

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

Acórdão: 24.721/23/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.002391608-25  
Impugnação: 40.010154658-02  
Impugnante: Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A. Usiminas  
IE: 313002022.01-20  
Proc. S. Passivo: Otto Carvalho Pessoa de Mendonça  
Origem: DF/Ipatinga

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – DIFERIMENTO – REGIME ESPECIAL. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS em decorrência do estorno a menor de créditos do imposto relativos ao estoque de mercadorias, produtos em elaboração e insumos, vinculados a operações de saídas com o diferimento do imposto, deixando de atender às determinações de Regime Especial concedido à Autuada. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de agosto de 2017 a julho de 2018, em decorrência do estorno a menor de créditos do imposto relativos ao estoque de mercadorias, produtos em elaboração e insumos, vinculados a operações de saídas com o diferimento do imposto (vendas internas destinadas a industrializadores do aço), descumprindo o determinado pelo Regime Especial (RE) nº 45.000.000.402-58, concedido à Autuada.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e da Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Instruem os autos, dentre outros, os seguintes elementos: Auto de Infração, AIAF, Relatório Fiscal Complementar e os seguintes anexos (Grupo Provas do e-PTA):

- Anexo 1: Demonstrativo do Crédito Tributário (DCT);
- Anexo 2: Valores a recolher;
- Anexo 3: Planilha Usiminas;
- Anexo 4: Saídas diferimento;
- Anexo 5: Cópia RE 02\_08\_2017;
- Anexo 6: Cópia RE 09\_10\_2017;
- Anexo 7: Cópia RE 03\_01\_2018;

- Anexo 8: Cópia RE 20\_03\_2018;
- Anexo 9: Livros RAICMS.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação ao presente e-PTA e requer, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em sede de manifestação fiscal, refuta as alegações da Defesa e requer, portanto, a procedência do lançamento.

### **Da Instrução Processual**

A Assessoria do CCMG determina a realização da diligência acostada ao e-PTA (anexo “Despacho de Diligência”) para que o Fisco promovesse a inclusão nos autos da cópia integral da Consulta Interna nº 020/2022, mencionada no Relatório Fiscal da autuação e reabrisse vista dos autos ao Sujeito Passivo, pelo prazo de 30 (trinta) dias, nos termos do art. 120, § 1º, do RPTA, o que foi cumprido pela Fiscalização às págs. 300/304 do e-PTA.

Reaberta vista, a Impugnante comparece às págs. 307, manifestando ciência acerca do referido documento.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs 308/322, opina 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.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de agosto de 2017 a julho de 2018, em decorrência do estorno a menor de créditos do imposto relativos ao estoque de mercadorias, produtos em elaboração e insumos, vinculados a operações de saídas com o diferimento do imposto (vendas internas destinadas a industrializadores do aço), descumprindo o determinado pelo Regime Especial (RE) nº 45.000.000.402-58, concedido à Autuada.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e da Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

O trabalho foi desenvolvido com base na análise do Regime Especial (RE) nº 45.000.000.402-58, conferência de arquivos eletrônicos da Escrituração Fiscal Digital (EFD) e de Declarações de Apuração e Informação do ICMS (DAPIs), no período autuado.

Na peça de Defesa apresentada, o ponto principal discutido pela Impugnante, em apertada síntese, gira em torno da tentativa de demonstrar que não desrespeitou os termos do Regime Especial nº 45.000.000.402-58 e que sempre estornou os créditos de ICMS vinculados às operações correntes alcançadas pelo diferimento do imposto, inexistindo, no seu entendimento, qualquer obrigação legal que determine o estorno dos créditos de ICMS relativos ao estoque de insumos ou mercadorias vinculados às posteriores vendas internas com diferimento.

Afirma que o presente lançamento está ancorado na Resolução nº 5.029/17, cujas disposições, no entendimento da Fiscalização, se aplicariam não apenas para as operações com crédito presumido, mas, igualmente, para as operações diferidas, uma vez que são situações absolutamente idênticas.

Entende que *“a Resolução nº 5.029/17 é inaplicável ao caso dos autos, seja porque (i) sua normatização é específica para as hipóteses ali descritas (art. 1º); seja porque (ii) “operações com crédito presumido” e “operações diferidas” não são situações “absolutamente idênticas” (ao revés, em nada se assemelham: “crédito presumido” é benefício fiscal, ao passo que “diferimento” é mera técnica de arrecadação)”*.

Não obstante os argumentos apresentados, não assiste razão à Impugnante em suas alegações, como se verá.

Consta dos autos que a Autuada é detentora do Regime Especial nº 45.000.000.402-58, nos termos da Instrução Interna da Comissão de Política Tributária nº 001/2017 e com fundamento no Protocolo de Intenções nº 021/2008, firmado entre o Grupo Usiminas e o estado de Minas Gerais.

Informa a Fiscalização que o Regime Especial e-PTA (RET) nº 45.000.000.402-58, até 01/08/17 assegurava ao estabelecimento comercial da Usiminas (Usiminas CD), crédito presumido nas vendas de aços planos e/ou laminados industrializados pela Usiminas Indústria, destinadas a estabelecimentos localizados nos estados do Rio de Janeiro, Paraná e Santa Catarina.

Também era autorizado à Usiminas Indústria, o diferimento do pagamento do ICMS incidente na venda interna de aços planos vazados e/ou laminados por ela industrializados, relacionados no Anexo I do Regime Especial, destinados aos contribuintes mineiros, para operações subsequentes por estes praticadas.

A Fiscalização explica que o Regime Especial nº 45.000.000.402-58 passou a autorizar, a partir de agosto de 2017, crédito presumido implicando em recolhimento efetivo de 4% (quatro por cento) na saída de aços planos destinada a estabelecimento de contribuinte localizado no estado de São Paulo, sendo vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos relacionados com as operações beneficiadas pelo crédito presumido, devendo os mesmos ser estornados.

A Fiscalização ressalta que a referida vedação alcança o montante do imposto relativamente à entrada de insumos e aos estoques de mercadorias e de insumos utilizados na fabricação dos produtos beneficiados com o crédito presumido.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto às vendas internas de produção própria, foi autorizado o diferimento do pagamento do ICMS nas vendas destinadas a estabelecimento industrializador, ficando a eficácia do diferimento condicionada à adesão da Usiminas ao regime especial do Industrializador.

Com a referida alteração do RE, em agosto de 2017, foi vedado o aproveitamento de quaisquer créditos vinculados com as mercadorias alcançadas pelo diferimento, inclusive aqueles já escriturados nos livros fiscais, hipótese em que deveriam ser estornados. Veja-se:

Art. 7º Fica autorizado à SIDERÚRGICA o diferimento do pagamento do ICMS incidente nas vendas internas de aços planos relacionados no Anexo I, destinadas ao estabelecimento INDUSTRIALIZADOR, de que trata o inciso III do parágrafo único do art. 1º deste Regime Especial, para operações subseqüentes por este praticadas.

(...)

§2º Fica vedado à SIDERÚRGICA o aproveitamento de quaisquer créditos vinculados com as mercadorias alcançadas pelo diferimento de que trata o caput, inclusive aqueles já escriturados nos livros fiscais, hipótese em que deverão ser estornados.

(...)

(Grifou-se)

Assim, conforme destaca a Fiscalização, a partir de agosto de 2017, com a inclusão de novas operações no rol das passíveis de aplicação de crédito presumido e com a alteração da Seção V, que trata do diferimento nas vendas internas destinadas a industrializadores do aço, vedando o aproveitamento de quaisquer créditos vinculados com as mercadorias alcançadas pelo diferimento, inclusive aqueles já escriturados nos livros fiscais, a Autuada ficou obrigada ao estorno dos créditos das mercadorias, produtos em elaboração e insumos em estoque, relativamente às novas operações alcançadas pelo crédito presumido e pelo diferimento a industrializadores do aço.

Ou seja, desde a versão do RE com início de vigência em 02/08/17, existe a previsão de vedação ao aproveitamento de quaisquer créditos vinculados com as mercadorias alcançadas pelo diferimento nas vendas internas da produção própria promovidas pelos beneficiários, inclusive aqueles já escriturados nos livros fiscais, hipótese em que deverão ser estornados.

Tais determinações constam do § 2º do art. 7º do Regime Especial, supratranscritas.

Assim, as mercadorias adquiridas anteriormente à data mencionada e que estavam em estoque, quando da alteração do regime especial, sendo vinculadas a saídas posteriores com diferimento, devem ter seus créditos estornados.

Portanto, equivocada a Impugnante quando afirma a inexistência de obrigação legal que determine o estorno dos créditos de ICMS relativos ao estoque. A determinação para o estorno decorre do próprio Regime Especial como condição para fruição do benefício.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme destaca o Fisco, a obrigatoriedade do estorno de créditos vinculados às saídas com diferimento, inclusive do estoque, tem como fundamento o benefício fiscal concedido para a cadeia do aço (TTS/Aço), nas saídas promovidas pelo estabelecimento industrializador, conforme dispõem os regimes especiais dos industrializadores e a Instrução Interna da Comissão de Política Tributária nº 009/2017 (versão do TTS/Aço – Industrializador vigente em agosto/2017). A manutenção do crédito implicaria redução indevida no tratamento tributário dado ao setor.

Destaca-se que a Instrução Interna da Comissão de Política Tributária nº 001/2017 (TTS/Aço – Siderurgia), em seu item 2.5.3, também prevê o referido estorno de créditos:

2.5.3 - fica vedado ao estabelecimento siderúrgico o aproveitamento de quaisquer outros créditos vinculados com as mercadorias alcançadas pelo diferimento, inclusive aqueles já escriturados nos livros fiscais, hipótese em que deverá ser estornado os créditos vinculados às referidas operações, nos termos da Portaria Conjunta SUTRI-SUFIS-SAIF N° 001/2014;

(...)

Entretanto, constatou a Fiscalização que a Autuada promoveu o estorno dos créditos apenas relativamente às operações beneficiadas com o crédito presumido, fato reconhecido pela própria Impugnante.

Para explicar a impropriedade da metodologia de estorno efetuada pela Autuada, transcreve-se, ainda, os seguintes esclarecimentos apresentados pelo Fisco:

A autuada é detentora do Regime Especial (RE) 45.000000402-58, que previa a apuração do ICMS pela apropriação de crédito presumido nas saídas para SC, PR e RJ. A partir de agosto de 2017, passou a incluir as saídas para SP. Com isso teve que apurar o crédito referente ao estoque de mercadorias, produtos em elaboração e insumos e estorná-lo em doze meses (1/12 por mês) na proporção que as novas operações beneficiadas (SP) representassem do total das saídas, excluindo em todas elas o ICMS destacado, conforme previsto no inciso III do art. 3º da Resolução 5.029/2017.

Além disso, o RE passou a prever o estorno também na proporção das saídas com diferimento para o estabelecimento industrializador do aço em relação ao total das saídas, tanto em relação ao estoque quanto em relação às operações correntes.

Nesse ponto, é importante destacar que, desde o início de vigência da nova regra, a autuada vem realizando o estorno relativo às operações correntes, mas se recusou a fazê-lo em relação ao estoque.

Importante frisar que o estorno foi estabelecido levando-se em conta a carga tributária em toda a cadeia do aço, desde a saída da siderúrgica para o industrializador até a venda do produto final a seu consumidor. A manutenção do crédito implicaria redução indevida no tratamento tributário dado ao setor.

(...)

Relativamente ao estorno devido em razão das saídas beneficiadas com crédito presumido, o Regime Especial dispõe que, na impossibilidade de perfeita identificação dos créditos vinculados à saída posterior de produto beneficiado, a Usiminas, no encerramento do período de apuração do imposto, deverá estornar o crédito com base na proporcionalidade que as operações beneficiadas com o crédito presumido representarem do total de operações realizadas. Deste modo, por ocasião da apuração do imposto relativo às operações no período, o contribuinte, com base em demonstrativo, identificará as operações que ensejaram a escrituração dos créditos, mas que em razão do benefício deverão ser estornados, nos termos da Portaria Conjunta SUTRI\_SUFIS\_SAIF nº 001/2014.

Em substituição ao método previsto citado acima, é facultado ao beneficiário solicitar alteração do regime especial para estabelecer a aplicação do Controle da Produção e do Estoque, utilizado pelo contribuinte, para fins de identificação e estorno dos créditos vinculados à mercadoria beneficiada pelo crédito presumido.

O livro Registro de Controle da Produção e do Estoque - RCPE, modelo 3, destina-se à escrituração dos documentos fiscais e dos documentos de uso interno do estabelecimento, correspondentes às entradas e às saídas, à produção, bem como às quantidades referentes aos estoques de mercadorias. Os lançamentos serão feitos operação a operação, devendo ser utilizada uma folha para cada espécie, marca, tipo e modelo de mercadorias. Não são escrituradas neste livro as entradas de mercadorias a serem integradas no ativo imobilizado ou destinadas a uso do estabelecimento (Portaria Conjunta SUTRI\_SUFIS\_SAIF nº 001/2014).

A autuada optou pelo cálculo do estorno na proporção das saídas beneficiadas em relação ao total de saídas, ao invés da utilização do Controle da Produção e do Estoque, ambas as metodologias previstas na Portaria SUTRI/SUFIS/SAIF 01-2014.

Com relação ao estorno dos créditos já escriturados (estoque), o regime estabeleceu, para as operações com crédito presumido, que o contribuinte deveria inventariar o estoque de mercadorias e de insumos vinculados às operações que passariam a ser alcançadas pelo crédito presumido e observar as disposições da Resolução 4.929/2016 (logo em seguida revogada pela Resolução 5.029/2017, que disciplina o mesmo tema).

(...)

No entanto, no que se refere ao estorno de créditos do estoque vinculado às operações com diferimento, não existe a mesma previsão, embora haja, da mesma forma, a obrigatoriedade de estorno.

A Resolução 5.029/2017 estabelece, nas hipóteses de inclusão em tratamento tributário já existente, de novas operações no rol das passíveis de aplicação de crédito presumido, o estorno dos créditos vinculados ao estoque de mercadorias, produtos em elaboração e insumos, cujas operações de saída sejam passíveis de aplicação de crédito presumido.

Na forma da Resolução, a Usiminas deveria inventariar, até 31/07/2017, o estoque de mercadorias, produtos em elaboração e insumos, identificar o valor do ICMS apropriado e fracionar esse valor à razão de 1/12 (um doze avos).

O estorno deveria ser feito mensalmente, até o esgotamento da décima segunda fração, pela aplicação do percentual correspondente à proporcionalidade entre o valor de saída das novas operações sobre o total das saídas, excluídos os valores de ICMS destacados.

(...)

Certo que a sistemática do crédito presumido pressupõe a substituição dos créditos apropriados na entrada por um crédito presumido que resulte em um determinado recolhimento efetivo. Já o diferimento ocorre quando o lançamento e o recolhimento do imposto incidente na operação com determinada mercadoria ou sobre a prestação de serviço forem transferidos para operação ou prestação posterior.

Porém, quando o fisco se refere a operações idênticas quer dizer que o Regime Especial autoriza o crédito presumido e o diferimento para as mesmas mercadorias relacionadas no Anexo I do citado regime e que, em ambos os casos, é devido o estorno dos créditos já apropriados nos livros fiscais (estoque) e

referentes às operações correntes em cada período de apuração.

Tanto que para as operações correntes, a Usiminas utiliza a mesma forma de cálculo para estorno dos créditos devido em razão das saídas com diferimento e crédito presumido – proporção das vendas internas com diferimento e proporção das operações beneficiadas com o crédito presumido em relação ao total de operações realizadas em cuja produção foram utilizados os mesmos insumos.

(...)

Portanto, conforme destacado pelo Fisco, as mercadorias passíveis do benefício do crédito presumido são as mesmas passíveis de serem vendidas com diferimento do imposto, conforme relação constante no Anexo I do RE nº 45.000.000.402-58, que se aplica a ambos os casos.

Assim, quando a Fiscalização se refere a operações idênticas quer dizer que o Regime Especial autoriza o crédito presumido e o diferimento para as mesmas mercadorias relacionadas no Anexo I do citado regime e que, em ambos os casos, é devido o estorno dos créditos já apropriados nos livros fiscais (estoque) e referentes às operações correntes em cada período de apuração.

Em relação ao estoque, conforme já ressaltado, o regime especial veda o aproveitamento de quaisquer créditos vinculados com as mercadorias alcançadas pelo diferimento, inclusive aqueles créditos já escriturados nos livros fiscais, hipótese em que deverão ser estornados.

Quanto à aplicação do disposto na Resolução nº 5.029/17, como explica a Fiscalização, para as operações correntes, o regime especial da Autuada e dos industrializadores do aço (Termo de Adesão) determinam a mesma metodologia para o estorno dos créditos em decorrência de operações beneficiadas pelo crédito presumido e de vendas internas com diferimento.

O entendimento da Fiscalização é corroborado, no âmbito da própria Secretaria de Fazenda de Minas Gerais, pela resposta à Consulta Interna nº 020/2022, que apesar de ser um instrumento interpretativo de caráter interno (não publicado), foi integralmente incluída nos autos a pedido da Assessoria do CCMG (págs. 300/304), com posterior abertura de vista ao Contribuinte, justamente por ter sido citada pelo Fisco como um dos elementos que sustentaram o seu entendimento na presente autuação. Observe-se:

CONSULTA INTERNA Nº 020/2022

Assunto: ICMS – Regime Especial – Estorno de créditos do estoque vinculado a saídas com diferimento

(...)

O contribuinte Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais - USIMINAS é detentor do Regime Especial e-PTA-RE nº 45.000000402-58.

A partir de agosto/2017, este regime passou a vigorar com importantes alterações em relação às versões anteriores, entre as quais se destacam:

(...)

Diante do exposto, pergunta-se:

Considerando a previsão de estorno de créditos vinculados às mercadorias alcançadas pelo diferimento, inclusive aqueles já escriturados nos livros fiscais, de que forma o contribuinte deveria proceder ao estorno dos créditos do estoque, tendo em vista que a Resolução nº 5.029/2017 trata apenas das operações com crédito presumido?

Resposta:

(...)

Inicialmente, cumpre observar que desde a versão vigente em 02/08/2017 até as versões atuais do Regime Especial (RE) nº 45.000000402-52 existe previsão de vedação ao aproveitamento de quaisquer créditos vinculados com as mercadorias alcançadas pelo diferimento nas vendas internas da produção própria promovidas pelos beneficiários, inclusive aqueles já escriturados nos livros fiscais, hipótese em que deverão ser estornados.

Tais determinações constam do § 2º do art. 7º desse RE, sendo que, na versão atual, vigente a partir de 24/03/2021, consta do seu § 2º do art. 8º.

(...)

Assim, as mercadorias adquiridas anteriormente e que estavam em estoque quando da alteração do regime, sendo vinculadas a saídas posteriores com diferimento, devem ter seus créditos estornados.

(...)

Caso o contribuinte tenha desenvolvido outro critério idôneo para identificar os créditos já escriturados nos livros fiscais e vinculados às posteriores saídas com diferimento, o mesmo poderia ser utilizado para cumprir a obrigação de estorno de créditos prevista no regime.

Caso contrário, embora a Resolução nº 5.029/2017 trate de operações com crédito presumido, a mesma metodologia deve ser aplicada para as operações diferidas, uma vez que são situações absolutamente idênticas. Inclusive, as mercadorias passíveis do benefício do crédito presumido são as mesmas passíveis de serem vendidas com diferimento,

conforme relação constante no Anexo I do e-PTA-RE nº 45.000000402-58, que se aplica a ambos os casos.

(...)

Tendo o Fisco adotado idêntico entendimento no presente trabalho, deve ser afastado o argumento da Defesa.

Caso o contribuinte tivesse desenvolvido outro critério idôneo para identificar os créditos já escriturados nos livros fiscais e vinculados às posteriores saídas com diferimento, o mesmo poderia ser utilizado para cumprir a obrigação de estorno de créditos prevista no regime.

Todavia, como verificado pela Fiscalização, “a Usiminas não promoveu o estorno dos créditos do estoque em razão das vendas internas com diferimento a industrializadores do aço (e, por óbvio, não desenvolveu qualquer outro critério idôneo)”.

A Impugnante argumenta que “exigir o estorno dos créditos de ICMS vinculados ao estoque equivale a exigir o estorno dos créditos de ICMS vinculados às posteriores saídas alcançadas pelo diferimento (e que já foram estornados pela Impugnante), o que configura exigência de estorno “em duplicidade”.

Para ilustrar a sua tese, apresenta o seguinte raciocínio:

(a) no dia imediatamente anterior à data de início de vigência da alteração do Regime Especial, a Impugnante possuía em estoque uma única chapa de aço plano, sobre a qual já havia se apropriado dos respectivos créditos de ICMS;

(b) dois dias depois da alteração do Regime Especial, a Impugnante deu saída nesta chapa de aço plano para um estabelecimento industrializador, ao abrigo do diferimento;

(c) esta “operação corrente” fez com que a Impugnante estornasse os créditos de ICMS então apropriados ou registrados em seus livros fiscais, em linha com o que determina o Regime Especial, e assim confirmado pela Delegacia Fiscal;

(d) a exigência do estorno pretendida na autuação – sobre o estoque de insumos e de mercadorias que já foram objeto de “operações correntes” e com relação às quais “a autuada vem realizando o estorno”, sendo, no seu entendimento, exigência em dobro.

Contudo, a Fiscalização analisa os argumentos apresentados pela Defesa e conclui que “não é possível concluir que, com o estorno das operações correntes, a Usiminas estaria estornando, em alguma proporção, os créditos já escriturados nos livros fiscais. Ao contrário, fica claro que a aplicação do índice de estorno é feita somente sobre os créditos escriturados no mesmo mês de apuração do índice, e não sobre os créditos já escriturados nos livros fiscais quando da alteração do Regime (estoque)”.

Importa repetir a análise e exemplos apresentados pela Fiscalização, em sede de manifestação fiscal:

Incorreto, porém, que, ao fazer o estorno dos créditos de ICMS vinculados às operações correntes alcançadas pelo diferimento, a Usiminas já estaria estornando, em alguma proporção, os créditos vinculados ao estoque.

Como a Usiminas, ao concordar com o regime especial, optou pela utilização da proporcionalidade que as operações beneficiadas com o crédito presumido representam do total de operações realizadas ao invés da adoção do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, não há possibilidade de perfeita identificação dos créditos vinculados à saída posterior de produto beneficiado. Como consequência, a mesma metodologia aplica-se às vendas internas com diferimento a industrializadores do aço.

Assim, o percentual de estorno para as operações correntes é determinado mensalmente, ao final de cada período de apuração. E esse percentual é aplicado sobre os créditos pelas entradas do mesmo mês de apuração. Desse modo, o percentual de estorno calculado para o mês de agosto de 2017, por exemplo, é aplicado sobre os créditos pelas entradas no mesmo mês de agosto de 2017, somente.

Claro está que, da forma como disciplinado no regime especial, não há qualquer estorno dos créditos vinculados ao estoque quando da apuração do estorno referente às operações ocorridas no mês de apuração. O índice de estorno é aplicado somente sobre os créditos escriturados no mesmo mês da apuração.

Utilizando o mesmo exemplo da Autuada:

(a) No dia imediatamente anterior à data de início de vigência da alteração do Regime Especial, a Impugnante possuía em estoque uma única chapa de aço plano, sobre a qual já havia se apropriado do respectivo crédito de ICMS → em 31/07/2017, a Usiminas fez o levantamento e apuração dos valores de ICMS referentes ao estoque. Entre esses valores, está o ICMS referente à única chapa de aço plano.

(b) Dois dias depois da alteração do Regime Especial, a Impugnante deu saída nesta chapa de aço para um estabelecimento industrializador, ao abrigo do diferimento → no dia 02/08/2017, a Usiminas vende a chapa ao abrigo do diferimento à industrializador mineiro.

(c) Essa operação fez com a Impugnante estornasse os créditos de ICMS então apropriados ou registrados em seus livros fiscais, em linha com o que determina o Regime Especial → na impossibilidade de perfeita

identificação dos créditos vinculados à saída posterior de produto beneficiado, a Usiminas, no final do mês de apuração (agosto de 2017), deve efetuar o estorno com base na proporcionalidade que as operações beneficiadas representarem do total de operações realizadas. O resultado obtido (índice de estorno) é aplicado sobre os créditos escriturados no mesmo mês de apuração (créditos escriturados em agosto de 2017).

(d) Considerando que o crédito referente à única chapa de aço foi escriturado quando da sua entrada no estabelecimento da Usiminas, portanto, antes de 01 de agosto de 2017, ao fazer o estorno das operações correntes a Usiminas não estorna, em proporção alguma, o crédito referente ao estoque.

(...)

Se a conclusão da Impugnante estivesse correta, também não haveria a obrigação de estorno do crédito de ICMS já escriturado em relação às novas operações com crédito presumido autorizadas no Regime Especial.

(...)

Registra-se que para a apuração dos valores devidos, a Fiscalização explica que *“somou o valor do estorno relativo às saídas diferidas ao valor correto relativo às novas saídas beneficiadas, subtraindo do resultado o valor efetivamente recolhido (calculado com base em todas as operações beneficiadas)”*.

A Fiscalização explica, ainda, que quanto ao estorno decorrente das saídas com crédito presumido, a Autuada considerou não só as novas operações beneficiadas (para SP), mas também as destinadas a SC, PR e RJ, razão pela qual o estorno promovido pela Contribuinte foi ligeiramente superior ao devido.

Assim, no presente lançamento, o Fisco deduziu do crédito tributário exigido o valor recolhido a maior pela Autuada.

O detalhamento dos valores de ICMS a recolher consta do Anexo 2 do Auto de Infração. As planilhas do referido anexo contêm as fórmulas de apuração e legenda de detalhamento dos campos.

Consta dos autos que os valores das operações de venda de produção própria, com o diferimento do imposto, a industrializadores do aço, foram retirados das planilhas enviadas pela própria Autuada, com exceção do mês de dezembro de 2017, cujos valores foram retirados dos registros C190 (Anexo 4 do Auto de Infração).

O Anexo 3 contém a planilha elaborada pela Autuada, informando os valores do estoque de mercadorias, produtos em elaboração e insumos, além da identificação dos valores de ICMS para determinação da fração prevista no inciso III do art. 2º da Resolução nº 5.029/17.

O Demonstrativo do Crédito Tributário consta do Anexo 1 do Auto de Infração.

Por fim, alega a Defesa, em síntese, que *“antes da citada alteração do Regime Especial, a previsão do diferimento nas vendas internas aos industrializadores do aço já se fazia presente nas operações praticadas pela Impugnante (inclusive com a previsão de estorno dos créditos de ICMS vinculados): não em razão de seu próprio Regime Especial (naturalmente), mas em razão de sua adesão aos Regimes Especiais de seus clientes, consoante fazem prova, ilustrativamente, os documentos anexos (doc. nº 04). Assim, e apenas por amor ao debate, a prevalecer o entendimento da Delegacia Fiscal de Ipatinga, a exigência do estorno dos créditos de ICMS relativos ao estoque de insumos ou mercadorias – vinculados às posteriores vendas internas com diferimento – deveria levar em consideração o estoque existente no(s) momento(s) em que a Impugnante aderiu aos Regimes Especiais de seus clientes (início das operações alcançadas pelo diferimento), e não a partir de quando essa regra foi incorporada ao seu próprio Regime Especial”*.

Nesse sentido, argumenta que as adesões da Autuada que ocorreram aos Regimes Especiais de seus clientes no período anterior a agosto de 2017 já estariam atingidas pela decadência.

De plano, a Fiscalização verifica que não há, na escrituração da Usiminas, nenhum estorno de crédito vinculado a saídas com diferimento em período anterior a agosto/2017.

De toda forma, a Fiscalização analisa os argumentos apresentados pela Defesa, demonstrando que não há que se falar em levantamento de estoque e estorno a cada adesão a regimes especiais anteriores pela Autuada:

Como já exposto, até agosto de 2017, no caso das vendas internas com diferimento a Industrializador, o estorno só era devido na hipótese de ter sido realizada apenas a laminação do aço pela Usiminas. Com a alteração de ofício, o Regime Especial determina que devem ser estornados quaisquer créditos vinculados com as mercadorias alcançadas pelo diferimento nas vendas internas.

Com a aprovação da Instrução Interna da Comissão de Política Tributária nº 001/2017, foi promovida a alteração de ofício dos regimes especiais de caráter individual vigentes relativos àquelas operações. O estorno de quaisquer créditos vinculados com as mercadorias alcançadas pelo diferimento nas vendas internas é condição que foi estabelecida para todos os contribuintes siderúrgicos que promovam operações com aços planos, considerando que o tratamento setorial deve preservar a neutralidade e a isonomia tributária.

A obrigatoriedade do estorno de créditos vinculados às saídas com diferimento, inclusive do estoque, tem,

portanto, como fundamento o benefício fiscal concedido para a cadeia do aço, nas saídas promovidas pelo estabelecimento industrializador, conforme dispõem os regimes especiais dos industrializadores e a Instrução Interna da Comissão de Política Tributária nº 009/2017 (versão do TTS/Aço – industrializador vigente em agosto/2017). A manutenção do crédito implicaria redução indevida no tratamento tributário dado ao setor.

Portanto, mesmo a Usiminas já sendo aderente a alguns regimes especiais de Industrializadores do aço antes da alteração de ofício do seu Regime, o estorno dos créditos para todas as operações com diferimento a industrializadores mineiros só passou a ser exigido a partir de agosto de 2017.

(...)

A Usiminas apresentou, como anexos da Impugnação (Doc 4.02 e Doc 4.03), diversos Termos de Adesão assinados com data anterior a agosto de 2017, com o intuito de demonstrar que o estorno vinculado às operações diferidas já ocorria anteriormente (embora, não haja, na sua escrituração fiscal -EFD, nenhum registro de estorno de crédito vinculado às saídas com diferimento). No entanto, os Termos de Adesão apresentados possuem as seguintes características: ou são mais antigos e contêm a ressalva de que o estorno somente se aplica a saídas de aço apenas laminado no Estado; ou são datados já do final do mês de julho de 2017, sendo que a ciência da Aderente e o início da vigência ocorreu somente em agosto de 2017.

(...)

Assim, mais uma vez, devem ser afastados os argumentos da Defesa.

Fato é que a Autuada descumpriu o Regime Especial a ela concedido.

Os regimes especiais são concedidos para atender às peculiaridades do interessado no que se refere às operações ou prestações envolvidas e nas hipóteses previstas no regulamento do tributo. Nos termos do art. 58 do RPTA, o beneficiário do regime especial fica obrigado ao cumprimento das disposições nele previstas durante o período de sua vigência, podendo a ele renunciar.

RPTA

Art. 58. O beneficiário do regime especial fica obrigado ao cumprimento das disposições nele previstas durante o período de sua vigência, podendo a ele renunciar mediante prévia comunicação à autoridade fiscal concedente.

(...)

Portanto, os regimes especiais são facultativos, podendo o contribuinte renunciar a qualquer tempo. No entanto, ao concordar com o regime especial, os contribuintes ficam obrigados ao cumprimento das disposições nele expressas, implicando anuência a todas as suas cláusulas.

Por oportuno, é de amplo conhecimento que os Regimes Especiais, relativamente aos seus signatários, constituem-se, durante sua vigência, em verdadeira norma específica a ser respeitada pelas partes, geradora de direitos e obrigações aos mesmos, sempre de conformidade com a Legislação que permitiu sua existência e estipulou suas condicionantes.

Ademais, sendo certo que não se encontra contemplada entre as atribuições e competência do CCMG apreciar ou deliberar acerca da conveniência ou da oportunidade de alterar/conceder ou não tratamento tributário diferenciado na forma de regimes especiais de tributação, a análise do CCMG se restringe ao exame e apreciação das razões de fato e de direito que ensejaram a atuação do Fisco em face da circunstância apresentada nos Autos.

Como já exposto, o Regime Especial em questão se deu nos termos da Instrução Interna da Comissão de Política Tributária nº 001/2017 e com fundamento no Protocolo de Intenções nº 021/2008, firmado entre o Grupo Usiminas e o estado de Minas Gerais.

Acresça-se que, por força do disposto no art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (art. 110 do RPTA), não se incluem na competência deste Órgão julgador “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo”.

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

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

(...)

Pelo exposto, observa-se que as infrações cometidas pela Autuada restaram devidamente comprovadas e, não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo é o lançamento em exame.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Otto Carvalho Pessoa de Mendonça e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen (Revisor) e Gislana da Silva Carlos.

**Sala das Sessões, 14 de novembro de 2023.**

**Flávia Sales Campos Vale**  
**Relatora**

**Cindy Andrade Moraes**  
**Presidente**

CSP