

Acórdão: 23.691/24/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002825446-30
Impugnação: 40.010156668-75
Impugnante: Ball Beverage Can South America Ltda
IE: 525601424.00-15
Proc. S. Passivo: Otto Cristovam Silva Sobral/Outro(s)
Origem: DF/Pouso Alegre

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - APROVEITAMENTO A MAIOR – REGIME ESPECIAL. Constatada a apropriação indevida de crédito extemporâneo lançado na EFD - Escrituração Fiscal Digital a título de ajuste de apuração, referente a venda de sucata, em desacordo com Regime Especial concedido à Contribuinte. Infringência caracterizada. Corretas as exigências do ICMS apropriado indevidamente, da respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, da mesma lei.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de que a Autuada apropriou-se indevidamente de crédito extemporâneo (Declaração de Apuração e Informação do ICMS - DAPI de dezembro de 2020), lançado na EFD - Escrituração Fiscal Digital a título de ajuste de apuração referente a “venda de sucata - Operação não incentivada”, em desacordo com Regime Especial concedido à Contribuinte.

Exigências do ICMS apropriado indevidamente, da respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, da mesma lei.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 119/159, acompanhada dos documentos de págs. 160/364.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de págs. 365/378, refuta as alegações da Defesa, requerendo a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 379/405, opina, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Conforme relatado, o trabalho fiscal refere-se à constatação de que a Autuada apropriou-se indevidamente de crédito extemporâneo (Declaração de Apuração e Informação do ICMS - DAPI de dezembro de 2020), lançado na EFD - Escrituração Fiscal Digital a título de ajuste de apuração referente a “*venda de sucata - Operação não incentivada*”, em desacordo com Regime Especial concedido à Contribuinte.

Exigências do ICMS apropriado indevidamente, da respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, da mesma lei.

De acordo com o Relatório Fiscal Complementar (págs. 10/29 dos autos), a Autuada, estabelecimento industrial fabricante de latas e tampas de alumínio, juntamente com seu Centro de Distribuição – BALL CD, Inscr. Est. nº 525.601424.06-86, são empresas detentoras do Regime Especial nº 45.000.005.184-41, que prevê, entre outros benefícios, crédito presumido na saída de mercadorias por ela industrializada, ou seja, na saída de latas e tampas de alumínio, sendo-lhes vedado, em contrapartida, o aproveitamento de quaisquer créditos de entrada dos insumos para a sua fabricação (vide documentação constante às págs. 41/73 – Anexos 4 a 6 do Auto de Infração).

O Fisco registra que existem operações que não são beneficiadas pelo crédito presumido, como as operações de venda de latas para o exterior, a transferência entre estabelecimentos do grupo e a saída para a Zona Franca de Manaus, sendo que, para essas operações não beneficiadas, prevalece o regime normal de débito e crédito, ou seja, é permitido à empresa a apropriação de crédito de entrada dos insumos de fabricação, que é calculado proporcionalmente ao volume das saídas não beneficiadas.

Por meio do “Termo de Comunicação de Registro de Crédito Extemporâneo”, de 04/01/21, constante do Anexo 1 do Auto de Infração (págs. 30), a Contribuinte comunicou o registro de crédito extemporâneo apropriado na DAPI de dezembro-2020, referente às operações realizadas no período de março de 2017 a julho de 2020, que, segundo a empresa, não são beneficiadas pelo citado regime especial.

Em análise ao comunicado, o Fisco observou que referido crédito apropriado extemporaneamente tratava de “*crédito de ICMS referente à aquisição de bobinas de alumínio relativa à venda de sucata alumínio, mercadoria identificada nos documentos fiscais como Sucata Gerada Alumínio CBS Class I e sucata pontas e caudas, de acordo com o arquivo excel “Crédito Extemporâneo ICMS Pouso*

Alegre_Dez2020”, apresentada pela empresa”, cujo arquivo encontra-se acostado às págs. 31 dos autos (Anexo 2 do Auto de Infração).

O Fisco explica que, para o cálculo do crédito apropriado extemporaneamente, a Autuada dividiu, por período, o total de ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição de bobinas de alumínio pelo total de peso das bobinas, obtendo um ICMS médio de entradas, ICMS/KG.

Complementa que, *“de posse do índice, multiplicou-o pela quantidade em kg de sucata vendida, obtendo o imaginado ICMS de entrada proporcional, relativo à venda da sucata”*.

Segundo o Fisco, o crédito presumido, previsto no Regime Especial e-PTA/RE nº 45.000.005.184-41 concedido à Contribuinte, substitui os créditos de entrada dos insumos para a fabricação de latas e tampas de alumínio, porém a *“Contribuinte entende que a sucata de alumínio decorrente da fabricação seja uma mercadoria cuja saída não é beneficiada pelo crédito presumido e, assim, faria jus à apropriação proporcional de crédito de entrada”*, comparável portanto à venda de latas de alumínio para o exterior e zona franca de Manaus ou à transferência de latas para seus estabelecimentos.

Após análise do procedimento realizado pela empresa, o Fisco, conforme documentação acostada às págs. 33/39 dos autos (Anexo 3 do Auto de Infração), que foi enviada à Contribuinte por e-mail em 09/07/21, manifestou-se pela exclusão do crédito apropriado extemporaneamente, que entende ter sido efetuado indevidamente.

Em seguida, por meio da “Intimação 8”, de 04/11/22 (págs. 6 dos autos), ciência em 08/11/22, o Fisco notificou a Contribuinte a *“apresentar a nota fiscal ou registro de Escrituração Fiscal Digital que comprovasse o estorno do crédito extemporâneo apropriado em dezembro de 2020”*, não autorizado.

Diante da falta de estorno do crédito em exame, o Fisco emitiu o AIAF nº 10.000046212-52, de 16/05/23 (págs. 3 dos autos), e, posteriormente, lavrou o presente Auto de Infração para as exigências cabíveis, cujo crédito tributário encontra-se demonstrado às págs. 28/29 dos autos (págs. 19/20 do Relatório Fiscal Complementar).

Ainda no Relatório Fiscal Complementar, o Fisco registra que:

A empresa realizou as vendas de sucata de três formas: 1- foram vendidas para a Ball do Brasil Ltda., I.E. 251.955157.00-95, empresa do mesmo grupo localizada em Extrema, no período de 1º de março de 2017 a 22 de julho de 2018, 4.285.308 Kg de sucatas de alumínio ao abrigo do diferimento, item 42, Parte 1, Anexo II do RICMS/02.

Efeitos de 15/12/2002 a 11/06/2019 - Redação original:

42	<i>Saída de lingote e tarugo de metal não-ferroso, classificados nas posições 7401, 7402, 7403, 7404, 7405, 7501, 7502, 7503, 7602, 7801, 7802, 7901, 7902, 8001 e 8002, da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM/SH, com o sistema de classificação adotado a partir de 1º de janeiro de 1997), ou de sucata, apara, resíduo ou fragmento de mercadoria, observadas as condições estabelecidas nos artigos 218 a 224 da Parte I do Anexo IX.</i>
----	---

2 - foram vendidas para a Novelis do Brasil Ltda., I.E./MG 461.013765.2451, localizada em Pindamonhangaba, no período de 30 de julho de 2018 a 31 de maio de 2019, 2.867.984 Kg de sucatas de alumínio com o seguinte texto no campo informações complementares das notas fiscais: “ST no Destinatário conforme Convenio ICMS 36/2016.//Operação não tributada”.

Estas notas fiscais de venda de sucata não tiveram imposto destacado, pois o tratamento tributário previsto para a venda interestadual está definido no Convênio ICMS 36/2016, que atribui ao destinatário, no caso a NOVELIS, a condição de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pelo pagamento do ICMS devido em relação às operações antecedentes, conforme a cláusula primeira.

Convênio ICMS 36/2016

Cláusula primeira Nas operações interestaduais realizadas entre os Estados de Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Rio de Janeiro, Santa Catarina, **São Paulo** e do Paraná e o Distrito Federal, com desperdícios e resíduos, inclusive a sucata, dos metais cobre, níquel, chumbo, zinco, estanho e alumínio, e quaisquer outras mercadorias classificadas respectivamente nas subposições NCM/SH 7404.00, 7503.00, 7802.00, 7902.00, 8002.00, 7602.00, bem como alumínio em formas brutas, alumínio não ligado, ligas de alumínio, inclusive a granalha de alumínio e quaisquer outras mercadorias classificadas na posição NCM/SH 7601, fica atribuída ao estabelecimento industrializador destinatário, na condição de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pelo pagamento do ICMS devido em relação às operações antecedentes.

(...)

3 - foram vendidas para a Novelis do Brasil Ltda., I.E./MG 461.013765.2451, localizada em Pindamonhangaba, no período de 1º de junho de 2019 a 31 de julho de 2020, 3.998.916 Kg de sucatas de alumínio com o seguinte texto no campo informações complementares das notas fiscais: “Regime Especial PTA/RE no 45.000.005.184-41 DF/Pouso Alegre”.

Contudo não consta no regime especial citado qualquer menção à venda das perdas do processo de industrialização, no caso sucatas de alumínio, sobras dos cortes das bobinas de alumínio utilizadas na fabricação de latas ou tampas. A legislação vigente é o Convenio ICMS 36/2016, com recolhimento do ICMS/ST relativo à operação antecedente pelo destinatário, Novelis. (Grifou-se).

Para ilustrar o procedimento realizado pela Contribuinte atinente ao crédito apropriado extemporaneamente, o Fisco acostou aos autos a Declaração de Apuração e Informação do ICMS – DAPI e a Escrituração Fiscal Digital – EFD transmitidas pela Contribuinte, relativas a dezembro de 2020 (Anexos 15 e 16 do Auto de Infração – págs. 103/112).

Em sua peça de defesa, a Impugnante registra que *“é pessoa jurídica cuja atividade econômica principal é a fabricação de embalagens metálicas (CNAE 25.91-8-00), mais especificamente, latas e tampas de alumínio destinadas à indústria de bebidas”*.

Afirma que foi surpreendida com a lavratura do Auto de Infração, ora impugnado, em razão da apropriação indevida de crédito extemporâneo de ICMS, referente às operações de venda de sucata realizadas no período de março de 2017 a julho de 2020.

Ilustrando seu processo produtivo, informa que, para a fabricação das latas e tampas de alumínio, a empresa adquire bobinas de alumínio, que são estiradas em “folhas de alumínio”, para sua utilização na prensa de fabricação de copos, onde ocorre o corte do alumínio em discos cilíndricos de metais, que serão posteriormente submetidos a processo de conformação para a formação da estrutura da lata.

Informa que *“os retalhos de alumínio (pontas e caudas, bem como aparas), decorrentes da operação de corte do alumínio, são reciclados e posteriormente vendidos”*.

Defende que *“essas sucatas, mesmo que sob a forma de pontas, caudas, aparas e esqueletos, configuram espécie nova de matéria prima (NCM 7602.00.00), distintas das latas (NCM 7612.90.19) e tampas de (NCM 8309.90.00), dotadas de significativo valor comercial, razão pela qual são regularmente comercializadas pela Impugnante e à luz da legislação tributária caracterizam-se como subprodutos e não simples perdas do processo produtivo sem valor econômico”*.

Relatando acerca dos Regimes Especiais firmados com o Estado de Minas Gerais, a Impugnante informa que, *“durante o período das operações de venda de sucata que resultaram no crédito apropriado extemporaneamente, de março de 2017 a julho de 2020, o regime especial da Impugnante foi regido por três Regimes Especiais: (i) o Regime Especial PTA nº 16.000400508-03, de 25 de abril de 2011, concedido para a Impugnante ainda sob a razão social REXAM BEVERAGE CAN SOUTH AMERICA S/A, (doravante denominado “Primeiro RE”), lastreado no Protocolo de Intenções nº 91/2010 (Doc. nº 02); (ii) o Regime Especial E-PTA-RE nº: 45.000005184-41, de 22 de março de 2018, já sob a denominação BALL BEVERAGE*

CAN SOUTH AMERICA S.A; e, posteriormente atualizado por uma nova minuta assinada em 06 de agosto de 2018, sob o mesmo número de Regime Especial, que mantém a mesma redação do regime anterior com relação às cláusulas relevantes (doravante denominado “Segundo RE”), ambos fundamentados no Protocolo de Intenções nº 08/2018 e seus aditivos (Doc. nº 03)” .

Comenta que “o Regime Especial originalmente concedido à Contribuinte (PTA nº 16.000400508-03 – vigorou entre abril/11 a 06/05/2018), além dos diferimentos nas aquisições e transferências internas, previa a concessão de crédito presumido ao seu centro de distribuição (antiga REXAM CD e atual BALL CD), para que a carga tributária efetiva resultasse no percentual de 3% (três por cento) das operações de venda a não contribuintes e nas vendas interestaduais dos produtos relacionados no protocolo de intenções, vedado o aproveitamento de quaisquer créditos pelo estabelecimento industrial e pelo Centro de Distribuição”.

Acrescenta que, “nos termos da Cláusula Primeira do Protocolo de Intenções n.º 091/2010 (Doc. nº 02.1), firmado entre a empresa REXAM BEVERAGE CAN SOUTH AMERICA S/A. e o Estado de Minas Gerais, os produtos industrializados relacionados são as latas (NCM 7612.90.19) e tampas de (NCM 8309.90.00), cujas saídas podem ser abrangidas pelo crédito presumido e denominados em conjunto como “produtos incentivados”, com as alterações do primeiro aditivo (Doc. nº 02.2)”.

Assim, conclui que, segundo tais concessões, as operações abrangidas por crédito presumido correspondem somente às saídas de latas e tampas por ela industrializadas (“produtos incentivados”).

Defende, então, que “o próprio Regime Especial limita seu regramento aos produtos latas e não trata das operações de saídas de sucata, além de exigir o controle das operações com os produtos incentivados e não incentivados mediante elaboração do demonstrativo mensal das saídas e entradas de que trata o regime especial (art. 13)”.

Transcrevendo os arts. 15, inciso I, 19, 21, 24 e 25 do Regime Especial, a Impugnante destaca as previsões de estorno do crédito contidas no documento, que, segundo ela, “também trouxe de forma expressa a vedação ao aproveitamento de quaisquer outros créditos relacionados às operações beneficiadas com o crédito presumido, bem como a obrigação da Impugnante, enquanto estabelecimento industrial, realizar o estorno do crédito sobre as matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, serviços e a parcela de energia elétrica e do ativo imobilizado vinculados à produção dos produtos beneficiados”.

Aduz que “a análise específica das normas do Regime Especial deixa clara a vinculação do estorno do crédito aos insumos vinculados às “operações beneficiadas pelo crédito presumido””.

Alega que “as normas de vedação ao crédito vinculam especificamente o estorno do crédito aos “produtos industrializados relacionados na Cláusula primeira do Protocolo de Intenções” e beneficiados pelo crédito presumido (art. 8º) ou às “operações beneficiadas com o crédito presumido” (arts. 21 e 22, § 2º, I)”, e que “o seu alcance é restrito às mercadorias objeto do regime (Latas e Tampas) passíveis de

transferência ao Centro de Distribuição com tributação diferida e posteriormente tributadas na forma do Regime Especial nas saídas ocorridas a partir do Centro de Distribuição (BALL CD)”.

Entende que, *“no caso concreto, a Fiscalização adotou uma interpretação extensiva para o exclusivo fim de sujeitar ao estorno de crédito as saídas do produto sucata de alumínio a partir da Impugnante (BALL INDÚSTRIA), que nunca transitaram pelo Centro Distribuição e não foram beneficiadas pelo crédito presumido”.*

Atribui essa *“interpretação”* do Fisco à *“equiparação das sucatas a perdas do processo produtivo que, além de improcedente, consiste em uma analogia vedada pelas normas que regem a interpretação restritiva do texto normativo aplicável aos incentivos fiscais, mais especificamente o art. III do Código Tributário Nacional”.*

Cita decisões judiciais no sentido de que a isenção tributária deve ser interpretada literalmente e não de forma extensiva.

Segundo a Impugnante, *“o cotejo entre a tese sustentada pela Fazenda Estadual e a literalidade das disposições do Regime Especial revela de plano que não há, no âmbito do regime uma determinação de glosa do crédito com relação à saída de outros produtos decorrentes do processo produtivo, in casu, a sucata de alumínio”.*

Reforça o entendimento de que *“as sucatas de alumínio decorrentes do processo produtivo da Impugnante qualificam-se como subproduto, não se caracterizando como perdas do processo produtivo, o que conduz à improcedência do lançamento, tendo em vista a motivação por ele adotada”.*

Insiste na afirmação de que *“os arts. 8º do “Primeiro RE” e o artigo 15 do “Segundo RE” (E-PTA-RE nº: 45.000005184-41) são expressos ao determinar que somente as saídas das mercadorias relacionadas no Anexo I do Protocolo de Intenções ou do Regime Especial, as latas de alumínio de NCM 7612.90.19 e tampas de NCM 8309.90.00, serão beneficiadas com o crédito presumido, em substituição a qualquer outro crédito pelo centro de distribuição ou pelo estabelecimento industrial”.*

Registra que, *“embora os Regimes vedem o aproveitamento de créditos sobre os insumos, serviços, energia elétrica e parcela do ativo imobilizado relacionados à saída das latas e tampas beneficiadas com o crédito presumido, não há vedação para o aproveitamento de créditos sobre as operações com mercadorias não alcançadas pelo regime especial”.*

Complementa que, *“na impossibilidade de individualização dos insumos, o contribuinte deverá realizar o estorno dos créditos, na proporção das operações beneficiadas sobre o total das operações realizadas, nos termos dos arts. 24 e 25 do Regime Especial”.*

Sintetiza que, no presente caso, as operações de venda de sucatas de alumínio não se enquadram nas previsões dos Regimes Especiais pelas seguintes razões:

- o rol taxativo dos Regime Especial somente alcança *“as operações de saídas de latas de alumínio de NCM 7612.90.19 e tampas de NCM 8309.90.00”*, não

havendo previsão de “*crédito presumido para as operações com sucata de alumínio de NCM 7602.00.00, devendo prevalecer nesse ponto a interpretação literal das previsões do regime objeto do item IV.3*”;

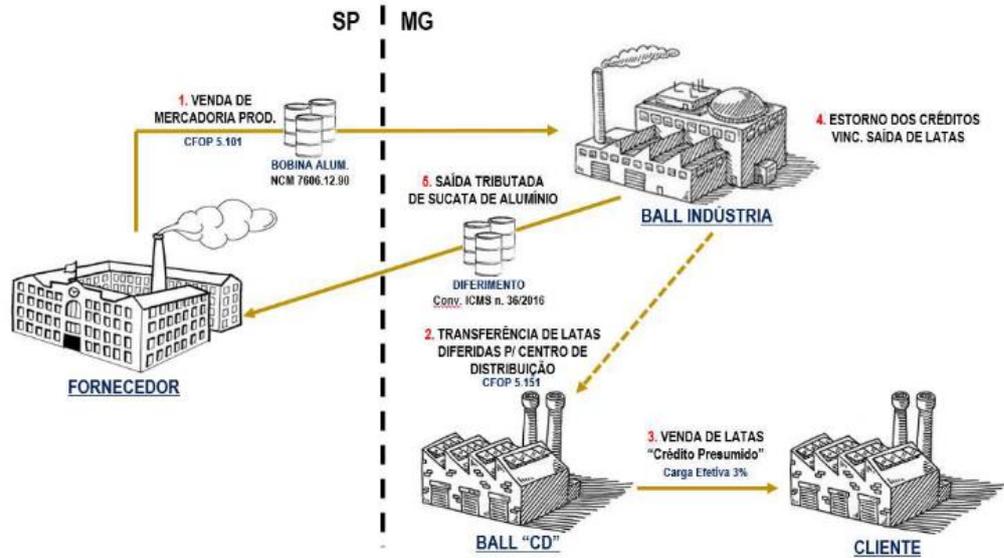
- o crédito presumido é restrito às operações realizadas pelo Centro de Distribuição da Impugnante, sendo que “*as saídas de sucata são realizadas pelo próprio estabelecimento industrial da Impugnante, sem a sua transferência para outros estabelecimentos para comercialização*”;

- “*as operações de saída de sucatas de alumínio estão amparadas pelo diferimento do ICMS ou pelo regime de substituição tributária nas operações interestaduais, na forma do artigo 124, do Anexo XV, do RICMS/02, amparado pelo Convênio ICMS nº 36/2016, do qual o Estado de Minas Gerais é signatário*”.

Acrescenta que “*mesmo na hipótese de se considerar o produto como sucata e/ou resíduo da produção industrial, ainda assim não haveria previsão para a glosa efetuada pelo fisco mineiro*”, na medida em que “*tanto o PTA nº 16.000400508-03 quanto o PTA nº 45.000005184-41, ao disporem sobre o crédito presumido, preveem expressamente que o crédito presumido não se aplica às operações beneficiadas com diferimento ou sujeitas ao regime de substituição tributária*”, nos termos do art. 8º, § 2º, do PTA nº 16.000400508-03 e art. 19 do PTA nº 45.000005184-41.

Para ilustrar as operações realizadas pelas empresas beneficiadas pelos Regimes Especiais em comento (Indústria e CD), a Impugnante apresenta a seguinte figura:

CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS



1. Venda de Bobina de Alumínio com destaque do ICMS;
2. Transferência diferida das Latas de Alumínio produzidas entre BALL INDÚSTRIA e BALL CD ao amparo do Regime Especial;
3. Venda por BALL CD de latas de alumínio c/ fruição do Crédito Presumido previsto no Regime Especial;
4. Estorno dos créditos de ICMS vinculado às operações incentivadas;
5. Venda de sucatas de alumínio em operação não abarcada pelo Regime Especial – aplicação regular da regra de tributação ao caso concreto – saída tributada (diferida), nos termos do Conv. ICMS nº 36/2016.

Assim, conclui que “não há dúvidas de que a exigência de estorno do crédito com relação às operações de saída de sucata, integralmente tributadas por substituição tributária, cumulada com o estorno do crédito sem a concessão de qualquer incentivo, representaria violação frontal do princípio da não cumulatividade previsto no art. 155, § 2º, I, da CRFB/1988 e os arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/1996”.

Sustenta, então, que “o direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS proporcionalmente relacionados à saída de sucata, eis que esta não é beneficiada pelo Regime Especial, observa as regras de estorno de crédito em regimes mistos de tributação, em que um estabelecimento promove com operações beneficiadas e operações sob regime de tributação regular, conforme disposto na Portaria Conjunta SUTRI/SUFIS/SAIF nº 01/2014 (Doc. nº 04)”.

Com relação ao conceito jurídico de subproduto, a Impugnante registra que, “a Receita Federal do Brasil já manifestou o entendimento sobre a classificação das sucatas como “subprodutos do processo industrial”, quando possua aproveitamento econômico”, indicando a recomendação de que “tais itens fossem classificados com o Código 05 (Subproduto) no Registro 0200 (Tabela de Identificação do Item) e controlados pelo Registro K200 (Bloco K – Estoque Escriturado) vinculado à EFD ICMS/IPP”.

Afirma que, “no âmbito da legislação dos Estados, não há uma interpretação uníssona com relação à classificação de materiais como sucatas e subproduto”.

Apresentando posicionamentos de alguns Estados, a Impugnante demonstra que, no Estado de Minas Gerais, os arts. 219 e 220 do Anexo IX do RICMS/02 trazem a definição de sucata (“mercadoria, ou parcela desta, que não se preste para a mesma finalidade para a qual foi produzida”).

Com base em “manifestações da Superintendência de Tributação Estadual, em sede de Consulta de Contribuintes”, a Defesa registra que, “para o fisco mineiro, o subproduto seria “qualquer mercadoria resultante de uma transformação promovida em uma matéria-prima a partir do qual é obtido (o subproduto) junto com o produto resultante, caracterizando uma espécie nova que não se prestou ainda a qualquer finalidade””, concluindo que “o subproduto se forma incidentalmente no processo produtivo, não sendo objeto deste.””.

Acrescenta que, “ao apreciar os conceitos de subproduto e sucata, a Câmara Especial deste E. CCMG sedimentou o entendimento nos acórdãos 3.871/12/CE (PTA nº 01.000170910-37, de 25/05/2012) e 4.342/14/CE (PTA 01.000213814-60, de 07/11/2014) no sentido de que a legislação “considera como atributo insuperável para que um material seja considerado sucata, que este tenha sido utilizado anteriormente com outra finalidade para a qual se tornou inservível”, ou seja, um material jamais “nasce sucata” para fins dos conceitos previstos nos artigos 219 e 220, do Anexo IX, do RICMS/02 (Doc. nº 08)”.

Defende que “a classificação da sucata de alumínio gerada no processo industrial da Impugnante como um produto autônomo (subproduto), economicamente relevante, é importante para o fim de afastar a equivocada premissa utilizada pelo Ilmo. Auditor Fiscal de Rendas”, pois, “com efeito, as “pontas e cautas, aparas, briquetes e esqueletos” resultantes do processo industrial da BALL não podem ser considerados como “perdas”, e, portanto, são mercadorias autônomas geradas incidentalmente (subprodutos) no processo de fabricação de latas de alumínio, a partir da utilização da mesma matéria prima (bobina de alumínio)”.

Em relação ao quadro apresentado pelo Fisco, demonstrando que as operações de venda de sucata de alumínio possuem significativo valor comercial, cujo preço médio por quilo corresponde a aproximadamente metade do valor do alumínio em bobina adquirido como insumo, a Defesa alega que “a sucata não é o produto principal da atividade, mas um subproduto do processo de industrialização, de comercialização regular pela empresa, mas cujo faturamento representa porcentagem menor de seu faturamento”.

Tomando como exemplo notas fiscais e registros contábeis de operações relativas à venda de sucata, a Impugnante acrescenta que, “com efeito, a sucata possui um valor comercial menor por razões mercadológicas óbvias”, e que, “apesar de ser constituída do metal alumínio, o que justifica seu valor intrínseco, não se confunde com o insumo que lhe originou: a bobina de alumínio”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, reitera que “as operações de venda de “sucata de alumínio” consistem em operações autônomas praticadas pelo estabelecimento autuado, que não se confundem com as operações de venda das latas de alumínio e tampas, as quais estão beneficiadas pelo Regime Especial, jamais podendo ser classificadas como “meras perdas” do ponto de vista jurídico”.

Reforça o entendimento de que se trata de “subprodutos que circulam em operações de saída regulares não contempladas pelo regime especial, razão pela qual o creditamento do imposto, nas aquisições dos insumos proporcionalmente empregados em sua produção, deverá ser mantido, em observância ao princípio da não-cumulatividade do ICMS”.

Contudo, equivocou-se a Defesa em seus argumentos.

No que se refere à alegação de que a empresa foi surpreendida com a lavratura do presente Auto de Infração, cumpre registrar que, antes da emissão destes autos, o Fisco já havia se manifestado a respeito do crédito apropriado extemporaneamente pela Contribuinte, objeto de autuação, conforme documentação constante do Anexo 3 do Auto de Infração devidamente cientificada à empresa, concluindo pelo estorno do crédito, por entender que sua apropriação havia sido realizada indevidamente.

Posteriormente, mas ainda antes da lavratura deste lançamento, a Contribuinte foi notificada da Intimação 8 (págs. 6 dos autos), que determinou que a empresa apresentasse a nota fiscal ou registro de Escrituração Fiscal Digital que comprovasse o estorno do crédito extemporâneo apropriado em dezembro de 2020.

Em razão da falta de apresentação de qualquer documento nesse sentido, uma vez que a Contribuinte discorda do estorno do crédito em exame, o Fisco emitiu o AIAF nº 10.000046212-52, para, em seguida, lavrar o presente Auto de Infração.

Dessa forma, ao contrário do afirmado pela Impugnante, é evidente que a Autuada não foi surpreendida com a lavratura do Auto de Infração.

Quanto à matéria que fundamenta o presente trabalho, cumpre, inicialmente, transcrever os seguintes artigos dos Regimes Especiais concedidos à Autuada pelo Estado de Minas Gerais, no que se refere ao caso em discussão:

Regime Especial 45.000.005.184-41 - PTA
16.000400508-03 - Anexo 04 do Auto de Infração
(Vigência de 12/05/2011 a 06/05/2018)

CAPÍTULO I

DO DIFERIMENTO DO ICMS

(...)

SEÇÃO III

TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA

Art. 4º Fica autorizado o diferimento do pagamento do ICMS incidente sobre a saída de mercadoria de produção própria promovida pela REXAM INDÚSTRIA, com destino ao centro de distribuição de sua titularidade, doravante

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

denominado REXAM CD, para operações subsequentes por este praticadas, observado o disposto no art. 11 deste Regime.

(...)

CAPÍTULO III

CRÉDITO PRESUMIDO

Art. 8º Fica assegurado à REXAM CD o crédito presumido de forma que a carga tributária resulte em 3,0% (três por cento) nas operações de venda a não contribuintes e nas vendas interestaduais dos produtos industrializados relacionados na Cláusula primeira do Protocolo de Intenções, recebidos da REXAM INDÚSTRIA, vedado o aproveitamento de quaisquer créditos pelos estabelecimentos identificados em epígrafe, inclusive aqueles já escriturados nos livros fiscais pelo Contribuinte.

§ 1º A REXAM CD atuará na condição de distribuidor da totalidade dos produtos recebidos da REXAM INDÚSTRIA.

§ 2º O crédito presumido de que trata o caput não se aplica às saídas com isenção, não incidência, suspensão, diferimento, remessas para industrialização por terceiros, em outros Estados, industrialização para terceiros, bem como ao ICMS devido por substituição tributária, hipóteses em que será aplicada a legislação vigente.

§ 3º A vedação ao aproveitamento de crédito prevista no caput não se aplica às devoluções de mercadorias à REXAM CD, hipótese em que fica assegurado o crédito de valor igual ao efetivamente pago nas operações de vendas.

(...)

Regime Especial 45.000.005.184-41 - Anexos 05 e 06 do Auto de Infração (Vigência de 07/05/2018 a 14/02/2021)

CAPÍTULO I

DIFERIMENTO DO PAGAMENTO DO ICMS

(...)

SEÇÃO III

TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA

Art. 5º Fica diferido o pagamento do ICMS incidente sobre a saída de mercadoria de produção própria ou importada promovida pela BALL INDÚSTRIA, com destino ao Centro de Distribuição de sua titularidade, identificado em epígrafe, doravante denominado BALL CD, para operações subsequentes por este praticadas.

(...)

§ 2º Para os efeitos do disposto no *caput* deste artigo, o estabelecimento que promover a saída de produtos com o pagamento do imposto diferido deverá estornar todos os créditos a eles vinculados, mediante emissão de nota fiscal com destaque dos valores do imposto pago na operação de aquisição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem empregados no processo de sua industrialização, observado o seguinte:

I - os valores referentes ao imposto pago na operação de aquisição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem serão estornados na proporção da utilização destes no processo de industrialização; (grifou-se).

(...)

CAPÍTULO II

CRÉDITO PRESUMIDO

Art. 15. Fica assegurado à BALL CD crédito presumido do ICMS:

I - implicando recolhimento efetivo de 3% (três por cento) do valor das operações de vendas internas e interestaduais, destinadas a contribuintes do imposto, dos produtos industrializados pela BALL INDÚSTRIA neste Estado relacionados no ANEXO I deste Regime, com conteúdo de importação menor ou igual a 40% (quarenta por cento), de acordo com os critérios estabelecidos pela Resolução do Senado Federal nº 13, de 25 de abril de 2012;

(...)

Art. 19. O crédito presumido de que trata este Capítulo não se aplica às saídas com isenção, não incidência, suspensão, diferimento e às remessas para industrialização por terceiros em outros estados, bem como ao ICMS devido por substituição tributária, hipóteses em que será aplicada a legislação vigente.

(...)

Art. 21. **Fica vedado**:

I - o aproveitamento de quaisquer outros créditos relacionados com as operações beneficiadas com o crédito presumido de que trata esse Capítulo, inclusive aqueles já escriturados na Escrituração Fiscal Digital (EFD)pela BALL, devendo os mesmos serem estornados;

(...)

§ 2º A vedação ao aproveitamento do crédito alcança o montante do imposto informado na Escrituração Fiscal Digital pela BALL, relativamente:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - à entrada de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, da utilização de serviços e das parcelas relativas à energia elétrica e ao ativo imobilizado, vinculados com as operações beneficiadas com o crédito presumido;

II - ao estoque de mercadorias e insumos.

(...)

Art. 25. A BALL, 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.

(...).(grifou-se)

Resumidamente, e com foco na matéria tratada nestes autos, extrai-se dos comandos estabelecidos nos Regimes Especiais que:

- fica diferido o pagamento do ICMS incidente sobre a saída de mercadoria de produção própria promovida pela Autuada com destino ao Centro de Distribuição de sua titularidade (Ball CD), para operações subsequentes por este praticadas;

- é assegurado à Ball CD crédito presumido de ICMS de forma que a carga tributária resulte em 3,0% (três por cento) nas operações de venda dos produtos industrializados pela Autuada, relacionados na Cláusula primeira do Protocolo de Intenções, ou no Anexo I do Regime Especial, isto é, lata e tampa de alumínio;

- conforme Regime Especial vigente de 12/05/11 a 06/05/18, é vedado o aproveitamento de quaisquer créditos pelas empresas beneficiadas (Autuada e CD), ou, de acordo com o Regime Especial vigente de 07/05/18 a 14/02/21, é vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos relacionados com as operações beneficiadas com o crédito presumido, ou seja, relacionados com as operações de venda de latas e tampas de alumínio.

Conforme bem ilustrado pela Impugnante acerca do seu processo produtivo, para a fabricação das latas e tampas de alumínio, a empresa adquire bobinas de alumínio, que são estiradas em “folhas de alumínio”, para sua utilização na prensa de fabricação de copos, onde ocorre o corte do alumínio em discos cilíndricos de metais.

Em decorrência dessa operação de corte do alumínio, são geradas as sucatas, que, segundo a Contribuinte, referem-se a “*retalhos de alumínio (pontas e caudas, bem como aparas)*” classificados na NCM 7602.00.00.

Essas sucatas são comercializadas pela Autuada, por serem “*dotadas de significativo valor comercial*”.

A Impugnante alega que, de acordo com a interpretação literal do Regime Especial, as únicas operações beneficiadas pelo regime são as vendas de latas e tampas

de alumínio, relacionadas no respectivo Anexo I. Assim, conclui que as operações de venda da sucata de alumínio são saídas não beneficiadas, não se aplicando a estas operações o crédito presumido ou a obrigação de estorno de crédito.

No entanto, verifica-se que o Regime Especial em questão é bem claro quando determina a vedação de quaisquer créditos ou de quaisquer outros créditos relacionados com as operações beneficiadas com o crédito presumido.

Não há controvérsia nos autos de que as operações beneficiadas com o crédito presumido são apenas as saídas de latas e tampas de alumínio, industrializadas pela Autuada, transferidas à Ball CD ao abrigo do diferimento e vendidas pela Ball CD.

Também não há dúvidas nos autos de que as sucatas são resultantes do processo produtivo de latas/tampas de alumínio, pois são “*retalhos de alumínio (pontas e caudas, bem como aparas)*” obtidos em decorrência de cortes do alumínio para a formação das latas/tampas.

Observa-se, então, que a geração de sucatas está totalmente vinculada à produção de latas/tampas de alumínio, representando uma perda do processo produtivo, sendo que quanto maior a eficiência do processo produtivo, no sentido de maior aproveitamento das folhas de alumínio, maior a produção de latas/tampas e menor a ocorrência de perdas (geração de sucatas de alumínio).

Assim, ao contrário do entendimento da Defesa, não se trata de processos autônomos, pois as sucatas representam a “sobra” de alumínio no processo produtivo de latas/tampas.

Vale destacar o §2º do art. 21 do Regime Especial, que registra que a vedação ao aproveitamento do crédito alcança o montante do imposto informado na Escrituração Fiscal Digital pela BALL, relativamente à entrada de matéria-prima vinculada com as operações beneficiadas com o crédito presumido.

Dessa forma, em razão da interpretação literal do Regime Especial de que é vedado o aproveitamento de quaisquer créditos (12/05/11 a 06/05/18) ou de quaisquer outros créditos relacionados com as operações beneficiadas com o crédito presumido (07/05/18 a 14/02/21), verifica-se que o crédito proveniente da aquisição de todo o alumínio destinado à produção (ou consumido na produção) de latas/tampas, cuja saída esteja beneficiada com o crédito presumido, não poderá ser aproveitado, ainda que parte do alumínio consumido resulte em “retalhos” na industrialização das latas/tampas, sendo posteriormente vendidos.

Vale comentar sobre a situação prevista em Regime Especial, no caso de a Autuada utilizar, por exemplo, a mesma matéria-prima para industrialização de produtos beneficiados e não beneficiados com o crédito presumido.

Nessa hipótese, o Regime Especial autoriza o aproveitamento do crédito relativo à matéria-prima de forma proporcional às saídas dos produtos não beneficiados com o crédito presumido.

Conforme exemplificado pelo Fisco, tal situação poderia ocorrer se “*a Impugnante fabricasse com o mesmo insumo, bobina de alumínio, outro produto que*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

não fosse beneficiado; por exemplo, canecas de alumínio”, podendo, assim, “tomar o crédito proporcional nas vendas das canecas”.

Ressalta-se que é exatamente esse o entendimento externado pela Portaria Conjunta SUTRI/SUFIS/SAIF nº 01/2014, citada pela Impugnante, que assim dispõe:

PORTARIA CONJUNTA SUTRI/SUFIS/SAIF Nº 001/2014

Aprova 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.

(...)

MANUAL DE ORIENTAÇÕES

ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL

TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO

(...)

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).

(...)

No entanto, as sucatas de alumínio em questão não são produtos industrializados pela Autuada, apenas são geradas em decorrência da produção de latas/tampas de alumínio, representando perda inerente ao processo produtivo, em cuja situação não se aplica a orientação acima destacada.

Não se trata aqui de dois processos de fabricação (latas e sucatas).

A Autuada adquire alumínio para ser utilizado/consumido no processo de industrialização de latas e tampas de alumínio.

A sucata de alumínio em discussão é perda inerente ao processo produtivo, sem a qual é impossível ocorrer a produção de latas/tampas de alumínio.

A perda normal de um insumo no processo produtivo está implícita na quantidade necessária para consumo desse insumo no processo industrial.

O fato de as sucatas resultantes desse processo serem comercializadas posteriormente não retira o vínculo existente entre elas e a industrialização das latas/tampas.

Corroborando esse entendimento de que as sucatas de alumínio compõem a matéria-prima consumida na produção de latas e tampas (cujo crédito não tem como dissociar), vale trazer o seguinte estudo realizado pelo Fisco:

Vamos abordar agora um assunto que foi evitado pela Impugnante: o Fisco empregando o peso líquido destacado em notas fiscais de exportação, calculou o índice médio de metal aplicado por milheiro de lata e observou que este Índice era menor que o empregado pela Impugnante no cálculo do crédito proporcional do insumo metal, para apropriação de crédito referente às latas exportadas (Ver Intimação 3). Transcrevemos trecho da resposta da Impugnante, que pode ser lida no seu inteiro teor no Anexo 14:

“E, para fins de cálculo de proporcionalidade, a Ball considera exatamente o consumo efetivo de matéria-prima empregada no processo produtivo.

Cabe ressaltar que, pelas características do processo fabril – e do produto em si, que é muito frágil - ocorre grande perda de metal durante o ciclo de fabricação (as “pontas e caudas”) e na fase de testes básicos de qualidade, com o sucateamento de latas que se encontram deterioradas e inservíveis.

Este é o principal motivo de não ser possível comparar o peso da lata (produto final) com o peso da matéria-prima consumida, eles serão sempre divergentes.

Ademais, a planta de Pouso Alegre tem uma característica particular que é fabricar diversos formatos de latas – com isso, é frequente a conversão das máquinas para fabricação de determinado formato, o que leva a um consumo maior de metal no início do processo, até que a produção se estabilize.”

O índice calculado pelo Fisco, empregando o peso líquido das latas, é menor do que o índice de proporcionalidade apresentado pela Impugnante porque ela utilizou, como se lê na resposta, o peso total do metal consumido para produzir um milheiro de latas, ela não excluiu as perdas, ou seja, a sucata.

Salientamos o trecho em que a empresa afirma: “não ser possível comparar o peso da lata (produto final) com o peso da matéria-prima consumida, eles serão sempre divergentes.”

Entendemos que serão sempre divergentes porque no seu índice de proporcionalidade, a empresa não excluiu as perdas. Calculou como se a matéria-prima toda fosse transformada em lata.

Assim a Impugnante já apropriou nas saídas não beneficiadas (exportação, zona franca de Manaus,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

transferência) o crédito proporcional relativo à entrada do insumo bobina de alumínio, e para as operações beneficiadas, apropriou o crédito presumido. (grifou-se).

Nota-se, nas explicações apresentadas pela própria Contribuinte, que ela confirma a existência de “perdas” no processo produtivo, as quais se referem às “sucatas”.

Pelo exposto e entendendo que o crédito aproveitado extemporaneamente pela Contribuinte é relativo a toda sucata resultante do processo produtivo de latas e tampas (beneficiadas ou não com crédito presumido), de acordo com as informações apresentadas pela própria Defesa, observa-se também que há duplicidade de crédito apropriado, na medida em que parte dessa sucata é originária da produção de latas/tampas cuja saídas não foram beneficiadas pelo Regime Especial, por se tratar de “*exportação, zona franca de Manaus, transferência*”. Nessas situações, já houve o aproveitamento do crédito relativo ao alumínio consumido na produção, inclusive o crédito relativo à sucata gerada.

Importa reproduzir também a seguinte análise apresentada pelo Fisco no Relatório Fiscal Complementar, a respeito do crédito extemporâneo apropriado pela Autuada, que merece ser observada:

Preliminarmente, observa-se que as notas fiscais de saída nº 000.025.625 de 03/04/2017, nº 000.025.857 de 02/05/2017 e nº 000.032.072 de 01/10/2018, anexos 07 a 09, foram integralmente recusadas pelos destinatários; e as mercadorias devolvidas, respectivamente, por meio das notas fiscais de entrada nº 000.002.234 de 06/04/2017, nº 000.002.247 de 04/05/2017 e nº 000.002.900 de 11/10/2018, de emissão do próprio contribuinte, anexos 10 a 12. Assim indiferentemente ao mérito da apropriação de crédito decorrente da venda de sucata, que será analisado a seguir, o crédito apropriado extemporaneamente referente às operações descritas nos documentos fiscais nº 000.025.625, nº 000.025.857 e nº 000.032.072 deve ser estornado.

Segue, por nota fiscal devolvida, o cálculo do crédito a estornar:

Nota Fiscal	Data de Emissão	Quantidade	Unidade	ICMS Médio Entrada	Crédito a Estornar
000.025.625	03/04/2017	33.990	KG	0,94335	32.064,43
000.025.857	02/05/2017	33.230	KG	0,94794	31.500,01
000.032.072	01/10/2018	33.247	KG	1,26065	41.912,86
Total					105.477,31

(...)

Apresenta-se no Anexo 13, “Preço Médio de Bobinas e Sucatas”, o arquivo excel, extraído dos registros C170

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da escrituração fiscal digital do contribuinte, período de janeiro de 2017 a julho de 2020, contendo o preço unitário por quilo de bobinas adquiridas para a fabricação de latas de alumínio, bem como o preço unitário por quilo de sucata vendida, segue quadro resumo:

Exercício	Entrada			Saída		
	Bobina		Preço médio/kg	Sucata		Preço médio/kg
	Quant. (kg)	Valor		Quant. (kg)	Valor	
2017	4.081.168,00	54.506.080,35	13,36	3.268.096,00	20.520.108,23	6,28
2018	7.232.737,00	100.113.643,51	13,84	3.166.018,00	25.113.774,02	7,93
2019	8.000.984,00	126.145.765,75	15,77	3.316.845,00	23.745.757,64	7,16
2020	7.980.465,00	139.349.713,73	17,46	2.638.448,00	21.225.182,51	8,04

Pode-se observar que o preço médio da bobina é bem maior do que o preço médio da sucata. Não basta à empresa o benefício do crédito presumido, que lhe garante uma carga tributária menor do que as empresas que não possuem tal benefício. Na sua busca desmedida de vantagem, ela quer tomar o crédito de entrada como se a sucata gerada em sua atividade industrial fosse um produto não beneficiado de sua fabricação, mas pergunta-se: qual produto fabricado tem a saída mais de cinquenta por cento menor do que sua matéria-prima? Ao tomar para o mesmo material, alumínio, crédito a um preço bem maior do que o de saída, a empresa dribla a contrapartida exigida no regime, prejudicando a sua própria manutenção.

Em resumo, o crédito de entrada da matéria-prima, bobina de alumínio, relativamente às vendas beneficiadas, já é substituído pelo crédito presumido, e relativamente às vendas não beneficiadas, ele é apropriado proporcionalmente à quantidade de metal empregada na fabricação dessas latas. Não há, portanto, que se falar em apropriação de crédito proporcional relativo à venda de sucata decorrente do processo de fabricação.

(...)

A sucata não é um produto “não-beneficiado” fabricado por ela, mas tão somente, a perda inerente ao processo de fabricação. Sucata é a mercadoria que não serve mais às finalidades a que se destina originariamente, podendo somente ser usada como matéria-prima na fabricação de um novo produto.

(...)

As sucatas geradas de alumínio são perdas inerentes ao processo de industrialização das latas e tampas de alumínio produzidas pela Ball Beverage, cuja apropriação dos créditos de ICMS na aquisição da matéria-prima está vedada pelo regime especial. Tal vedação é a contrapartida esperada pelo Estado de Minas Gerais ao conceder o benefício do crédito presumido, com minoração na carga tributária suportada pela empresa. Admitir o crédito de ICMS pela entrada de matéria-prima que se tornou sucata simultaneamente aos benefícios fiscais concedidos no regime especial seria verdadeira extensão indevida do incentivo fiscal concedido, reduzindo-se ainda mais a carga tributária concedida no regime, em claro prejuízo ao Tesouro Mineiro.

(...)

Em resumo, o lançamento se deu em razão de o contribuinte ter apropriado, extemporaneamente, crédito de entrada relativo à venda de sucata gerada na fabricação dos produtos beneficiados com crédito presumido pelo Regime Especial 45.000.005.18441 (recolhimento efetivo de 3% pela venda de latas e tampas de alumínio); porém não há que se falar em aproveitamento de quaisquer outros tipos de crédito nas suas entradas referentes à saída de sucata de alumínio, posto que se trata de perda inerente ao processo produtivo e o crédito presumido previsto no RET substituiu todos os créditos da matéria-prima utilizada neste processo.

O contribuinte adquiriu a matéria-prima “bobinas de alumínio” e fabricou/vendeu “latas e tampas de alumínio”, operações não contestadas. No entanto, com relação às “sobras/perdas” decorrentes do processo produtivo da referida matéria-prima vendidas como sucata, o contribuinte efetuou indevidamente um cálculo proporcional para “apropriar” do crédito de ICMS referentes à entrada da citada matéria-prima.

Adicionalmente, observa-se que em parte das operações de saída (a saber, NF n° 000.025.625, 000.025.857 e 000.032.072) houve devolução das mercadorias pelos destinatários, fato que também obsta a respectiva apropriação extemporânea do crédito do ICMS. (grifou-se)

Outra confusão verificada em relação aos argumentos da Defesa é quando a Impugnante argui que o crédito presumido não seria aplicado às operações de saída de sucata em razão do disposto no art. 19 do Regime Especial, uma vez que as operações de saídas de sucata são sob abrigo do diferimento ou sujeitas à substituição tributária.

Cumprе esclarecer que referido artigo registra a inaplicabilidade do crédito presumido previsto no Regime Especial nas operações de saída de latas/tampas, “*com isenção, não incidência, suspensão, diferimento e às remessas para industrialização por terceiros em outros estados, bem como ao ICMS devido por substituição tributária*”.

Também não assiste razão à Defesa quando alega que as sucatas de alumínio decorrentes da industrialização de latas/tampas de alumínio “*configuram espécie nova de matéria prima (NCM 7602.00.00)*” e que “*à luz da legislação tributária caracterizam-se como subprodutos e não simples perdas do processo produtivo sem valor econômico*”

Para efeitos tributários, considera-se sucata, aparta, resíduo ou fragmento a mercadoria ou parcela dela que não se preste para a mesma finalidade para a qual foi produzida, nos termos do art. 219 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/2002.

Por “subproduto”, entende-se o fruto da transformação promovida em uma ou mais matérias-primas, a partir das quais é obtido, junto com o produto final desejado, resultante dessa transformação, um novo produto, vale dizer, uma espécie nova que não se prestou ainda para qualquer finalidade.

Aplicando-se tais conceitos ao caso concreto, em relação aos quais não há controvérsia entre as partes, e considerando todos os elementos constantes dos autos, especialmente no que consiste o processo produtivo da Autuada, descrito pela própria Impugnante, entende-se que as sucatas de alumínio em questão não configuram “*espécie nova de matéria-prima*”.

O alumínio em “retalhos” que resultou do processo de produção de latas/tampas não configura um “novo” produto, pois possui as mesmas características do alumínio adquirido pela Autuada.

O fato de existir um mercado para esses “retalhos” de alumínio, ainda que de “*significativo valor comercial*”, não caracteriza a sucata em análise como subproduto, e muito menos afasta o entendimento de que essa sucata representa uma perda de matéria-prima inerente ao processo de fabricação de latas/tampas de alumínio, ainda que de expressivo valor econômico.

Observa-se que a Impugnante classifica a sucata de alumínio na NCM 7602.00.00, que, segundo o “Portal Único da Siscomex”, corresponde a desperdícios e resíduos de alumínio:

SEÇÃO XV - METAIS COMUNS E SUAS OBRAS



Capítulo 76 Alumínio e suas obras.



7602.00.00 Desperdícios e resíduos, e sucata, de alumínio.

Portanto, referida descrição reforça o entendimento de que se trata de “resíduos” de alumínio, que não se prestam mais para a mesma finalidade para a qual o alumínio foi originalmente adquirido.

Se não houvesse um importante mercado para essa sucata, ela seria simplesmente descartada, por não servir mais para as atividades industriais da empresa.

Portanto, não se trata de produto “novo” e, muito menos, “fabricado” pela Autuada.

Importa destacar o tratamento dado pela Contribuinte nas operações de saída de “sucata” de alumínio, quando utiliza o diferimento previsto no item 42 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02, aplicável apenas às saídas de sucata, sendo que, na saída de “subproduto”, a operação deveria ser tributada normalmente.

Tal conduta contrapõe a todos os argumentos trazidos pela Defesa.

Cita-se a Consulta de Contribuinte nº 183/2016 que aborda bem essa questão:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 183/2016

(...)

ICMS - SUCATA - CONCEITO - Para efeitos tributários, considera-se sucata, apara, resíduo ou fragmento, a mercadoria, ou parcela desta, que não se preste para a mesma finalidade para a qual foi produzida, nos termos do disposto no art. 219 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/2002.

(...)

Para efeitos tributários, considera-se sucata, apara, resíduo ou fragmento, a mercadoria, ou parcela desta, que não se preste para a mesma finalidade para a qual foi produzida, nos termos do disposto no art. 219 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/2002.

Por outro lado, entende-se por “subproduto” o fruto da transformação promovida em uma ou mais matérias-primas, a partir das quais é obtido, junto com o produto final desejado, resultante dessa transformação, um novo produto, vale dizer, uma espécie nova que não se prestou ainda para qualquer finalidade.

Sendo possível a realização de operação de circulação de mercadoria, cujo objeto seja o produto que restou do processo produtivo, há de se reconhecer a continuidade da cadeia de circulação da mercadoria, caracterizando-a como resíduo (ou sucata) ou subproduto, conforme o caso, enquadrando-se no conceito de mercadoria contido no inciso I do art. 222 do RICMS/2002.

Nesse sentido, verifica-se que tanto a saída de sucata, quanto a de subproduto, caracterizam-se como fato gerador do ICMS, conforme previsto no inciso VI do art. 2º do RICMS/2002, entretanto, somente à

primeira aplica-se o diferimento previsto no item 42 da Parte 1 do Anexo II, disciplinado no art. 218 e seguintes da Parte 1 do Anexo IX, todos do RICMS/2002. A saída de subprodutos deverá ser normalmente tributada. (Grifou-se).

(...)

Cita-se também a Consulta de Contribuinte nº 118/2018 que segue o mesmo entendimento defendido pelo Fisco:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 118/2018

(...)

ICMS - DIFERIMENTO - PERDAS NO PROCESSO PRODUTIVO - SUCATA - APARAS DE PAPEL -A apara de papel resultante do processo produtivo deve ser classificada como sucata, uma vez que, tornando-se definitiva e totalmente inservível para o uso ao qual o papel se destinou originariamente, se enquadra no conceito de resíduo disposto no inciso I do art. 219 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/2002. Nesse caso, nas operações internas com a referida mercadoria aplica-se o diferimento do art. 218 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/2002.

EXPOSIÇÃO:

(...)

Informa que produz disco de tacógrafo e papel térmico e que, no processo produtivo, sobram aparas de papel que são vendidas para empresa que faz a coleta, armazenamento temporário, processo de segregação e separação do material, a qual revende referidos materiais como sucata, inclusive para outra empresa de reciclagem.

(...)

CONSULTA:

As referidas aparas são consideradas sucatas para fins de aplicação de tratamento tributário?

RESPOSTA:

Inicialmente, cabe esclarecer que sendo possível a realização de operação de circulação de mercadoria, cujo objeto seja o produto que restou do processo produtivo, há de se reconhecer a continuidade da cadeia de circulação da mercadoria, caracterizando-a como resíduo (ou sucata) ou subproduto, conforme o caso, enquadrando-se no conceito de mercadoria contido no inciso I do art. 222 do RICMS/2002.

Considera-se sucata, apara, resíduo ou fragmento, a mercadoria, ou parcela desta, que não se preste para a mesma finalidade para a qual foi produzida, nos termos do disposto no art. 219 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/2002.

(...)

Por outro lado, no tocante ao conceito de subproduto, entende-se como tal o fruto da transformação promovida em uma ou mais matérias-primas, a partir das quais é obtido, junto com o produto desejado resultante dessa transformação, um novo produto. Trata-se, portanto, de espécie nova que não se prestou ainda a qualquer finalidade, consoante entendimento reiterado desta Diretoria (v.g., no âmbito das Consultas de Contribuintes nos 003/2011, 299/2014, 310/2014 e 067/2015, dentre outras).

Importante destacar que a aferição da condição do produto se dá em função da sua possível finalidade. Ou seja, caso o produto ainda possa ser utilizado na finalidade para a qual foi produzido, não poderá ser considerado sucata, apara, resíduo ou fragmento, para fins da legislação do ICMS.

Nota-se que se trata de possibilidade de utilização e não da efetiva utilização, porquanto é irrelevante o destino que se dá às mercadorias. O que se deve aferir é se resta à mercadoria a utilidade para a qual foi produzida originalmente.

Nesse sentido, vide Consulta de Contribuinte nº 299/2014.

Portanto, a apara de papel resultante do processo produtivo da Consulente deverá ser classificada como sucata, uma vez que, tornando-se definitiva e totalmente inservível para o uso ao qual o papel se destinou originariamente, se enquadra no conceito de resíduo disposto no inciso I do art. 219 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/2002.

Dessa forma, as operações com apara de papel estão alcançadas pelo diferimento previsto no art. 218 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/2002, observadas ainda as hipóteses de encerramento previstas no art. 12 do RICMS/2002.

(...)

Por todo o exposto, não restam dúvidas de que o insumo que deu origem à sucata de alumínio está vinculado/relacionado à fabricação de latas/tampas de alumínio.

Por consequência, parte das bobinas de alumínio (matéria-prima adquirida), que geram as sucatas, está vinculada às saídas beneficiadas com o crédito presumido e a outra parte está atrelada às saídas não beneficiadas, como ocorre, por exemplo, com as operações destinadas ao exterior.

No primeiro caso, ou seja, operações beneficiadas com o crédito presumido, os créditos relativos às bobinas de alumínio e, por consequência, das sucatas por elas geradas, são vedados pelo RET em análise, sob pena de dúplice creditamento.

Com relação à segunda hipótese (saídas não beneficiadas pelo crédito presumido), como esclarecido anteriormente, a Impugnante já se apropriou do crédito relativo ao alumínio consumido na produção, ou seja, inclusive do crédito relativo à sucata por ela gerada.

Assim, por qualquer ângulo que se analise, verifica-se que são totalmente improcedentes os argumentos da Impugnante e que a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco se afigura correta, motivo pelo qual devem ser integralmente mantidas as exigências fiscais.

Importa destacar que o procedimento fiscal de estorno do crédito em questão não representa qualquer ofensa ao princípio constitucional da não cumulatividade, como quer fazer crer a Defesa, na medida em que o crédito presumido é modalidade de apuração do ICMS que apenas substitui os créditos normais, sobre os quais há previsão na legislação tributária de sua apropriação (no caso, os relativos a, por exemplo, entrada de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem vinculados à fabricação de latas/tampas de alumínio), mantendo-se, assim, a regra da não cumulatividade do imposto.

Portanto, na definição do percentual de crédito presumido, *“de forma que a carga tributária resulte em 3,0% (três por cento) nas operações de venda”* de latas/tampas industrializadas pela Autuada, foi considerado o crédito relativo a todo insumo consumido na fabricação desses produtos, inclusive os créditos relativos às perdas inerentes à fabricação dos produtos.

Por esse motivo, torna-se necessária a vedação ao aproveitamento dos créditos relacionados com as operações beneficiadas com o crédito presumido, pois, do contrário, geraria duplicidade de creditamento.

Vale lembrar que o Regime Especial é um tratamento diferenciado concedido pelo Estado de Minas Gerais a pedido do contribuinte, cujas condições são acordadas entre as partes, Estado de Minas Gerais e contribuinte, podendo este renunciar do regime a qualquer tempo.

Em manifestação fiscal, o Fisco registra ainda o seguinte comentário:

O Regime Especial concede o crédito presumido; em contrapartida veda o crédito de entrada dos insumos empregados na fabricação dos produtos beneficiados. A apropriação em relação à sucata gerada na fabricação simplesmente aniquila a contrapartida esperada pelo Estado.

Conforme previsto no Regime Especial a Impugnante está obrigada ao cumprimento das obrigações previstas nele durante o período de sua vigência, podendo a ele renunciar. Se não concordasse com o estorno do crédito de entrada dos insumos, deveria renunciar ao regime. O que não pode fazer é o mau uso do regime, pois admitir o crédito de ICMS pela entrada de matéria-prima que se tornou sucata simultaneamente aos benefícios fiscais concedidos no regime especial seria verdadeira deturpação do incentivo fiscal concedido, resultando em acúmulo indevido de crédito.

Subsidiariamente, a Impugnante defende que *“devem ser canceladas as exigências de multa e dos juros em atenção ao que dispõe o art. 100, inciso I e parágrafo único, do CTN”*.

Registra que *“ao apropriar o crédito relativo ao ICMS do insumo bobina de alumínio vinculado às saídas de sucata, a Impugnante entende que deu aplicação às previsões literais dos Regimes Especiais”*, sendo que, *“na hipótese de prevalecer interpretação em sentido contrário, entende a Impugnante que há uma efetiva inovação com relação à matéria, devendo ser resguardada a sua situação jurídica da incidência de multas e juros decorrentes da inovação interpretativa”*.

Contudo, equivoca-se mais uma vez a Defesa em seus argumentos, na medida em que o aproveitamento de crédito extemporâneo não foi efetuado pela Autuada em observância às normas contidas no Regime Especial a ela concedido.

O procedimento realizado pela Autuada foi motivado por sua própria interpretação, que, aliás, só veio à tona após quase dez anos do início de vigência do Regime Especial, considerando que o Regime Especial PTA nº 16.000400508-03 entrou em vigor em 12/05/11 e a Contribuinte lançou o crédito extemporâneo, objeto de autuação, em dezembro de 2020.

Fato é que não houve qualquer orientação fiscal em sentido diverso ao previsto no Regime Especial e sustentado pelo Fisco nestes autos.

Noutra vertente, a Defendente reclama que o Fisco *“não pode ignorar a escrituração fiscal regular da Impugnante, que indicou saldo credor durante todo o período, para apurar débitos independentes, referentes a operações de saída, e glosar determinados créditos, ignorando o fato que o registro destes créditos jamais reduziu qualquer imposto a pagar, inexistindo prejuízo ao erário, caso a glosa proceda”*.

Acrescenta que, *“de igual modo, os supostos débitos ora exigidos, caso fossem lançados na competência apropriada, apenas reduziriam o saldo credor verificado, inexistindo, também nessa hipótese prejuízo ao Fisco Estadual”*.

Assim, requer que *“seja determinada a recomposição mensal da conta gráfica, observando-se o que determina o artigo 24 da Lei Complementar n.º 87/1996, ajustando-se, ao final, o saldo credor apresentado pelo valor histórico da exigência, comprovando a ausência de qualquer impacto da glosa dos créditos no montante do ICMS recolhido no período, sem qualquer prejuízo ao erário”*.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Todavia, de acordo com o art. 195 do RICMS/02, bem como o art. 160 do RICMS/23 (atualmente em vigência), os créditos do imposto apropriados indevidamente deverão ser estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75:

RICMS/02 (efeitos até 30/06/23)

Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

§ 1º O contribuinte, por ocasião do pagamento do crédito tributário de que trata o caput, poderá deduzir do valor do imposto exigido a partir do mês subsequente ao último período em que se verificar saldo devedor dentre os períodos considerados no Auto de Infração, o montante de crédito acumulado em sua conta gráfica, mediante emissão de nota fiscal com lançamento a débito do respectivo valor.

RICMS/23 (efeitos a partir de 01/07/23)

Art. 160 - Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

§ 1º- O contribuinte, por ocasião do pagamento do crédito tributário de que trata o caput, poderá deduzir do valor do imposto exigido a partir do mês subsequente ao último período em que se verificar saldo devedor dentre os períodos considerados no Auto de Infração, o montante de crédito acumulado em sua conta gráfica, mediante emissão de nota fiscal com lançamento a débito do respectivo valor.

Destaca-se que, nos termos do disposto no § 1º de ambos os artigos (195 do RICMS/02 e 160 do RICMS/23), o contribuinte, por ocasião do pagamento do crédito tributário relativo à estorno de créditos do imposto apropriado indevidamente, poderá deduzir do valor do imposto exigido, a partir do mês subsequente ao último período em que se verificar saldo devedor dentre os períodos considerados no Auto de Infração, o montante de crédito acumulado em sua conta gráfica, mediante emissão de nota fiscal com lançamento a débito do respectivo valor.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, observando que a infração cometida pela Autuada restou devidamente comprovada e não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento em exame.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Otto Cristovam Silva Sobral e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Mário Eduardo G. Nepomuceno Júnior. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Wertson Brasil de Souza (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 11 de abril de 2024.

Frederico Augusto Lins Peixoto
Relator

André Barros de Moura
Presidente

CS/D