

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.370/19/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001174081-72  
Impugnação: 40.010147539-28 (Coob.)  
Impugnante: Vallourec Soluções Tubulares do Brasil S.A. (Coob.)  
IE: 001053240.00-70  
Autuado: Vallourec Tubos do Brasil Ltda.  
IE: 062000051.00-83  
Proc. S. Passivo: Maria das Graças Lage de Oliveira/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI do citado diploma legal. Infringência aos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02. Infração plenamente caracterizada.

**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 e art. 42, § 1º do RICMS/02. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Infração plenamente caracterizada.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre falta de recolhimento do ICMS, no período de janeiro 2014 a setembro de 2016, em decorrência de:

1) apropriação indevida de créditos de ICMS referente à aquisição de materiais de uso e consumo do estabelecimento, constatada a partir de informações prestadas pelo Contribuinte em cumprimento à Intimação nº 01/2018, conforme detalhamento da planilha do Anexo 2; exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI do citado diploma legal;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2) apropriação indevida de créditos de ICMS referente à aquisição de mercadorias para uso ou consumo do estabelecimento, constatada por intermédio de análise pela Fiscalização da escrituração fiscal do Contribuinte e visita técnica realizada, em 07/08/18, ao estabelecimento da Autuada, conforme demonstrado no Anexo 3; exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI do citado diploma legal;

3) 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 e art. 42, § 1º do RICMS/02, conforme demonstrado nos Anexos 2 e 3; exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75;

A Fiscalização apresenta relatório fiscal analítico às fls. 25/28.

O crédito tributário consolidado encontra-se demonstrado no Anexo 1 às fls. 30/32.

Já no Anexo 4, a Fiscalização junta aos autos “cds”, às fls. 34, com planilhas dos Anexos 1, 2, e 3 do Auto de Infração, além do livro Registro de Entradas (LRE), de Declarações de Apuração e Informação do ICMS (DAPIs) e do Registro E111 do SPED.

Também é juntado, no Anexo 5, às fls. 35/38, intimação da Fiscalização e resposta da Autuada, com juntada, pelo Sujeito Passivo, do “cd” de fls. 39, com as informações solicitadas.

Inconformada, a Vallourec Soluções Tubulares do Brasil S.A., sucessora de Vallourec Tubos do Brasil Ltda, apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 43/59 dos autos.

Solicita a realização de prova pericial, apresentando os quesitos às fls. 58 dos autos e requer, ao final, a procedência da impugnação.

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 110/125, refuta as alegações da Defesa.

Requer, a procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 128/151, opina, em preliminar, pelo indeferimento do pedido de produção de prova pericial e, no mérito pela procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

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

## **Da Preliminar**

### **Do Pedido de Prova Pericial**

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto formula os quesitos de fls. 58 dos autos.

Segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

No caso em tela, a Impugnante apresenta quatro quesitos:

- 1) qual a metodologia utilizada para a identificação da mercadoria e descrição do processo produtivo;
- 2) informe se os produtos, objeto do estorno de créditos, foram consumidos diretamente no processo industrial, considerando a vida útil, local de utilização e função;
- 3) informe se os produtos são essenciais à produção industrial como elemento indispensável e que atende aos requisitos legais que os definem como produtos intermediários;
- 4) informe se os créditos foram devidamente informados ao Fisco e devidamente escriturados.

Observa-se que os quesitos propostos já se encontram respondidos no conjunto de informações trazido pelas partes e que compõem os autos.

A metodologia utilizada para identificação da mercadoria, como produto intermediário ou material de uso e consumo, encontra-se definida na própria legislação de regência da matéria, encontrando-se, toda ela, relacionada no Auto de Infração, não ficando (a metodologia) ao alvedrio da Autoridade Fiscal.

O local de utilização e função dos produtos no processo produtivo encontram-se informados nos Anexos 2 e 3 do “cd” de fls. 34.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A informação é do próprio Sujeito Passivo (Anexo 2) ou decorrente de visita *in loco* realizada pela Autoridade Fiscal (Anexo 3).

O caráter de essencialidade de um produto não é critério para seu enquadramento como produto intermediário.

A informação quanto aos créditos de ICMS apropriados indevidamente (quesito 4) é a base do lançamento, estando dentre o *rol* de obrigações de qualquer contribuinte.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.<sup>a</sup> APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre falta de recolhimento do ICMS, no período de janeiro de 2014 a setembro de 2016, em decorrência de:

1) apropriação indevida de créditos de ICMS referente à aquisição de materiais de uso e consumo do estabelecimento, constatada a partir de informações

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

prestadas pelo Contribuinte em cumprimento à Intimação nº 01/2018, conforme detalhamento da planilha do Anexo 2; exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI do citado diploma legal;

2) apropriação indevida de créditos de ICMS referente à aquisição de mercadorias para uso ou consumo do estabelecimento, constatada por intermédio de análise pela Fiscalização da escrituração fiscal do Contribuinte e visita técnica realizada em 07/08/18 ao estabelecimento da Autuada, conforme demonstrado no Anexo 3; exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI do citado diploma legal;

3) 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 e art. 42, § 1º do RICMS/02, conforme demonstrado nos Anexos 2 e 3; exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75;

A Vallourec Soluções Tubulares do Brasil S.A., sucessora de Vallourec Tubos do Brasil Ltda, afirma que tem como objeto social a produção e a transformação de ferro, aço e outros produtos metalúrgicos.

Sustenta que os créditos do ICMS relacionados às aquisições de mercadorias destinadas ao processo industrial, considerados por ela como produtos intermediários, estão em total sintonia com a Constituição da República, a Lei Complementar nº 87/96, o CTN e a legislação estadual, em especial a Instrução Normativa nº 01/86.

Alega que os produtos que tiveram os créditos de ICMS estornados no lançamento são, na realidade, produtos intermediários, razão pela qual geram direito ao aproveitamento dos respectivos créditos de ICMS.

Fundamenta seus argumentos na Constituição da República, na Lei Complementar nº 87/96, no RICMS/02 e na Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Aduz que o ICMS é um tributo não-cumulativo, que permite a apropriação de créditos de forma ampla, sendo a única restrição constitucional relacionada às saídas com isenção ou não incidência.

Assevera que a Constituição atribui à lei complementar a disciplina do regime de compensação do imposto em caráter nacional, não cabendo aos Estados e ao Distrito Federal extrapolar os limites estipulados pela norma.

Transcreve os arts. 19 e 20 da Lei complementar nº 87/96. Afirma que em sintonia com a Constituição, a Lei Complementar não estabelece limite algum ao creditamento relacionado a produtos intermediários empregados no processo industrial.

Reproduz o art. 28 da Lei nº 6.763/75 e o inciso V do 66 do RICMS/02, concluindo que se atendidas as condições previstas nesses dois artigos, não haveria

limites para a apropriação de créditos do ICMS relativos às aquisições de produtos intermediários.

Afirma que para dirimir questionamentos e interpretações diversas acerca do conceito de produto intermediário, a SEF/MG editou a Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Transcreve seus incisos I e II e afirma que os créditos de ICMS relativos à aquisição de todos os produtos relacionados nos Anexos 2 e 3 do Auto de Infração atendem aos requisitos ali disciplinados.

Assegura que todos os produtos, cujos créditos foram estornados, são consumidos no processo industrial em prazo inferior a um ano e que entram em contato direto com o produto que se industrializa, de onde conclui que foram obedecidos os preceitos legais vigentes à época dos fatos ensejadores da apropriação dos créditos de ICMS.

Faz uma abordagem específica em relação a dois itens cujos créditos foram estornados: guia alisadora e mandril.

Afirma que a guia alisadora tem a função de guiar e definir a espessura da parede e acabamento externo dos tubos; aduz que é o processo de conformação mecânica pois altera as dimensões do tubo dando forma e deformando o produto.

Já em relação ao mandril, sustenta que tem a finalidade de garantir a especificação de diâmetro interno do tubo forjado.

Alega, ainda, a Impugnante, que descaracterizar produtos intermediários no intuito de aumentar a arrecadação é procedimento temerário que infringe a Constituição da República e a Lei Complementar nº 87/96.

Assevera que a jurisprudência é farta quanto ao aproveitamento de créditos de ICMS quando a mercadoria é consumida diretamente no processo produtivo.

Antes da análise do lançamento, cumpre reiterar o significado dos códigos de ocorrência utilizados pela Fiscalização no auto de infração, que se encontram informados às fls. 19 dos autos:

- código de ocorrência nº 1004009: aproveitamento indevido de créditos do ICMS referente à aquisição de materiais de uso e consumo do estabelecimento;

- código de ocorrência nº 1001002: falta de pagamento do imposto referente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual nas aquisições de mercadorias em operações interestaduais.

Registra-se, de início, que o estabelecimento industrial, objeto do lançamento, tem como atividade a produção de tubos de aço sem costura (CNAE-f nº 2423-7/01).

Salienta-se que, em sede de Impugnação, a Impugnante afirma que tem como objeto social a produção e a transformação de ferro, aço e outros produtos metalúrgicos.

**Dos materiais de uso e consumo do estabelecimento**

Importante trazer os esclarecimentos da Fiscalização acerca dos procedimentos iniciais do processo de fiscalização e lançamento:

Preliminarmente cabe destacar que o contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos ao Fisco, sobre a utilização de diversos itens em seu processo produtivo, em 07/03/2018, vide Intimação 01/2018, fls. 36. Foi concedido o prazo de cinquenta dias, findo o qual, em 26/04/2018, a autuada apresentou sua resposta, fls. 37, 38 e CD de fls. 39.

A resposta do contribuinte foi parcial. Para muitos dos materiais constantes da planilha anexa à intimação, não foram apresentados esclarecimentos sobre sua utilização. Em outros casos a informação prestada não guarda conexão com a natureza do bem, razão pela qual inserimos a expressão “não se aplica” nos campos destinados à análise do Fisco na planilha do Anexo 2 que consta do CD de fls. 34.

Novamente, aberto o prazo para impugnação deste auto de infração, o contribuinte teve mais trinta dias para prestar tais esclarecimentos e não o fez. Somados os dois prazos, foram oitenta dias para o contribuir prestar as devidas informações ao Fisco.

Para não efetuar glosa indevida de créditos, realizou-se visita técnica ao estabelecimento da coobrigada (sucessora da autuada), em 07/08/2018, com o objetivo de se aprofundar o conhecimento relativo ao processo produtivo e detalhamento da aplicação de diversos itens. O Fisco também se valeu de buscas em sítios especializados na internet para classificar os produtos de forma exata. Tais providências resultaram na exclusão pelo Fisco de muitos dos itens, mesmo aqueles que o contribuinte não tinha prestado os esclarecimentos devidos.

A classificação dos produtos, como materiais de uso ou consumo, foi realizada a partir da elaboração dos Anexos 2 e 3, CD de fls. 34.

O Anexo 2 foi construído a partir de informações prestadas pelo contribuinte em cumprimento à Intimação 01/2018, conforme já citado acima. Já o Anexo 3, o Fisco se valeu da análise da escrita fiscal do contribuinte, da visita técnica e de pesquisas na internet. Não solicitamos do contribuinte nenhuma informação adicional sobre a aplicação dos itens no processo produtivo.

Todo o trabalho de construção das planilhas dos Anexos 2 e 3 tem por base as informações do registro

C170 do SPED Fiscal, nas quais foram inseridos campos para que o contribuinte prestasse os esclarecimentos solicitados pela Intimação 01/2018 (no caso do Anexo 2), e também campos para que o Fisco fundamentasse sua classificação dos bens **como materiais de uso ou consumo** ou produto intermediário (Anexos 2 e 3).

Os pressupostos legais e teóricos acerca da apropriação de créditos de ICMS relacionados à aquisição de produtos intermediários, em contraposição a créditos do imposto relacionados a materiais de uso e consumo do estabelecimento (itens 1 e 2 do Auto de Infração), bem como em relação à falta de recolhimento do ICMS referente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual nas aquisições de materiais de uso e consumo do estabelecimento em operações interestaduais (item 3 do Auto de Infração), podem ser resumidos nos parágrafos que se seguem.

Numa abordagem ampla da matéria, importa destacar, *a priori*, que a Lei Complementar nº 87/96 veda o aproveitamento de créditos vinculados a aquisições de materiais de uso e consumo, sendo imprescindível 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 determinada mercadoria no conceito de produto intermediário.

Destaca-se que, consoante o previsto no art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, foi assegurado ao contribuinte o direito de se creditar do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, destinada ao seu uso ou consumo.

Ocorre, porém, que a possibilidade do aproveitamento de tais créditos vem sendo sistematicamente adiada por força das sucessivas alterações no teor do inciso I do art. 33 da referida Lei Complementar, o qual estabeleceu, atualmente, a sua implementação a partir de 1º/01/20.

Registra-se que o inciso II do art. 32 da Lei Complementar nº 87/96 não menciona mercadorias de uso e consumo, como também não autoriza o creditamento de forma diversa do acima exposto, uma vez que ao referir-se à palavra consumo restringiu-a de forma direta ao processo de produção de mercadorias, como ocorre com os créditos referentes aos produtos intermediários:

Art. 32. A partir da data de publicação desta Lei Complementar:

(...)

II - darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior;

Assim, em cumprimento ao disposto na referida Lei Complementar Federal, a legislação estadual prescreveu restrição de forma que somente dará direito ao crédito do imposto a entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento a partir

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da data estabelecida na Lei nº 6.763/75, nos termos da alínea “d” do item 4 do § 5º do art. 29 da Lei nº 6.763/75 c/c inciso X do art. 66 do RICMS/02.

Noutra vertente, vale destacar que não é a essencialidade da mercadoria 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 essa que se encontra subordinada ao disposto no art. 66 do RICMS/02 c/c a Instrução Normativa SLT nº 01/86.

A essencialidade ou imprescindibilidade explica a utilização dos produtos, mas não sua classificação como produto intermediário.

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 uma determinada mercadoria se justifica em razão da sua imprescindibilidade, pois não seria adquirida se prescindível fosse.

Em nenhum diploma normativo, seja de índole constitucional, seja no âmbito da LC nº 87/96, 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.

Nos termos do inciso V do art. 66 do RICMS/02, poderá ser abatido, sob a forma de crédito, o imposto incidente na entrada de 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.

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

(...)

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

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

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;

Em relação ao produto intermediário, entende-se como sendo aquele que integra o produto final na condição de indispensável à sua composição, conforme dispõe a alínea “b” do inciso V do art. 66 citado, observada a Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Por extensão, compreende-se também como produto intermediário o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no curso do processo produtivo.

A definição de consumo imediato e integral, contida na Instrução Normativa SLT nº 01/86, alterada pela Instrução Normativa SUTRI nº 001, de 04/01/17, esclarece o conceito de produto intermediário para sua perfeita identificação. Nos termos desse diploma normativo:

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, 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. (destacou-se).

Em relação às ferramentas e às partes e peças, assim dispõe a Instrução Normativa SLT nº 01/86:

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

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

naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

Portanto, para classificação do produto como produto intermediário é imprescindível que atenda aos requisitos acima expostos.

Cumprе alertar que a partir de 1º/04/17 foi vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando o imposto se relacionar à entrada de partes e peças de máquinas e equipamentos, que não se caracterizam como bens do ativo imobilizado, ainda que desenvolvam atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto resultante de qualquer processo produtivo, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém, conforme prevê o inciso XVII do art. 70 do RICMS/02, acrescido pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Decreto nº 47.119, de 29/12/16.

Dessa mesma forma a Instrução Normativa SUTRI nº 001, de 04/01/17, alterou o inciso II e revogou o teor do inciso V, ambos da Instrução Normativa SLT nº 01/86, para que produza os efeitos estabelecidos pelo Regulamento a partir de 1º/04/17.

Contudo, cumpre ressaltar que os itens, objeto deste lançamento, se enquadram nos incisos I a IV da citada Instrução Normativa SLT nº 01/86, não sendo alcançados pela citada alteração provocada pelo Decreto nº 47.119/16.

No tocante às partes e peças de máquinas, cabe salientar que somente aquelas que, por si só, caracterizam-se como bens do ativo imobilizado, dão ensejo ao aproveitamento de créditos de ICMS, conforme disposto no § 6º do art. 66 do RICMS/02.

Contudo, conforme já esclarecido, a apropriação dos créditos de ICMS em questão não cuida de bens do ativo imobilizado, até porque o próprio Contribuinte não deu esse tratamento em sua escrituração fiscal.

Considerando as informações trazidas pela Impugnante, além da visita *in loco* realizada pela Fiscalização, verifica-se que os produtos objeto dos itens 1 e 2 do lançamento, apesar de participarem da linha principal de uma das fases de produção, **são desgastados** no processo produtivo, em prazo inferior a 12 (doze) meses.

Nesse sentido, conclui-se que esses produtos não atendem à característica própria referente ao produto intermediário ser consumido contínua, gradativa e progressivamente, na forma prevista no inciso II da Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Ademais, tais produtos, enquadrando-se no conceito de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, tendo duração inferior a 12 (doze) meses, não poderão ser contabilizados como ativo imobilizado, não cabendo, por conseguinte, a apropriação dos créditos relacionados, prevalecendo, assim, a regra geral do inciso IV da Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Vale destacar que a Impugnante requereu junto à Superintendência de Tributação (SUTRI), da SEF/MG, em 2018, e obteve resposta formal da Secretaria no sentido de que muitos dos itens, objeto deste lançamento, não geram direito a crédito do ICMS.

Dentro desse enfoque, cumpre destacar que fazem parte do lançamento e constam também da resposta à citada consulta, que abaixo se transcreve, os produtos *mandril, broca, bloco, sensor, inibidor, cesto, usinagem, gaxeta, placa, rolo, pastilha, lâmina serra, válvula, cilindro, matriz e revestimento*.

Verifica-se, ainda, que existem itens, cujos créditos do imposto foram apropriados pela Impugnante, que cuidam não de produtos e sim de serviços realizados pela Impugnante, tais como *serviços de recuperação, de cromagem, de retífica, de beneficiamento, fabricação, industrialização* (vide Anexo 3).

No que se refere às alegações pontuais da Impugnante, em relação aos itens *guia alisadora e mandril*, algumas considerações devem ser levadas a efeito.

No que se refere ao item *guia alisadora*, não há exigências fiscais correspondentes.

Já em relação ao *mandril*, a Impugnante sustenta que tem a finalidade de garantir a especificação de diâmetro interno do tubo forjado.

Conforme informação da Superintendência de Tributação da SEF/MG, em sede de resposta de consulta feita pela própria Autuada, o *mandril* encontra-se no setor de laminação, sendo utilizado para deformação mecânica do tubo/interna.

Com efeito, em relação a esse item, vale o entendimento acima já desenvolvido para todos os itens.

O *mandril* é uma ferramenta de formato cônico utilizada para alisar ou alargar furos para que esses possam receber peças de variados diâmetros, como brocas, por exemplo.

O *mandril* é parte de equipamento utilizado com função específica no processo de laminação.

A laminação pode ser definida como um processo de conformação de metais no qual estes passam por entre dois rolos giratórios que os comprimem e têm sua espessura diminuída e seu comprimento aumentado.

Nesse sentido, conclui-se que esse produto não atende à característica própria do produto intermediário, de ser consumido contínua, gradativa e progressivamente, na forma prevista no inciso II da Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Não obstante, enquadrando-se no conceito de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, tendo duração inferior a 12 (doze) meses, não poderá ser contabilizado como ativo imobilizado, não cabendo, por conseguinte, a apropriação dos créditos relacionados.

Concluindo, prevalece a regra geral do inciso IV da Instrução Normativa SLT nº 01/86, ou seja, sendo o *mandril* parte ou peça de equipamento, não é considerado produto consumido imediata e integralmente no processo de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

industrialização, pelo fato de não se constituir em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componente de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição da mesma (parte ou peça).

Transcreve-se a resposta à consulta realizada pela própria Autuada para corroborar o entendimento aqui desenvolvido em relação a todos os itens objeto do lançamento.

### CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 078/2018

PTA Nº: 45.000014980-45

CONSULENTE: Vallourec Soluções Tubulares do Brasil S.A.

ORIGEM: Belo Horizonte - MG

ICMS - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO - PRODUTO INTERMEDIÁRIO - PARTES E PEÇAS -VEDAÇÃO - É vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, relacionado à entrada de partes e peças de máquinas e equipamentos, que não se caracterizam como bens do ativo imobilizado, ainda que desenvolvam atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto resultante de qualquer processo produtivo, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém, conforme prevê o inciso XVII do art. 70 do RICMS/2002.

#### EXPOSIÇÃO:

A Consulente, com apuração do imposto pelo regime de débito e crédito, tem como atividade principal informada no cadastro estadual produção de tubos de aço sem costura (CNAE 2423-7/01).

Informa que conta com duas plantas de produção de tubos de aço sem costura, sendo uma em Belo Horizonte e a outra no município de Jeceaba, ambas no Estado de Minas Gerais.

Diz que além das duas plantas industriais fazem parte também do grupo econômico a Vallourec Florestal e a Vallourec Mineração, unidades que garantem a integração na cadeia de suprimentos, fornecendo carvão vegetal e minério de ferro, que são os principais insumos para a fabricação do aço.

Afirma que para a consecução de suas atividades, adquire também diversos outros produtos que são utilizados como matérias-primas, produtos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

intermediários e materiais de embalagens no processo de industrialização dos tubos de aço sem costura.

Apresenta demonstrativo, que descreve as fases de fabricação dos tubos comercializados pela Consultente, bem como identifica os bens encontrados em cada área:

DENOMINAÇÃO DA ÁREA NA PLANTA INDUSTRIAL	DESCRIÇÃO DO PROCESSO INDUSTRIAL PROMOVIDO	EQUIPAMENTOS E BENS RESPONSÁVEIS PELO PROCESSO	RESULTADO OBTIDO NESTA ÁREA DA PLANTA INDUSTRIAL
Siderurgia	Redução do minério de ferro e tratamento de matérias primas.	Alto-fornos	Ferro gusa líquido: serão, posteriormente, transformados em barras de aço.
Aciaria	Refino do ferro gusa líquido.	Forno panela, forno rotativo, laminadores.	Barras de aço que serão transformadas em tubos sem costura.
Laminação Automática	Laminação a quente de tubos e tratamento térmico dos produtos.	Fornos e Laminadores	Tubos laminados e tubos tratados termicamente.
Laminação Contínua			
Trefilaria	Processo de trefilação de tubos e tratamento térmico de tubos trefilados.	Fornos e bancas de trefila.	Tubos trefilados.
Fábrica de Luvas	Usinagem de roscas e de luvas.	Forno de austenitização - soleira caminhante, forno de revenimento - soleira caminhante.	Roscas e luvas Componentes dos tubos, parte integrante dos mesmos.

Observa que:

1. A etapa de redução compreende o processo de fabricação do ferro-gusa a partir da reação dos óxidos de ferro com carbono e ar dentro do alto-forno.

2. A etapa de refino compreende o processo de fabricação do aço a partir da reação de oxidação do ferro-gusa líquido. A transformação de ferro-gusa em aço ocorre no vaso convertedor L.D., onde são introduzidas quantidades controladas de oxigênio que combina com os elementos indesejáveis e, inevitavelmente, com parte do ferro, formando óxidos que podem deixar o sistema como gases ou transformar-se em escória.

3. A aciaria recebe o ferro-gusa líquido e ferro-gusa embarrado do alto-forno e sucata da laminação. Outros insumos, tais como ligas, fundentes e refrigerantes necessários para fabricação do aço são misturados.

4. Solidificação do aço: o aço líquido segue, através de ponte rolante, para o lingotamento contínuo que

atribui a forma final ao produto. Nessa etapa acontece a solidificação do aço em barras redondas.

5. Laminação de barras: alguns materiais necessitam passar por um processo de aquecimento em um forno rotativo e laminação visando a adequação do diâmetro e melhoria da qualidade antes de seguir para as linhas de fabricação de tubos da Usina.

6. A etapa de laminação consiste no processo de conformação a quente do bloco cilíndrico, através da pressão entre cilindros girantes, para obter-se a redução de área ou a conformação da peça ao perfil desejado. Existem duas linhas de produção: laminação automática e laminação contínua, cuja diferença básica é o diâmetro do produto final.

7. O tratamento térmico é realizado em tubos de aço sem costura quando deseja-se alcançar propriedades específicas no aço.

8. O processo na fábrica de luvas consiste basicamente na usinagem de tubos através de máquinas elétricas para fabricação de roscas e luvas. Após o processo de usinagem o material é inserido em um banho químico para limpeza e é considerado finalizado.

Sugere que, para maiores esclarecimentos, se faça a leitura dos seguintes documentos, disponíveis na biblioteca digital da UFMG: 1. Estudos dos processos de amaciamento no laminador contínuo da VeM do Brasil, Pedro Picorelli Ferraz. Dissertação de Mestrado. UFMG, 2009 e 2. A exergia e a sustentabilidade aplicadas a uma usina siderúrgica integrada a carvão vegetal. Lis Lunes Soares. Tese de Doutorado. UFMG, 2011.

Argumenta que o imposto estadual que incide sobre as operações de circulação de mercadorias - o ICMS, nos termos do inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição da República Federativa do Brasil é um tributo não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro estado ou pelo Distrito Federal.

Neste sentido, acrescenta que o art. 20 da Lei Complementar nº 87/1996 estabeleceu que é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria no estabelecimento, previsão que foi replicada no art. 28 da Lei nº 6.763/1975 ao estabelecer, da mesma forma, que o imposto é não cumulativo, admitindo, a título de

créditos do ICMS, o valor correspondente ao montante cobrado nas operações anteriores.

Menciona que, ao elencar detalhadamente os créditos fiscais dos insumos utilizados nos processos de industrialização promovidos pelos contribuintes mineiros, o inciso V do art. 66 do Regulamento do RICMS/2002 determinou que 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, ou ainda aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integre-se ao novo produto ou que, embora não se integrando, é consumido imediata e integralmente, no curso da industrialização.

Cita que, nos termos do inciso II da Instrução Normativa SLT nº 001/1986, com a redação dada pela Instrução Normativa SUTRI 001/2017:

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

Adverte que, considerando as premissas acima, não se vislumbrava qualquer conflito ou dificuldade em classificar os produtos intermediários adquiridos para serem utilizados nas diversas fases de produção do tubo de aço sem costura que fabrica.

Alega que, após a publicação da Instrução Normativa SUTRI 001/2017, que também revogou o item V da Instrução Normativa SLT nº 001/1986, instaurou-se um clima generalizado de insegurança em relação ao enquadramento dos produtos intermediários, notadamente aqueles que de alguma forma encontram-se acoplados em outros bens, entretanto, preenchem todas os requisitos legais para serem considerados insumos no processo industrial.

Diz que, em razão de recente alteração legislativa promovida em relação ao conceito de produtos intermediários consumidos no processo de

industrialização e os significativos reflexos deste enquadramento na sistemática de apuração do ICMS, o contribuinte tem enfrentado questionamentos por parte da Fiscalização, não raro contraditórios, em relação ao valor do tributo escriturado como crédito.

Complementa que o mesmo problema tem ocorrido, com muita frequência, no momento do desembaraço aduaneiro de mercadorias importadas com o diferimento do imposto estabelecido em Regime Especial de Tributação, em razão da discordância por parte do Fisco sobre o enquadramento da mercadoria no conceito de produtos intermediários, após a publicação da Instrução Normativa SUTRI nº 001/2017.

Aduz que a novidade introduzida alterou uma regra geral que estabelecia as condições para enquadramento dos produtos intermediários, vigente há 32 (trinta e dois) anos, ou seja, há bastante tempo consolidada e assentada.

Expõe que a norma também alterou as instruções normativas de atividades específicas como a plantação de cana de açúcar e a produção de ferro gusa, que possui, inclusive, um rol taxativo de mercadorias que preenchem os requisitos para o reconhecimento como produtos intermediários.

Pondera que a sua atividade possui especificidades que não são claramente identificáveis para classificação na norma genérica e, na ausência de rol explicativo ou taxativo para reconhecimento destas características, as divergências têm surgido, conforme relato, e a Consulente não pretende incorrer em erros no tocante a esta classificação, em razão, sobretudo, dos valores elevados que poderão no futuro ensejar um passivo tributário de valor exorbitante.

Declara que, após análise das modificações promovidas pelo estado de Minas Gerais, vigentes a partir de abril de 2017, reclassificou os produtos que considera preencher os requisitos para serem enquadrados como produtos intermediários, submetendo à apreciação desta Superintendência de Tributação para confirmar o seu entendimento.

Destaca que tais produtos entram em contato físico com o produto fabricado, se desgastando no processo produtivo, em prazo inferior a 12 (doze) meses, não podendo ser contabilizados como ativo imobilizado.

Acrescenta que a sua participação se dá em um ponto da linha principal de uma das fases de produção, não em linhas marginais ou independentes, possuindo

caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do produto que é industrializado pela Consulente.

Desta forma, seleciona diversos produtos utilizados em sua planta de produção relacionando-os de acordo com sua aplicação/área e a função exercida nesta planta,

respectivamente: **pedra/refratário/tampão/tijolo**

**(alto forno/aciaria)**: produto é utilizado como parte da estrutura do alto forno/revestimento; **pastilha,**

**(OCTG/laminação)**: produto utilizado para usinagem e rosqueamento de tubos e luvas; **cilindro**

**(laminação)**: produto é utilizado no conjunto de cadeiras da laminação para laminar os tubos; **ponta,**

**laminação,** produto utilizado para perfuração de barras; **distribuidor (alto forno/aciaria)**: produto é

utilizado como parte da estrutura do alto forno/distribuidor; **mandril (laminação)**: produto

utilizado para deformação mecânica do tubo/interna; **manta/massa (alto forno/aciaria)**:

produto é utilizado como parte da estrutura do alto forno/revestimento; **guia laminação (laminação)**:

produto utilizado para deformação mecânica do tubo/externa; **lâmina serra, máquina de serra:**

ferramenta de corte para usinagem de barras e tubos; **sistema válvula gaveta (alto forno/aciaria)**:

produto para controlar a saída do metal na aciaria; **termoelemento/sensor (alto forno/aciaria)**:

produto é utilizado para medição da temperatura do ferro gusa no alto-forno; **matriz (trefilaria)**: produto

utilizado para formatação externa de tubos por trefilaria; **areia/argila (alto forno/aciaria)**: produto é

utilizado como parte da estrutura do alto forno/revestimento; **guia alisador (laminação)**:

produto utilizado para deformação mecânica do tubo/acabamento; **molde (lingotamento contínuo)**:

formatação do tarugo (entrada e saída); **cesto (aciaria/lingotamento contínuo)**:

guia para direcionar o início da fusão do produto; **broca (alto forno)**: produto de perfuração para provocar a corrida

do alto forno; **gaxeta (laminação - teste hidrostático)**: produto é utilizada no equipamento

para vedação do teste hidrostático; **corpo moedor (alto forno)**: produto utilizado como elemento de

quebra da moinha de carvão para transformação da mesma em pó; **tijolo refratário, (alto forno/aciaria)**:

produto é utilizado como parte da estrutura do alto forno/revestimento; **barra red (laminação)**: fabricação

de ferramenta/mandril/ponta de mandril; **corpo moedor (pelotização)**: produto utilizado como

elemento de quebra para atingir a granulometria correta do minério; **válvula refratária (alto**

**forno/aciaria):** produto para controlar a saída do metal na aciaria; **tampão (alto forno/aciaria):** produto é utilizado como parte da estrutura do alto forno/revestimento; **concreto refratário (alto forno/aciaria):** produto é utilizado como parte da estrutura do alto - forno/revestimento; **bandagem (laminação):** revestimento de ferramentas para laminação/laminador CTP; **rolo (laminação):** produto para ajuste de dimensões externas dos tubos; **sede (aciaria):** produto é utilizado como parte da estrutura do aciaria/revestimento; **placa (aciaria):** produto é utilizado como parte da estrutura do aciaria/revestimento; **tubo longo (lingotamento contínuo):** produto é utilizado como parte da estrutura do lingotamento contínuo/revestimento. injeção de argônio; **plug (aciaria):** produto é utilizado como parte da estrutura do aciaria/revestimento; **bloco (alto forno/aciaria):** produto é utilizado como parte da estrutura do alto - forno/revestimento; **inibidor (aciaria):** produto é utilizado como parte da estrutura do aciaria/revestimento; e **argamassa/argila (alto forno/aciaria):** produto é utilizado como parte da estrutura do alto forno/revestimento.

Com dúvida sobre a interpretação da legislação tributária, formula a presente consulta.

**CONSULTA:**

1 - Os produtos acima relacionados são considerados produtos intermediários para efeito de crédito do ICMS?

2 - Estes mesmos produtos, quando importados, poderão ser desembaraçados com o diferimento do ICMS, nos termos do item 41 do Anexo II do RICMS/2002?

**RESPOSTA:**

Conforme manifestação reiterada desta Diretoria, nos termos do inciso V do art. 66 do RICMS/2002, poderá ser abatido, sob a forma de crédito, o imposto incidente na entrada de 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.

Em relação ao produto intermediário, entende-se como sendo aquele que integra o produto final na condição de indispensável à sua composição, conforme dispõe a

alínea “b” do inciso V do art. 66 citado, observada a Instrução Normativa SLT nº 01/1986.

Por extensão, compreende-se também como produto intermediário o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no curso do processo produtivo.

A definição de consumo imediato e integral, contida na Instrução Normativa SLT nº 01/1986, alterada pela Instrução Normativa SUTRI nº 001, de 04/01/2017, esclarece o conceito de produto intermediário para sua perfeita identificação. Nos termos desse diploma normativo:

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, 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. (destacou-se).

Em relação às ferramentas e às partes e peças, assim dispõe a Instrução Normativa SLT nº 01/1986:

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.

Portanto, para classificação do produto como produto intermediário é imprescindível que atenda aos requisitos acima expostos.

Cumprе alertar que a partir de 1º/04/2017 foi vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando o imposto se relacionar à entrada de partes e peças de máquinas e equipamentos, que não se caracterizam como bens do ativo imobilizado, ainda que desenvolvam atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto resultante de qualquer processo produtivo, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém, conforme prevê o inciso XVII do art. 70 do RICMS/2002, acrescido pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Decreto nº 47.119, de 29/12/2016.

Desta mesma forma a Instrução Normativa SUTRI nº 001, de 04/01/2017, alterou o inciso II e revogou o teor do inciso V, ambos da Instrução Normativa SLT nº 01/1986, para que produza os efeitos estabelecidos pelo Regulamento a partir de 1º/04/2017.

Feitos estes esclarecimentos, passa-se a responder os questionamentos propostos.

1 - A princípio, cabe ressaltar que o enquadramento das mercadorias como matéria-prima, embalagem, produto intermediário ou partes e peças suscetíveis à apropriação de crédito na entrada em estabelecimento do contribuinte é possível somente após avaliação do processo industrial no próprio local onde estão inseridas, bem como do registro de tais mercadorias no patrimônio da Consulente.

Importa frisar que, considerando-se as alterações na legislação ocorridas a partir de 1º/04/2017, para enquadrar determinada mercadoria no conceito de produto intermediário, não cabe investigar mais se este é parte ou peça acoplada a um bem que entra em contato físico com o produto fabricado ou se se desgasta no processo produtivo, conforme sugerido pela Consulente.

No tocante às partes e peças de máquinas, cabe salientar que somente aquelas que, por si só, caracterizam-se como bens do ativo imobilizado, dão ensejo ao aproveitamento de créditos de ICMS, conforme disposto no § 6º do art. 66 do RICMS/2002.

O direito ao creditamento do imposto em razão da entrada de mercadoria destinada ao ativo imobilizado está condicionado ao reconhecimento contábil do bem como ativo imobilizado e demais requisitos constantes dos §§ 5º a 7º, 12 e 16 do art. 66 do RICMS/2002 e, ainda, que este não seja empregado em atividade alheia a do estabelecimento, conforme Instrução Normativa DLT/SRE Nº 01/1998, observadas as demais regras para a respectiva apropriação.

Levando-se em consideração as informações trazidas pela Consulente, que os produtos por ela relacionados, apesar de participarem da linha principal de uma das fases de produção, **são desgastados** no processo produtivo, em prazo inferior a 12 (doze) meses, pode-se concluir, a princípio, que estes produtos, não atendem a característica própria de o produto intermediário ser consumido contínua, gradativa e progressivamente, na forma prevista no inciso II da Instrução Normativa SLT nº 01/1986.

Ademais, tais produtos, enquadrando-se no conceito de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, tendo duração inferior a 12 (doze) meses, não poderão ser contabilizados como ativo imobilizado, logo, não cabe o creditamento do imposto nos termos das normas regulamentares acima citadas, prevalecendo, assim, a regra geral do inciso IV da Instrução Normativa SLT nº 01/1986.

Neste sentido, extrai-se da relação de produtos elencados pela Consulente, produtos expressamente declarados por esta como parte de uma estrutura de produção, que não se enquadrariam no conceito de produto intermediário: pedra/refratário/tampão/tijolo, distribuidor, manta/massa, areia/argila, tijolo refratário, tampão, concreto refratário, sede, placa, tubo longo, plug, bloco, inibidor e argamassa/argila.

Quanto aos demais produtos relacionados pela Consulente, observadas as demais normas acima citadas, também não se enquadrariam no conceito de produto intermediário, conforme anteriormente citado, caso sejam confirmadas suas funções como partes, não contabilizadas no ativo imobilizado, mesmo que integrem máquina, aparelho ou equipamento utilizados na linha principal de uma das fases de sua produção, fato que ocasionaria a vedação ao

aproveitamento de imposto, a título de crédito, consoante ao inciso XVII do art. 70 do RICMS/2002.

Caso remanesçam dúvidas quanto ao enquadramento de determinado produto como matéria-prima, embalagem, produto intermediário ou partes e peças suscetíveis à apropriação de crédito, a Consulente poderá solicitar orientação junto à Delegacia Fiscal de sua circunscrição, repartição competente para a análise, no caso concreto, da possibilidade de creditamento do imposto destacado na aquisição.

2 - Tratando-se de bens que não integrarão o ativo imobilizado do contribuinte, no tocante ao diferimento previsto no item 41, alínea "a", da Parte 1 do Anexo II do RICMS/2002, sua aplicação se restringe às entradas, em decorrência de importação direta do exterior, de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem promovida por estabelecimento classificado nas CNAE relacionadas para emprego pelo próprio importador em processo de industrialização.

O diferimento de que trata a alínea "a" do citado item 41 será autorizado mediante regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação, observado o disposto nos subitens 41.1 e 41.2 deste mesmo item.

Com supedâneo no referido subitem 41.1, por meio do Regime Especial nº 45.000002952-72, foi concedido o diferimento do pagamento do ICMS incidente sobre a entrada de mercadorias na qualidade de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, em decorrência de importação direta do exterior, para as operações subseqüentes praticadas pelo estabelecimento industrial da Consulente situada na cidade de Jeceaba/MG.

Note-se que os produtos relacionados pela Consulente não enquadrados no conceito de produtos intermediários, de acordo com o abordado anteriormente, não estão englobados pelo diferimento concedido no referido regime especial.

Vale acrescentar, ainda, que quanto ao cabimento do diferimento do imposto, de que trata a alínea "b" do item 41 do Anexo II do RICMS/2002, na importação de produto que integrará o ativo imobilizado da Consulente, cabe a análise do titular da Delegacia Fiscal (DF) a que estiver circunscrito o estabelecimento do importador, conforme previsto no subitem 41.12 do mesmo Anexo, visto que dependente da verificação no caso concreto da utilização dada pelo contribuinte a determinado bem do ativo imobilizado, para fins de considera-lo alheio ou não à sua atividade operacional.

Na hipótese de a Consulente ter recolhido a menor o imposto, pela aplicação inadequada dos procedimentos acima indicados, poderá, mediante denúncia espontânea, procurar a repartição fazendária de sua circunscrição para recolher tributo não pago na época própria, observado o disposto no Capítulo XV do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/2008.

Por fim, se da solução dada à presente consulta resultar imposto a pagar, este poderá ser recolhido sem a incidência de penalidades, observando-se o prazo de 15 (quinze) dias contados da data em que a Consulente tiver ciência da resposta, desde que o prazo normal para seu pagamento tenha vencido posteriormente ao protocolo desta Consulta, observado o disposto no art. 42 do RPTA/2008.

De todo o acima exposto, verifica-se que os produtos, objeto do estorno de créditos do imposto, relacionados nos itens 1 e 2 do lançamento, são materiais de uso e consumo do estabelecimento e, por conseguinte, sua aquisição pela Autuada no exercício de 2014 a 2016 não gera crédito do imposto passível de apropriação na escrita fiscal do Contribuinte.

Corretas, portanto, as exigências fiscais de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI do citado diploma legal.

#### **Do ICMS referente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual**

Este item cuida de falta de recolhimento do imposto, no período de janeiro 2014 a setembro de 2016, resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo e oriundas de outra unidade da Federação, nos termos do art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º da Lei nº 6.763/75 e art. 42, § 1º do RICMS/02.

Exigências fiscais de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Essa imputação fiscal encontra-se intimamente relacionada à imputação de apropriação indevida de créditos do imposto referente à aquisição de materiais de uso e consumo do estabelecimento (itens 1 e 2 do Auto de Infração), ou seja, caracterizando-se o aproveitamento indevido, tendo em vista a caracterização da mercadoria como material de uso ou consumo do estabelecimento, e constatando-se que a aquisição dessa mercadoria origina-se de contribuinte estabelecido em outra unidade da Federação, estará caracterizada a obrigação de recolher o tributo sobre a diferença entre as alíquotas interna e interestadual.

Dessa forma, o mérito desse item encontra-se apreciado no item antecedente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A entrada, no período objeto do lançamento, ou seja, os exercícios de 2014 a 2016, em estabelecimento de contribuinte neste estado, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo imobilizado e que não esteja vinculada à operação ou prestação subsequente, está sujeita à incidência do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, nos termos do disposto no § 1º do art. 42 do RICMS/02.

Essa obrigação resulta de expressa previsão constitucional (inciso VIII do § 2º do art. 155), tendo por escopo propiciar a repartição de receita entre as unidades da Federação de origem e de destino do produto, e impõe-se quando a mercadoria, destinada, em operação interestadual, a contribuinte do ICMS, não estiver vinculada a posterior operação tributada pelo imposto.

Encontrava-se disciplinada, à época da ocorrência de parte dos fatos geradores, no art. 5º, § 1º, item 6, c/c art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º, todos da Lei nº 6.763/75, a seguir transcritos:

Art. 5º - (...)

§ 1º - o imposto incide sobre:

(...)

6) a entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra Unidade da Federação, destinada ao 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

(...)

§ 2º na hipótese de operação ou 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 houve incidido sobre aquela operação ou prestação.

**Efeitos de 1º/07/2007 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 14, II, ambos do Dec. nº 44.650, de 07/11/2007:**

"§ 1º Fica o contribuinte mineiro, inclusive a microempresa e a empresa de pequeno porte, obrigado a recolher o imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*entre a alíquota interna e a interestadual, observado o disposto no inciso XII do caput do art. 43 e no art. 84 deste Regulamento, na hipótese de:"*

**Efeitos de 15/12/2002 a 31/12/2015 - Redação original:**

*"I - entrada, em estabelecimento de contribuinte no Estado, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente e de utilização do respectivo serviço de transporte; II - utilização, por contribuinte deste Estado, de serviço de transporte ou de serviço oneroso de comunicação cuja prestação, em ambos os casos, tenha-se iniciado em outra unidade da Federação e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequentes."*

A partir de 1º de janeiro de 2015, houve alteração da legislação relativa à matéria, conforme relato que se segue.

O inciso VII do § 2º do art. 155 da Constituição da República de 1988 (CR/1988), com redação dada pela Emenda Constitucional nº 87/15, dispõe que, nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do estado destinatário e a alíquota interestadual.

O inciso VIII do referido § 2º, também na redação dada pela Emenda Constitucional nº 87/15, prescreve que a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o citado inciso VII será atribuída ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto e ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

O art. 99 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), incluído pela Emenda Constitucional nº 87/15, prevê que, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em outro estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual será partilhado entre os estados de origem e destino até 2018, conforme as proporções que especifica.

Vale ressaltar que as tais regras foram reproduzidas no Convênio ICMS nº 93/15 e internalizadas em Minas Gerais por meio da Lei nº 21.781/15.

Note-se que as operações interestaduais que destinem mercadorias para consumidor final contribuinte do ICMS não foram alcançadas pelos procedimentos definidos no Convênio ICMS nº 93/15 e legislação correlata, devendo seguir as regras gerais definidas na legislação do imposto.

Assim pode-se afirmar que contribuinte do imposto, relativamente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, é o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, em relação às operações ou prestações interestaduais destinadas a consumidor final, contribuinte do ICMS estabelecido neste estado, nos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

termos do inciso I do § 3º do art. 14 da Lei nº 6.763/75, acrescido pela Lei nº 21.781/15.

Lei nº 6.763/75

Art. 14. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço, descrita como fato gerador do imposto.

(...)

§ 3º Nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens ou serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado neste Estado, relativamente ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, são contribuintes do imposto: (445) I - em se tratando de operação ou prestação de serviço destinada a contribuinte do imposto situado neste Estado, o destinatário da mercadoria, bem ou serviço;

(...)

Assim, considerando-se que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada, nos termos do art. 144 do CTN, e caracterizando-se os produtos como materiais de uso/consumo do estabelecimento, sendo oriundos de operações interestaduais, destinadas a contribuinte do imposto, corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação, capitulada no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Portanto, de todo o acima exposto, verifica-se que encontram-se plenamente caracterizadas as infringências à legislação, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências fiscais constantes do lançamento.

Cumprido destacar, por fim, que não há que se falar em eventual caráter confiscatório e desproporcional em se tratando de multa regularmente prevista na legislação estadual, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada Lei, *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Maria das Graças Lage de Oliveira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento,

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

além dos signatários, os Conselheiros Cindy Andrade Moraes (Revisora) e Erick de Paula Carmo.

**Sala das Sessões, 24 de setembro de 2019.**

**Mariel Orsi Gameiro  
Relatora**

**Eduardo de Souza Assis  
Presidente**

*D*

CC/IMG