

Acórdão: 24.699/23/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002233548-20
Impugnação: 40.010153578-13
Impugnante: Soluções em Aço Usiminas S.A.
IE: 001211378.01-27
Proc. S. Passivo: Otto Carvalho Pessoa de Mendonça
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO. Imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, tendo em vista o estorno mensal proporcional desses créditos em valores inferiores aos estabelecidos no art. 9º, § 2º do Regime Especial nº 45.0000001038-61, do qual a Autuada é detentora. Infração não caracterizada. Canceladas as exigências relativas ao ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento improcedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de 01/01/17 a 31/12/17, uma vez que a Autuada, segundo a acusação fiscal, teria promovido o estorno mensal proporcional desses créditos em valores inferiores aos estabelecidos no art. 9º, § 2º, equivalente ao art. 24, com vigência a partir de 01/08/17, do Regime Especial nº 45.0000001038-61, do qual é detentora.

As exigências referem-se ao ICMS apurado, com exclusão dos valores estornados pela Autuada mediante denúncia espontânea, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 69/85. Requer ao final a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização manifesta-se às págs. 112/124, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

Do Despacho Interlocutório

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria exara o interlocutório de págs. 125/130, que gera as seguintes ocorrências: **(I)** esclarecimentos da Impugnante (págs. 135/138), com juntada de documentos; **(II)** réplica fiscal (págs. 140/145).

Do Parecer da Assessoria.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 146/180, opina, pela improcedência do lançamento.

Em sessão realizada em 11/10/23, acorda a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pela Conselheira Cindy Andrade Moraes, nos termos do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, marcando-se extrapauta para o dia 18/10/23, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Flávia Sales Campos Vale (Relatora), Dimitri Ricas Pettersen (Revisor) e Aleandro Pinto da Silva Júnior, que julgavam improcedente 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, a Dra. Fabíola Pinheiro Ludwig Peres.

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.

Ressalta-se de início, que o presente processo faz parte de um conjunto de três Autos de Infração, que versam sobre a mesma matéria. A única diferença entre eles é o período autuado.

No primeiro PTA (01.001766303.91), foi autuado o período 01/12/15 a 31/12/16.

Neste PTA (01.002233548.20), foi autuado o período 01/01/17 a 31/12/17.

Finalmente, no terceiro PTA (01.002535624.63), foi autuado o período restante: 01/01/18 a 31/07/19.

Todos eles tratam do mesmo assunto: a correta forma de utilizar a proporcionalidade de estorno de créditos estabelecida no Regime Especial nº 45.000001038-61.

Feita essa observação, passa-se à análise da matéria.

Do Mérito

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de 01/01/17 a 31/12/17, uma vez que a Autuada, segundo a acusação fiscal, teria promovido o estorno mensal proporcional desses créditos em valores inferiores aos estabelecidos no art. 9º, § 2º, equivalente ao art. 24, com vigência a partir de 01/08/17, do Regime Especial nº 45.0000001038-61, do qual é detentora.

As exigências referem-se ao ICMS apurado, com exclusão dos valores estornados pela Autuada mediante denúncia espontânea, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Em termos literais e de forma detalhada, a infração imputada à Impugnante foi assim narrada pelo Fisco no Relatório Fiscal anexado ao Auto de Infração:

Relatório Fiscal

“... Constatou-se, mediante verificação fiscal, que a Autuada, a empresa Soluções em Aço Usiminas S/A, IE.: 001.211378.01-27, no período de 01/01/2017 a 31/12/2017, ao efetuar o estorno mensal do crédito vinculado às operações beneficiadas com crédito presumido, conforme determinado no Regime Especial PTA 45.0000001038-61, desrespeitou o texto do Regime Especial que determina que, ‘Na impossibilidade de perfeita identificação dos créditos vinculados à saída posterior de produto beneficiado com o crédito presumido, a INDÚSTRIA no encerramento do período de apuração do imposto, deverá estornar o excesso de crédito com base na proporcionalidade que as operações beneficiadas com o crédito presumido representarem do total de operações realizadas.’”

Ao utilizar a proporcionalidade prevista no Regime Especial, a empresa, a partir da competência dezembro de 2015, passou a não incluir, no montante do crédito do ICMS mensal que serve de base de cálculo do ICMS a ser estornado, o valor referente aos créditos por entradas recebidas de Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais, IE 313.002022.01-20 (que foram integralmente mantidos), sob a alegação de que trata-se de mercadorias adquiridas para revenda, e que as correspondentes saídas ocorreriam sem a utilização do crédito presumido.

A empresa reconheceu estar calculando o valor do ICMS a estornar de forma incorreta, e fez correção parcial, através de denúncia espontânea, PTA 05.000316067.34. Tais valores já foram abatidos no cômputo da diferença a ser cobrada.

Exige-se, portanto, o ICMS referente ao crédito tributário não estornado, bem como a multa de revalidação e a multa isolada correspondentes ...”

Esclareça-se, desde já, que a afirmação do Fisco de que “a empresa reconheceu estar calculando o valor do ICMS a estornar de forma incorreta, e fez correção parcial”, através de denúncia espontânea (PTA nº 05.000316067.34), foi objeto do subitem 3.2 do interlocutório de págs. 125/130, cujo questionamento e respectiva resposta encontram-se abaixo reproduzidos:

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Interlocutório

“... 3.2. Quanto à Denúncia Espontânea – PTA nº 05.000316067.34:

a) Favor informar a que se referem os estornos adicionais de créditos promovidos por essa Empresa, mediante a denúncia espontânea relativa ao PTA nº 05.000316067.34, conforme indicado no quadro abaixo, relativo ao Anexo 1 do Auto de Infração:

Referência	Total créditos por entrada DAPI (campo 88)	Estorno Calculado pelo fisco (B)	Total créditos utilizados cálculo (C)	Estorno Mensal efetuado pela empresa (D)	D.E. PTA 05.000316067.34 (E)	Estorno total (F=D+E)	Recolhimento Efetivo	ICMS a Estornar (G)
jan/17	1.340.603,91	1.015.507,46	162.483,35	123.086,69	23.352,25	146.438,94	459.413,40	869.068,52
fev/17	687.208,00	519.666,69	143.079,11	108.195,54	20.328,04	128.523,58	590.127,83	391.143,11
mar/17	951.636,19	730.190,45	201.545,19	154.651,03	26.903,66	181.554,69	608.184,45	548.635,76
abr/17	1.779.177,39	1.381.709,16	185.130,48	143.776,56	23.632,18	167.408,74	723.655,79	1.214.300,42
mai/17	1.600.990,61	1.258.058,42	246.945,69	194.052,11	29.149,04	223.201,15	563.710,64	1.034.857,27
jun/17	783.424,63	619.610,54	185.584,84	146.776,90	18.752,10	165.529,00	664.830,42	454.081,54
jul/17	1.091.797,55	860.882,37	248.090,56	195.619,41	26.181,77	221.801,18	622.024,56	639.081,19
ago/17	1.429.536,41	1.140.627,10	480.899,50	383.906,34	48.595,53	432.501,87	669.199,17	708.125,23
set/17	1.071.807,73	854.337,94	709.917,34	565.875,11	70.981,80	636.856,91	652.191,20	217.481,03
out/17	779.521,94	620.733,32	262.057,51	208.676,40	25.167,15	233.843,55	692.471,46	386.889,77
nov/17	844.347,08	671.931,41	373.706,25	297.395,43	35.180,48	332.575,91	723.019,76	339.355,50
dez/17	1.805.563,51	1.425.672,95	274.172,76	216.486,81	28.536,22	245.023,03	793.439,32	1.180.649,92

b) Favor apresentar memórias de cálculo desses valores estornados (denúncia espontânea), com as devidas explicações ...”

Resposta da Impugnante

“... A Assessoria do Conselho de Contribuintes solicitou esclarecimentos a respeito dos estornos adicionais promovidos pela Impugnante e que foram objeto de denúncia espontânea (PTA nº 05.000316067.34). O que motivou a denúncia espontânea foi o fato de que a Impugnante não estava excluindo, do total do faturamento, para fins de determinação do percentual de estorno, o valor dos produtos destinados à simples revenda.

Como as receitas obtidas com as operações de revenda estavam sendo incluídas no total do faturamento, o estorno do crédito foi a menor, razão que levou a Impugnante à denúncia espontânea. Com o recálculo, houve a exclusão, do total do faturamento, das operações de revenda e conseqüentemente: (a) o valor do faturamento foi reduzido; (b) o percentual do estorno do crédito foi aumentado. O complemento do estorno é que foi abrangido na denúncia espontânea.

A memória de cálculo dos valores estornados e a metodologia adotada estão retratadas na planilha contida no Anexo (aba 3.2) ...” (Grifou-se)

Seguem infra reproduzidos os dados relativos à planilha referente à “aba 3.2”, citada pela Impugnante:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Período	Faturamento total	Faturamento Revenda - Matéria- prima	Faturamento Venda - Produto processado	Faturamento Venda - Produto processado - Beneficiado pelo RET	Percentual de Estorno Utilizado no mês de competência (proporcional: E/B) FAT TOTAL - ref. os últimos 12 meses
jan/17	35.821.738,19	5.082.685,58	40.904.423,77	32.946.257,05	75,75%
fev/17	31.745.304,68	7.412.631,56	39.157.936,24	28.490.711,90	75,62%
mar/17	39.554.689,40	4.709.248,70	44.263.938,10	36.040.239,12	76,73%
abr/17	35.483.393,28	2.622.636,27	38.106.029,55	32.035.253,00	77,66%
mai/17	39.699.199,10	2.024.456,25	41.723.655,35	34.243.605,84	78,58%
jun/17	34.546.511,41	4.389.172,88	38.935.684,29	29.992.712,99	79,09%
jul/17	43.169.878,55	5.560.239,22	48.730.117,77	37.252.961,78	78,85%
ago/17	53.300.264,66	4.344.214,92	57.644.479,58	49.904.943,38	79,83%
set/17	40.821.979,69	5.643.198,76	46.465.178,45	35.953.002,68	79,71%
out/17	51.066.777,26	5.749.894,10	56.816.671,36	44.364.703,86	79,63%
nov/17	41.224.175,11	7.271.131,35	48.495.306,46	37.079.902,36	79,58%
dez/17	39.735.025,45	9.205.459,81	48.940.485,26	36.175.725,74	78,96%

Total créditos ICMS - por Entradas - DAPI	Total créditos Usiminas MG - para Revenda	Base de cálculo para o Estorno de Crédito	Estorno de crédito efetuado no período de competência	Em Out/20 - Ajuste no Percentual de Estorno Utilizado (proporcional: E/D) - SEM REVENDA - ref. os últimos 12 meses	Estorno de crédito apurado após o ajuste no percentual proporcional	Recolhimento Auto Denúncia em out/2020
1.340.603,91	1.178.120,56	162.483,35	123.086,69	90,13%	146.438,94	23.352,25
687.208,00	544.128,89	143.079,11	108.195,54	89,83%	128.523,58	20.328,04
951.636,19	750.091,00	201.545,19	154.651,03	90,08%	181.554,69	26.903,66
1.779.177,39	1.594.046,91	185.130,48	143.776,56	90,43%	167.408,74	23.632,18
1.600.990,61	1.354.044,92	246.945,69	194.052,11	90,38%	223.201,15	29.149,04
783.424,63	599.609,39	183.815,24	146.776,90	90,05%	165.529,00	18.752,10
1.091.797,55	843.706,99	248.090,56	195.619,41	89,40%	221.801,18	26.181,77
1.429.536,41	948.390,48	481.145,93	383.906,34	89,89%	432.501,87	48.595,53
1.071.807,73	361.890,39	709.917,34	565.875,11	89,71%	636.856,91	70.981,80
779.521,94	517.464,43	262.057,51	208.676,40	89,23%	233.843,55	25.167,15
844.347,08	471.904,01	372.443,07	297.395,43	89,30%	332.575,91	35.180,48
1.805.563,51	1.531.390,75	274.172,76	216.486,81	89,37%	245.023,03	28.536,22

Assim como ocorreu no PTA nº 01.001766303-91, que tramitará juntamente com o presente processo, para corroborar o seu entendimento quanto à infração em análise, o Fisco acostou aos autos a solução externada pela SUTRI/MG à Consulta Interna nº 015/2020, formulada pela própria Autoridade Fiscal autuante, *in verbis*:

Consulta Interna nº 015/2020

Assunto: ICMS - Estorno de crédito - Regime Especial com previsão de recolhimento efetivo.

Origem: DF/Ipatinga

Exposição/Pergunta:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O contribuinte Soluções em Aço Usiminas S/A é detentor do e-PTA-RE nº 45.000001038-61. Este regime especial prevê crédito presumido implicando recolhimento efetivo, nas alíquotas que estipula, e veda o aproveitamento de quaisquer outros créditos relacionados com as operações beneficiadas, que devem ser estornados.

Para fins de apuração do referido estorno de créditos, o regime determina que, em caso de impossibilidade de perfeita identificação dos créditos vinculados às operações beneficiadas, o cálculo deve ser feito com base na proporcionalidade que essas saídas representam do total das operações, considerando os últimos 12 (doze) meses.

O contribuinte fez o cálculo do estorno com base na proporcionalidade, porém, de dezembro de 2015 em diante, passou a não incluir, no montante do crédito do ICMS mensal a ser parcialmente estornado, o valor referente aos créditos por entradas recebidas da Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais, IE 313.002022.01-20 (que foram integralmente mantidos), sob a alegação de que trata-se de mercadorias adquiridas para revenda, e que as correspondentes saídas ocorreriam sem a utilização do crédito presumido.

A título de exemplo, apresentamos abaixo o cálculo elaborado pela empresa em um mês:

1 - Período	jan/16
2 - Total Faturamento (a)	29.142.930,34
3 - Total das Vendas com benefício (a)	19.530.246,03
4 - Percentual Utilizado Empresa (b)	72,69%
5 - Total créditos Tomados (c)	1.638.826,01
6 - Total créditos por entradas da Usiminas (a)	1.445.147,24
7 - Total créditos utilizados cálculo pela empresa (d)	193.678,77
8 - Estorno Calculado pelo Fisco (e)	1.191.207,78
9 - Estorno Efetuado pela empresa (f)	140.778,62
10 - Diferença (g)	1.050.429,16

(a) Valores informados pela empresa e acatados pelo Fisco;

(b) Percentual de estorno calculado pela empresa e ratificado pelo Fisco, segundo os termos do Regime Especial, consideradas as operações realizadas pela INDÚSTRIA nos 12 últimos meses, incluindo-se o período no qual se efetiva o estorno;

(c) Valor obtido na DAPI, campo 43/3 (Imposto Creditado), que também pode ser obtido pela soma das linhas 6 e 7 acima;

(d) Valor de crédito utilizado pela empresa para fins de estorno, resultante da diferença a ser encontrada na subtração das linhas 5 e 6, acima (excluindo os créditos oriundos da Usiminas);

(e) Valor de estorno calculado segundo entendimento do Fisco, obtido por meio da multiplicação das linhas 4 e 5 acima;

(f) Valor de estorno calculado segundo entendimento da empresa, obtido através da multiplicação das linhas 4 e 7 acima;

(g) Cálculo da diferença de ICMS devido, a ser estornado, obtido da diferença entre o valor encontrado na linha 8 (calculado pelo Fisco) e o estorno efetuado pela empresa, expresso na linha 9.

Cabe ressaltar que, desde dezembro/2015, vigoraram quatro versões deste regime especial, datadas de 08/10/2014, 18/07/2017, 29/06/2018 e 28/06/2019 (esta última em vigor atualmente). Antes da versão atual, as regras acima expostas, referentes ao estorno de crédito, permaneceram sem alterações significativas. A partir de 28/06/2019, a regra de estorno também não foi alterada, mas o regime passou a prever o diferimento nas entradas oriundas da Usiminas destinadas a posterior revenda, solucionando a questão para os períodos subsequentes, mas sem qualquer convalidação em relação ao passado.

Saliente-se, também, que o processo produtivo da Soluções em Aço Usiminas S/A envolve entradas de bobinas e chapas e saídas de chapas dobradas e cortadas (industrializadas), chapas meramente cortadas (equiparadas no regime à industrialização, ou seja são comercializadas, mas equiparadas para efeito tributário à industrialização) e bobinas e chapas que não foram submetidas a qualquer processo.

Diante do exposto, pergunta-se:

Pela redação do regime especial, qual dos entendimentos está correto? O contribuinte, não tendo identificado perfeitamente os créditos que são vinculados às operações beneficiadas, deve submeter a totalidade dos créditos apurados no mês à proporcionalidade mencionada no regime para fins do estorno exigido, ou pode excluir alguns créditos por serem vinculados a revenda posterior? Registra-se que,

apenas no período de dezembro/2015 a dezembro/2016, a Fiscalização apurou uma diferença no recolhimento de ICMS de cerca de 6,8 milhões.

Resposta:

O Regime Especial e-PTA-RE nº 45.000001038-61 veda o aproveitamento de quaisquer créditos do imposto decorrentes da entrada de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, da utilização de serviços ou do ativo imobilizado vinculados com as operações beneficiadas com o crédito presumido.

De acordo com o mesmo Regime Especial, a beneficiária do regime deve escriturar separadamente as operações beneficiadas pelos tratamentos tributários dele constantes.

Assim, o contribuinte deve efetuar esse estorno, se possível, identificando perfeitamente os créditos vinculados às saídas com crédito presumido. Não sendo possível a perfeita identificação, a empresa deve estornar os créditos com base na proporcionalidade que as operações beneficiadas representam do total das operações realizadas.

Nos termos do subitem 1.4.1 do Manual de Orientação aprovado pela Portaria SUTRI/SUFIS/SAIF nº 001/2014:

Na hipótese em que os mesmos insumos sejam utilizados para a produção de mercadorias beneficiadas e não beneficiadas pelo crédito presumido, e não sendo possível a perfeita identificação do montante de crédito a ser estornado decorrente da utilização em comum desses insumos, o estabelecimento beneficiário, no encerramento do período de apuração do imposto, deverá estornar os créditos com base na proporcionalidade que as operações beneficiadas com o crédito presumido representarem do total de operações realizadas no período com os produtos beneficiados e não beneficiados, em cuja produção foram utilizados os mesmos insumos. (destacou-se)

Assim, ao fazer menção ao total das operações, o regime especial trata da totalidade das operações beneficiadas e não beneficiadas em cuja produção foram utilizados os mesmos insumos, não contemplando as mercadorias adquiridas meramente para comercialização.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, em relação ao período que é objeto do referido estorno deve-se aplicar o critério com base na proporcionalidade que essas saídas representam do total das operações uma vez que há emprego de insumos (chapas e bobinas) indistintamente em processos de industrialização e comercialização (quando há equiparação à industrialização na hipótese de mero corte).

Cabe ressaltar que os referidos insumos se misturam, ora são industrializados, ora são comercializados com emprego de mero corte (equiparado pelo regime especial para efeitos tributários) e ora são comercializados tal como foram adquiridos.

Assim, reputa-se correta a metodologia adotada pelo Fisco exceto se o contribuinte adotou, no referido período, critério idôneo, fiscal ou contábil, em que seja possível a separação de insumos por processo produtivo e por atividade comercial.” (Grifou-se)

Da própria exposição acima, bem como da planilha relativa ao Anexo 01 do AI, verifica-se que o Fisco, para apuração do montante a ser estornado, adotou os mesmos percentuais mensais de estorno de créditos calculados pela Impugnante (anteriormente ao Termo de Autodenúncia), aplicando-os sobre a totalidade dos créditos por ela apropriados, incluindo aqueles referentes às mercadorias adquiridas para simples revenda, com posterior dedução das quantias autodenunciadas.

Referência	Total Faturamento (*)	Total das Vendas com benefício (*)	Percentual Utilizado Empresa (A)	Total créditos por entrada DAPI (campo 88)	Estorno Calculado pelo fisco (B)	Total créditos utilizados cálculo (C)	Estorno Mensal efetuado pela empresa (D)	D.E. PTA 05.000316067.34 (E)	Estorno total (F=D+E)	ICMS a Estornar (G)
jan/17	40.904.423,77	32.946.257,05	75,75%	1.340.603,91	1.015.507,46	162.483,35	123.086,69	23.352,25	146.438,94	869.068,52
fev/17	39.157.936,24	28.490.711,90	75,62%	687.208,00	519.666,69	143.079,11	108.195,54	20.328,04	128.523,58	391.143,11
mar/17	44.263.938,10	36.040.239,12	76,73%	951.636,19	730.190,45	201.545,19	154.651,03	26.903,66	181.554,69	548.635,76
abr/17	38.106.029,55	32.035.253,00	77,66%	1.779.177,39	1.381.709,16	185.130,48	143.776,56	23.632,18	167.408,74	1.214.300,42
mai/17	41.723.655,35	34.243.605,84	78,58%	1.600.990,61	1.258.058,42	246.945,69	194.052,11	29.149,04	223.201,15	1.034.857,27
jun/17	38.935.684,29	29.992.712,99	79,09%	783.424,63	619.610,54	185.584,84	146.776,90	18.752,10	165.529,00	454.081,54
jul/17	48.730.117,77	37.252.961,78	78,85%	1.091.797,55	860.882,37	248.090,56	195.619,41	26.181,77	221.801,18	639.081,19
ago/17	57.683.302,43	49.904.943,38	79,79%	1.429.536,41	1.140.627,10	480.899,50	383.906,34	48.595,53	432.501,87	708.125,23
set/17	46.465.178,45	35.953.002,68	79,71%	1.071.807,73	854.337,94	709.917,34	565.875,11	70.981,80	636.856,91	217.481,03
out/17	56.816.671,36	44.364.703,86	79,63%	779.521,94	620.733,32	262.057,51	208.676,40	25.167,15	233.843,55	386.889,77
nov/17	48.495.306,46	37.079.902,36	79,58%	844.347,08	671.931,41	373.706,25	297.395,43	35.180,48	332.575,91	339.355,50
dez/17	48.940.485,26	36.175.725,74	78,96%	1.805.563,51	1.425.672,95	274.172,76	216.486,81	28.536,22	245.023,03	1.180.649,92

(*) Valores informados pela empresa e acatados pelo fisco.

(A) Média dos últimos 12 meses, conforme determina o §3º do art.9º do PTA 450000001038-61. Valores informados pela empresa e acatados pelo fisco.

(B) Estorno calculado pelo fisco, conforme determina o §2º do art.9º do PTA 450000001038-61.

(C) Total de créditos utilizado pela empresa para cálculo do estorno devido. Neste montante foi excluído pela empresa os valores de créditos por entrada da empresa Usiminas, IE 313.002022.01-20.

(D) Valor do estorno mensal feito pela empresa, efetuado ao final dos meses correspondentes.

(E) Complementação de estorno efetuada pela empresa, através do PTA 05.000316067.34.

(F) Estorno total feito pela empresa, somando-se o estorno feito na época própria e o acerto através do PTA 05.000316067.34.

(G) Diferença entre o estorno calculado pelo fisco (B) e o estorno total feito pela empresa (F).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante, por sua vez, aplicou os percentuais de estorno apenas sobre os créditos referentes aos insumos comuns (e bens do imobilizado) abaixo indicados, utilizados na industrialização dos produtos vinculados ao Regime Especial de Tributação - RET nº 216/2011 (PTA nº 45.0000001038-61), desconsiderados os créditos relativos às entradas destinadas à simples revenda, conforme “aba 3.1.c”, da planilha por ela elaborada, em atenção ao subitem 3.1 do interlocutório de págs. 125/130.

PERÍODO	Créditos apropriados						Total
	Frete	Aço	Energia elétrica	Material embalagem	Ind. por encomenda	Gás oxigênio	
jan-17	84.207,31	66.081,86	5.627,29	5.700,96	786,60	79,33	162.483,35
fev-17	69.044,69	48.931,31	6.909,82	16.884,73	1.021,76	286,80	143.079,11
mar-17	111.703,87	76.655,35	6.418,05	5.153,08	1.309,73	305,11	201.545,19
abr-17	40.446,93	116.076,64	7.573,76	20.592,67	269,63	170,85	185.130,48
mai-17	139.478,95	89.458,52	7.010,12	10.869,95	0,00	128,15	246.945,69
jun-17	71.375,84	93.552,81	6.852,05	11.009,49	762,67	262,38	183.815,24
jul-17	100.730,67	126.192,58	8.217,97	11.829,36	943,03	176,95	248.090,56
ago-17	111.617,17	322.869,41	8.096,13	25.877,80	12.131,21	554,21	481.145,93
set-17	126.673,08	563.477,40	7.295,31	7.990,48	4.273,62	207,45	709.917,34
out-17	96.687,91	133.238,19	7.753,97	18.454,80	5.790,35	132,29	262.057,51
nov-17	136.342,24	213.446,45	7.761,16	8.652,36	6.037,10	203,76	372.443,07
dez-17	122.466,27	116.303,94	7.518,14	20.010,88	7.687,76	185,77	274.172,76

Após a denúncia espontânea por ela apresentada, o percentual de estorno utilizado pela Impugnante foi apurado mediante a divisão das saídas beneficiadas pelo crédito presumido pelas saídas totais relativas ao RET, assim consideradas as saídas com direito ao crédito presumido, somadas às saídas para as quais o benefício é vedado, excluídas as saídas oriundas de simples revenda, por se tratar de operações não sujeitas ao RET (submetidas às regras gerais do RICMS/02).

Portanto, o cerne da presente lide reside na seguinte questão: os créditos relativos às entradas de mercadorias destinadas à simples revenda devem compor o montante sobre o qual devem ser aplicados os percentuais de estorno?

Para o Fisco a resposta é positiva, vale dizer, o Fisco sustenta a correção de seu procedimento baseando-se na resposta à Consulta Interna nº 015/2020 e nos argumentos apresentados após as medidas determinadas no processo (diligência e interlocutório).

No entanto, em que pesem os seus argumentos, verifica-se não assistir razão ao Fisco, pelas razões abaixo indicadas.

Para melhor compreensão, nas linhas abaixo serão mencionados os dispositivos relativos ao Regime Especial de Tributação - RET nº 216/2011 (PTA nº 45.0000001038-61), inerentes à sua versão original, com posterior reprodução das normas equivalentes com vigência a partir de 01/08/17.

O art. 1º do mencionado RET autorizou o diferimento do pagamento do ICMS incidente nas saídas internas de aço e produtos do aço, promovidas por

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimento industrial fabricante ou por Centro de Distribuição a este vinculado, localizados neste Estado, com destino ao estabelecimento da Impugnante, para as operações subsequentes por ele praticadas, ressaltando, em seu art. 4º, que o diferimento aplica-se exclusivamente ao aço e aos produtos do aço destinados à utilização como matéria-prima na fabricação dos produtos beneficiados pelo crédito presumido de que trata o seu Capítulo II.

RET nº 216/2011

(Versão Original)

Art. 1º Fica diferido o pagamento do ICMS incidente nas saídas internas de aço e produtos do aço, promovidas por estabelecimento industrial fabricante ou por Centro de Distribuição a este vinculado, localizados neste Estado, com destino ao estabelecimento do Contribuinte identificado em epígrafe, doravante denominado INDÚSTRIA, para as operações subsequentes por ele praticadas.

Art. 4º O diferimento previsto neste Capítulo aplica-se exclusivamente ao aço e aos produtos do aço destinados à utilização como matéria-prima na fabricação dos produtos beneficiados pelo crédito presumido de que trata o Capítulo II deste Regime Especial.

RET nº 216/2011

(Vigência a partir de 01/08/17)

Art. 4º Fica diferido, para as operações subsequentes, o pagamento do ICMS devido nas operações internas destinadas ao INDUSTRIALIZADOR DO AÇO:

I - com mercadorias para utilização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem na industrialização dos produtos relacionados no ANEXO I deste Regime Especial:

a) no percentual de 100% (cem por cento):

a.1) na venda promovida por estabelecimento industrial fabricante localizado no Estado de Minas Gerais ou por centro de distribuição a este vinculado;

a.2) na venda promovida por estabelecimento siderúrgico, quando se tratar de aços planos vazados e/ou laminados;

b) no percentual de 33,33% (trinta e três inteiros e trinta e três centésimos por cento) na venda de aço e produtos de aço tributados com a alíquota de 18% (dezoito por cento) promovida por:

b.1) estabelecimento comercial;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b.2) estabelecimento industrial na hipótese de revenda de mercadorias adquiridas de terceiro;

II - com bens do ativo imobilizado, destinados exclusivamente à realização de investimento na industrialização dos produtos relacionados no ANEXO I deste Regime Especial, no percentual de 100% (cem por cento) na saída promovida por estabelecimento industrial fabricante em Minas Gerais ou por centro de distribuição a este vinculado, localizado neste Estado.

Parágrafo único. Na hipótese da subalínea "a.2" do inciso I do caput:

I - o diferimento aplica-se exclusivamente na operação com aço plano produzido pelo estabelecimento siderúrgico que tenha realizado, no mínimo, o vazamento e/ou a laminação do aço neste Estado;

II - as mercadorias adquiridas poderão, excepcionalmente, ser revendidas, ainda que não submetidas a processos de transformação, observado o disposto no inciso I do art. 15 deste Regime Especial;

III - fica vedado, ao estabelecimento siderúrgico, o aproveitamento de quaisquer créditos vinculados à sua industrialização. (Grifou-se).

Por outro lado, o art. 7º do mencionado RET (atual art. 14) assegurou à Impugnante crédito presumido de ICMS, nas vendas em operações internas ou interestaduais dos produtos por ela industrializados no Estado de Minas Gerais (ou industrializados sob encomenda), nos seguintes termos:

RET nº 216/2011

(Versão Original)

Art. 7º Nas vendas em operações internas ou interestaduais dos produtos industrializados pela INDÚSTRIA neste Estado, fica assegurado crédito presumido de forma que resulte em recolhimento efetivo nos seguintes percentuais:

I - 2% (dois por cento), do valor das operações com telhas de aço, classificadas no código 7308.90.90 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado (NBM/SH), e nas operações com estruturas metálicas, classificadas nos códigos 7308.90.90 e 9406.00.92 da NBM/SH.

II - 3% (três por cento), do valor das operações com os produtos relacionados nos Anexos I e II deste Regime Especial.

§ 1º A realização de parte do processo industrial ou a industrialização de parte das mercadorias por estabelecimento de terceiro localizado no território deste Estado, sob encomenda da INDÚSTRIA, não descaracteriza o benefício do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

crédito presumido na saída promovida pela mesma, desde que esta remeta ao estabelecimento que promover a industrialização no mínimo o aço a ser utilizado como matéria-prima.

§ 2º Os percentuais previstos nos incisos I e II do caput incidirão sobre o valor total da operação própria de venda, ainda que a legislação tributária preveja redução de base de cálculo.

RET nº 216/2011

(Vigência a partir de 01/08/17)

Art. 14. Fica assegurado ao INDUSTRIALIZADOR DO AÇO crédito presumido:

I - nas operações com os produtos relacionados no ANEXO I deste Regime, implicando recolhimento efetivo de:

- a) 3% (três por cento) nas vendas internas destinadas a contribuinte do imposto;
- b) 6% (seis por cento) nas vendas internas destinadas a não contribuinte do imposto;
- c) 3% (três por cento) nas vendas interestaduais;
- d) 3,6% (três inteiros e seis décimos por cento) nas operações de transferências interestaduais.

II - nas vendas dos produtos relacionados no ANEXO II deste Regime, implicando recolhimento efetivo de 3% (três por cento).

§ 1º O crédito presumido de que trata o inciso I aplica-se:

I - aos produtos relacionados no item 1 do ANEXO I deste Regime Especial que tenham sido, no mínimo, submetidos:

- a) ao desbobinamento e corte, na hipótese de bobina de aço;
- b) ao corte, na hipótese de chapas de aço.

II - aos produtos industrializados relacionados nos itens 2 a 12 do ANEXO I deste Regime Especial que tenham sido submetidos, no mínimo, ao processo de corte e dobra do aço.

§ 2º A realização de parte do processo industrial ou a industrialização de parte das mercadorias por estabelecimento de terceiro localizado no território deste Estado, sob encomenda do INDUSTRIALIZADOR DO AÇO, não descaracteriza o benefício do crédito presumido, desde que esta remeta ao estabelecimento que promover a industrialização, no mínimo, o aço a ser utilizado como matéria-prima.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No art. 8º do mesmo RET (atual art. 15) foram estabelecidas as hipóteses para as quais não se aplica o crédito presumido, a saber:

RET nº 216/2011

(Versão Original)

Art. 8º O disposto no artigo anterior não se aplica:

I - a eventual operação de venda de resíduo ou matéria-prima inaproveitável no processo industrial do estabelecimento;

II - às saídas de mercadorias amparadas por isenção, não-incidência, suspensão ou diferimento;

III - às saídas de mercadorias industrializadas com conteúdo de importação superior a 40% (quarenta por cento), segundo os critérios estabelecidos pelo Convênio ICMS 38, de 22 de maio de 2013, que regulamenta a aplicação da tributação prevista na Resolução do Senado Federal nº 13, de 25 de abril de 2012;

IV - ao imposto devido por substituição tributária.

RET nº 216/2011

(Vigência a partir de 01/08/17)

Art. 15. O disposto no artigo anterior não se aplica:

I - às operações de vendas internas e interestaduais realizadas na forma do inciso II do parágrafo único do art. 4º deste Regime Especial, hipótese em que estarão sujeitas à tributação normal do imposto;

II - a eventual operação de venda de resíduo ou matéria-prima inaproveitável no processo industrial do estabelecimento;

III - às saídas de mercadorias amparadas por isenção, não-incidência, suspensão, diferimento hipóteses em que será aplicada a legislação vigente;

IV - às remessas, em operações interestaduais, destinadas à industrialização sob encomenda;

V - às vendas de mercadorias industrializadas com conteúdo de importação superior a 40% (quarenta por cento), segundo os critérios estabelecidos pelo Convênio ICMS 38, de 22 de maio de 2013, que regulamenta a aplicação da tributação prevista na Resolução do Senado Federal nº 13, de 25 de abril de 2012;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VI - ao imposto devido por substituição tributária, observado, nesta hipótese, o disposto na legislação vigente;

VII - às operações de saídas com os produtos relacionados nos itens 2 a 12 do ANEXO I que tenham sido submetidos, apenas ao processo de corte do aço.

Por sua vez, o art. 9º, inciso I (atual art. 19) veda o aproveitamento de quaisquer créditos do imposto decorrentes da entrada de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, da utilização de serviços ou do ativo imobilizado vinculados com as operações beneficiadas com o crédito presumido.

RET nº 216/2011

(Vigência a partir de 01/08/17)

Art. 19. Fica vedado:

I - o aproveitamento de quaisquer outros créditos relacionados com as operações beneficiadas pelo crédito presumido de que trata este Capítulo, inclusive os créditos de ICMS relacionados à prestação de serviços de transporte, bem como aqueles já escriturados nos livros fiscais, devendo os mesmos serem estornados;

II - o recebimento de créditos de ICMS em transferência, na forma e nas condições estabelecidas no Anexo VIII do RICMS, bem como a compensação prevista no § 2º do art. 65 do RICMS, para abatimento do imposto apurado na forma deste Capítulo.

§ 1º A vedação ao aproveitamento de crédito do imposto não se aplica às devoluções de mercadorias, hipótese em que fica assegurado ao INDUSTRIALIZADOR DO AÇO o crédito de valor igual ao efetivamente pago nas operações de vendas.

§ 2º A vedação ao aproveitamento do crédito alcança o montante do imposto informado na Escrituração Fiscal Digital pelo INDUSTRIALIZADOR DO AÇO, relativamente:

I - à entrada de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, da utilização de serviços ou da parcela relativa ao ativo imobilizado, vinculados com as operações beneficiadas com o crédito presumido;

II - ao estoque de mercadorias acabados.

O § 2º do mesmo dispositivo (atual § único do art. 24), cerne da presente lide, estabelece que, na impossibilidade de perfeita identificação dos créditos vinculados à saída posterior de produto beneficiado com o crédito presumido, a Impugnante, no encerramento do período de apuração do imposto, deverá estornar o excesso de crédito com base na proporcionalidade que as operações beneficiadas com o crédito presumido representarem do total de operações realizadas, considerando-se para

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

este cálculo as operações realizadas nos 12 (doze) últimos meses, incluindo-se o período no qual se efetiva o estorno (§ 3º).

RET nº 216/2011

(Vigência a partir de 01/08/17)

Art. 24. O INDUSTRIALIZADOR DO AÇO, na impossibilidade de perfeita identificação dos créditos relativos aos insumos recebidos ou adquiridos, vinculados à saída posterior de produto beneficiado com o crédito presumido, no encerramento do período de apuração do imposto, deverá estornar o crédito por entrada das respectivas mercadorias, bens ou serviços com base na proporcionalidade que as operações beneficiadas com o crédito presumido representarem do total de operações realizadas.

Parágrafo único. Para o cálculo da proporcionalidade a que se refere o caput, serão consideradas as operações realizadas pelo INDUSTRIALIZADOR DO AÇO nos 12 (doze) últimos meses, incluindo-se o período no qual se efetivar o estorno.

Como bem salienta a Impugnante, é natural a conclusão de que o § 2º do art. 9º do RET (atual art. 24) se refere, apenas e tão-somente, às operações que estão descritas no Capítulo II, Seção I, do Regime Especial, a saber: operações internas ou interestaduais envolvendo produtos industrializados pela Impugnante neste Estado, ou industrializados neste Estado sob sua encomenda.

O objetivo pretendido com a norma é claro: para as operações de industrialização, beneficiadas pelo crédito presumido, os créditos apropriados pelas entradas devem ser totalmente estornados. Todavia, não sendo possível identificar, de antemão, os produtos industrializados contemplados pelo crédito presumido (art. 7º do RET - atual art. 14) e os produtos industrializados não contemplados pelo crédito presumido (art. 8º do RET - atual art. 15), a Impugnante deverá estornar o excesso de crédito apropriado nas entradas dos insumos com base na proporcionalidade. Esta proporcionalidade será aferida a partir do confronto que as operações beneficiadas com o crédito presumido (art. 7º do RET) representarem do total de todas as operações de industrialização (“beneficiadas” = art. 7º do RET + art. 8º do RET) realizadas pela Impugnante.

Como acontece com todo e qualquer crédito presumido, é vedada a apropriação de quaisquer outros créditos vinculados ao benefício, para que não haja duplicidade de creditamento ou compensação do imposto estabelecido como devido.

Portanto, no presente caso, a regra visa impedir o aproveitamento, pela Impugnante, dos créditos do imposto decorrentes da entrada de insumos vinculados com as operações beneficiadas com o crédito presumido.

No universo dos produtos industrializados pela Impugnante, há aqueles que são contemplados pelo crédito presumido (art. 7º do RET - atual art. 14) e aqueles que não são contemplados pelo benefício (art. 8º do RET - atual art. 15).

Com o desiderato de vedar a apropriação de crédito sobre os insumos aplicados nos produtos industrializados contemplados pelo crédito presumido, foi determinado que fosse adotada a regra da proporcionalidade, na impossibilidade da perfeita identificação dos créditos vinculados à saída posterior do produto industrializado (relação percentual entre as operações com os produtos industrializados contemplados pelo crédito presumido frente a todas as operações de industrialização realizadas pela Impugnante).

Obtida a proporção, o percentual deverá ser aplicado sobre a totalidade dos créditos apropriados na aquisição dos insumos que foram utilizados na industrialização dos produtos comercializados pela Impugnante em vendas internas ou interestaduais, ou seja, o montante dos créditos sobre o qual deve ocorrer a incidência dos percentuais de estorno é composto pelos créditos que foram apropriados nas entradas dos insumos destinados à industrialização de produtos contemplados pelo crédito presumido e à industrialização de produtos não contemplados pelo crédito presumido.

Foi esse o procedimento adotado pela Impugnante, tendo, inclusive, retificado parcialmente seu procedimento por meio de autodenúncia, conforme já esclarecido.

O Fisco, porém, fixou o entendimento de que o percentual deveria ser aplicado sobre a totalidade dos créditos apropriados pela Impugnante nas entradas de todo e qualquer produto (“total dos créditos por entrada – DAPI”), e não sobre a totalidade dos créditos alcançados pelo tratamento previsto no Regime Especial de Tributação (sobre os créditos apropriados na aquisição dos insumos que foram utilizados na industrialização dos produtos comercializados pela Impugnante em vendas internas ou interestaduais, quer estes produtos tenham sido contemplados pelo crédito presumido ou não).

Esse entendimento, no entanto, não procede.

Os créditos apropriados nas entradas de mercadorias (normalmente tributadas pelo ICMS/não diferidas) destinadas exclusivamente à revenda, isto é, de mercadorias que não tenham sido submetidas a qualquer processo industrial, podem ser mantidos na escrituração fiscal da Impugnante, uma vez que as operações que envolvem as mercadorias adquiridas exclusivamente para revenda não foram contempladas no Regime Especial de Tributação e não se confundem com as operações de venda dos produtos industrializados pela Impugnante (= saídas posteriores de produtos industrializados, beneficiados ou não com o crédito presumido).

Tome-se como exemplo as chapas de aço adquiridas pela Impugnante: parte destas chapas é destinada exclusivamente à revenda (recebida com destaque do ICMS); a outra parte será destinada ao processo de industrialização (recebida com diferimento do imposto), que poderá resultar em operações beneficiadas com o crédito presumido ou em operações para as quais não se aplica a concessão do crédito presumido.

Para esta última parte (chapas destinadas ao processo de industrialização) não há a perfeita identificação dos créditos vinculados à saída posterior de produto beneficiado com o crédito presumido, razão pela qual a Impugnante deve lançar mão

da regra da proporcionalidade prevista no art. 9º, § 2º do RET (atual art. 24, § único) para estornar o excesso apropriado.

Nessa linha, considerando-se que o RET trata das operações que envolvem os produtos industrializados pela Impugnante neste Estado, ou industrializados sob sua encomenda, a regra da proporcionalidade, fixada no mencionado regime, alcança, exclusivamente, os produtos que foram industrializados dentro do Estado de Minas Gerais.

A interpretação conferida pela Fisco, no sentido de que a Impugnante deveria incluir, no cálculo do crédito do imposto a ser estornado, os créditos decorrentes de entradas de mercadorias destinadas exclusivamente à revenda, não abrangidas pelo Regime Especial de Tributação, afigura-se incorreta.

Nesse contexto, há que se destacar que a Portaria Conjunta SUTRI/SUFIS/SAIF nº 001/14, editada com o objetivo de aprovar o *“Manual de Orientação para o cumprimento das obrigações acessórias decorrentes das operações alcançadas por tratamento tributário diferenciado, assegurado na legislação tributária ou concedido mediante regime especial de tributação”*, assim estabelece em seu item 1.4.1:

1.4.1. Estorno de créditos - Mercadorias adquiridas no período de vigência do regime especial

Comumente, o tratamento tributário diferenciado veda o aproveitamento de quaisquer créditos do imposto decorrente da entrada de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, da utilização de serviços ou do ativo imobilizado, energia elétrica, combustíveis, etc. (**insumos**), vinculados com as operações beneficiadas com o crédito presumido.

Embora o contribuinte tenha escriturado normalmente as notas fiscais de entrada e respectivos créditos, torna-se necessário o estorno de todos os créditos relacionados à operação beneficiada. Deste modo, por ocasião da apuração do imposto relativa às operações no período, o contribuinte, com base em demonstrativo, identificará aquelas operações que ensejaram a escrituração dos créditos, mas que em razão do benefício deverão ser estornados.

Importante lembrar que o demonstrativo utilizado para esse fim ou qualquer outro relacionado com as operações objeto do regime especial poderá ser solicitado ao contribuinte pelo Fisco, a qualquer tempo.

Na hipótese em que os mesmos insumos sejam utilizados para a produção de mercadorias beneficiadas e não beneficiadas pelo crédito presumido, e não sendo possível a perfeita identificação do montante de crédito a ser estornado decorrente da utilização em comum desses insumos, o estabelecimento beneficiário,

no encerramento do período de apuração do imposto, deverá estornar os créditos com base na proporcionalidade que as operações beneficiadas com o crédito presumido representarem do total de operações realizadas no período com os produtos beneficiados e não beneficiados, em cuja produção foram utilizados os mesmos insumos. (Grifou-se)

Para melhor ilustração, valendo-se ainda do exemplo anterior, as chapas de aço adquiridas pela Impugnante poderão ser: (a) objeto de revenda, em operações identificadas; (b) aplicadas no processo de industrialização (produção) de mercadorias beneficiadas pelo crédito presumido (art. 7º do RET - atual art. 14) e não beneficiadas pelo crédito presumido (art. 8º do RET - atual art. 15).

Deste modo, seguindo as diretrizes traçadas pela Portaria Conjunta, tem-se que as chapas de aço aplicadas no processo de industrialização (produção) de mercadorias beneficiadas e não beneficiadas pelo crédito presumido não permitem a “perfeita identificação do montante de crédito a ser estornado decorrente da utilização em comum desses insumos”, pelo que se aplica a regra da proporcionalidade.

A proporcionalidade, ainda nos termos da Portaria Conjunta, deverá ser aferida a partir da relação que “as operações beneficiadas com o crédito presumido representarem do total de operações realizadas no período com os produtos beneficiados e não beneficiados, em cuja produção foram utilizados os mesmos insumos”.

A regra contida na Portaria Conjunta é condizente com os procedimentos que foram adotados pela Impugnante, tanto para o cálculo do percentual de estorno, quanto para a apuração do montante dos créditos sobre o qual o referido percentual deverá incidir.

Ao final do item 1.4.1 do normativo em questão, está registrado que, “para efetuar o estorno dos créditos referido neste item, deverão ser observadas as indicações feitas nos Anexos deste Manual – Procedimentos – Obrigações Acessórias”.

No Anexo II, estão contidas as orientações intituladas “Crédito presumido – Recolhimento efetivo – Procedimentos – Obrigações Acessórias”.

A primeira orientação se destina a demonstrar qual foi o objetivo precípua do administrador público na concessão dos regimes especiais de tributação: impedir a apropriação de crédito do imposto decorrente da entrada de insumos vinculados com as operações de saída beneficiadas com o crédito presumido:

1.1. Para fins do disposto no regime especial, serão estornados os créditos apropriados por entrada de mercadorias, bens e serviços, inclusive a parcela relativa ao ativo imobilizado, vinculados com as operações de saída beneficiadas com o crédito presumido. (Grifou-se).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A segunda orientação esclarece o que já está disposto na própria legislação: o Regime Especial de Tributação só alcança as operações nele descritas, de forma que, para as demais, aplicam-se as regras gerais previstas no RICMS.

1.2. Na hipótese em que o estabelecimento fabricar e comercializar também produtos não beneficiadas com o crédito presumido, o montante do crédito relacionado à entrada de mercadoria, bens e serviços necessários à fabricação daqueles produtos não serão estornados. Essas operações não estão alcançadas pelas regras previstas no regime especial, situação em que serão regidas pelas regras gerais previstas no RICMS. (Grifou-se)

Aliás, o art. 12 do RET (atual art. 22) disciplina que, na hipótese em que a Impugnante realizar operações com mercadorias não alcançadas pelo tratamento previsto no Regime, os créditos decorrentes dessas operações não poderão ser utilizados para compensar o saldo devedor relativo ao recolhimento efetivo de que trata o art. 7º deste Regime (atual art. 14).

RET nº 216/2011

(Vigência a partir de 01/08/17)

Art. 22. Na hipótese em que o INDUSTRIALIZADOR DO AÇO realizar operações com mercadorias não alcançadas pelo tratamento previsto neste Regime, os créditos decorrentes dessas operações não poderão ser utilizados para compensar o saldo devedor relativo ao crédito presumido de que trata este Capítulo.

Não há, portanto, vedação ao crédito das mercadorias destinadas à simples revenda, sendo obstado, apenas, a compensação desses créditos com os recolhimentos efetivos estabelecidos no art. 7º, incisos I e II do RET nº 216/2011 (valores recolhidos em guia de arrecadação distinta – art. 13, atual art. 23).

Ademais, na própria Consulta Interna nº 015/2020 consta a observação que o entendimento nela contido poderia ser infirmado se o contribuinte apresentasse critério idôneo, fiscal ou contábil, em que fosse possível a separação de insumos por processo produtivo e por atividade comercial.

Ressalte-se, nesse sentido, que a Impugnante apresentou dados baseados em sua escrita fiscal que permitem a segregação das quantidades e valores de entradas e saídas dos produtos destinados à simples revenda.

Cita-se, a título de exemplo, a manifestação da Impugnante relativa ao item 1 da diligência de págs. 128/130 (PTA nº 01.001766303.91), bem como os dados por ela apresentados, em atenção aos itens 1 e 2 do interlocutório de págs. 125/130, relativo ao presente processo. Confira-se:

Manifestação da Impugnante

(Diligência - PTA nº 01.001766303.91)

“... **Pergunta:** Em outras palavras, os dados informados/escriturados pelo contribuinte permitem a identificação das operações de simples revenda de mercadorias, cujas saídas ocorreriam sem a utilização de crédito presumido?”

A resposta também é positiva. Os dados informados/escriturados pela Impugnante permitem a identificação das operações de simples revenda de mercadorias, cujas saídas foram normalmente tributadas (saídas sem a utilização do crédito presumido).

A Impugnante adota critério idôneo para segregar as operações que foram objeto de industrialização ou de processo de corte (beneficiadas ou não com o crédito presumido) e as operações que foram objeto exclusivo de revenda. Essa identificação pode ser feita tanto pelo CFOP da operação (segregação do material com a utilização de benefício fiscal e sem a utilização de benefício fiscal), quanto pelo fato de que todas as mercadorias revendidas sofreram a tributação pelo ICMS. As operações de revenda e de transferência *in natura* são distinguidas das demais operações de saída na escrituração fiscal pelos seguintes CFOP:

- 5102 e 6102 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros;
- 6108 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, destinada a não contribuinte;
- 5123 e 6123 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, remetida para industrialização, por conta e ordem do adquirente, sem transitar pelo estabelecimento do adquirente;
- 6152 - Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros

[...]

Pergunta: Há a possibilidade de vinculação das entradas com as notas fiscais de saídas, emitidas para simples revenda?

As notas fiscais de saída não informam os dados relativos às notas fiscais de entrada. No entanto, é importante dizer que todas as mercadorias que entraram no estabelecimento da Impugnante com tributação também saíram do estabelecimento com tributação (em razão das operações de revenda, não abrangidas pelo RET). Ou seja, neste contexto, a Impugnante, como dito, adota critério idôneo para segregar suas operações e para identificá-las perfeitamente.

Ainda com relação a este questionamento, é importante destacar que:

(a) a SUTRI, na resposta à Consulta Interna nº 015/2020, não determinou, em momento algum, que houvesse uma vinculação entre nas notas fiscais de entrada e as notas fiscais de saída, senão a adoção de critérios idôneos, fiscais ou contábeis, que permitam a segregação das operações;

(b) a Portaria Conjunta SUTRI/SUFIS/SAIF nº 001/2014 – que vincula o contribuinte, ao contrário da Consulta Interna que foi elaborada pela Auditoria Fiscal, também não determinou, em momento algum, que fosse feita qualquer vinculação entre as operações de entrada e as operações de saída

[...]

Consoante já informado, embora a Impugnante não adote a escrituração em separado das operações beneficiadas pelos tratamentos tributários constantes no RET (faculdade prevista no RET), não se pode perder de vista que houve a adoção de critérios idôneos, e respaldados pela legislação, a fim de identificar as operações de simples revenda, cujas saídas foram tributadas e ocorreram sem a utilização do crédito presumido.

É dizer: os critérios que sempre foram adotados pela Impugnante permitem a segregação das operações que foram objeto de industrialização (beneficiadas ou não com o crédito presumido) e as operações que foram objeto exclusivo de revenda (devidamente tributadas) ...” (Grifou-se)

Manifestação da Impugnante

(Interlocutório)

“... 1. Quanto às entradas tributadas e diferidas (RET).

1.1. Entradas oriundas da ‘USIMINAS’.

A Assessoria do Conselho de Contribuintes requereu que a Impugnante informasse, tomando como referência o quadro ilustrativo então elaborado, o montante das entradas tributadas e diferidas oriundas da ‘USIMINAS’. Neste contexto, a Impugnante apresenta as informações solicitadas no Anexo (aba 1.1), ressaltando que todas as operações ali descritas se referem às entradas tributadas e diferidas originárias do estabelecimento da ‘USIMINAS’ situado no Estado de Minas Gerais.

1.2. Outras entradas tributadas (não oriundas da 'USIMINAS').

Para as demais entradas tributadas, não oriundas da 'USIMINAS', a Assessoria do Conselho também solicitou a apresentação de planilha contendo a íntegra dos dados relativos às respectivas operações. As informações requeridas estão no Anexo (aba 1.2), com o destaque de que também foram incluídas as operações originárias do estabelecimento da 'USIMINAS' situado no Estado de São Paulo.

2. Quanto às saídas tributadas (beneficiadas e não beneficiadas).

2.1. Saídas normalmente tributadas – simples revenda.

A Assessoria do Conselho de Contribuintes determinou a apresentação de planilha contendo os dados mensais globais relativos às saídas subsequentes dos produtos destinados à simples revenda, decorrentes de entradas normalmente tributadas oriundas da 'USIMINAS'. A planilha solicitada está no Anexo (aba 2.1); além das vendas, têm-se também as informações relativas à transferência tributada dos produtos que não foram processados pelo estabelecimento (CFOP 6.152 – aba 2.1 – transferência).

2.2. Saídas beneficiadas – RET nº 216/2011.

A mesma solicitação anterior foi determinada para as saídas beneficiadas pelo crédito presumido relativo ao RET nº 216/2011. A planilha solicitada encontra-se no Anexo (aba 2.2).

2.3. Outras saídas normalmente tributadas.

Neste item, a Assessoria do Conselho de Contribuintes indagou se, no período objeto da presente autuação, ocorreram outras saídas normalmente tributadas pelo ICMS. A resposta à indagação é positiva e a planilha, contida no Anexo (aba 2.3), especifica a que se referem essas saídas, com o demonstrativo dos débitos mensais do imposto, por documento fiscal emitido. Nesta planilha, também estão retratadas as saídas industrializadas do estabelecimento que não foram objeto de tributação (aba 2.3 – não tributadas – como, por exemplo, as saídas com CFOP 6.501 – remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação) ...” (Grifou-se)

Acrescente-se que no relatório do Auto de Infração não há qualquer menção ou indício de que as mercadorias adquiridas para simples revenda tenham sido objeto de industrialização, corte (equiparado à industrialização) ou apropriação indevida de crédito presumido.

Por outro lado, ao contrário da argumentação fiscal, no caso dos autos não há a obrigatoriedade de plena vinculação das notas fiscais de entradas com as notas fiscais de saídas, mas apenas a utilização de critério idôneo, fiscal ou contábil, que possibilite a segregação das mercadorias destinadas à simples revenda daquelas destinadas à industrialização.

Não se está a afirmar que os dados e cálculos apresentados pela Impugnante são irrefutáveis, mas tão somente que o critério por ela adotado é o que mais se aproxima da realidade fática e formal do presente processo, quando comparado com aquele utilizado pelo Fisco, que exige estornos de créditos de mercadorias destinadas à simples revenda, normalmente tributadas pelo ICMS (tanto na entrada, quanto na saída), sem que haja qualquer indício, repita-se, de que tenha havido, concomitantemente, apropriação indevida de créditos presumidos em relação a essas mesmas mercadorias (ou que essas mercadorias tenham sido submetidas à industrialização ou corte, equiparado à industrialização, hipótese em que estariam abrangidas pelas normas do RET).

Reitere-se que, de acordo com o que consta nos autos, todas as mercadorias que entraram no estabelecimento da Impugnante com destaque do ICMS também saíram de seu estabelecimento com normal tributação do imposto (operações de revenda, não abrangidas pelo RET – CFOPs 5.102/6.102, 6.108, 5.123/6.123 e 6.152), questão não refutada satisfatoriamente pelo Fisco, exceto quando alega, em sua manifestação, a não utilização, pela Impugnante, do CFOP 1.102 (compra para comercialização), no momento do registro dessas entradas.

Pela importância dessa questão, seguem infra reproduzidas as manifestações das partes, especialmente em relação ao item 01 da diligência de págs. 128/130 (PTA nº 01.001766303.91):

Manifestação Fiscal

(Diligência - PTA nº 01.001766303.91)

“... Indaga-se:

1. O montante dos créditos informado na linha 6 do quadro acima (“Total créditos por entradas Usiminas”) se refere a mercadorias adquiridas exclusivamente para revenda, isto é, cujas saídas foram normalmente tributadas, sem sofrer qualquer tipo de industrialização ou processo de corte (equiparado à industrialização no regime especial de tributação)?

Em outras palavras, os dados informados/escriturados pelo contribuinte permitem a identificação das operações de simples revenda de mercadorias, cujas saídas ocorreriam sem a utilização de crédito presumido? Há a possibilidade de vinculação das entradas com as notas fiscais de saídas, emitidas para simples revenda?

R.: Não. O valor informado na consulta sob o título “Total créditos por entradas Usiminas” se refere ao total

de créditos recebidos destacados nas notas fiscais de entrada recebidas da Usiminas, IE.: 313.002022.01-20 no período em questão. Não há qualquer referência das notas fiscais de entrada nas notas fiscais de saída, conforme pode ser verificado nas notas fiscais de saída sem industrialização, CFOP 6.102, anexadas.

A empresa foi questionada acerca da informação 'remetente N. Doc Nfe' constante nestas notas fiscais de saída. Em sua resposta, a Soluções Usiminas, através de seu representante, informou que o texto se refere ao número do documento de faturamento que gerou a nota fiscal de saída, não tendo ligação com o número da nota fiscal eletrônica de entrada.

Deve-se ainda destacar que as mercadorias enviadas pela Usiminas para serem revendidas pela Soluções Usiminas sem sofrer qualquer industrialização ficam estocadas na Soluções até o momento que foram revendidas.

Porém, esta venda subsequente pode demorar muito tempo para acontecer, podendo ficar, como aconteceu em alguns casos, até mais do que um ano para ser revendida. No entanto, a empresa exclui do cálculo do estorno mensal a totalidade dos créditos recebidos em operações com a Usiminas.

Por fim, ressaltamos que não há escrituração em separado das operações beneficiadas pelos tratamentos tributários constantes no Regime Especial.

Resumindo, os dados informados/escriturados pelo contribuinte não permitem a identificação das operações de simples revenda de mercadorias, cujas saídas ocorreriam sem a utilização de crédito presumido, não havendo a possibilidade de vinculação das entradas com as notas fiscais de saídas, emitidas para simples revenda.

1.1. De acordo com a solução externada na consulta supracitada, foi reputada como correta a metodologia utilizada para fins de estorno do crédito, 'exceto se o contribuinte adotou, no referido período, critério idôneo, fiscal ou contábil, em que seja possível a separação de insumos por processo produtivo e por atividade comercial'.

A resposta relativa ao item '1' se enquadra nessa exceção?

R.: Não. A beneficiária do regime não faz escrituração em separado para as operações beneficiadas pelos tratamentos tributários dele constantes. Não há

identificação nas placas nem vinculação nas notas fiscais envolvidas nas transações que permita tal separação de insumos por processo produtivo e por atividade comercial. A própria empresa confirmou, durante as várias reuniões feitas para tratar do assunto, que não tem como identificar exatamente, desde sua origem, as operações que saem com/sem o benefício fiscal. A identificação, segundo a empresa, é aproximada por quantidade ..." (Grifou-se)

Manifestação Fiscal - (após Interlocutório - PTA nº 01.002233548-20).

"... A empresa juntou as informações solicitadas no despacho interlocutório. Cabe, porém, tecer algumas observações.

Em primeiro lugar, devemos relembrar que o ato administrativo de fiscalização deverá estar fundamentado em prévia disposição de lei, sendo, pois, ato vinculado. Não cabe ao fisco, assim como também ao CCMG, por força de determinação legal, a negativa de aplicação de ato normativo.

[...]

Mais uma vez, a empresa falhou em comprovar suas alegações, não apresentando a documentação solicitada. O motivo é que não há apuração em separado, pelo Sujeito Passivo, dos produtos vinculados às saídas com crédito presumido, assim como não há quaisquer vinculações nas notas fiscais de entrada/saída que permita tal distinção.

Em relação à solicitação contida no despacho interlocutório exarado pelo CCMG, chamamos atenção para o fato de que os dados solicitados são montantes globais, dados fiscais e contábeis concernentes à totalidade das operações do sujeito passivo. Porém, o ato normativo, seja o e-PTA-RE nº 45.0000001038-61, seja o Manual de Orientação aprovado pela Portaria SU-TRI/SUFIS/SAIF nº 001/2014, exigem a perfeita identificação do montante de crédito a ser estornado decorrente da utilização em comum de insumos.

Mensalmente, conforme previsto no Regime Especial, o contribuinte deve efetuar esse estorno, se possível, identificando perfeitamente os créditos vinculados às saídas com crédito presumido.

Não há como, através do estudo dos números apresentados pelo Sujeito Passivo, chegar à previsão constante no ato normativo estadual.

Não há como, através dos números apresentados, verificar que determinadas notas fiscais que são transferidas para simples comercialização, em alguns casos, demoram mais de ano para serem comercializadas, conforme informações da própria empresa.

Mas pode-se verificar, por exemplo, que durante o período fiscalizado/autuado, segundo o quadro apresentado, a empresa recebeu 19.490,240t de bobinas/chapas para simples comercialização. No entanto, neste mesmo período, a mesma informa ter dado SAÍDAS NORMALMENTE TRIBUTADAS - SIMPLES REVENDA em um total de 26.003,058t de material.

Além destas, houve ainda transferência, segundo as informações juntadas ela empresa, de 3.910,005 (CFOP 6152), relativas à transferência tributada dos produtos que não foram processados pelo estabelecimento. Juntando os dois valores, dá um total de 29.913,06 t de bobinas/chapas que saíram sem industrialização.

Ao analisar as informações prestadas pela própria empresa, encontramos um descompasso de 53% entre a quantidade de mercadorias que deram entrada para simples comercialização em relação àquelas que deram saída em decorrência destas mesmas entradas. Tais números demonstram a incorreção dos procedimentos da empresa na forma de separar as entradas destinadas à simples revenda das demais operações beneficiadas pelo regime especial de tributação do qual é detentora.

Some-se a isto o fato de que, na planilha apresentada pela empresa para atender ao despacho interlocutório, ela descreveu os produtos de forma genérica como 'bobina/chapa laminado plano de aço'. No entanto, no registro C170 de entradas ao longo do período fiscalizado, há 423 descrições de produtos diferentes adquiridos da Usiminas (que somam exatamente as 19.490,24 t). Levando-se em conta que se trata de produtos para simples comercialização, ou seja, o mesmo produto que entrou saiu (no mesmo estado em que entrou), a descrição do produto não pode mudar. Para o correto controle das operações, deveria ter sido feita, no mínimo, a vinculação entre entradas e saídas por item, e não de forma genérica como foi feito.

Tudo isso aliado ao fato de que a empresa não respeita nem os mais simples dos controles. Como são mercadorias já compradas, desde sua origem, com intuito de simples revenda, tais deveriam ter sido

registradas pela Soluções Usiminas utilizando o CFOP 1.102 - Compra para comercialização. Porém, no período relativo a este auto de infração, nenhuma entrada com crédito, proveniente da Usiminas, foi registrada no SPED da Soluções utilizando o CFOP 1.102. todas as aquisições da Usiminas, em especial aquelas que entraram com crédito, foram registradas sob o CFOP 1.101 - Compra para industrialização ou produção rural.

Indo ao cerne da questão, não se trata da existência de critério idôneo, seja fiscal ou contábil. Trata-se da impossibilidade da separação de insumos por processo produtivo e por atividade comercial, já que não há como determinar qual mercadoria é utilizada em cada processo. Fisicamente, as mercadorias não são infungíveis. Pelo contrário, são idênticas entre si, sem escrituração em separado e ainda armazenadas em espaço comum.

E, como já demonstrado, não havendo a perfeita identificação, há de estornar os créditos com base na proporcionalidade que as operações beneficiadas com o crédito presumido representarem do total de operações realizadas no período com os produtos beneficiados e não beneficiados, em cuja produção foram utilizados os mesmos insumos.

Assim diz toda a legislação que trata do assunto, que já foi exaustivamente demonstrada e analisada no decorrer da discussão. Assim foi corroborado pela DOT/DOLT/SUTRI/SEF.

Repetindo, os números apresentados pelo Sujeito Passivo em nada contribuem para comprovar a perfeita distinção entre as entradas destinadas à simples revenda das demais operações beneficiadas pelo RE nº 45.0000001038-61.” (Grifou-se)

Manifestação da Impugnante -(Diligência).

“... Pergunta: Em outras palavras, os dados informados/escriturados pelo contribuinte permitem a identificação das operações de simples revenda de mercadorias, cujas saídas ocorreriam sem a utilização de crédito presumido?

A resposta também é positiva. Os dados informados/escriturados pela Impugnante permitem a identificação das operações de simples revenda de mercadorias, cujas saídas foram normalmente tributadas (saídas sem a utilização do crédito presumido).

A Impugnante adota critério idôneo para segregar as operações que foram objeto de industrialização ou de processo de corte (beneficiadas ou não com o crédito presumido) e as operações que foram objeto exclusivo de revenda. Essa identificação pode ser feita tanto pelo CFOP da operação (segregação do material com a utilização de benefício fiscal e sem a utilização de benefício fiscal), quanto pelo fato de que todas as mercadorias revendidas sofreram a tributação pelo ICMS. As operações de revenda e de transferência *in natura* são distinguidas das demais operações de saída na escrituração fiscal pelos seguintes CFOP:

- 5102 e 6102 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros;
- 6108 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, destinada a não contribuinte;
- 5123 e 6123 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, remetida para industrialização, por conta e ordem do adquirente, sem transitar pelo estabelecimento do adquirente;
- 6152 - Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros

Aqui, há um ponto importante que merece extrema atenção: no quadro ilustrativo preparado pela Auditoria Fiscal por ocasião da formulação da Consulta Interna nº 015/2020, esta mesma Auditoria Fiscal acatou os valores informados pela empresa, conforme constou expressamente da legenda. Entre os valores acatados, estão justamente aqueles informados na linha 6 (Total créditos por entradas Usiminas), que, consoante adiantado, correspondem à totalidade dos créditos das mercadorias adquiridas pela Impugnante cujas saídas foram devidamente tributadas (mercadorias revendidas).

Com isso se quer dizer que as operações de simples revenda, a partir dos dados informados/escriturados pela Impugnante, permitem a sua identificação perfeitamente, tanto que a Auditoria Fiscal foi capaz de identificá-las para englobá-las no Auto de Infração.

[...]

Pergunta: Há a possibilidade de vinculação das entradas com as notas fiscais de saídas, emitidas para simples revenda?

As notas fiscais de saída não informam os dados relativos às notas fiscais de entrada. No entanto, é importante dizer que todas as mercadorias que entraram no estabelecimento da Impugnante com

tributação também saíram do estabelecimento com tributação (em razão das operações de revenda, não abrangidas pelo RET). Ou seja, neste contexto, a Impugnante, como dito, adota critério idôneo para segregar suas operações e para identificá-las perfeitamente.

Ainda com relação a este questionamento, é importante destacar que:

(a) a SUTRI, na resposta à Consulta Interna nº 015/2020, não determinou, em momento algum, que houvesse uma vinculação entre nas notas fiscais de entrada e as notas fiscais de saída, senão a adoção de critérios idôneos, fiscais ou contábeis, que permitam a segregação das operações;

(b) a Portaria Conjunta SUTRI/SUFIS/SAIF nº 001/2014 – que vincula o contribuinte, ao contrário da Consulta Interna que foi elaborada pela Auditoria Fiscal, também não determinou, em momento algum, que fosse feita qualquer vinculação entre as operações de entrada e as operações de saída.

[...]

Consoante já informado, embora a Impugnante não adote a escrituração em separado das operações beneficiadas pelos tratamentos tributários constantes no RET (faculdade prevista no RET), não se pode perder de vista que houve a adoção de critérios idôneos, e respaldados pela legislação, a fim de identificar as operações de simples revenda, cujas saídas foram tributadas e ocorreram sem a utilização do crédito presumido.

É dizer: os critérios que sempre foram adotados pela Impugnante permitem a segregação das operações que foram objeto de industrialização (beneficiadas ou não com o crédito presumido) e as operações que foram objeto exclusivo de revenda (devidamente tributadas) ...” (Grifou-se).

Os argumentos acima devem ser analisados juntamente como os dados relativos ao interlocutório de págs. 125/130, tais como os listados nas planilhas abaixo, onde a Impugnante especifica as entradas mensais normalmente tributadas e diferidas, assim como as saídas também normalmente tributadas, inerentes às entradas destinadas à simples revenda, e as saídas mensais beneficiadas com o crédito presumido.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PERÍODO	ENTRADAS TRIBUTADAS								ENTRADAS DIFERIDAS			
	UNID	QTD	PRODUTO (DESCRIÇÃO)	VALOR CONTÁBIL	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	ICMS DESTACADO	ICMS APROPRIADO	PRODUTO (DESCRIÇÃO)	UNID	QTD	VALOR CONTÁBIL
jan-17 Total	T	1.957,78	Bobina/chapa laminado	6.872.369,90	6.545.114,16	18%	1.178.120,56	1.178.120,56	Bobina/chapa laminado	T	10.395,14	29.975.042,09
fev-17 Total	T	896,60	Bobina/chapa laminado	3.174.085,26	3.022.938,34	18%	544.128,89	544.128,89	Bobina/chapa laminado	T	7.842,00	22.076.166,94
mar-17 Total	T	1.057,77	Bobina/chapa laminado	4.375.530,76	4.167.172,11	18%	750.091,00	750.091,00	Bobina/chapa laminado	T	18.052,82	52.242.561,97
abr-17 Total	T	2.848,36	Bobina/chapa laminado	9.298.607,09	8.855.816,27	18%	1.594.046,91	1.594.046,91	Bobina/chapa laminado	T	13.834,24	38.372.547,27
mai-17 Total	T	2.436,62	Bobina/chapa laminado	7.898.595,42	7.522.471,79	18%	1.354.044,92	1.354.044,92	Bobina/chapa laminado	T	14.251,16	37.979.231,19
jun-17 Total	T	1.001,60	Bobina/chapa laminado	3.497.721,54	3.331.163,33	18%	599.609,39	599.609,39	Bobina/chapa laminado	T	14.046,98	35.994.560,84
jul-17 Total	T	1.611,06	Bobina/chapa laminado	4.921.624,23	4.687.261,15	18%	843.706,99	843.706,99	Bobina/chapa laminado	T	11.251,94	28.827.483,36
ago-17 Total	T	1.683,10	Bobina/chapa laminado	5.532.277,74	5.268.835,93	18%	948.390,48	948.390,48	Bobina/chapa laminado	T	13.568,65	36.129.673,87
set-17 Total	T	562,50	Bobina/chapa laminado	2.111.027,21	2.010.502,10	18%	361.890,39	361.890,39	Bobina/chapa laminado	T	10.681,52	29.533.694,35
out-17 Total	T	911,68	Bobina/chapa laminado	3.018.542,45	2.874.802,32	18%	517.464,43	517.464,43	Bobina/chapa laminado	T	14.688,39	39.209.866,62
nov-17 Total	T	776,06	Bobina/chapa laminado	2.752.773,44	2.621.688,98	18%	471.904,01	471.904,01	Bobina/chapa laminado	T	16.117,18	43.842.099,07
dez-17 Total	T	2.511,20	Bobina/chapa laminado	8.933.112,93	8.507.726,57	18%	1.531.390,75	1.531.390,75	Bobina/chapa laminado	T	15.288,38	42.541.024,25

SAÍDAS NORMALMENTE TRIBUTADAS - SIMPLES REVENDA - VALORES/QUANTIDADES GLOBAIS MENSAIS							
PERÍODO	UNID	QTD	CFOPs	VALOR CONTÁBIL	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	ICMS DESTACADO
jan-17	T	1.579,55	5102, 6102/6123	5.333.237,25	5.065.643,60	10%	482.555,40
fev-17	T	2.350,28	5102, 6102/6123	7.779.099,71	7.389.533,19	9%	666.328,36
mar-17	T	1.442,25	5102, 6102/6123	4.942.216,24	4.705.342,21	9%	425.309,41
abr-17	T	818,96	5102, 6102/6123	2.751.068,85	2.619.196,74	10%	261.684,83
mai-17	T	646,79	5102/5123, 6102/6123	2.120.445,35	2.015.308,91	10%	206.961,51
jun-17	T	1.498,81	5102, 6102/6123	4.606.992,92	4.400.194,48	8%	356.027,26
jul-17	T	1.986,05	5102/5123, 6102/6123	5.837.114,70	5.560.239,22	10%	533.232,45
ago-17	T	1.482,68	5102, 6102/6123, 6119	4.529.877,13	4.344.214,92	9%	398.507,11
set-17	T	1.598,79	5102, 6102/6123, 6119	5.780.984,91	5.648.845,84	10%	574.545,45
out-17	T	1.599,02	5102, 6102/6123, 6119	5.531.820,34	5.303.391,22	10%	512.218,44
nov-17	T	2.204,63	5102, 6102/6123	7.389.042,99	7.045.798,90	10%	695.380,63
dez-17	T	2.824,02	5102/5123, 6102/6123	9.495.347,99	9.047.288,47	10%	889.815,49

SAÍDAS BENEFICIADAS - RET nº 216/2011 - VALORES/QUANTIDADES GLOBAIS MENSAIS							
PERÍODO	UNID	QTD	CFOPs	VALOR CONTÁBIL	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	ICMS DESTACADO
jan-17	T	9.936,62	5.101/6.101, 6.107, 5.122/6.122	34.358.534,33	32.914.014,17	11%	3.717.719,25
fev-17	T	8.690,61	5.101/6.101, 6.107, 5.122/6.122	29.759.487,73	28.357.449,17	11%	3.163.870,08
mar-17	T	10.288,30	5.101/6.101, 5.122/6.122	37.643.043,87	35.860.876,19	11%	4.003.957,95
abr-17	T	9.345,84	5.101/6.101, 6.107, 5.122/6.122	33.501.374,56	32.023.508,43	11%	3.522.755,09
mai-17	T	10.221,16	5.101/6.101, 5.122/6.122	35.792.258,03	34.242.458,07	11%	3.774.098,54
jun-17	T	9.217,73	5.101/6.101, 6.107, 5.122/6.122	31.257.845,07	30.133.498,26	11%	3.264.513,80
jul-17	T	11.793,38	5.101/6.101, 5.122/6.122	38.959.695,39	37.438.716,00	11%	4.139.905,53
ago-17	T	16.277,86	5.101/6.101, 6.107, 6151, 5.122/6.122	52.185.057,01	50.015.092,66	11%	5.612.542,57
set-17	T	11.202,16	5.101/6.101, 6.107, 6118, 6151, 5.122/6.122	37.625.195,00	36.051.449,64	11%	4.046.798,00
out-17	T	13.315,71	5.101/6.101, 6.107, 6118, 6151, 5.122/6.122	46.231.525,16	44.498.684,74	11%	4.866.940,72
nov-17	T	11.054,79	5.101/6.101, 6.107, 6118, 6151, 5.122/6.122	38.602.725,07	37.210.272,95	11%	4.055.495,04
dez-17	T	10.187,39	5.101/6.101, 6.107, 6118, 6151, 5.122/6.122	37.484.235,07	36.310.975,54	11%	3.922.610,07

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como já afirmado, a Impugnante apresentou dados baseados em sua escrita fiscal que permitem a segregação das quantidades e valores de entradas e saídas dos produtos destinados à simples revenda, para os quais se aplicam as regras gerais previstas no RICMS, assim como dos insumos comuns (e bens do imobilizado) utilizados na industrialização dos produtos vinculados ao Regime Especial de Tributação - RET nº 216/2011 (PTA nº 45.0000001038-61).

PERÍODO	Créditos apropriados						Total
	Frete	Aço	Energia elétrica	Material embalagem	Ind. por encomenda	Gás oxigênio	
jan-17	84.207,31	66.081,86	5.627,29	5.700,96	786,60	79,33	162.483,35
fev-17	69.044,69	48.931,31	6.909,82	16.884,73	1.021,76	286,80	143.079,11
mar-17	111.703,87	76.655,35	6.418,05	5.153,08	1.309,73	305,11	201.545,19
abr-17	40.446,93	116.076,64	7.573,76	20.592,67	269,63	170,85	185.130,48
mai-17	139.478,95	89.458,52	7.010,12	10.869,95	0,00	128,15	246.945,69
jun-17	71.375,84	93.552,81	6.852,05	11.009,49	762,67	262,38	183.815,24
jul-17	100.730,67	126.192,58	8.217,97	11.829,36	943,03	176,95	248.090,56
ago-17	111.617,17	322.869,41	8.096,13	25.877,80	12.131,21	554,21	481.145,93
set-17	126.673,08	563.477,40	7.295,31	7.990,48	4.273,62	207,45	709.917,34
out-17	96.687,91	133.238,19	7.753,97	18.454,80	5.790,35	132,29	262.057,51
nov-17	136.342,24	213.446,45	7.761,16	8.652,36	6.037,10	203,76	372.443,07
dez-17	122.466,27	116.303,94	7.518,14	20.010,88	7.687,76	185,77	274.172,76

Assim, analisando-se os resultados das medidas determinadas nos processos em análise (diligência e interlocutório - PTA nº 01.001766303.91 e presente processo), verifica-se que os questionamentos apresentados pelo Fisco, no tocante aos dados apresentados pela Impugnante, afiguram-se insuficientes para caracterizar a infração narrada no Auto de Infração, mesmo porque o Fisco não nega a existência de simples revenda de mercadorias.

Reitere-se que o art. 1º do mencionado RET autorizou o diferimento do pagamento do ICMS incidente nas saídas internas de aço e produtos do aço, promovidas por estabelecimento industrial fabricante localizados neste Estado, com destino ao estabelecimento da Impugnante, para as operações subseqüentes por ele praticadas, ressaltando, em seu art. 4º, que o diferimento aplica-se exclusivamente ao aço e aos produtos do aço destinados à utilização como matéria-prima na fabricação dos produtos beneficiados pelo crédito presumido de que trata o seu Capítulo II.

Pressupõe-se, portanto, que as mercadorias recebidas com a normal tributação do ICMS não se destinam à industrialização de produtos beneficiados pelo crédito presumido (ou submetidas a corte – industrialização por equiparação), pois, caso contrário, estariam contempladas com o diferimento do imposto, nos termos do art. 1º do RET.

O argumento do Fisco de que houve descompasso entre as “SAÍDAS NORMALMENTE TRIBUTADAS - SIMPLES REVENDA” (31.994,17 T, incluídas as transferências) e as entradas “para simples comercialização” (18.254,33 T), também normalmente tributadas, milita a favor do contribuinte pois, ressaltados eventuais estoques, tal fato indicaria que a totalidade das entradas tributadas saíram do estabelecimento com normal tributação do imposto, devendo-se destacar que não há

vedação no RET de revenda de mercadorias, ainda que recebidas com diferimento do posto.

Esclareça-se, nesse sentido, que as entradas diferidas, segundo as mesmas informações da Impugnante, totalizaram 160.018,40 T, enquanto as saídas beneficiadas no mesmo período foram equivalentes a 131.531,521 T, representando uma diferença a menor das saídas em relação às entradas de 28.486,879 T.

Conforme destacado anteriormente, na própria Consulta Interna nº 015/2020 consta a observação que o entendimento nela contido poderia ser infirmado se o contribuinte apresentasse critério idôneo, fiscal ou contábil, em que fosse possível a separação de insumos por processo produtivo e por atividade comercial.

De acordo com o que consta nos autos, as saídas normalmente tributadas e as saídas beneficiadas pelo crédito presumido foram diferenciadas pela Impugnante mediante a utilização dos seguintes Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOPs):

- Saídas normalmente tributadas (“Simples Revenda” e Transferências):

5.102/6.102, 6.108, 5.123/6.123 e 6.152.

- Saídas beneficiadas pelo crédito presumido:

5.101/6.101, 5.122/6.122 e 6.107.

Por outro lado, não consta qualquer acusação de que tenha havido utilização do crédito presumido em relação às operações relativas aos 5.102/6.102, 6.108, 5.123/6.123 e 6.152.

Assim, o estorno de créditos relativos a essas operações representaria ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICMS.

Verifica-se, portanto, que a Impugnante apresentou dados baseados em sua escrita fiscal que permitem a segregação das quantidades e valores de entradas e saídas dos produtos destinados à simples revenda, para os quais se aplicam as regras gerais previstas no RICMS, assim como dos insumos comuns utilizados na produção dos produtos abrangidos pelo RET, permitindo ao Fisco uma análise fiscal quanto à legitimidade dos créditos em discussão.

É também idôneo o critério adotado pela Impugnante para fins de estorno de créditos relativos aos produtos submetidos ao RET.

Após a denúncia espontânea por ela apresentada, o percentual de estorno utilizado pela Impugnante foi apurado mediante a divisão das saídas beneficiadas pelo crédito presumido pelas saídas totais relativas ao RET, assim consideradas as saídas com direito ao crédito presumido, somadas às saídas para as quais o benefício é vedado, excluídas as saídas oriundas de simples revenda, por se tratar de operações não sujeitas ao RET (submetidas às regras gerais do RICMS/02).

Obtida a proporção, o percentual foi aplicado sobre a totalidade dos créditos apropriados na aquisição dos insumos comuns que foram utilizados na industrialização dos produtos comercializados pela Impugnante em vendas internas ou interestaduais, ou seja, o montante dos créditos sobre o qual ocorreu a incidência dos percentuais de

estorno foi composto pelos créditos que foram apropriados nas entradas dos insumos destinados à industrialização de produtos contemplados pelo crédito presumido e à industrialização de produtos não contemplados pelo crédito presumido.

Sobre essa questão, seguem abaixo as considerações da Impugnante acerca da Consulta Interna nº 015/2020 (PTA nº 01.001766303.91):

“... A intenção da Auditoria, com a formulação da Consulta Interna, foi tentar trazer, para dentro do presente PTA, a confirmação de que o seu entendimento sobre o Regime Especial detido pela Impugnante estava correto. A SUTRI, todavia, acabou respaldando a interpretação adotada pela Impugnante, conforme se verá a seguir.

- ‘O Regime Especial e-PTA-RE nº 45.000001038-61 veda o aproveitamento de quaisquer créditos do imposto decorrentes da entrada de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, da utilização de serviços ou do ativo imobilizado vinculados com as operações beneficiadas com o crédito presumido’.

- ‘De acordo com o mesmo Regime Especial, a beneficiária do regime deve escriturar separadamente as operações beneficiadas pelos tratamentos tributários dele constantes’.

- ‘Assim, o contribuinte deve efetuar esse estorno, se possível, identificando perfeitamente os créditos vinculados às saídas com crédito presumido. Não sendo possível a perfeita identificação, a empresa deve estornar os créditos com base na proporcionalidade que as operações beneficiadas representam do total das operações realizadas’

Para a SUTRI, não sendo possível a perfeita identificação dos créditos vinculados às saídas beneficiadas, o titular do Regime Especial deverá observar as prescrições contidas no subitem 1.4.1 do Manual de Orientação aprovado pela Portaria SUTRI/SUFIS/SAIF nº 001/2014, segundo o qual:

‘Na hipótese em que os mesmos insumos sejam utilizados para a produção de mercadorias beneficiadas e não beneficiadas pelo crédito presumido, e não sendo possível a perfeita identificação do montante de crédito a ser estornado decorrente da utilização em comum desses insumos, o estabelecimento beneficiário, no encerramento do período de apuração do imposto, deverá estornar os créditos com base na proporcionalidade que as operações beneficiadas

com o crédito presumido representarem do total de operações realizadas no período com os produtos beneficiados e não beneficiados, em cuja produção foram utilizados os mesmos insumos (Grifou-se).

Mais adiante, a própria SUTRI confirmou a interpretação que deve ser dada ao aludido subitem 1.4.1 do Manual de Orientação. Em suas palavras:

‘Assim, ao fazer menção ao total das operações, o regime especial trata da totalidade das operações beneficiadas e não beneficiadas EM CUJA PRODUÇÃO FORAM UTILIZADOS OS MESMOS INSUMOS, NÃO CONTEMPLANDO AS MERCADORIAS ADQUIRIDAS MERAMENTE PARA COMERCIALIZAÇÃO’ (Grifou-se).

Veja-se, então, que a SUTRI reconheceu que a expressão *‘total das operações’* deverá abranger as operações beneficiadas e não beneficiadas com o crédito presumido, em cuja produção (operações de industrialização ou equiparadas à industrialização) foram utilizados os mesmos insumos. Também para a SUTRI, no *‘total das operações’*, não estão contempladas as mercadorias adquiridas meramente para comercialização.

Logo na sequência, a SUTRI igualmente confirmou que a proporcionalidade será aferida a partir do confronto que as operações beneficiadas com o crédito presumido representarem do total de todas as operações de industrialização (*‘processos de industrialização’* + *‘processos de comercialização, quando há equiparação à industrialização na hipótese de mero corte’* realizadas pela Impugnante. É ver:

‘Portanto, em relação ao período que é objeto do referido estorno deve-se aplicar o critério com base na proporcionalidade que essas saídas representam do total das operações uma vez que há emprego de insumos (chapas e bobinas) indistintamente em processos de industrialização e comercialização (quando há equiparação à industrialização na hipótese de mero corte)’.

O raciocínio traçado pela SUTRI é extremamente claro: toma-se a relação percentual entre as operações com os produtos industrializados contemplados pelo crédito presumido frente a todas as operações de industrialização realizadas pela Impugnante (ou operações equiparadas à industrialização) ...” (Grifou-se).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, considerando-se que a Impugnante apresentou critério idôneo para fins dos estornos dos créditos relativos às operações abrangidas pelo RET e sendo este compatível com a realidade dos fatos, aplica-se ao caso presente a ressalva contida na Consulta Interna nº 015/2020, motivo pelo qual devem ser canceladas as exigências fiscais.

Em razão da aplicação do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 11/10/23. ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pelo Impugnante, assistiu ao julgamento o Dr. Otto Carvalho Pessoa de Mendonça. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen (Revisor) e Aleandro Pinto da Silva Júnior.

Sala das Sessões, 18 de outubro de 2023.

Flávia Sales Campos Vale
Relatora

Cindy Andrade Moraes
Presidente