMP. AUTOMOTIVOS LTDA - DISTRIBUIÇÃO DE FREQUÊNCIA POR ‘CFOP’ E ‘PRODUTOS (Itens)’

2012 / 2013 / 2014 / 2015 / 2016 / ATÉ 05-2017

NA PLANILHA A SEGUIR, ENTRADAS E SAÍDAS REGISTRADAS NOS ARQUIVOS ELETRÔNICOS SPEDFD – ‘OMR LTDA’ - POR:

- CFOP

- CÓDIGO DO PRODUTO - OMR

- ANO - ENTRADAS E SAÍDAS - OMR

- DESCRIÇÃO DO PRODUTO - OMR

NA PLANILHA A SEGUIR, DESCRIÇÃO DOS CFOP'S UTILIZADOS NOS REGISTROS DAS ENTRADAS E SAÍDAS POR PRODUTOS

1.101 - Compra para industrialização ou produção rural

1.401 - Compra para industrialização ou produção rural em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária

1.407 - Compra de mercadoria para **USO OU CONSUMO** cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária

1.556 - Compra de material para **USO OU CONSUMO**

1.916 - Retorno de mercadoria ou bem remetido para CONserto OU REPARO

2.101 - Compra para industrialização ou produção rural

2.401 - Compra para industrialização ou produção rural em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária

2.407 - Compra de mercadoria para **USO OU CONSUMO** cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária

2.556 - Compra de material para **USO OU CONSUMO**

2.916 - Retorno de mercadoria ou bem remetido para CONserto OU REPARO

5.915 - Remessa de mercadoria ou bem para CONserto OU REPARO

6.915 - Remessa de mercadoria ou bem para CONserto OU REPARO” (Grifou-se)

Na sequência, no mesmo Anexo IV, constam os CFOPs utilizados para cada entrada e/ou saída dos produtos do estabelecimento da Impugnante, com a indicação do código do produto, o exercício em que ocorreu a entrada ou a saída e a descrição de cada produto, sendo possível identificar, com clareza, as aquisições com CFOPs vinculados a materiais de uso e consumo.

Assim, resta comprovado que todas as informações e documentos que instruem o Auto de Infração **estavam** à disposição da Impugnante desde a sua intimação do Auto de Infração originalmente formalizado, **não fazendo sentido**, pois, **a afirmação da Autuada quanto a uma hipotética alteração do critério jurídico**, com relação à acusação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo, fundamentada no fato da ocorrência de aquisições de CFOPs vinculados a esse tipo de material.

Noutro enfoque, a Autuada afirma que, “ao contrário do que entendeu a Fiscalização, o simples fato de a Impugnante ter se equivocado ao utilizar CFOPs relacionados à aquisição de materiais de ‘uso ou consumo’, quando, na verdade, tratavam-se de ‘produtos intermediários’, **não implica reconhecimento tácito de que esses bens não dariam direito ao crédito de ICMS**”.

Salienta que “é empresa de grande porte que adquire, **em grande volume e habitualidade**, itens indispensáveis à consecução de sua atividade empresarial. Sendo assim, é claro que eventuais equívocos podem ocorrer, seja na parametrização dos sistemas de escrituração da empresa, seja na descrição contida nas notas fiscais das mercadorias adquiridas, visto que nem sempre é viável, para a Impugnante, a revisão de toda a sua apuração de forma a corrigir possíveis erros”.

O Fisco por sua vez, defende a glosa dos créditos por ele promovida, baseando-se na decisão consubstanciada no Acórdão nº 22.430/17/3ª, oportunidade em que transcreve os seguintes excertos da referida decisão:

ACÓRDÃO Nº 22.430/17/3ª

EMENTA:

“CRÉDITO TRIBUTÁRIO – APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAL DE USO E CONSUMO. CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A MATERIAIS DE USO E CONSUMO. VEDAÇÃO AO CRÉDITO PREVISTA NO ART. 70, INCISO III DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXVI DA LEI 6763/75, ESTA MAJORADA EM 100% (CEM POR CENTO), EM FUNÇÃO DE REINCIDÊNCIA, NOS TERMOS PREVISTOS NO ART. 53, § 6º E 7º DO MESMO DIPLOMA LEGAL.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO PELO VOTO DE QUALIDADE.”

DECISÃO:

“... RESSALTE-SE QUE A PRÓPRIA IMPUGNANTE CHEGOU A RECONHECER A CARACTERIZAÇÃO DOS BENS EM ANÁLISE COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO, POIS, À ÉPOCA DAS AQUISIÇÕES OCORRIDAS NO PERÍODO JUNHO DE 2009 A OUTUBRO DE 2014, OS DOCUMENTOS FISCAIS FORAM ESCRITURADOS SEM O APROVEITAMENTO DOS RESPECTIVOS CRÉDITOS, COM A INDICAÇÃO DOS SEGUINTE CÓDIGOS FISCAIS DE OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES (CFOP’S), DENTRE OUTROS:

- **1407** E **2407**: COMPRA DE MERCADORIA PARA USO OU CONSUMO CUJA MERCADORIA ESTÁ SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA;

- **1556**, **2556** E 3556: COMPRA DE MERCADORIA PARA USO OU CONSUMO.” (GRIFOU-SE)

No entanto, quanto a essa questão, **há que se dar razão à Impugnante**, pois a decisão em questão **não se baseou exclusivamente** na questão dos CFOPs utilizados pelo Sujeito Passivo para caracterizar os produtos por ela analisados como materiais de uso e consumo.

Como bem salienta a Impugnante, no referido acórdão, a partir das informações fornecidas pelo contribuinte e pela Fiscalização, **foram analisadas a função e utilização dos itens autuados no processo produtivo**, a fim de se verificar a legitimidade das glosas perpetradas pela Fiscalização com base na IN nº 01/86.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tal afirmação pode ser verificada mediante simples leitura dos seguintes trechos da decisão em apreço:

ACÓRDÃO Nº 22.430/17/3ª

“... VERSA A PRESENTE AUTUAÇÃO SOBRE RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS, NOS MESES DE MAIO A SETEMBRO E NOVEMBRO 2014, EM FUNÇÃO DE APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO E INDEVIDO DE CRÉDITOS DO IMPOSTO, RELATIVOS A AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS CARACTERIZADAS MATERIAIS DE USO E CONSUMO.

[...]

CONFORME DEMONSTRADO NAS PLANILHAS INSERIDAS NAS MÍDIAS ELETRÔNICAS ACOSTADAS ÀS FLS. 25 E 142, OS CRÉDITOS INDEVIDAMENTE APROPRIADOS REFEREM-SE A AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DIVERSAS, IDENTIFICADAS PELO FISCO COM A RUBRICA “PARTE/PEÇA/COMPONENTE DE MANUTENÇÃO”.

OS CRÉDITOS RELATIVOS A ESSES BENS FORAM LANÇADOS EXTEMPORANEAMENTE NA ESCRITA FISCAL DA IMPUGNANTE, NOS MESES NOS MESES DE MAIO A SETEMBRO E NOVEMBRO 2014, MÉDIADE LANÇAMENTOS NOS REGISTROS C170 DE SUA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL (EFD), COM UTILIZAÇÃO DA DESCRIÇÃO GENÉRICA “CRÉD. MATERIAIS INTERM.”.

PORÉM, COMO JÁ AFIRMADO, AS MERCADORIAS EM QUESTÃO (“PARTE/PEÇA/COMPONENTE DE MANUTENÇÃO”) FORAM CLASSIFICADAS PELO FISCO COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO, MOTIVO PELO QUAL FORAM GLOSADOS OS RESPECTIVOS CRÉDITOS.

[...]

NO ENTANTO, AO CONTRÁRIO DAS ALEGAÇÕES DA IMPUGNANTE, OS CRÉDITOS POR ELA APROPRIADOS NÃO ENCONTRAM RESPALDO NA LEGISLAÇÃO VIGENTE, UMA VEZ QUE EFETIVAMENTE RELACIONADOS A MATERIAIS DE USO E CONSUMO, CUJOS CRÉDITOS SÃO VEDADOS PELO ART. 70, INCISO III DO RICMS/02.

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 EM AQUISIÇÕES DAS MERCADORIAS OBJETO DA PRESENTE AUTUAÇÃO.

[...]

NÃO É ESSE, ENTRETANTO, O CASO DOS AUTOS, POIS, DA ANÁLISE DOS DADOS CONTIDOS NAS MÍDIAS ELETRÔNICAS ACOSTADAS ÀS FLS. 25 E 142, VERIFICA-SE QUE AS DIVERSAS PARTES E PEÇAS OBJETO DA PRESENTE AUTUAÇÃO, LISTADAS NA RUBRICA “PARTE/PEÇA/COMPONENTE DE MANUTENÇÃO”,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

UTILIZADA PELO FISCO COMO FATO MOTIVADOR DA GLOSA DOS RESPECTIVOS CRÉDITOS, SÃO MATERIAIS DE REPOSIÇÃO/MANUTENÇÃO PERIÓDICA, MOTIVO PELO QUAL SÃO CONSIDERADAS MATERIAIS DE USO E CONSUMO, ENQUADRADAS NO INCISO IV DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/86, A SABER:

[...]

TAMBÉM NÃO SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, MERCADORIAS DIVERSAS, TAIS COMO ANTI-CORROSIVOS, ARAMES DE SOLDA, BARBANTES, “REFEIÇÃO”, TINTAS, ETC, UMA VEZ QUE ESTAS NÃO SE CONSOMEM IMEDIATA E INTEGRALMENTE NO CURSO DA INDUSTRIALIZAÇÃO, NOS TERMOS DEFINIDOS NA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/86.

[...]

RESSALTE-SE QUE A PRÓPRIA IMPUGNANTE CHEGOU A RECONHECER A CARACTERIZAÇÃO DOS BENS EM ANÁLISE COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO, POIS, À ÉPOCA DAS AQUISIÇÕES, OCORRIDAS NO PERÍODO JUNHO DE 2009 A OUTUBRO DE 2014, OS DOCUMENTOS FISCAIS FORAM ESCRITURADOS SEM O APROVEITAMENTO DOS RESPECTIVOS CRÉDITOS, COM A INDICAÇÃO DOS SEGUINTE CÓDIGOS FISCAIS DE OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES (CFOPs), DENTRE OUTROS:

- 1407 E 2407: COMPRA DE MERCADORIA PARA USO OU CONSUMO CUJA MERCADORIA ESTÁ SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA;
- 1556, 2556 E 3556: COMPRA DE MATERIAL PARA USO OU CONSUMO.

A IMPUGNANTE, EM SUAS INFORMAÇÕES PRESTADAS AO FISCO, APONTOU O MODO COMO OCORRE O DESGASTE DE CADA UM DOS PRODUTOS OBJETO DA AUTUAÇÃO, INDICANDO AS SEGUINTE FORMAS, DENTRE OUTRAS:

CONSUMIDOS PELA EXPOSIÇÃO AO AMBIENTE AGRESSIVO E ELEVADAS TEMPERATURAS

DESGASTE, DANO OU PERDA DE SUAS PROPRIEDADES EM DECORRÊNCIA DA AÇÃO DA EXPOSIÇÃO AO AMBIENTE AGRESSIVO, ELEVADAS TEMPERATURAS, PRESENÇA DE PARTICULADOS

SOFREM ACELERADO DESGASTE PELA EXPOSIÇÃO AO AMBIENTE AGRESSIVO E ELEVADAS TEMPERATURAS

SOFREM ACELERADO DESGASTE PELA EXPOSIÇÃO AO AMBIENTE AGRESSIVO E ELEVADAS TEMPERATURAS

DESGASTE POR EXPOSIÇÃO AO AMBIENTE AGRESSIVO, ALTAS TEMPERATURAS, PRESENÇA DE PARTICULADOS

SOFREM ACELERADO DESGASTE PELA EXPOSIÇÃO AO AMBIENTE AGRESSIVO, ELEVADAS TEMPERATURAS, PRESENÇA DE POEIRAS, PARTICULADOS, NECESSITANDO DE SUBSTITUIÇÕES COM FREQUENCIA

VERIFICA-SE QUE A FORMA DE DESGASTE DOS PRODUTOS OCORRE NÃO EM FUNÇÃO DE UMA AÇÃO DIRETA SOBRE O PRODUTO EM ELABORAÇÃO, EM CONTATO FÍSICO COM ESTE, E SIM EM DECORRÊNCIA DE FATORES GENÉRICOS E ABRANGENTES QUE DETERMINAM A VIDA ÚTIL DE TODO E QUALQUER PRODUTO, GERANDO, POR CONSEQUÊNCIA, A NECESSIDADE DA SUBSTITUIÇÃO PERIÓDICA DESSES PRODUTOS,

CONSIDERADOS, COMO JÁ AFIRMADO, COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO (OU BENS ALHEIOS, CONFORME O CASO), POR NÃO SE ENQUADRAREM NO CONCEITO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS.

[...]

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, INCISO III DO RICMS/02:

[...]

DOS QUESTIONAMENTOS RELATIVOS A PRODUTOS ESPECÍFICOS (FLS. 36/46 E 176/183)

OS ARGUMENTOS ESPECÍFICOS DA IMPUGNANTE, RELATIVOS AOS PRODUTOS CORRENTES ROLO, CHAPAS AÇO SAE 1020, CHAPAS DE DEGASTÉ E LINGOTEEIRA DE COBRE FORAM MUITO BEM RELATADOS E REFUTADOS PELO FISCO.

EM APERTADA SÍNTESE, OS PRODUTOS QUESTIONADOS FORAM CLASSIFICADOS COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO, POR NÃO SE ENQUADRAREM NO CONCEITO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, NOS TERMOS PREVISTOS NA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/86, EM FUNÇÃO DOS SEGUINTE FATOS:

A) CORRENTES ROLO

AS “CORRENTES ROLO” SEQUER TÊM CONTATO FÍSICO COM O PRODUTO EM ELABORAÇÃO, NÃO EXERCENDO, DESSA FORMA, AÇÃO PARTICULARIZADA, ESSENCIAL E ESPECÍFICA DENTRO DA LINHA DE PRODUÇÃO, SENDO CLASSIFICADAS COMO PARTES/PEÇAS DE REPOSIÇÃO/MANUTENÇÃO PERIÓDICA, ENQUADRADAS NO INCISO IV DA IN Nº 01/86 (MATERIAIS DE USO E CONSUMO), QUE ESTABELECE: ...” (GRIFOU-SE)

Como se vê, a questão da utilização dos CFOPs 1407, 2407, 1556, 2556 e 3.556 foi utilizada apenas como um elemento adicional de convicção, pois a decisão relativa ao acórdão supracitado ancorou-se fundamentalmente em informações relativas à função e ao local de aplicação dos produtos autuados, para fins de sua caracterização como materiais de uso e consumo.

Conclui-se, assim, que o simples fato de determinado produto ter sido escriturado com utilização de CFOP alusivo a material de uso e consumo **não** é motivo suficiente para caracterizá-lo como tal, assim como a escrituração de determinado bem como produto intermediário **não** implica que esse bem atenda as condições e definições contidas na Instrução Normativa SLT nº 01/86 para a sua caracterização como produto intermediário.

Assim sendo, **devem ser excluídas as exigências relativas ao item “1.1” do Auto de Infração, exceto em relação aos produtos** que, concomitantemente, comportem recuperação (utilização, também, dos CFOPs 1.916, 2.916, 5.915 e 6.915).

2.2. Irregularidade nº 2 - ICMS - Diferença de Alíquota:

A irregularidade refere-se à falta de recolhimento da diferença de alíquota relativa às aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo.

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

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

[...]

§ 1º - O imposto incide sobre:

[...]

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

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

[...]

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

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

[...]

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

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

2.3. Das Arguições quanto às Penalidades Aplicadas:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

[...]

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

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

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

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

Efeitos de 1º/11/2003 a 30/06/2017

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

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

[...]

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

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

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A multa de revalidação tem

a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de atos ilícitos e inadimplemento e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada. A lei, ao prever como base de cálculo da multa de revalidação o valor do tributo devido, permite a sua atualização, para não haver depreciação do valor real da mesma.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 –
COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S):
FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS –
APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA:
EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON
ANDRADE.

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

2.4. Das Questões de Cunho Constitucional:

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

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

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, pelo voto de qualidade, em rejeitar a proposta de perícia feita pelo Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor) para que houvesse a análise dos bens relacionados no item 1.1, considerando o disposto na IN nº 01/86. Vencidos o proponente e a Conselheira Ivana Maria de Almeida, que julgavam necessário o procedimento. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para que sejam excluídas as exigências relativas ao item “1.1” do Auto de Infração, exceto em relação aos produtos que comportem recuperação (utilização dos CFOPs 1.916, 2.916, 5.915 e 6.915), nos termos do Parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Júlia Goulart Swerts e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor), Ivana Maria de Almeida e André Barros de Moura.

Sala das Sessões, 17 de dezembro de 2019.

Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente / Relator