



Processo nº.: 48891/2017-2 SET
Interessado: NEW WIND COMÉRCIO DE MÁQUINAS E MONTAGEM INDUSTRIAL LTDA - ME.
Inscrição nº.: 20.411.990-1
CNPJ nº.: 20.638.442/0001-75
Endereço: Rua Promotor Manoel Alves Pessoa Neto, 60, Sala 03, Candelária, Natal/RN –
CEP 59.065-555
Assunto: **CONSULTA**
DECISÃO Nº 19/2017 – COJUP

EMENTA: Diferimento do ICMS. 1. Obras de montagem industrial, Instalação de Máquinas e equipamentos, manutenção e reparação de equipamentos não especificados anteriormente, Instalação de outros equipamentos não especificados anteriormente. 2. Aquisição de máquinas e equipamentos para incorporação ao ativo permanente. 3. Máquinas e equipamentos a serem utilizados, exclusivamente, no processo produtivo do estabelecimento adquirente. 4. Contribuinte enquadrado na condição de estabelecimento industrial, comprovado através da verificação de suas operações e da CNAE no Cadastro de Contribuintes deste Estado. 5. Direito a fruição do benefício de diferimento limitado ao bem objeto desta consulta. 6. Valoração da especificidade de suas operações. Inteligência dos Artigos 60 a 63 do RICMS/RN. Procedente.

O RELATÓRIO

A consultante, supra qualificada, informa que nos termos do Art. 136 do Regulamento de Procedimentos e de Processo Administrativo Tributário deste Estado, aprovado pelo Decreto 13.796, de 16 de fevereiro de 1998 – RPPAT/RN, não incide em nenhuma das hipóteses impeditivas para a realização de consulta, formulada perante esta Administração Tributária.



Afirma que é sediada em Natal, Capital do Estado do Rio Grande do Norte, desenvolvendo a atividade principal de Comércio atacadista de Máquinas e equipamentos para uso industrial; parte e peças(CNAE 46.63-0-00), portanto sujeita a incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS nos termos do art. 1º inciso I conjugado com o § 2º do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), aprovado pelo Decreto n.º 13.640, de 13 de novembro de 1997 – **RICMS/RN**.

O Contribuinte apresentou ainda as 08 (oito) atividades secundárias que exerce, todas confirmadas nos bancos de dados desta Secretaria de Tributação e no seu Ato Constitutivo (fl. 07). Dentre elas, saliente-se a de obras de montagem industrial (CNAE 42.92-8/02); Manutenção e reparação de equipamentos e produtos não especificados anteriormente (CNAE 33.19-8/00); Instalação de Máquinas e equipamentos industriais (CNAE 33.21-0/00); Instalação de outros equipamentos não especificados anteriormente (CNAE 33.29-5-99) sendo estas atividades a que nos interessa no espaço legal desta Consulta.

Em seguida, aduz vem solicitar o diferimento do ICMS, conforme os Artigos 60 e 61 – seção IX do Regulamento do ICMS do RN.

Alega que a Empresa está adquirindo através de importação oriunda dos Estados Unidos, um equipamento de elevação – modelo GE 2.X para acoplamento do rotor de aerogeradores, com capacidade de carga de 66.22 toneladas, nº de série GE170104A, o qual será utilizado na atividade de montagem e desmontagem do componente rotor do Aerogerador modelo GE 1.6-100 no Município de Pedra Grande, RN (fotos à fl. 05).

O referido equipamento atenderá nossas atividades econômicas produtivas, relacionadas nos CNAES 33.19-8/00, 33.21-0/00 e 33.29-5/99 constantes em nosso Contrato Social (Consolidado) (fls. 06/09).

A atividade consiste na conexão de guindaste LTM 1600 (Liebherr) ao componente rotor do aerogerador. Esta conexão será feita através do Equipamento de Elevação modelo GE 2.X que foi desenvolvido especificamente para esta finalidade.

O equipamento será conectado em uma ponta ao moitão do guindaste e na outra aos olhais do içamento rotor do Aerogerador.

Em seguida, passa a fundamentação legal do objeto de sua consulta.

Os CNAES supracitados, em suas raízes declaram que a montagem das partes componentes de produtos industriais, tanto de componentes de produção própria como de terceiros, é considerada uma atividade industrial.

Na sequência a Consulente explana sobre a Legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, segundo a qual estabelecimento industrial é aquele onde é executada qualquer das



operações consideradas de industrialização (transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, recondicionamento e renovação), de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento).

Continua, a Consulente, em função das atividades desenvolvidas, a legislação do IPI, visando a cobrança e administração do imposto, equipara algumas unidades à estabelecimentos industriais, mesmo nos casos em que não há, diretamente, operações de industrialização. As hipóteses de equiparação estão previstas no Decreto 7.212/2010 – Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (**RIPI/2010**), dentre as quais citamos, a título de exemplificação:

a) Os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos;

b) Os estabelecimentos, ainda que varejistas, que receberem, para comercialização, diretamente da repartição que os liberou, produtos importados por outro estabelecimento da mesma firma;

c) As filiais e demais estabelecimentos que exercem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte, salvo se aqueles operarem exclusivamente na venda a varejo e não estiverem enquadrados na hipótese anterior;

d) Os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização haja sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiros, mediante a remessa, por eles efetuada, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos;

e) Outros (veja a relação completa acessando o artigo 9º do **RIPI/2010**).

Sobre este tópico o Contribuinte traz-nos a seguinte conclusão: os estabelecimentos industriais quando derem saída a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos de terceiros, com destino a outros estabelecimentos, para industrialização ou revenda, serão considerados estabelecimentos comerciais de bens de produção e obrigatoriamente equiparados a estabelecimento industrial em relação a essas operações.

Passa a discorrer, ainda dentro da lógica do RIPI/2010 sobre a equiparação dos estabelecimentos comerciais atacadistas e varejistas, nos termos que se seguem:

Considera-se estabelecimento comercial atacadista, o que efetuar vendas:

i) De bens de produção, exceto a particulares em quantidade que não exceda a normalmente destinada ao seu próprio uso;

ii) De bens de consumo, em quantidade superior àquela normalmente destinada a uso próprio do adquirente;

iii) A revendedores.

Prosegue, a Consultante, discorrendo sobre os diversos momentos nos quais o artigo 9º do **RIPI/2010** equipara estabelecimentos comerciais atacadistas à industriais, por exemplo aqueles que deram saída a bebidas alcoólicas e demais produtos, de produção nacional, classificados nas posições



22.04, 22.05, 22.06 e 22.08 da Tabela de Produtos Industrializados (TIPI). Também é possível a equiparação por iniciativa do próprio contribuinte, embora seja uma possibilidade menos corriqueira, pois, em regra, não se vislumbra maiores vantagens na opção. Nesse sentido temos o artigo 11 do RIPI/2010, pelo qual podem equiparar-se:

1) Os estabelecimentos comerciais que derem saída a bens de produção, para estabelecimento industriais ou revendedores, observado o disposto na alínea "a" do inciso I do artigo 14 do RIPI/2010; consideram-se bens de produção: as matérias-primas; os produtos intermediários; os produtos destinados a embalagem e acondicionamento; as ferramentas empregadas no processo industrial, exceto as manuais; as máquinas, instrumentos, aparelhos e equipamentos, inclusive suas parte e peças, que se destinem ao processo industrial.

2) As cooperativas, constituídas nos termos da Lei 5.764/1971, que se dedicarem à venda em comum de bens de produção, recebidos de seus associados para comercialização.

Desta forma, por exemplo, podem se equiparar a indústria estabelecimentos que tenham como atividade única a aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, para posterior transferência para outros estabelecimentos industriais ou revendedores da mesma pessoa jurídica.

Considera-se estabelecimento comercial varejista, o que efetuar vendas a consumidor, ainda que realize vendas por atacado esporadicamente, considerando-se esporádicos as vendas por atacado quando, no mesmo semestre civil, o seu valor não exceder a 20% (vinte por cento) do total das vendas realizadas.

Conclui, apresentando formulando os seus questionamentos:

1) Poderemos solicitar o Diferimento do ICMS, do pagamento do ICMS Antecipado (diferencial de alíquota) par o momento em que ocorrer quaisquer das hipóteses previstas no artigo 60 e 61 do RICMS/RN?

2) A empresa poderá solicitar qual benefício tributário para mercadoria adquiridas no exterior par compor seu ATIVO FIXO?

É o que importa relatar.

O MÉRITO

A presente consulta versa sobre o diferimento do ICMS nas importações do exterior de aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo fixo de estabelecimento que exerce a atividade principal de Comércio atacadista de Máquinas e equipamentos para uso industrial; parte e peças (CNAE 46.63-0-00).

A Consulente exerce mais oito atividades secundárias, dentre as quais destacamos as que interessam no espaço legal desta Consulta: i) Obras de montagem industrial (CNAE 42.92-8/02); ii)



Manutenção e reparação de equipamentos e produtos não especificados anteriormente (CNAE 33.19-8/00); iii) Instalação de Máquinas e equipamentos industriais (CNAE 33.21-0/00); iv) Instalação de outros equipamentos não especificados anteriormente (CNAE 33.29-5-99).

Todas essas atividades encontram-se devidamente descritas em seu Ato Constitutivo e constam nos bancos de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil e no Cadastro de Contribuintes deste Estado.

É sempre bom lembrar que a Consulta tem por objeto a edição de ato administrativo, emanado de autoridade competente, destinado a prestar ao consulente a orientação oficial sobre questões legais de interesse do sujeito passivo, com vistas ao cumprimento da legislação tributária, conforme a dicção do Artigo 134 do RPPAT/RN.

Em assim sendo, para uma melhor compreensão de nossa fundamentação decidimos seccioná-la em três partes, cujos subtítulos ficam assim delineados:

1. Da Fundamentação: 1ª Parte;
2. Da Fundamentação: 2ª Parte;
3. Da não Aplicação "Automática" da Norma Tributária: O lançamento como ato cognitivo:

1. Da Fundamentação: 1ª Parte.

Em assim sendo, devemos, em primeiro plano, situar o ramo de atividade da Consulente dentro do conjunto das atividades econômicas, pois as referidas atividades serão o alvo principal de nossa análise, com o objetivo de verificar a possibilidade ou não de fruição do benefício de diferimento, sob a ótica da Resolução CONCLA nº 02 de 25/06/2010; do RIPI/2010; de ambos ou de nenhum deles.

Em outras palavras, a questão reside na busca da norma que deva ser aplicada ao presente caso, enquanto norma identificadora da atividade do Contribuinte, para só então adentrar no RICMS/RN.

Calha observar que a CNAE é uma classificação usada com o objetivo de padronizar os códigos de identificação das unidades produtivas do país nos cadastros e registros da Administração Pública nas três esferas de governo, em especial na área tributária, contribuindo para a melhoria da qualidade dos sistemas de informação que dão suporte às decisões e ações do Estado, possibilitando, ainda, a maior articulação intersistêmica.

Sabe-se que a definição e atualização das subclasses são atribuições da Subcomissão Técnica para a CNAE – subclasses, organizada no âmbito da Comissão Nacional de Classificação (CONCLA), sob a coordenação de representante da Secretaria da Receita Federal e com a participação de representantes da administração tributária das esferas estadual e municipal e do IBGE.



Os Entes Federados, portanto, participam da elaboração da CNAE, o que por se só resguarda a legitimidade desse sistema de classificação para que surtam os respectivos efeitos na aplicação da legislação tributária de cada Ente envolvido.

Com efeito, quando analisamos a estrutura da Classificação Nacional de Atividades Econômicas, observamos que ela é composta de Seções e Divisões.

As Seções estão divididas em códigos alfabéticos que vão de "A" a "U", com suas correlatas Divisões compostas por códigos numéricos ordenados de 01 a 99.

Impende demonstrar que as atividades elencadas pelo Contribuinte como de interesse no entorno desta Consulta são as de CNAES 33.19-8/00, 33.21-0/00 e 33.29-5/99 constantes em seu Ato Constitutivo (fls. 06/09).

Todas essas atividades pertencem à Divisão 33, as quais se encontram alocadas na Seção C, cuja descrição ou classificação é de **Indústria de transformação**.

Ademais na Seção "F" encontram-se posicionadas as Divisões de números 41 a 43, todas reconhecidas como "Construção".

Destarte, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolida o entendimento de que a Construção Civil é atividade industrial conforme observamos no REsp 965976 PE 2007/0155309-2 (STJ), publicado em 01/07/2009, cuja ementa trazemos à colação:

EMENTA: RECURSO ESPECIAL. IRPJ. SUDENE. REDUÇÃO DE 50% DO TRIBUTO E ADICIONAIS NÃO RESTITUIVEIS. ART. 14 DA LEI 4.239 /63. CONSTRUÇÃO CIVIL. **CARÁTER INDUSTRIAL DA ATIVIDADE**. 1. A empresa do ramo de construção civil deve ter reconhecido o **caráter industrial** de sua **atividade**, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, considerando seu impacto transformador no meio, com potencial agregação de novos elementos à matéria e formação original das estruturas. 2. É cediço na Corte que: *RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. INCENTIVOS FISCAIS. ÁREA DE ATUAÇÃO DA SUDENE. PEDIDO DE REDUÇÃO DO IRPJ EM 50% DENEGADO. EMPRESA DA CONSTRUÇÃO CIVIL. PRETENDIDO RECONHECIMENTO DO **CARÁTER INDUSTRIAL DA ATIVIDADE**. PRECEDENTES DESTES SODALÍCIO. Como bem elucidada a recorrente, segundo o saudoso administrativista Hely Lopes Meirelles, in Direito de Construir, Editora Revista dos Tribunais, 'a indústria da construção civil é uma **atividade** transformadora que, conjugando materiais distintos e coordenando operações diversas, compõem novas estruturas e obtêm novos efeitos plásticos, que caracterizam a construção moderna.' A Primeira Turma no REsp. 244.903/CE, Relator Ministro Garcia Vieira, esposou entendimento de que a **atividade** de construção civil pode se classificar como **atividade industrial**. Considerando que a autora é empresa prestadora de serviços do ramo da indústria da construção civil, inclusive montagens industriais e engenharia consultiva, está abrangida pelo quadro da Confederação Nacional da Indústria no



Grupo n. 3 - Ministério do Trabalho, o que a torna contribuinte do adicional ao SEBRAE, bem como da contribuição para o SESI/SENAI. Na mesma esteira, a Primeira Seção desta Corte pacificou o entendimento no sentido de que as **atividades** de comércio e indústria da construção civil, engenharia civil e incorporação estão sujeitas à COFINS, porque caracterizam compra e venda de mercadorias. Recurso especial provido, para reconhecer o **caráter industrial** da **atividade** de construção civil." (Grifei).

No mesmo sentido encontra-se a REsp 613613 PB 2003/0208257-6:

Ementa: RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMPRESA DA CONSTRUÇÃO CIVIL. CONTRIBUIÇÃO PARA O SESI/SENAI. **CARÁTER INDUSTRIAL DA ATIVIDADE.** PRECEDENTES. Segundo o saudoso administrativista Hely Lopes Meirelles, in "Direito de Construir, Editora Revista dos Tribunais", "a indústria da construção civil é uma **atividade** transformadora que, conjugando materiais distintos e coordenando operações diversas, compõem novas estruturas e obtêm novos efeitos plásticos, que caracterizam a construção moderna". A autora é empresa que se dedica à construção de obras de engenharia e prestação de serviços na área da construção civil. Dessa forma, está abrangida pelo quadro da Confederação Nacional da Indústria no Grupo n. 3 – Ministério do Trabalho, o que a obriga ao pagamento das contribuições devidas ao SESI/SENAI. Recurso especial improvido.

Ressalte-se que essa é a jurisprudência do STJ e esses julgados tornaram-se um norte seguido pelos Tribunais pátrios.

Cuide-se que no REsp 965976 PE 2007/0155309-2 o STJ deixa claro que a **atividade de montagem industrial**, inclui-se entre àquelas classificadas como construção civil.

Por outra aresta, quando compulsamos o Regulamento do Imposto de Produtos Industrializados (RIPI/2010) deparamo-nos com as normas contida no inciso VII, alíneas "a", "b" e "c" do Artigo 5º, *in verbis*:

Art. 5º Não se considera industrialização:

(...)

VIII - a operação efetuada fora do estabelecimento industrial, consistente na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte:

- a) edificação (casas, edifícios, pontes, hangares, galpões e semelhantes, e suas coberturas);
- b) instalação de oleodutos, usinas hidrelétricas, torres de refrigeração, estações e centrais telefônicas ou outros sistemas de telecomunicação e telefonia, estações, usinas e redes de distribuição de energia elétrica e semelhantes; ou
- c) fixação de unidades ou complexos industriais ao solo;

As normas contidas no inciso no inciso VIII, do Art. 5º do RIPI, à primeira vista, seriam capazes, por si só de afastar o benefício do diferimento pleiteado pela Consulente.



Não obstante, estamos diante de um conflito aparente de normas, pois temos de um lado a normatização expedida pela Comissão Nacional de Classificação (CONCLA); e, de outro as normas contidas no Artigo 5º do Regulamento do IPI.

Não devemos olvidar que a legislação do IPI tem por finalidade definir o que se considera estabelecimento industrial para fins de tributação do Imposto sobre Produtos Industrializados, ou seja, ele é um lume para fazermos a divisão do que seja estabelecimento industrial e o que não seja, mas como afoçamos e reiteramos, para fins de tributação do IPI.

Basta lembrar que o IPI é daquele tipo de tributo, cuja essência é regulatória do nível de atividade econômica, tanto é verdade que a Constituição Federal afasta o princípio da anterioridade e relativiza o princípio da legalidade, em relação ao IPI, como podemos observar no § 1º, do caput do Artigo 150 e § 1º do Artigo 153, respectivamente.

Nesta altura de nossa digressão, poder-se-ia perguntar, o motivo que fez com este Julgador trouxesse a lume essas mitigações às limitações constitucionais ao poder de tributar.

O motivo, não obstante, é muito simples, pretendemos com isto demonstrar que nem sempre a legislação do IPI é a mais adequada para o tratamento do diferimento de que trata os Artigos 60 a 63 do RICMS/RN, isto porque a resultante da utilização do IPI em sua função de regular e incentivar a economia, é a equiparação a indústria ou estabelecimento industrial, de atividades que na verdade não são próprias de indústria e ainda menos de estabelecimento industrial.

Ao analisarmos os incisos I, II e III do Artigo 9º do RIPI/2010, fica evidente que a preocupação do legislador foi salvaguardar a indústria nacional, pois se para a *lex mercatoria* vale a máxima de que não se exporta tributos, também é verdade que ao se fazer adentrar no território nacional produtos importados do exterior, sobre eles se faça incidir o IPI, quando for o caso de produtos industrializados ou em fase de industrialização.

Em outros casos, buscou o legislador garantir a tributação do produto industrializado, de origem nacional ou importado que transitem por estabelecimentos não industriais.

Este é o espírito da legislação do IPI regular o nível da atividade econômica e proteger a indústria nacional, seja através da tributação de produtos importados do exterior ou atenuando o surgimento de dessimetrias no mercado interno, dificultando que uns contribuintes sejam tributados e outros não, estes em razão de especificidades em seu ciclo produtivo, cujo escoamento advenham por estabelecimentos não industriais, possibilitando dessa forma a elisão fiscal. Estas são, em suma, as razões da equiparação.

Não é outro o motivo que nos leva a rejeitar os conceitos de equiparação à estabelecimento industrial como regras diretivas para concessão do benefício do diferimento, de que trata os Artigos 60 a 63 do nosso Diploma Regulamentar e até mesmo uma aceitação acrítica do conceito de industrialização advindas do RIPI/2010, cujos pressupostos não são necessariamente técnicos, mas emanam de sua essência fiscal e parafiscal.



Mas, a situação ainda não se encontra satisfatoriamente resolvida, pois se rejeitamos a regra da equiparação, temos ainda que enfrentar as normas contidas nos Artigos 4º e 8º, conjugada com a norma do Artigo 5º todas do RIPI/2010.

Ao sopesar estas normas em conjunto, extraímos uma norma que aparentemente aplicar-se-ia ao presente caso, levando-nos na direção da não concessão do benefício requerido pelo Contribuinte, pois a regra do Artigo 5º, não se refere a equiparação, mais ao próprio conceito legal de industrialização.

O Artigo 5º do RIPI/2010, conforme já dissemos inabilita à concessão do benefício de que trata a presente Consulta.

Senão vejamos, o caput do Artigo vai dizer o que **não é industrialização** e o inciso VIII reporta-se a operação efetuada fora do estabelecimento industrial, **consistente na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte: a) edificação (...); b) instalação de (...) usinas e redes de distribuição de energia elétrica e semelhantes; ou c) fixação de unidades ou complexos industriais ao solo.**

Esta orientação normativa vai de encontro a jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, que considera a atividade de construção civil como atividade industrial.

Mas a isso poder-se-ia objetar sempre, que a referida jurisprudência não se encontra sumulada, e mesmo que fosse, ela não é vinculante aos Órgãos jurisdicionais e da Administração Pública.

Ademais, o objetivo da Consulta Fiscal limita-se a esclarecer a legislação do Ente Tributante.

Não obstante, quando observamos as normas contidas nos Artigos 60 a 63 do RICMS, observamos que três são as condições mais importantes para a concessão do benefício de diferimento, i) a atividade do Contribuinte que deve ser uma daquelas elencadas no caput do Artigo 60, dentre as quais se destaca a atividade industrial; ii) deve o bem em questão ser máquinas e equipamentos destinados ao ativo fixo; iii) as máquinas e equipamentos devem ser utilizados, exclusivamente, no processo produtivo do estabelecimento adquirente.

Quanto às condições descritas nos itens ii e iii elas não carecem de maiores divagações, o Contribuinte se desincumbiu plenamente na formação do convencimento deste Julgador, ademais, a verificação destes pressupostos legais compete mais ao Auditor Fiscal afetos às lides da Fiscalização de Estabelecimentos do que ao Julgador, podendo qualquer Decisão ser revista de ofício, caso seja constatada pela Autoridade Fiscal o desvirtuamento da utilização deste ou de qualquer outro benefício fiscal.

A questão mais importante, em sede desta Consulta, fica praticamente resumida a da classificação fiscal do Contribuinte enquanto estabelecimento industrial para fins de fruição do benefício em tela, a especificidade de sua operação, bem como a utilização que ele dará ao bem adquirido.



Ocorre que o RICMS/RN no inciso III do Artigo 63 faz uma clara opção pela preponderância da Classificação Nacional de Atividade Econômica do Contribuinte (CNAE), como marco para a concessão do benefício de diferimento do ICMS na aquisição de máquinas e equipamentos.

Em outras palavras, considera-se estabelecimento industrial, aquele que comprovar a sua identidade industrial através da verificação de suas operações e do CNAE no Cadastro de Contribuintes do Estado.

A verificação das operações deve ser posta em marcha pelos Setores de Fiscalização desta Secretária de Tributação, conforme já salientamos, mas a *priori* o CNAE do Contribuinte o habilita à fruição do benefício de diferimento do ICMS, por expressa determinação de nosso Diploma Regulamentar, pois as divisões 33 e suas subclasses estão todas classificadas na Seção "C" consideradas pela CONCLA como Indústrias de transformação, confira-se a norma regulamentar em seu inteiro teor:

Art. 60. Nas operações de importação do exterior de máquinas e equipamentos destinados ao ativo fixo de estabelecimento industrial, agropecuário, aquícola, de empresa jornalística, de televisão por assinatura, de radiodifusão, estabelecimento gráfico ou editorial, o pagamento do ICMS fica diferido para o momento em que ocorrer: **(NR do caput dada pelo Decreto 19.357, de 18/09/2006)**

I- a transferência interestadual dos respectivos bens;

II- a desincorporação do ativo fixo.

(...)

§ 2º O disposto no **caput** deste artigo não se aplica às operações que envolvam máquinas e equipamentos utilizados na exploração ou produção de petróleo e gás natural ou seus derivados. **(AC pelo Decreto 22.161, de 17/02/2011)**

§ 3º O disposto no **caput** deste artigo só se aplica a máquinas e equipamentos a serem utilizados, exclusivamente, no processo produtivo do estabelecimento adquirente, excetuada a hipótese do § 4º. **(NR dada pelo Decreto nº 23.885, de 1º/11/13, Republicado no DOE nº 13.068, de 02/11/2013, com efeitos a partir de 1º/08/2013) (grifamos).**

§ 4º O disposto no **caput** deste artigo se aplica, ainda, aos contribuintes inscritos no Cadastro de Contribuintes do Estado (CCE) sob a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) 8220-2/00. **(AC pelo Decreto nº 23.885, de 1º/11/13, Republicado no DOE nº 13.068, de 02/11/2013, com efeitos a partir de 1º/08/2013)**

(...)

Art. 61. Nas entradas interestaduais de máquinas e equipamentos destinados ao ativo fixo de estabelecimento industrial, agropecuário, aquícola, de empresa jornalística, de televisão por assinatura, de radiodifusão, estabelecimento gráfico ou editorial, o pagamento do ICMS referente ao diferencial de alíquota fica diferido para o momento em que ocorrer quaisquer das hipóteses previstas no art. 60 deste Regulamento. **(NR dada pelo Decreto 20.797, de 18/11/2008)**

(...)



§ 2º O disposto no **caput** deste artigo não se aplica às operações que envolvam máquinas e equipamentos utilizados na exploração ou produção de petróleo e gás natural ou seus derivados. **(AC pelo Decreto 22.161, de 17/02/2011)**

§ 3º O disposto no **caput** deste artigo só se aplica a máquinas e equipamentos a serem utilizados, exclusivamente, no processo produtivo do estabelecimento adquirente, excetuada a hipótese do § 4º. **(NR dada pelo Decreto nº 23.885, de 1º/11/13, Republicado no DOE nº 13.068, de 02/11/2013, com efeitos a partir de 1º/08/2013)**

§ 4º O disposto no **caput** deste artigo se aplica, ainda, aos contribuintes inscritos no Cadastro de Contribuintes do Estado (CCE) sob a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) 8220-2/00. **(AC pelo Decreto nº 23.885, de 1º/11/13, Republicado no DOE nº 13.068, de 02/11/2013, com efeitos a partir de 1º/08/2013)**

(...)

Art. 62. Para fazer jus aos benefícios previstos no artigo 60, deverá o contribuinte dirigir-se à SUSCOMEX, portando o documento "Guia para Liberação de Mercadoria Estrangeira sem Comprovação do Recolhimento do ICMS" (Anexo 97), para liberação das mercadorias. **(NR dada pelo Decreto 19.357, de 18/09/2006)**

Art. 63. Para beneficiar-se do disposto nesta Seção é necessário que o contribuinte: **(NR do artigo pelo Decreto 19.116, de 25/05/2006)**

I- esteja em dia com suas obrigações tributárias principal e acessórias;

II- não esteja inscrito na dívida ativa deste Estado;

III- esteja efetivamente enquadrado na condição de estabelecimento industrial, agropecuário, aquícola, de empresa jornalística, de televisão por assinatura, de radiodifusão, estabelecimento gráfico ou editorial, comprovado através da verificação de suas operações e do CNAE no Cadastro de Contribuintes do Estado; **(NR dada pelo Decreto 19.357, de 18/09/2006, republicado por incorreção no DOE 11.230 de 22/09/2006)**

(...)

V - esteja credenciado nos termos do ato de que trata § 3º do art. 130-A deste Regulamento; **(NR dada pelo Dec. 21.934 de 07/10/2010)**

(...)

§ 1º Encerrada a fase de diferimento, o ICMS devido será recolhido através do código 9001 - ICMS IMPORTAÇÃO DIFERIMENTO ou 9002 - ICMS ATIVO PERMANENTE DIFERIMENTO, de acordo com o caso, até o dia 15 do mês subsequente ao da desincorporação ou transferência devendo o crédito fiscal ser utilizado no mês do efetivo recolhimento. **(NR dada pelo Decreto 19.357, de 18/09/2006, republicado por incorreção no DOE 11.230 de 22/09/2006)**

§ 2º O montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do imposto diferido e recolhido na forma prevista no § 1º, por fator igual a um quarenta e oito avos e pela quantidade de meses em que o bem esteve



incorporado ao patrimônio da empresa, observada a proporcionalidade de que trata o inciso III, do § 5º do art. 105, deste Regulamento.

(...)

§ 7º O não recolhimento do ICMS nos prazos previstos sujeitará o contribuinte ao pagamento de juros e acréscimos moratórios, somente podendo beneficiar-se de novo deferimento após a sua regularização. (AC pelo Decreto 19.357, de 18/09/2006, republicado por incorreção no DOE 11.230 de 22/09/2006)

Com efeito, os dispositivos regulamentares indicam que o estabelecimento industrial, agropecuário, agrícola, de empresa jornalística, de televisão por assinatura, de radiodifusão, estabelecimento gráfico ou editorial, quando adquirem em operações interestaduais ou através de importação do exterior máquinas e equipamentos, destinados ao ativo fixo, gozam do diferimento do ICMS referente ao diferencial de alíquota, cujo pagamento fica diferido para o momento em que ocorrer a transferência interestadual dos respectivos bens ou a desincorporação do ativo fixo.

Dentre as condições para usufruir do diferimento do imposto temos: (i) esteja em dia com suas obrigações tributárias principal e acessórias; (ii) - não esteja inscrito na dívida ativa deste Estado; (iii) esteja efetivamente enquadrado na condição de estabelecimento industrial, agropecuário, agrícola, de empresa jornalística, de televisão por assinatura, de radiodifusão, estabelecimento gráfico ou editorial, comprovado **através da verificação de suas operações** e do CNAE no Cadastro de Contribuintes do Estado; (iv) **esteja credenciado nos termos do ato de que trata § 3º do art. 130-A deste Regulamento;**

Em se tratando de mercadoria importada do exterior é mister observar o disposto no Art. 62 do RICMS/RN, ou seja, importa observar que para fazer jus ao benefício do diferimento, deverá o contribuinte dirigir-se à SUSCOMEX, portando o documento "Guia para Liberação de Mercadoria Estrangeira sem Comprovação do Recolhimento do ICMS", anexo 97 do RICMS/RN.

2. Da Fundamentação: 2ª Parte.

Uma análise pouco acurada da 1ª parte de nossa fundamentação, poderia levar um observador apressado a aduzir que qualquer que fosse o caminho adotado por este Julgador, seja o das normas contidas no RIPI/2010 ou a *lex specialis* do inciso III do Artigo 63 do RICMS/RN não modificaria o resultado final da Decisão, pois perfilhado ambos os caminhos chegar-se-ia ao mesmo resultado.

Reputamos essa observação como equivocada, porque a fundamentação são os elementos basilares da Decisão, ela não justifica apenas a Decisão, ela mostra o caminho cognitivo percorrido pelo Julgador no esclarecimento da legislação aplicável ao caso concreto, inibindo inclusive a utilização dos mesmos fundamentos para aplicação em casos semelhantes, mas destituídos das especificidades daquele caso sobre o qual incidiu o aparato normativo, especificidades estas que foram cruciais na formação do convencimento do Julgador, e por conseguinte na Decisão.



É mister lembrar que a *lex specialis* chamada ao centro de gravidade desta fundamentação, ou seja, o inciso III do Artigo 63 do nosso diploma regulamentar faz menção a duas condições ou premissas básicas: (i) a verificação das operações do Contribuinte; (ii) o CNAE no Cadastro de Contribuintes do Estado.

Em outras palavras, queremos enfatizar que o critério adotado na resolução do conflito normativo, não ocorreu pela simples menção ao CNAE do Contribuinte, mas sobretudo pela observação das operações do Contribuinte, ao menos pelo que podemos deduzir na apreciação dos elementos carreados aos autos, senão vejamos:

a) O equipamento de elevação – Modelo GE 2.X para acoplamento do rotor de aerogeradores, com capacidade de carga de 66,22 toneladas, nº de série GE170104A, constitui máquina ou equipamento industrial, NCM 8428.90.90, produto industrial classificado no capítulo 84 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados;

b) O referido equipamento irá compor o Ativo Fixo (gênero), na qualidade de máquinas e equipamentos (espécie), do Contribuinte, e, portanto, atende ao requisito imposto no § 3º do Artigo 63 do RICMS/RN.

c) Levou em consideração no critério de operações do Contribuinte o entendimento de processo industrial como o conjunto de procedimentos a que é submetido o material (montagem de partes e peças) até a obtenção do produto acabado.

d) Rejeitou-se, portanto, uma análise linear baseada apenas no RIPI/2010, seja no conceito genérico de industrialização e sobretudo numa aplicação sumária pela admissão destituída de uma observação mais concernente a matéria de fato que levasse à uma aplicação simplista do sistema de equiparação ou mesmo de industrialização adotado pelo Regulamento do IPI;

e) Rejeitou-se, ainda, uma subsunção equivocada que se baseasse exclusivamente no CNAE do contribuinte, sem levar em consideração outros elementos que possibilitaram aquilatar, com razoável grau de segurança, o resultado que culminará na Decisão desta Consulta;

f) Não trilhou, o Julgador, pelo “caminho largo” de uma aplicação jurisprudencial a destempe dos contornos fáticos e normativos que uma aplicação escorreita da legislação tributária requer;

g) Tratando-se de importação do exterior, cabe a SUSCOMEX e em qualquer caso a COFIS diligenciar, fiscalizar e averiguar se o produto adquirido terá de fato a destinação e emprego declarado pelo Consulente, em sede desta Consulta Fiscal.

h) Levou-se em consideração, portanto, o caráter fator e motriz da administração tributária, para concluir que a correta utilização desta Consulta deve operar em concerto com os demais Setores desta Secretaria de Tributação, em especial a SUSCOMEX e a COFIS.



3. Da não Aplicação “Automática” da Norma Tributária: O lançamento como ato cognitivo:

Em razão de nossa argumentação esposada nos itens “g” e “h” da parte 2 de nossa fundamentação, cumpre-nos, ainda, trazer à baila as seguintes ponderações.

Uma consulta fiscal não constitui um salvo conduto, um produto final e acabado o qual possibilite ao Contribuinte uma garantia inquebrantável a ser oposta à Fazenda Pública em qualquer caso.

Isto decorre de vários motivos, dentre os quais selecionamos alguns argumentos doutrinários que mais se adequa ao caso *sub judice*.

Em primeiro lugar é mister demonstrar como bem salientou Ruy Barbosa Nogueira que deste o 19º Congresso anual de Direito Financeiro e Tributário realizado em 1965 em Londres, pela *International Fiscal Association*, ficou assentado que em matéria de Consulta Tributária prevalece, dentre outras, a seguinte premissa, “*as orientações prévias vincularão – de fato e de direito – as autoridades fiscais, na medida em que o contribuinte se comporte na conformidade dos fatos que tenham sido pressuposto da orientação dada.*”¹

E Ruy Barbosa Nogueira acrescenta:

Sendo a tutela do direito uma das obrigações elementares do Estado, deve o indivíduo ter garantido à certeza do Direito.

(...)

Entretanto, encontrando-se o contribuinte perante o quadro legal de obrigações que lhe impõe a legislação tributária e cujo cumprimento lhe é exigido pelo fisco desde a via administrativa, deve, nessa mesma via, o fisco, que é afinal órgão do Estado, garantir-lhe também certeza administrativa de como deva agir nos casos em que tenha dúvida. (...) **porque a falta da certeza do direito, como acentua Calamandrei², constitui potencial inobservância do mesmo, enquanto o restabelecimento da certeza do direito é em si uma garantia para sua observância.** (Grifos nossos).

(...)

O Instituto da Consulta Fiscal Administrativa também é matéria de procedimento que afinal pode antecipar a interpretação de cada fisco em relação ao cumprimento de suas pretensões, pelos contribuintes, por solicitações destes. Para os contribuintes é importante saber, com antecipação, a interpretação administrativa fiscal em relação a casos concretos a que estejam vinculados.³

Ora, a certeza que a Consulta Fiscal encerra constitui, apenas, a interpretação que a própria Administração Tributária faz acerca dos enunciados normativos, mas não se presta ao fornecimento de um salvo conduto, capaz de habilitar o contribuinte a desfazer-se das amarras impostas pela legislação tributária.

¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. Ed. Atual. São Paulo, 1995. p. 254, 255.

² CALAMANDREI, Piero. *Instituciones de derecho procesal civil según el nuevo Código*, trad. Melendo, Buenos Aires, 1943, p. 72, apud NOGUEIRA, Ruy Barbosa Nogueira, op. Citada. p. 254.

³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. Ed. Atual. São Paulo, 1995. p. 254, 255.



Em assim sendo, a única certeza que podemos oferecer à Consulente é que o benefício não pode ocorrer de forma automática, pois existem exigências e procedimentos legais e regulamentares a serem observados, para a fruição do benefício.

Milita em favor de nossa tese a observação de dois dispositivos insertos no Artigo 62 e no § 3º do Artigo 61.

O Artigo 62 reporta-se ao benefício previsto no *caput* Artigo 60, o qual se refere à importação do exterior de máquinas e equipamentos, sendo taxativo ao afirmar que *"para fazer jus aos benefícios previstos no artigo 60, deverá o contribuinte dirigir-se à SUSCOMEX, portando o documento "Guia para Liberação de Mercadoria Estrangeira sem Comprovação do Recolhimento do ICMS" (Anexo 97), para liberação das mercadorias."*

Por óbvio, a SUSCOMEX é competente para determinar as diligências que entender necessárias para aferição das informações prestadas pelo Contribuinte.

Calha observar que, a expressão *"só se aplica a máquinas e equipamentos a serem utilizados, exclusivamente, no processo produtivo de estabelecimento adquirente"*, implica que cabe à Administração Tributária verificar caso a caso, se a efetiva destinação, emprego ou utilização do equipamento, guarda relação de pertinência com os requisitos legais para fruição do benefício. O que afastaria uma aplicação "automática", ocorrida no âmbito da codificação das mercadorias.

Portanto, o lançamento tributário será sempre um ato cognitivo do Auditor-Fiscal responsável pelo lançamento.

Ressalte-se que todos esses dispositivos já foram devidamente apresentados acima, na parte inicial de nossa análise do mérito.

Face ao exposto, segue-se a Decisão.

A DECISÃO

Com supedâneo nas normas legais e regulamentares informa-se à Consulente, na ordem na qual os quesitos foram formulados, que:

1. O diferimento do ICMS de que tratam os Artigos 60 e 61 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640, de 1997, aplica-se a aquisição do bem, objeto desta Consulta, destinado ao ativo fixo, na rubrica contábil máquinas e equipamentos, observadas, ainda, as normas contidas nos Artigos 60 a 63 do RICMS/RN, já devidamente explicadas e esclarecidas no Mérito desta Consulta.

2. Impende ressaltar que por força do inciso V, do Artigo 63 do RICMS/RN o **Contribuinte deve encontrar-se credenciado** nos termos do ato de que trata § 3º do art. 130-A da norma regulamentar, como condição indispensável para fruição do benefício do diferimento.



3. Observadas as normas legais e regulamentares, asseguram-se à Consulente o benefício do diferimento. Resguardando-se o direito desta Fazenda Pública operar os mecanismos de aferição, dispostos em lei, para verificar se as máquinas e equipamentos e demais contornos fáticos que envolvem a operação se amoldam a todos os requisitos legais.

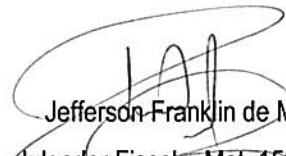
4. Ocorrendo transferência interestadual dos respectivos bens ou sua desincorporação do ativo fixo, o ICMS diferido deverá ser recolhido através do código 9001 – ICMS IMPORTAÇÃO ou 9002 – ICMS ATIVO PERMANENTE DIFERIMENTO, de acordo com o caso, até o dia 15 do mês subsequente ao da desincorporação ou transferência.

Recorro de ofício desta decisão ao Exmo. Senhor Secretário de Estado da Tributação, em conformidade com o disposto no art. 148, § 3º, do Regulamento de Procedimentos e de Processo Administrativo Tributário, aprovado pelo Decreto nº 13.796, de 16 de fevereiro de 1998.

Depois de homologada, encaminhe-se o presente processo ao Protocolo geral desta Secretaria para ciência a interessada, entregando-lhe cópia-recibo desta decisão.

Remeta-se cópia desta decisão à SUSCOMEX e a COFIS para conhecimento.

Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais, 09 de maio de 2017.


Jefferson Franklin de Melo
Julgador-Fiscal – Mat. 158.666-1