

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.911/15/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000229866-83
Impugnação: 40.010137109-66
Impugnante: FCA Fiat Chrysler Automóveis Brasil Ltda
IE: 067123354.00-32
Proc. S. Passivo: Marco Túlio Fernandes Ibraim/Outro(s)
Origem: DF/Betim

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS extemporâneos, provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento (partes e peças de protótipos). Os materiais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V c/c art. 70, inciso III, ambos do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, majorada nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, deve ser reduzida a majoração da multa isolada a 50% (cinquenta por cento) na competência 09/12, em razão da existência de apenas uma reincidência, nos termos do art. 53, § 7º do mesmo diploma legal.

DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO - ENCERRAMENTO - MERCADORIA DESTINADA A USO/CONSUMO OU ATIVO PERMANENTE. Constatado entrada de mercadorias ao abrigo indevido do diferimento, uma vez que destinadas ao uso e consumo do adquirente. O Regime Especial nº 45.0000001019-66 autoriza o diferimento apenas em relação à entrada de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagens, nas hipóteses em que específica. Infração caracterizada nos termos do art. 12, inciso IV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Constatada a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual em razão de aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento e oriundas de outra unidade da Federação, nos termos do art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 42, § 1º do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação, no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2013, com base em análise dos arquivos eletrônicos SPED Fiscal e Escrituração Contábil Digital (ECD), as seguintes irregularidades:

1) aproveitamento indevido do crédito de ICMS destacado nos documentos fiscais de entradas de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento (partes e peças de protótipos), afrontando o disposto no art. 66, inciso V c/c art. 70, inciso III, ambos do RICMS/02;

2) falta de recolhimento de ICMS em razão de descaracterização do diferimento do imposto nas entradas de mercadorias, por contrariedade ao disposto no Regime Especial nº 45.0000001019-66. As mercadorias adquiridas foram indevidamente tratadas como insumos de produção, quando, na verdade, eram materiais de uso e consumo do estabelecimento;

3) falta de recolhimento do diferencial de alíquota resultante da diferença entre a alíquota interna e a interestadual, em razão das aquisições, em outros estados, de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento;

Sustenta o Fisco que as mercadorias envolvidas na autuação (partes e peças para construção de protótipos) são utilizadas em linhas marginais ao processo produtivo, não podendo ser consideradas como produto intermediário, na medida em que não integram o produto final e nem se consomem imediata e integralmente no curso da industrialização, razão pela qual devem ser tratadas como material de uso e consumo.

Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 para todas as infrações.

Em relação ao aproveitamento indevido de crédito do imposto foi exigido, ainda, a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada, em razão de reincidência, em 50% (cinquenta por cento) nas competências 04/11 a 08/12 e em 100% (cem por cento) a partir de 09/12, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, ambos da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e, por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 374/399 dos autos, acompanhada dos documentos de fls. 400/501.

Afirma, em apertada síntese, que:

- o presente Auto de Infração desrespeita o Acórdão nº 3.424/09/CE, definitivamente prolatado pelo CC/MG no julgamento do PTA nº 01.000154669-55, que inclusive foi utilizado como suporte para a aplicação da reincidência, lavrado com base nos mesmos fatos, e que teve decisão contrária ao entendimento adotado no presente feito. Tal conduta desrespeita a soberania das decisões do CC/MG. E que, 21.911/15/1ª

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conselheiros que participaram do julgamento à época, continuam atuando no órgão julgador;

- os produtos envolvidos na autuação não são materiais de uso e consumo, não são utilizados em linhas marginais de produção e não se pode dizer, em relação a eles, que não se encaixam na definição de produto intermediário;

- mesmo que as mercadorias envolvidas na autuação sejam tratadas como material de uso e consumo, deve o Auto de Infração ser cancelado na medida em que tais bens foram posteriormente comercializados em operações tributadas, o que autoriza o creditamento do imposto nos termos do art. 70, inciso III e § 2º do RICMS/02, afasta a regra referente ao diferimento contida no Regime Especial e exclui o recolhimento de diferencial de alíquota;

- o protótipo é a primeira fase do processo produtivo, estando o produto, nesse momento, apenas em aperfeiçoamento para atendimento aos rigorosos requisitos técnicos de qualidade e do mercado consumidor, etapa fundamental ao prosseguimento regular da produção. Que o produto está em fase de aprimoramento e não de concepção e que a fase prototipal é imprescindível à realização da produção;

- a Receita Federal entende que os protótipos são produtos industrializados como qualquer outro, sujeitando-se à regular tributação pelo IPI, o que demonstra sua essencialidade à linha de produção;

- apesar de os protótipos serem desmanchados ao fim de sua utilização, não sendo vendidos como tais ao público em geral, eles são inutilizados e sua saída ocorre como sucata, comercializada pela Impugnante com terceiros;

- a quase ausência de discussões administrativas ou judiciais acerca da tributação dos protótipos denota uma tendência histórica de entendimento no sentido de regularidade do procedimento adotado;

- o art. 70, inciso III, § 2º do RICMS/02 autoriza o creditamento do material de uso e consumo quando a mercadoria for posteriormente comercializada, entendimento que inclusive foi ratificado pela Superintendência de Tributação (SUTRI) na Consulta de Contribuintes nº 03/14. E, caso se entenda que os protótipos são material de uso e consumo, ainda assim haverá direito ao crédito de ICMS, posto que os bens saem do estabelecimento como sucata;

- se o lançamento for julgado procedente, devem ser excluídos as multas e os juros, por força da proteção da confiança baseada na prática anterior da Administração Pública, conforme previsão do art. 100, parágrafo único do CTN;

- as multas, que representam quase 150% (cento e cinquenta por cento) do valor do tributo exigido, têm nítido caráter desproporcional e confiscatório. Transcreve jurisprudências do Supremo Tribunal Federal (STF);

- a reincidência não está configurada, posto que, nos dois Autos de Infração apontados como suporte à sua aplicação, a conduta infracional da Autuada foi diferente, não obstante a penalidade aplicada ter sido a mesma, qual seja, a do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. No caso do PTA nº 01.000154669-55, julgado

parcialmente procedente, o CC/MG reconheceu o direito de apropriação dos créditos em situação idêntica, o que denota a impropriedade da exigência;

- o Fisco, equivocadamente, contou os 5 (cinco) anos referentes à reincidência a partir da decisão definitiva do CC/MG, quando o correto seria a contagem a partir da data da prática da infração. E, as autuações utilizadas como suporte da reincidência são hoje objeto de discussão judicial, razão pela qual não deveriam ser utilizadas com tal finalidade;

Requer, ao final, a procedência da impugnação com o cancelamento do Auto de Infração ou, alternativamente, seu cancelamento parcial, com exclusão de multas e demais acréscimos e, também, da reincidência.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação de fls. 504/537, refuta as alegações da Defesa.

Argumenta, em resumo, que:

- no citado PTA nº 01.000154669-55, as peças para construção de protótipos foram erroneamente classificadas como bens alheios à atividade do estabelecimento, nos termos da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, quando, na verdade, tratam-se de material de uso e consumo, conforme classificação da Instrução Normativa SLT nº 01/86. Em razão exclusivamente desse erro foram, sumariamente, excluídas do feito as exigências fiscais relacionadas. Não é a essencialidade que determina a condição de matéria-prima ou produto intermediário para fins de aproveitamento de crédito;

- o informativo “*Fiat Press*”, publicado pela Autuada na internet, afirma que o polo de desenvolvimento situado dentro do complexo fabril de Betim/MG objetiva projetar e desenvolver novos veículos, desde o conceito de *design* até a fabricação de protótipos, os quais são utilizados em testes para validação de soluções técnicas, com realização de simulações e testes dinâmicos em escala real, permitindo desenvolver veículos com qualidade. De acordo com o mesmo informativo, um dos setores desse polo, a chamada “Engenharia Experimental”, conta com um centro de construção de protótipos, que materializam o carro antes de ser produzido em série;

- o princípio constitucional da não cumulatividade está vinculado à circulação da mercadoria, de forma que, no caso das indústrias, o crédito está vinculado à entrada de bens e insumos necessários à produção das mercadorias que sairão do estabelecimento;

- as indústrias possuem atividades principais, vinculadas à industrialização da matéria-prima e as atividades marginais ou auxiliares, que não são afetadas pelo tributo. Não há razão para se considerar as diversas atividades existentes na indústria como sendo uma única, sendo cabível o crédito do imposto apenas em relação aos itens utilizados na linha principal de produção (correspondente à industrialização da matéria-prima);

- a título de exemplo, o setor de pesquisas e desenvolvimentos de qualquer indústria, apesar de ser essencial ao seu funcionamento, configura-se como uma linha independente e auxiliar à de produção, não estando o produto resultante dessa atividade

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sujeito ao ICMS, na medida em que não existe a etapa posterior de venda da mercadoria ali fabricada;

- o direito ao crédito de ICMS deve ser verificado segundo um critério físico, que pressupõe a incorporação do produto à mercadoria que circulará. Em regra, se não há circulação ou operação seguinte para a mercadoria, não há direito ao crédito;

- a Impugnante desenvolveu protótipos que nunca deram origem à venda do veículo correspondente ao mercado consumidor, o que se verifica, por exemplo, em relação ao “Jeep Renegade” (*links* das reportagens de fls. 521) desenvolvido nas suas dependências em Betim/MG e que será produzido na sua fábrica construída no Estado de Pernambuco. Dessa forma, caso se acate a tese da Defesa, os créditos dos protótipos serão suportados pelo Estado de Minas Gerais, ao passo que os débitos referentes à saída do veículo em sua versão comercial serão integralmente do Estado de Pernambuco;

- o polo de desenvolvimento de veículos, onde são feitos os protótipos, é uma linha pré-operacional e, portanto, marginal à produção de veículos. Se a Impugnante o transferisse para a unidade de Pernambuco, em nada seria afetada a produção da fábrica de Betim, o que demonstra sua independência em relação à linha de montagem;

- a Solução de Consulta nº 145/03 da Receita Federal apenas informa que as operações com moldes, protótipos e matrizes, se vendidas nessa condição (e não como sucata), seriam sujeitas à incidência do IPI, assim como também incidiria o ICMS nessa situação;

- o que resulta do desmanche (demolição) dos protótipos é a sucata, conceituada no art. 219, inciso I da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02. O resíduo resultante é inservível para o uso a que se destinou originalmente e sua saída do estabelecimento ocorre ao abrigo do diferimento previsto no Item 42 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02;

- como não houve a saída de mercadoria ou do produto final (não se presta o bem à mesma finalidade), o estorno de crédito é obrigatório, nos termos do art. 70, inciso XI c/c art. 71, inciso V, ambos do RICMS/02. Salienta que, “se não há circulação, operação seguinte com a mesma mercadoria ou produto dela resultante, não há direito ao crédito”;

- a tela do *software* de controle “Company Cars”, trazida pela Impugnante às fls. 484, atesta que os produtos envolvidos na autuação não são utilizados na linha de montagem de veículos comercializáveis e que as “peças protótipo” neles utilizadas não são normais de produção;

- quando a matéria-prima utilizada na produção é inutilizada (refugada), transformando-se em sucata, ocorre o estorno do crédito de aquisição e o respectivo encerramento do diferimento, conforme previsão do Regime Especial nº 45.000001019-66, o que está demonstrado nos registros de apuração do ICMS de fls. 528;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a Consulta de Contribuintes nº 03/14 e o § 2º do art. 70 do RICMS/02 não legitimam a manutenção dos créditos do imposto, nem afastam o encerramento do diferimento e, muito menos, impedem a exigência do diferencial de alíquotas, tendo em vista que não houve operação tributada com os protótipos e que a sucata vendida não se confunde com o produto final destruído, que resulta do próprio processo de industrialização das mercadorias;

- as decisões de órgãos com jurisdição administrativa somente atraem a aplicação do disposto no art. 100, parágrafo único do CTN, quando a lei lhes tenha atribuído eficácia normativa, o que não ocorre em relação ao PTA nº 01.000154669-55, não sendo respaldada a alegação da Impugnante de que agiu de acordo com a orientação da Fazenda Estadual;

- as penalidades aplicadas estão em conformidade com o disposto na legislação, não havendo amparo para se falar em desproporcionalidade, confisco ou na sua exclusão, como pretende a Impugnante. Salienta que deve ser observado o disposto no art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA);

- a reincidência está configurada, na medida em que houve a prática de nova infração dentro do prazo de cinco anos, contados da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa e, ainda, que a penalidade isolada aplicada em ambos os Autos de Infração é a mesma, sendo esse o critério de reincidência adotado pela legislação.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 547/571, opina, pela procedência parcial do lançamento para reduzir a majoração da Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, na competência 09/12, ao percentual de 50% (cinquenta por cento), em razão da existência de apenas uma reincidência, nos termos do art. 53, § 7º do mesmo diploma legal.

DECISÃO

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

A autuação versa sobre a constatação, no período de 2010 a 2013, de (1) aproveitamento indevido de crédito de ICMS referente à aquisição de mercadorias classificadas como material de uso e consumo, (2) falta de recolhimento de ICMS em razão de descaracterização do diferimento na entrada de mercadorias destinadas a uso e consumo e (3) falta de recolhimento do diferencial entre a alíquota interna e a interestadual em razão de aquisição, em outros estados, de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento.

Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 para todas as infrações. Em relação ao aproveitamento indevido de crédito (infração 1) foi ainda exigida a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada, em razão de reincidência, em 50% (cinquenta por cento) nas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

competências 04/11 a 08/12 e em 100% (cem por cento) a partir de 09/12, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, ambos da Lei nº 6.763/75.

Observando-se as acusações fiscais, nota-se que todas estão vinculadas a um único fato: a errônea classificação das peças protótipo como insumo de produção, quando, na verdade, trata-se de material de uso e consumo..

Inicialmente, no que tange ao aproveitamento indevido de crédito de ICMS, a Impugnante alega um suposto desrespeito ao Acórdão nº 3.424/09/CE deste CC/MG, que julgou de forma definitiva o PTA nº 01.000154669.55, considerando irregular o estorno dos créditos nas aquisições de bens utilizados na fabricação de protótipos. Salienta que o presente trabalho afronta a soberania das decisões do CC/MG.

Porém, naquela oportunidade, o estorno dos créditos do imposto decorreu de classificação pelo Fisco, dos materiais adquiridos e utilizados na construção de veículos protótipos, como sendo bens alheios à atividade do estabelecimento, nos termos da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, o que se mostra equivocado, pois não há dúvida de que se tratam de mercadorias vinculadas à atividade do estabelecimento. Por essa exclusiva razão, foram sumariamente excluídas do trabalho fiscal as exigências fiscais relacionadas.

No presente feito, o estorno de crédito do imposto (assim como o encerramento do diferimento e a cobrança de diferencial de alíquotas) fundamenta-se na classificação dos bens utilizados na fabricação de protótipos como material de uso e consumo, em relação ao qual é vedado o aproveitamento do crédito até 31 de dezembro de 2.019, nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02:

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2019, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;

Assim, importante salientar que não há qualquer ilegalidade ou afronta à decisão anterior no trabalho ora procedido pelo Fisco, mormente em razão de suposta contrariedade ao Acórdão prolatado no PTA nº 01.000154669-55.

Ao contrário do que sugere a Impugnante, não há na legislação de regência previsão de vinculação da atuação posterior do Fisco a decisões proferidas anteriormente pelo CC/MG, salvo quando o Secretário de Estado de Fazenda atribuir eficácia normativa à súmula do CC/MG, nos termos do art. 187, inciso III, parágrafo único do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA);

Art. 187. Compete ao Conselho de Contribuintes:

(...)

III - sumular decisões reiteradas das Câmaras de Julgamento e da Câmara Especial, nos termos do Regimento Interno.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Parágrafo único. À súmula de que trata o inciso III do caput poderá ser atribuída eficácia normativa pelo Secretário de Estado de Fazenda, mediante proposta fundamentada de Conselheiro, do Advogado-Geral do Estado, do Subsecretário da Receita Estadual ou de entidade de classe representativa dos contribuintes.

A atividade de fiscalização é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), devendo o Fisco, ao constatar a existência de infração à legislação tributária, lavrar o Auto de Infração para exigência do crédito tributário:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Dessa forma, não existe óbice legal à lavratura do presente Auto de Infração.

Não procede a afirmação da Impugnante de que os produtos envolvidos na autuação não são materiais de uso e consumo e nem são utilizados em linhas marginais de produção, devendo ser classificados como produtos intermediários.

Como se depreende do próprio termo utilizado em sua designação, material de uso e consumo é a mercadoria entrada no estabelecimento para uso do próprio contribuinte (bens duráveis) ou para consumo em atividades cotidianas do estabelecimento (bens consumíveis).

A legislação do ICMS somente autoriza o crédito de ICMS em relação aos bens, entrados no estabelecimento, que possam ser considerados matéria-prima, produtos intermediários ou materiais de embalagens, desde que vinculados às operações e prestações realizadas no período de apuração, nos termos do art. 66, inciso V, alínea "b" do RICMS/02:

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

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

b) são compreendidos entre as matérias-primas e os produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição; (Grifou-se).

A norma prescrita no art. 12, inciso IV do RICMS/02 determina o encerramento do diferimento quando as mercadorias forem destinadas a uso e consumo do estabelecimento:

Art. 12. Encerra-se o diferimento quando:

(...)

IV - a mercadoria destinar-se ao ativo permanente, ao uso ou ao consumo do adquirente ou do destinatário, ressalvado o disposto em regime especial e nos itens 41, 46, 55e 60 da Parte 1 do Anexo II quando se tratar de ativo permanente;

O art. 12, § 2º da Lei nº 6.763/75 dispõe sobre o recolhimento do diferencial de alíquotas na entrada interestadual de mercadoria destinada a consumidor final, hipótese dos autos:

Art. 12. As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

(...)

§ 2º Na hipótese de operação ou de prestação interestadual que tenha destinado mercadoria ou serviço a contribuinte domiciliado neste Estado, na condição de consumidor ou usuário final, fica este obrigado a recolher o imposto resultante da aplicação da diferença entre a alíquota interna e a interestadual que houver incidido sobre aquela operação ou prestação.

Por sua vez, a Instrução Normativa SLT nº 01/86, que conceitua “linha marginal” e “produto intermediário”, faz a distinção entre os itens classificados como produtos intermediários e aqueles que se enquadram no conceito de materiais de uso e consumo, para efeito de direito ao crédito do ICMS, e dispõe:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01, DE 20 DE FEVEREIRO DE 1986

Trata do conceito de produto intermediário, para efeito de direito ao crédito do ICM.

(...)

considerando que o produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integrar-se ao novo produto;

considerando que, por extensão, produto intermediário é também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediate e integralmente, no curso da industrialização;

(...)

I - Por consumo imediate entende-se o consumo direto, de produto individualizado, no processo de industrialização; assim, considera-se consumido diretamente no processo de industrialização o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

O Acórdão nº 19.275/09/3ª, referindo-se aos produtos utilizados em laboratórios de análise e controle de qualidade, deixa claro que os itens utilizados em linhas marginais, por não serem empregados diretamente no processo de industrialização, não se integram ao novo produto e nem serem consumidos imediata e integralmente no curso da industrialização, não podem ser classificados como produtos intermediários, sendo sim, material de uso e consumo:

ACÓRDÃO Nº 19.275/09/3ª

(...)

“OCORRE QUE O CONCEITO DE ‘LINHA MARGINAL’ FOI INSERIDO NA IN Nº 01/86, VISANDO FAZER UMA DISTINÇÃO ENTRE OS MATERIAIS CLASSIFICADOS COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E AQUELES CLASSIFICADOS COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO.”

“O CONCEITO DE ‘LINHA MARGINAL’ NÃO É UTILIZADO NA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/98, QUANDO É FEITA A CLASSIFICAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. OU SEJA, EM SE TRATANDO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO, NÃO IMPORTA SE O BEM É UTILIZADO EM LINHA PRINCIPAL OU LINHA MARGINAL DE PRODUÇÃO. IMPORTA, TÃO SOMENTE, SE O BEM É UTILIZADO OU NÃO NA CONSECUÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA DO ESTABELECIMENTO.”

“SOB A ÓTICA DA IN Nº 01/86, OS PRODUTOS UTILIZADOS EM LABORATÓRIOS DE ANÁLISE E CONTROLE DE QUALIDADE (NÃO PASSÍVEIS DE IMOBILIZAÇÃO), SÃO TIPIFICADOS COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO, UMA VEZ UTILIZADOS EM LINHAS MARGINAIS AO PROCESSO PRODUTIVO, OU SEJA, TAIS PRODUTOS NÃO SÃO EMPREGADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, NÃO SE INTEGRAM AO NOVO PRODUTO E NÃO SÃO CONSUMIDOS IMEDIATA E INTEGRALMENTE NO CURSO DA INDUSTRIALIZAÇÃO.”

(GRIFOU-SE)

De forma semelhante, os produtos empregados na construção e desenvolvimento de protótipos, assim como os produtos utilizados em laboratórios de análise e controle de qualidade ou teste de engenharia (não passíveis de imobilização), apesar de não poderem ser enquadrados como “bens alheios” à atividade do estabelecimento, são tipificados como materiais de uso e consumo, uma vez que são utilizados em linhas marginais ao processo produtivo.

Cumprе esclarecer que a Fiat Automóveis inaugurou, em 2003, o Polo de Desenvolvimento Giovanni Agnelli, seu centro de pesquisas e desenvolvimento de novos produtos, localizado dentro do complexo fabril da montadora na Cidade de Betim/MG.

Segundo o informativo “Fiat Press”, publicado pela montadora no sítio “<http://www.fiatpress.com.br/institucional/exibePagina.do?operation=exibir&idPagina=9>”, o polo tem o objetivo de “*assegurar à Fiat a plena capacitação no desenvolvimento integral de um novo veículo, desde o conceito de design até a fabricação de protótipos e testes para validação de soluções técnicas*”.

Ainda, segundo o artigo, o complexo “*capacita a Fiat brasileira com toda tecnologia necessária para projetar um automóvel integralmente e propor soluções inteligentes e inovadoras...*” “*dotado de laboratórios capazes de realizar simulações e testes dinâmicos em escala real que permitem desenvolver veículos com qualidade, sustentabilidade, inovação e segurança*”.

Hoje a estrutura do polo de desenvolvimento conta com seguintes áreas: o Centro de Estilo, as Engenharias de Projeto (Eletrônica, Carroceria e Chassi), e a Engenharia Experimental (que engloba as áreas de Experimentação, Protótipos e de Engenharia de Materiais).

Um dos principais setores do complexo é o da Engenharia Experimental, que “*conta com um centro de construção de protótipos onde são realizados em primeira mão os modelos físicos correspondentes ao projeto realizado, onde o carro se materializa antes de ser produzido em série*”.

O cerne da questão, portanto, é definir se as mercadorias utilizadas no polo de desenvolvimento são materiais de uso e consumo ou insumos de produção, o que permite analisar a legitimidade do aproveitamento dos créditos de ICMS, da exigibilidade do encerramento do diferimento nos termos previstos no Regime Especial nº 45.0000001019-66 e, também, da cobrança de diferencial de alíquotas nas operações de aquisição interestadual de mercadorias destinadas à área de protótipos.

No que tange ao crédito de ICMS, o princípio constitucional da não cumulatividade está vinculado à circulação da mercadoria, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, ou seja, o crédito de ICMS pressupõe uma operação posterior tributada com a mercadoria ou com outra dela resultante.

Em se tratando de mercadorias produzidas no estabelecimento da Impugnante, uma indústria montadora de veículos, não há que se falar de etapa anterior de circulação da mercadoria, mas sim da entrada dos bens e insumos necessários à sua produção, vinculados a uma posterior saída de mercadorias produzidas.

Em geral, as indústrias contam com **atividades principais**, relacionadas diretamente à industrialização da matéria-prima e **atividades marginais** que, apesar de se vincularem à atividade fim do estabelecimento, não participam diretamente da produção do bem que será posteriormente comercializado, não gerando, portanto, direito ao crédito de ICMS pelas mercadorias ali utilizadas.

Dessa forma, não existe razão para se considerar as diversas atividades existentes na indústria como sendo uma única, como pretende a Impugnante ao afirmar que na fase prototipal, o processo produtivo já se iniciou, estando o produto, nesse momento, apenas em aperfeiçoamento.

A fase prototipal é, sem sombra de dúvidas, uma fase pré-produtiva, de cunho marginal, na qual o produto que poderá vir a ser produzido em escala comercial é desenvolvido e aperfeiçoado por meio do uso de protótipos, até que atinja um estágio em que atenda a todas as necessidades legais (nível de segurança, de poluição, dentre outras) e comerciais (adequação de custos, interesse do consumidor, dentre outras).

O que se verifica é que o protótipo tem por destino sua destruição ou o descarte, uma vez alcançada sua finalidade (testes, pesquisa e desenvolvimento).

Improcede a alegação da Autuada de que o processo produtivo se inicia na fase prototipal. Seu início ocorre no ponto inicial da linha de produção do bem que será comercializado e termina no exato instante em que este bem, já pronto, deixa esta linha principal de produção. Qualquer outra atividade, anterior ou posterior a estes momentos, não está diretamente vinculada ao processo produtivo.

Ao contrário do que afirma a Impugnante, o protótipo não é a primeira fase do processo, mas pertence ao momento anterior ao da produção, o de desenvolvimento e aperfeiçoamento do veículo. Como bem salienta o Fisco, há diversos protótipos que jamais se tornaram veículos de produção em série, para venda ao consumidor final, como se pode ver nas reportagens dos sítios de internet abaixo listados, consultados em 28/05/15:

“<http://g1.globo.com/carros/noticia/2010/08/flat-vai-apresentar-o-prototipo-fcc-iii-no-salao-de-sao-paulo.html>”

“<http://www.icarros.com.br/videos/videocast/o-buggy-futurista-da-fiat/5919.html>”

“<http://garagem83.com/2008/10/22/flat-anuncia-o-bugster-prototipo-100-nacional/>”

“<https://www.youtube.com/watch?v=KzVXIN-NA70>”

“<http://www.assomit.com.br/acontece-assomit/flat-vai-apresentar-o-prototipo-fcc-iii-no-salao-de-sao-paulo>”

Entretanto, não bastassem os exemplos acima citados, o caso mais emblemático, que não deixa dúvida quanto à classificação do uso de protótipos (fase prototipal) como “linha marginal de produção”, no que tange ao ICMS, é a situação da Impugnante em relação aos protótipos do veículo “Jeep Renegade”.

O referido veículo, desenvolvido nas dependências na montadora em Betim/MG, será fabricado a partir de 2015 na fábrica por ela construída em Pernambuco, conforme se verifica no *link* a seguir, consultado em 28/05/15:

<http://noticias.carsale.uol.com.br/segredos/2014/10/22/segredo-fiat-500l-e-jeep-renegade-sao-flagrados>

juntos/?wppa-occur=1&wppa-cover=0&wppa-album=595&wppa-photo=jeep-renegado-brasileiro.jpg

Importante esclarecer que a Fiat Automóveis incorporou as atividades da Chrysler Group do Brasil, proprietária da marca Jeep, que resultou na criação da Fiat Chrysler Automobiles (FCA), para unificar no Brasil suas operações de produção, importação e comércio de automóveis.

Resumindo, não se sustenta a tese da Defesa, uma vez que o Estado de Minas Gerais iria arcar com todos os créditos de ICMS oriundos da aquisição de materiais utilizados na construção e testes dos protótipos, de um veículo que virá a ser produzido em série, numa etapa posterior, em uma fábrica (contribuinte do ICMS) localizada em outro estado, que por sua vez, se tornará o sujeito ativo da obrigação tributária nas operações com o produto acabado.

Além disso, como não haverá etapa posterior de circulação da mercadoria, não haverá como o Estado de Minas Gerais exigir o imposto diferido em etapa posterior de circulação da mercadoria (que não ocorrerá) e, ainda, deixará de receber a devida diferença entre a alíquota interestadual e a interna, em claro prejuízo aos cofres públicos.

Nota-se que, de modo reverso, se o grupo FCA transferisse o polo de desenvolvimento de veículos para sua nova fábrica em Pernambuco, isso em nada afetaria a linha de produção da fábrica de Betim/MG, o que demonstra que tal atividade não guarda qualquer vínculo com a linha central de produção.

Neste sentido, a classificação do polo de desenvolvimento como linha marginal à produção da montadora é indiscutível e independe de sua localização. Os produtos saídos do complexo não integram as mercadorias acabadas produzidas no estabelecimento, haja vista que serão inutilizados, literalmente desmanchados e transformados em sucata.

A produção da fábrica não é afetada pelos trabalhos do complexo tecnológico, em razão do caráter pré-operacional e marginal deste último.

Quanto à alegação de que os protótipos seriam produtos intermediários, a Instrução Normativa SLT nº 01/86, já transcrita, é clara ao exigir que o produto intermediário, para ser classificado como tal, e não como material de uso e consumo, deve ser consumido diretamente na industrialização e em um ponto qualquer da linha central do processo de produção do bem que sairá tributado, mas nunca em linhas marginais.

Tome-se como exemplo o setor de “Controle de Qualidade”, geralmente existente, com alguma variação no nome, em todas as indústrias. Trata-se de local destinado a analisar o processo produtivo e o produto final em relação à sua conformidade com as especificações desejadas. Sem maior esforço percebe-se ser essa uma atividade auxiliar à produção, que apesar de essencial, classifica-se, de forma pacífica, como uma linha marginal.

No mesmo sentido, o chamado “Laboratório de Pesquisas e Desenvolvimento” de uma indústria, que também executa uma atividade independente

e auxiliar à produção. Assim como no setor de protótipos da Impugnante, dali não sairá, diretamente, nenhum produto para venda tributada ao consumidor final, o que atrai a classificação de material de uso e consumo para as mercadorias ali utilizadas.

Desse modo, não restam dúvidas de que os protótipos, bens que não participam da linha principal de produção, não podem ser classificados como produto intermediário, restando correto o entendimento do Fisco de tratá-los como material de uso e consumo, exigindo, por consequência, o estorno do crédito de ICMS, o encerramento do diferimento e, ainda, o diferencial de alíquotas nas aquisições interestaduais.

Ao contrário do que entende a Autuada, a caracterização de uma determinada mercadoria como insumo de produção não está vinculada à sua essencialidade, mas sim, à sua utilização diretamente no processo de produção do bem a ser comercializado (linha central de produção), nos termos da já transcrita Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Por óbvio, nenhuma empresa adquire bens inúteis, que se prestem apenas a gerar custos e reduzir o lucro decorrente de sua atividade. Todas as mercadorias que entram no estabelecimento da Autuada são essenciais à sua operação, o que não significa que todas elas possam ser classificadas como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

Dessa forma, a alegada essencialidade dos protótipos não tem o condão de alterar sua classificação, qual seja, a de material de uso e consumo.

O fato de a Receita Federal exigir o IPI sobre os protótipos, tratando-os como produto industrializado, em nada altera o trabalho fiscal. A legislação federal não tem o condão de alterar a incidência dos tributos estaduais, mormente do ICMS, que possui arcabouço jurídico próprio.

A Solução de Consulta nº 145/03, da Receita Federal do Brasil, trazida pela Impugnante em sua peça de defesa, somente afirma que os protótipos são produtos industrializados, sujeitos ao IPI, sendo irrelevante, para configurar a incidência do tributo federal, serem eles destinados a testes ou a análises:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 145 DE 17 DE SETEMBRO DE 2003

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

EMENTA: MOLDES E PROTÓTIPOS. INDUSTRIALIZAÇÃO. A CONSTRUÇÃO E USINAGEM DE MOLDES, PROTÓTIPOS E MATRIZES, PARA VENDA SOB ENCOMENDA DE TERCEIROS, CONSTITUI UMA OPERAÇÃO INDUSTRIAL DE TRANSFORMAÇÃO, RESULTANDO EM PRODUTOS SUJEITOS À INCIDÊNCIA DO IPI, SENDO IRRELEVANTE O FATO DE SEREM DESTINADOS A TESTES OU ANÁLISES.

Da consulta apenas se conclui que, se a Autuada vendesse seus veículos protótipos, estes estariam sujeitos à tributação do IPI. Porém, a sujeição ao imposto federal em nada influencia o direito ao aproveitamento do crédito de ICMS e nem as

questões relacionadas com o encerramento do diferimento e com o recolhimento do diferencial de alíquotas.

Ademais, em momento algum se discute se protótipos são ou não produtos industrializados, mas sim se seriam eles insumos de produção. Conforme já exposto, os protótipos são nitidamente classificáveis como material de uso e consumo, devendo ser afastado o argumento apresentado.

A Impugnante declara que, apesar de os protótipos serem desmanchados ao fim de sua utilização, não sendo vendidos ao público em geral, sua saída ocorre como sucata, comercializa com terceiros (fls. 469/501). Entende que a legislação tributária mineira autoriza o creditamento do imposto pela entrada do material de uso e consumo, quando a mercadoria for posteriormente comercializada, nos termos da Consulta de Contribuintes nº 03/14. Salienta ainda que, nesse caso, não seriam devidos, também, o encerramento do diferimento e nem o diferencial de alíquotas nas aquisições interestaduais.

De acordo com a Impugnante, após o desmanche (demolição), a sucata resultante dos protótipos é encaminhada para um espaço denominado “Ilha Ecológica”, área reservada para gestão de resíduos produzidos em sua atividade industrial, um espaço compartilhado entre seus diversos estabelecimentos, nos termos do Regime Especial nº 45.000002090-66 (fls. 101/126).

Realmente, uma vez separados e classificados, os resíduos são vendidos, ao abrigo do diferimento previsto para a sucata no item 42 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02, conforme notas fiscais exemplificativas anexadas às fls. 499/501. Observe-se a legislação:

PARTE 1

DO DIFERIMENTO

(a que se refere o artigo 8º deste Regulamento)

(...)

42. 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 1 do Anexo IX.

(Grifou-se)

A definição de sucata pode ser encontrada no art. 219, inciso I c/c art. 220, inciso II do Anexo IX do RICMS/02:

Art. 219 - Considera-se:

I - sucata, apara, resíduo ou fragmento, a mercadoria, ou parcela desta, que não se preste para a mesma finalidade para a qual foi produzida, assim como: papel usado, ferro velho,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cacos de vidro, fragmentos e resíduos de plástico, de tecido e de outras mercadorias;

(...)

Art. 220 - Para o efeito da definição contida no artigo anterior, é irrelevante:

(...)

II - que a mercadoria, ou sua parcela, conserve a mesma natureza de quando originariamente produzida. (Grifou-se).

Da leitura dos dispositivos, nota-se que a sucata, assim como a apara, o resíduo ou o fragmento, é um tipo de mercadoria que não será empregado com a mesma finalidade para a qual foi produzida, na medida em que se tornou inservível para o uso a que se destinou originalmente.

No que se refere ao crédito de ICMS, o art. 70, inciso III, § 2º do RICMS/02 autoriza o aproveitamento do ICMS decorrente da entrada de material de uso e consumo, quando o contribuinte promover operação tributada tendo por objeto (1) os bens ali referidos, ou os (2) produtos deles resultantes em decorrência de processo de industrialização:

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2019, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;

(...)

§ 2º Na hipótese do inciso III do caput deste artigo, se o contribuinte realizar operação tributada tendo por objeto os bens ali referidos, ou produtos deles resultantes em decorrência de processo de industrialização, poderá escriturar e abater o valor do imposto correspondente à aquisição, por ocasião e na proporção das operações tributadas que promover. (Grifou-se).

A primeira hipótese refere-se à saída da mercadoria, no exato formato em que entrou no estabelecimento, ou seja, foi adquirida com a finalidade de ser usada ou consumida no estabelecimento, mas acabou saindo, sem sofrer qualquer alteração, em uma operação tributada.

A segunda hipótese merece uma melhor observação. A princípio, uma leitura desatenta do dispositivo poderia levar à conclusão de que qualquer mercadoria resultante do material de uso e consumo daria direito ao crédito. No entanto, a legislação exige que o novo produto resulte de “processo de industrialização”, ou seja, que se origine em uma das atividades previstas nas alíneas “a” a “e” do inciso II do art. 222 do RICMS/02:

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

II - industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, observado o disposto nos §§ 1º a 3º deste artigo, tais como:

a) a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe em obtenção de espécie nova (transformação);

b) a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

c) a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e da qual resulte um novo produto ou unidade autônoma (montagem);

d) a que importe em alterar a apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);

e) a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento);

O desmanche do protótipo inservível, que já chegou ao fim de seu uso regular (fim da vida útil), não pode ser considerado um processo de industrialização. Trata-se de mera separação das diversas espécies de sucata que compõem o bem inutilizado (sucatas de aço, de alumínio, de plástico, etc.).

Tal separação é apenas uma medida de ordem prática, que permite a comercialização separada de cada uma das sucatas apuradas, o que de fato ocorre, como comprova a Nota Fiscal nº 590.995 (fls. 499), trazida pela própria Impugnante, e na qual ocorre a saída apenas de “sucata de estamparia solta”.

Ademais, como bem salienta o Fisco, a demolição de protótipos não é a única fonte de sucata. É comum em sua linha de produção ocorrer a inutilização de matéria-prima pelos mais diversos motivos. Esta mercadoria, saída do estoque e não utilizada na linha produtiva, é tratada como refugo e destinada à “Ilha Ecológica”, onde é transformada em sucata.

Todavia, importante notar que o tratamento tributário utilizado pela Impugnante para o material refugado na produção e posteriormente vendido como sucata não é mesmo do material oriundo do desmanche dos protótipos, apesar de a origem de ambos ser a mesma, qual seja, a inutilização.

No que tange à sucata decorrente do processo produtivo, a Impugnante realiza espontaneamente o estorno do crédito da matéria-prima refugada, acompanhado do respectivo encerramento do diferimento, nos termos previstos no Regime Especial

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nº 45.000001019-66, o que se comprova pelas cópias de Registros Fiscais de apuração do ICMS abaixo trazidas, as quais foram extraídas do SPED Fiscal da Contribuinte:

REGISTROS FISCAIS DA APURAÇÃO DO ICMS - OPERAÇÕES PRÓPRIAS		
CONTRIBUINTE: FIAT AUTOMOVEIS S/A		
CNPJ/CPF: 16.701.716/0001-56	INSCRIÇÃO ESTADUAL: 0671233540032	
PERÍODO DA ESCRITURAÇÃO: 01/01/2010 a 31/01/2010		
PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2010 a 31/01/2010		

DEMONSTRATIVO DO VALOR TOTAL DOS ESTORNOS DE CRÉDITOS		
Código do Ajuste	Descrição do Ajuste	Valor do Ajuste
MG019999	Apuração do ICMS; Estorno de créditos para ajuste de apuração ICMS. AREA LIVRE COMERCIO	61.945,27
MG019999	Apuração do ICMS; Estorno de créditos para ajuste de apuração ICMS. MATERIAL REFUGADO	89.326,15
MG019999	Apuração do ICMS; Estorno de créditos para ajuste de apuração ICMS. MATERIAL USO/CONSUMO/ATIVO FIXO	140,97

DEMONSTRATIVO DO VALOR TOTAL DOS AJUSTES A DÉBITO		
Código do Ajuste	Descrição do Ajuste	Valor do Ajuste
MG009999	Apuração do ICMS; Outros débitos para ajuste de apuração ICMS; EN CER.DIFER. ATIVO FIXO	86.507,93
MG009999	Apuração do ICMS; Outros débitos para ajuste de apuração ICMS; EN CER.DIFER. MATERIAL REFUGADO	52.632,71
MG009999	Apuração do ICMS; Outros débitos para ajuste de apuração ICMS; EN CER.DIFER.AREA LIVRE COMERCIO	47.421,59

REGISTROS FISCAIS DA APURAÇÃO DO ICMS - OPERAÇÕES PRÓPRIAS		
CONTRIBUINTE: FIAT AUTOMOVEIS S/A		
CNPJ/CPF: 16.701.716/0001-56	INSCRIÇÃO ESTADUAL: 0671233540032	
PERÍODO DA ESCRITURAÇÃO: 01/12/2013 a 31/12/2013		
PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/12/2013 a 31/12/2013		

DEMONSTRATIVO DO VALOR TOTAL DOS ESTORNOS DE CRÉDITOS		
Código do Ajuste	Descrição do Ajuste	Valor do Ajuste
MG019999	Apuração do ICMS; Estorno de créditos para ajuste de apuração ICMS. AREA LIVRE COMERCIO	49.389,91
MG019999	Apuração do ICMS; Estorno de créditos para ajuste de apuração ICMS. MATERIAL REFUGADO	845.744,84
MG019999	Apuração do ICMS; Estorno de créditos para ajuste de apuração ICMS. MATERIAL USO CONSUMO / ATIVO	13.048,29

DEMONSTRATIVO DO VALOR TOTAL DOS AJUSTES A DÉBITO		
Código do Ajuste	Descrição do Ajuste	Valor do Ajuste
MG009999	Apuração do ICMS; Outros débitos para ajuste de apuração ICMS; EN CER.DIFERIMENTO AREA LIVRE COMERCIO	61.717,47
MG009999	Apuração do ICMS; Outros débitos para ajuste de apuração ICMS; EN CER.DIFERIMENTO ATIVO FIXO	2.536.984,94
MG009999	Apuração do ICMS; Outros débitos para ajuste de apuração ICMS; EN CER.DIFERIMENTO MATERIAL REFUGADO	396.031,79

Já com relação a sucata proveniente do desmanche do protótipo não é esse o procedimento, o que demonstra a correção do trabalho fiscal no sentido de ser devido o estorno de crédito dessa mercadoria, uma vez que não se encaixa na hipótese de aproveitamento de crédito prevista no art. 70, inciso II, § 3º do RICMS/02. Portanto, não há que se falar em manutenção do crédito de ICMS, como pretende a Defendente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O tratamento tributário dado pelo Contribuinte à sucata do processo produtivo, com estorno de crédito e encerramento do diferimento referente a tal mercadoria, reforça o entendimento do Fisco no sentido de ser devido o estorno de crédito, o encerramento do diferimento e o diferencial de alíquotas no que tange aos protótipos.

Além disso, também são devidos o encerramento do diferimento nas entradas de partes e peças não utilizadas diretamente na produção, assim como o diferencial de alíquotas nas aquisições interestaduais na mesma situação.

Corroborando o entendimento, ora externado, de que as mercadorias utilizadas para fabricação de protótipos caracterizam-se como materiais de uso e consumo do estabelecimento, a seguinte decisão prolatada pelo Tribunal de Impostos e Taxas (TIT), órgão julgador administrativo vinculado à Secretaria de Estado de Fazenda de São Paulo, cujos fundamentos, pertinentes à discussão aqui travada, são em seguida reproduzidos:

PROCESSO Nº DRT-03 76797/2006

RECURSO ORDINÁRIO

RECORRENTE: TI BRASIL IND. E COM. LTDA

RECORRIDO: FAZENDA PÚBLICA

RELATOR: FLÁVIO NASCIBEM DE FREITAS

AIIM: 3047109-6

EMENTA:

ICMS. CRÉDITO INDEVIDO. USO E CONSUMO. MATERIAIS QUE SÃO UTILIZADOS EM TESTES PRELIMINARES DE PRODUTOS E PROTÓTIPOS QUE NÃO SERÃO COMERCIALIZADOS. MATERIAIS DE TESTE SÃO DE USO E CONSUMO.

RECURSO CONHECIDO. PROVIMENTO NEGADO.

RELATÓRIO.

1 . A AUTUADA É ACUSADA DE CRÉDITO INDEVIDO DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO, TAIS MATERIAIS SÃO UTILIZADOS EM TESTES E NÃO NOS PRODUTOS QUE SERÃO POSTERIORMENTE COMERCIALIZADOS.

2. A PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA MANTEVE O FEITO EM SUA INTEGRALIDADE.

3. A AUTUADA INSURGE-SE CONTRA TAL DECISÃO MANEJANDO RECURSO ORDINÁRIO ONDE ADUZ AS SEGUINTE RAZÕES:

(...)

VOTO.

(...)

7. ENTENDO QUE PARA O CASO EM QUESTÃO NÃO HÁ COMO SE VALIDAR O CRÉDITO, POIS TANTO O FISCO COMO A PRÓPRIA AUTUADA CONSIGNAM QUE OS MATERIAIS EM QUESTÃO FORAM UTILIZADOS EM TESTES E NÃO EM PRODUTOS QUE FORAM POSTERIORMENTE COMERCIALIZADOS. DESTARTE, PARA TAIS MERCADORIAS A EMPRESA EM QUESTÃO É CONSUMIDORA FINAL E ESTES SÃO UTILIZADOS NA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MANUTENÇÃO DE ATIVIDADES INDUSTRIAIS QUE APOIAM O PROCESSO PRODUTIVO E NÃO O PRÓPRIO PROCESSO PRODUTIVO.

8. ELUCIDANDO A QUESTÃO, TENHO PARA MIM QUE OS MATERIAIS SÃO UTILIZADOS EM TESTES COMPÕEM AS DESPESAS DO ESTABELECIMENTO E NÃO CUSTOS DO PROCESSO PRODUTIVO, COMO QUER A AUTUADA.

9. EM VERDADE, OS TESTES SÃO ESSENCIAIS A ATIVIDADE EMPRESARIAL E NÃO AO PROCESSO PRODUTIVO EM SI.

10. TAMBÉM NÃO HÁ QUALQUER OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE, UMA VEZ QUE COMO MATERIAIS UTILIZADOS EM TESTES NÃO COMPÕEM OS PRODUTOS QUE SAEM DA EMPRESA, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM VIOLAÇÃO A NÃO CUMULATIVIDADE QUANDO SE GLOSA O CRÉDITO, MUITO PELO CONTRÁRIO.

(...)

14. EM CONCLUSÃO, POR TODO O EXPOSTO, CONHEÇO DO RECURSO DA AUTUADA, MAS NO MÉRITO NEGOU-SE O PROVIMENTO, PARA MANTER A DECISÃO DA 1ª INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

(...)

A Impugnante argumenta que as multas e os juros da autuação devem ser excluídos, por força da proteção da confiança, baseada na prática anterior da Administração Pública, nos termos do art. 100, parágrafo único do CTN. Argumenta que a questão já foi resolvida anteriormente, em favor de sua tese, no PTA nº 01.000154669-55, denotando uma prática reiterada da Administração Pública.

Como já esclarecido, no PTA nº 01.000154669-55 os protótipos foram tratados pelo Fisco, equivocadamente, como bens alheios à atividade do estabelecimento, tendo sido essa a questão analisada pelo CC/MG à época. No presente feito, as partes e peças para a construção de protótipos foram considerados como material de uso e consumo, o que levou ao estorno dos créditos pela sua entrada, ao encerramento do diferimento e à exigência do diferencial de alíquotas.

Ademais, via de regra, as decisões prolatadas pelo CC/MG não são práticas anteriores da Administração Pública e não vinculam a atividade de fiscalização. Somente nos casos em que a lei atribua eficácia normativa às decisões administrativas, sua observância enseja a exclusão de penalidades, a não cobrança de juros de mora e a atualização monetária da base de cálculo do imposto, conforme disposto no art. 100, inciso II, parágrafo único do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

(...)

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. (Grifou-se).

Pelo exposto, afasta-se o argumento apresentado, com consequente manutenção das multas e juros exigidos.

A Impugnante aduz que as multas representam mais de 100% (cem por cento) do valor do tributo exigido, em nítido caráter desproporcional e confiscatório.

A penalidade de 50% (cinquenta por cento) do valor do tributo não recolhido, prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada.

Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada), foi exigida por descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o aproveitamento indevido do crédito de ICMS referente à entrada de material de uso e consumo.

Não há que se falar em violação ao princípio do não confisco, e em desproporcionalidade, em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75 e em Auto de Infração lavrado em estrito cumprimento das normas tributárias mineiras, às quais se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 110 do RPTA, que assim determina:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na Apelação Cível nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.
(GRIFOU-SE)

Desse modo, estando as multas em conformidade com as previsões da legislação tributária, correta a sua exigência.

A Impugnante afirma que a reincidência não está configurada, posto que a conduta infracional nos dois Autos de Infração apontados como suporte à sua aplicação é diversa da ora analisada, não obstante a penalidade aplicada em todos ter sido a mesma, prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Salieta que no caso do PTA nº 01.000154669-55, julgado parcialmente procedente, o CC/MG reconheceu o direito de apropriação dos créditos em situação idêntica, o que denota a impropriedade da exigência.

Inicialmente, cumpre esclarecer que a lei elegeu como critério caracterizador da reincidência “a prática de nova infração, cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior”, prevista no art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75, sendo irrelevante a identidade fática das condutas infracionais incorridas, como pretende a Impugnante:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja **penalidade seja idêntica** àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de **cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo**, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da **decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa**, relativamente à infração anterior.

§ 7º - A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subsequentes. (Grifou-se).

Portanto, tendo a Impugnante voltado a praticar infração que resultou na aplicação da penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, correta a majoração.

Conforme já exposto anteriormente, quando do julgamento do PTA nº 01.000154669-55, o CC/MG decidiu pela exclusão das exigências relativas ao estorno de crédito pela entrada de “peças protótipo”, em razão de errônea classificação destes bens como alheios à atividade do estabelecimento.

A decisão não analisou se tais bens eram produtos intermediários ou material de uso e consumo, mas apenas definiu que não se tratavam de bens alheios à

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

atividade do estabelecimento, como se depreende do trecho da decisão abaixo transcrito:

FOI IMPUTADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS, UMA VEZ QUE PROVENIENTES DA AQUISIÇÃO DE “PEÇAS PROTÓTIPO” UTILIZADAS NA CONSTRUÇÃO DE VEÍCULOS “PROTÓTIPOS”, CONFORME DOCUMENTAÇÃO ANEXADA ÀS FLS. 289 A 305 DOS AUTOS.

(...)

ANALISANDO A QUESTÃO À LUZ DA INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE Nº 01/98, VERIFICA-SE QUE A CONSTRUÇÃO DOS VEÍCULOS “PROTÓTIPOS” **NÃO SE ENCONTRA DISCRIMINADA ENTRE AQUELAS CONSIDERADAS ALHEIAS ÀS ATIVIDADES DO ESTABELECIMENTO.**

POR ESSA RAZÃO, EXCLUEM-SE AS EXIGÊNCIAS FISCAIS RELATIVAS A ESTE ITEM...(GRIFOU-SE).

E, o citado Auto de Infração constava várias infrações, dentre elas, outros tipos de aproveitamento indevido de créditos, os quais foram julgados procedentes, os quais foram julgados procedentes, tendo sido mantida a Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, como por exemplo, em relação ao item 7, que tratava de aproveitamento indevido de “outros créditos” na DAPI dos meses de novembro e dezembro de 2004. Observe-se:

7 – APROVEITAMENTO INDEVIDO COMO “OUTROS CRÉDITOS”, NAS DAPI DOS MESES DE NOVEMBRO E DEZEMBRO/2004, DE CRÉDITOS DE ICMS DEPOIS DE DECORRIDOS 05 (CINCO) ANOS CONTADOS DAS DATAS DE EMISSÃO DOS DOCUMENTOS FISCAIS – ITEM 6.7 DO RELATÓRIO FISCAL.

OS VALORES REFERENTES A ESSA IRREGULARIDADE ACHAM-SE DEMONSTRADOS NO ANEXO IX (FL. 74), TENDO SIDO PARCIALMENTE RECONHECIDOS E RECOLHIDOS (ICMS E MR) PELA AUTUADA ATRAVÉS DO DAE DE FL. 695. O VALOR REFERENTE À **MULTA ISOLADA, PREVISTA NO ARTIGO 55, INCISO XXVI, DA LEI Nº 6763/75,** ENCONTRA-SE INDICADO NO “RESUMO DA MULTA ISOLADA EXIGIDA” (FL. 32).

CUMPRE RESSALTAR QUE NOS RECOLHIMENTOS EFETUADOS PELA AUTUADA, CONFORME DOCUMENTOS DE FLS. 695; 2029 E 2121, NÃO SE VISLUMBRA NENHUMA PARCELA A TÍTULO DE MULTA ISOLADA.

NESTE CASO, AO QUE PARECE, O NÃO RECOLHIMENTO DA PENALIDADE ISOLADA SE DEU POR DESCUIDO, UMA VEZ QUE NÃO EXISTE NOS AUTOS QUALQUER ARGUMENTAÇÃO CONTRÁRIA À SUA APLICAÇÃO, FICANDO, POR CONSEQÜÊNCIA, **MANTIDA A MULTA ISOLADA,** POR SE VERIFICAR PERTINENTE A ACUSAÇÃO FISCAL. (GRIFOU-SE).

Assim, não houve por parte do CC/MG, naquele julgamento, o alegado reconhecimento de regularidade do procedimento de aproveitamento de crédito dos protótipos utilizado pela Impugnante. A decisão apenas excluiu as exigências

relacionadas com a entrada de protótipos, reiterando, por entender que estes itens não são bens alheios à atividade do estabelecimento, como constava da acusação fiscal à época.

Além disso, como foi mantida a aplicação da Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, mesma penalidade, ora exigida, resta plenamente configurada a existência da primeira reincidência no presente Auto de Infração.

Saliente-se que a decisão irrecorrível na esfera administrativa do Auto de Infração nº 01.000154669-55 foi publicada em 18/06/09, e está consubstanciada no Acórdão nº 3.424/09/CE. O Acórdão nº 3.669/11/CE, publicado em 02/04/11, refere-se a Recurso Inominado, modalidade de recurso que cuida apenas de divergência a respeito da liquidação da decisão, não se prestando a alterar seu mérito, o qual se torna definitivo após o julgamento do Recurso de Revisão, sendo certo que a decisão administrativa irrecorrível para fins de reincidência é aquela contida no acórdão de 18/06/09.

Cumprir registrar que o Fisco, equivocadamente, considerou como data da decisão irrecorrível, para efeitos da primeira reincidência, o dia 02/04/11, data em que foi publicado o Acórdão nº 3.669/11/CE, referente ao Recurso Inominado. Como consequência, exigiu essa primeira reincidência somente a partir de abril de 2011, quando o correto seria cobrá-la também no período de janeiro de 2010 a março de 2011, com fulcro no Acórdão nº 3.424/09/CE, prolatado em 18/06/09, não tendo tal exigência constado do crédito tributário.

A segunda reincidência está devidamente demonstrada, na medida em que o Auto de Infração nº 01.000165956-35 teve a exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 mantida, em decisão irrecorrível, no Acórdão nº 19.739/12/2ª, publicado em 15/09/12, conforme se verifica do trecho abaixo transcrito:

POR TODO O EXPOSTO, AFIGURA-SE CORRETO O ESTORNO DE CRÉDITO REALIZADO NO PRESENTE LANÇAMENTO, COM A COBRANÇA DO IMPOSTO, DA RESPECTIVA MULTA DE REVALIDAÇÃO E DA MULTA ISOLADA CAPITULADA NO INCISO XXVI DO ART. 55 DA LEI Nº 6.763/75, CONFORME A RERRATIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO PROMOVIDA PELO FISCO.

(...)

...NO MÉRITO, POR MAIORIA DE VOTOS, EM JULGAR PARCIALMENTE PROCEDENTE O LANÇAMENTO, NOS TERMOS DA RERRATIFICAÇÃO PROCEDIDA PELO FISCO ÀS FLS. 797/805...

O Fisco aplicou a majoração de 100% (cem por cento) desde o mês 09/12, como se comprova da análise da recomposição da conta gráfica de fls. 39.

No entanto, tendo em vista que o crédito tributário, ora exigido, decorre de estorno de crédito, e foi apurado por meio de recomposição de conta gráfica (fls. 37/39), sistemática com caráter mensal, somente as infrações praticadas a partir do mês 10/12 poderiam ter a penalidade isolada majorada em razão de segunda reincidência.

Desse modo, correta, em parte, a aplicação da segunda reincidência na Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, devendo a majoração do mês

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

09/12 ser reduzida a 50% (cinquenta por cento), em razão da existência no período de apenas uma reincidência, nos termos do art. 53, § 7º do mesmo diploma legal.

No que tange à alegação de que o Fisco, erroneamente, contou os 5 (cinco) anos referentes à reincidência a partir da decisão definitiva do CC/MG, quando o correto seria a contagem a partir da data da infração, mais uma vez não lhe assiste razão.

O § 6º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, já transcrito, não deixa dúvidas a respeito do tema, determinando que a reincidência ocorre pela prática de nova infração que levar à aplicação de idêntica penalidade *“dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa”*.

Também não procede o argumento de que ambas as autuações não poderiam ser utilizadas como suporte para aplicação de reincidência, em razão de serem objeto de discussão judicial, não encontra amparo na legislação. Esse mesmo diploma legal, retrocitado, não deixa margem para dúvidas. A contagem do prazo de 5 (cinco) anos para a ocorrência de nova reincidência se dá a partir da decisão condenatória irrecorrível **na esfera administrativa**, sendo irrelevante se a Autuada, irresignada com tal decisão, optou por buscar nova discussão da matéria junto ao Poder Judiciário.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para reduzir a majoração da Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, na competência 09/12, ao percentual de 50% (cinquenta por cento), em razão da existência de apenas uma reincidência, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos, em parte, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor) e Antônio César Ribeiro, que o julgavam improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marco Túlio Fernandes Ibraim e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marco Túlio Caldeira Gomes. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 30 de junho de 2015.

Maria de Lourdes Medeiros
Presidente

Marco Túlio da Silva
Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	21.911/15/1 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000229866-83	
Impugnação:	40.010137109-66	
Impugnante:	FCA Fiat Chrysler Automóveis Brasil Ltda.	
	IE: 067123354.00-32	
Proc. S. Passivo:	Marco Túlio Fernandes Ibraim/Outro(s)	
Origem:	DF/Betim	

Voto proferido pelo Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A autuação versa sobre a constatação, no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2013, com base em análise dos arquivos eletrônicos SPED Fiscal e Escrituração Contábil Digital (ECD): (1) aproveitamento indevido de crédito de ICMS referente à aquisição de mercadorias classificadas como material de uso e consumo, (2) falta de recolhimento de ICMS em razão de descaracterização do diferimento na entrada de mercadorias destinadas a uso e consumo e (3) falta de recolhimento do diferencial entre a alíquota interna e a interestadual em razão de aquisição, em outros estados, de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento.

O cerne da questão é verificar se a Autuada poderia aproveitar os créditos do imposto provenientes dessas mercadorias, ou seja, se são de uso e consumo ou se são utilizadas em linha principal do processo produtivo, fazendo parte do produto final.

Destaca-se que o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, já analisou matéria análoga a do caso em tela, que resultou no Acórdão nº 18.921/08/1^a, da lavra do Ilustre Conselheiro Roberto Nogueira Lima que ponderou acerca da necessidade de apurar a efetiva utilização do produto no processo industrial da Contribuinte:

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – DIVERSAS IRREGULARIDADES. CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS, DECORRENTES DE: AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO OU CONSUMO; BENS ALHEIOS DIVERSOS; BENS COM SAÍDAS SEM INCIDÊNCIA DO IMPOSTO (SAÍDAS EM COMODATO); BENS DO ATIVO PERMANENTE (VEÍCULOS DE PASSAGEIROS); BENS DO ATIVO PERMANENTE (MOLDES E ESTAMPÓS), COM SAÍDAS EM COMODATO; BENS ALHEIOS UTILIZADOS NA CONSTRUÇÃO DE VEÍCULOS “PROTÓTIPOS”; ESTORNOS DE DÉBITOS; VALORES LANÇADOS COMO OUTROS CRÉDITOS NAS DAPI E NO RAICMS; VALORES NÃO ESTORNADOS POR SAÍDAS QUE OCORRERAM COM NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO, COM DESTINO A COMPANHIAS

SEGURADORAS; VALORES NÃO ESTORNADOS POR SAÍDAS QUE OCORRERAM COM ISENÇÃO, COM DESTINO A CONTRIBUINTES LOCALIZADOS NO ESTADO DO AMAPÁ. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTAS ISOLADAS CAPITULADAS NO ARTIGO 55, INCISOS XIII, XIII, ALÍNEA "B" E XXVI DA LEI Nº 6763/75. CRÉDITO TRIBUTÁRIO, EM PARTE, RECONHECIDO E QUITADO PELA AUTUADA. **EXCLUSÃO DAS EXIGÊNCIAS FISCAIS RELATIVAS AOS PRODUTOS UTILIZADOS PARA CONSTRUÇÃO DE PROTÓTIPOS**; AOS VEÍCULOS DE PASSAGEIROS; ÀS SAÍDAS DE BENS EM COMODATO E, EM RELAÇÃO AOS BENS ALHEIOS E DE USO E CONSUMO, AS EXIGÊNCIAS REFERENTES AOS BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO OU CARACTERIZADOS COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, BEM COMO EXCLUSÃO DA MULTA ISOLADA CAPITULADA NO INCISO XIII E ALÍNEA "B" DO MESMO DISPOSITIVO, DO ART. 55 DA LEI Nº 6763/75.

DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO - OPERAÇÃO SUBSEQÜENTE NÃO TRIBUTADA. CONSTATADAS SAÍDAS INTERESTADUAIS EM COMODATO, DE BENS IMPORTADOS COM DIFERIMENTO DO IMPOSTO, NOS TERMOS DO REGIME ESPECIAL CONCEDIDO À AUTUADA. EXIGÊNCIAS DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO. INFRAÇÃO RECONHECIDA PELA IMPUGNANTE, QUE RECOLHEU AS EXIGÊNCIAS CORRESPONDENTES.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL QUE NÃO CORRESPONDE A UMA EFETIVA SAÍDA DE MERCADORIA. IMPUTAÇÃO DE EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS QUE NÃO CORRESPONDERAM EFETIVAMENTE A SAÍDAS DE MERCADORIAS DO ESTABELECIMENTO. EXIGÊNCIA DE MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ARTIGO 55, INCISO III DA LEI 6763/75. INFRAÇÃO NÃO CARACTERIZADA, JUSTIFICANDO O CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA FISCAL.

ICMS – RECOLHIMENTO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DECORRENTE DE IRREGULARIDADE DESCRITA NO AUTO DE INFRAÇÃO Nº. 01.000142915-74, EMITIDO EM 07/08/2003, UMA VEZ QUE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO FOI INTEGRALMENTE FORMALIZADO NO CITADO AUTO DE INFRAÇÃO, EM RAZÃO DA EXISTÊNCIA DE SUCESSIVOS SALDOS CREDORES NA CONTA GRÁFICA DA CONTRIBUINTE. A IRREGULARIDADE CORRESPONDENTE AO VALOR ORA FORMALIZADO REFERE-SE À FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DEVIDO, DECORRENTE DO ENCERRAMENTO DO DIFERIMENTO DO IMPOSTO PELAS SAÍDAS EM COMODATO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE IMPORTADOS, CONFORME RELATÓRIO DO CITADO AUTO DE INFRAÇÃO QUE RESULTOU EM DECISÃO FINAL NA ESFERA ADMINISTRATIVA (ACÓRDÃO 16.400/03/1ª).

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

No MÉRITO

(...)

NO TOCANTE AOS DEMAIS PRODUTOS CLASSIFICADOS COMO “ESTOQUE DE MATERIAIS AUXILIARES”; “DESPESAS NA FUNÇÃO PRODUÇÃO” OU “DESPESAS NA FUNÇÃO PROTÓTIPOS E EXPERIMENTOS”, QUER O FISCO QUE TAIS ITENS ESTIVESSEM CONTABILIZADOS EM CONTAS REFERENTES A ESTOQUES DE MATÉRIAS-PRIMAS, CASO AS MERCADORIAS REALMENTE NÃO TIVESSEM SIDO DESTINADAS AO USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO.

SEM EMBARGO DO BRILHO DO APONTAMENTO FISCAL, A DIVERGÊNCIA ENTRE AS TERMINOLOGIAS ACIMA EM NADA ALTERA O RESULTADO DA EMPRESA, POIS TAIS PRODUTOS, INDEPENDENTEMENTE DA EXPRESSÃO ALCUNHADA PELO FISCO (USO E CONSUMO) SÃO, NA VERDADE, CUSTOS DE PRODUÇÃO, E REDUZIRÃO, AO FINAL, O LUCRO BRUTO CONTÁBIL, NA APURAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO, QUANDO DA ADOÇÃO DA EQUAÇÃO “RECEITA BRUTA MENOS CUSTO DAS MERCADORIAS PRODUZIDAS”.

CABE, ASSIM, A ESTA CASA DECIDIR SE APLICA O FORMALISMO OU SE BUSCA A VERDADE REAL, IDENTIFICANDO DE FATO A EFETIVA UTILIZAÇÃO DE CADA PRODUTO NO PROCESSO INDUSTRIAL DA CONTRIBUINTE.

COM CERTEZA, AO LONGO DOS ANOS, ESTE CONSELHO TEM BUSCADO COMPROVAR OS FATOS NARRADOS E ANALISÁ-LOS À LUZ DA VERDADE E DAS PROVAS LANÇADAS NOS AUTOS.

(...)

4 – APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A AQUISIÇÕES DE BENS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO (PEÇAS “PROTÓTIPO”, UTILIZADAS NA CONSTRUÇÃO DE “VEÍCULOS PROTÓTIPOS”) – ITEM 6.4 DO RELATÓRIO FISCAL.

FOI IMPUTADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS, UMA VEZ QUE PROVENIENTES DA AQUISIÇÃO DE “PEÇAS PROTÓTIPO” UTILIZADAS NA CONSTRUÇÃO DE VEÍCULOS “PROTÓTIPOS”, CONFORME DOCUMENTAÇÃO ANEXADA ÀS FLS. 289 A 305 DOS AUTOS.

EXTRAI-SE DA PEÇA IMPUGNATÓRIA (FL. 746) QUE OS VEÍCULOS “PROTÓTIPOS” SÃO OS PRIMEIROS EXEMPLARES DE CADA MODELO, CONSTRUÍDOS PARA REALIZAÇÃO DE TESTES E PARA QUE SE TORNE POSSÍVEL A PRODUÇÃO EM LARGA ESCALA PARA VENDA AOS CLIENTES. CONSTA, AINDA, DA IMPUGNAÇÃO (FL. 747), QUE OS DITOS VEÍCULOS, APÓS CUMPRIREM SUA FUNÇÃO, SÃO INUTILIZADOS E COMERCIALIZADOS COMO SUCATAS, OPERAÇÃO SUJEITA À INCIDÊNCIA DO ICMS.

ANALISANDO A QUESTÃO À LUZ DA INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE Nº 01/98, VERIFICA-SE QUE A CONSTRUÇÃO DOS VEÍCULOS “PROTÓTIPOS” NÃO SE ENCONTRA DISCRIMINADA ENTRE AQUELAS CONSIDERADAS ALHEIAS ÀS ATIVIDADES DO ESTABELECIMENTO.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

POR ESSA RAZÃO, EXCLUEM-SE AS EXIGÊNCIAS FISCAIS RELATIVAS A ESTE ITEM, AS QUAIS ESTÃO APURADAS NO ANEXO VII (FL. 70).

(...) (Grifo nosso).

O primeiro ponto que deve ser destacado é que a atividade da Impugnante, de conhecimento de todos, é a produção de veículos para comercialização. Neste sentido, para produzir os respectivos veículos, é imprescindível produzir os protótipos, sem os quais seria impossível desenvolver os seus produtos. Esses fatos são comprovados com as fotos constantes às fls. 382/384.

Lado outro, os produtos utilizados no desenvolvimento dos protótipos, podem ser comparados aos materiais de laboratório, que fazem parte da linha principal do processo produtivo.

Neste sentido, apesar de interpretar o caso de forma diversa, a Fiscalização faz a mesma comparação:

DE FORMA SEMELHANTE, OS PRODUTOS EMPREGADOS NA CONSTRUÇÃO E DESENVOLVIMENTO DE PROTÓTIPOS, ASSIM COMO OS PRODUTOS UTILIZADOS EM LABORATÓRIOS DE ANÁLISE E CONTROLE DE QUALIDADE OU TESTE DE ENGENHARIA (NÃO PASSÍVEIS DE IMOBILIZAÇÃO), APESAR DE NÃO PODEREM SER ENQUADRADOS COMO “BENS ALHEIOS” (...)

Por oportuno, é importante citar que há precedentes no Tribunal de Justiça de Minas Gerais, segundo os quais os créditos provenientes dos materiais de laboratórios podem ser aproveitados pelas empresas, uma vez que esses materiais são utilizados na linha principal do processo produtivo:

EMENTA: AÇÃO ANULATÓRIA. AUTUAÇÃO FISCAL. CRÉDITO DE ICMS. AQUISIÇÃO DE MATERIAL. ANÁLISE QUANTO À CLASSIFICAÇÃO DOS BENS. MATERIAIS DE LABORATÓRIO CONSIDERADOS COMO COMPONENTES DA LINHA PRINCIPAL DO PROCESSO PRODUTIVO DE FABRICAÇÃO DO ALUMÍNIO. DEMAIS MATERIAIS CLASSIFICADOS COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. NECESSIDADE. DECADÊNCIA. PEDIDO JULGADO TOTALMENTE PROCEDENTE. OMISSÃO OU CONTRADIÇÃO. VÍCIOS INEXISTENTES.

- RESTANDO DEMONSTRADO QUE OS MATERIAIS DE LABORATÓRIO FORAM CONSIDERADOS NO LAUDO PERICIAL OFICIAL COMO COMPONENTES DA LINHA PRINCIPAL DO PROCESSO PRODUTIVO DE FABRICAÇÃO DO ALUMÍNIO, NÃO HÁ COMO CONSIDERAR QUE SUA APLICAÇÃO SE DARIA EM LINHA MARGINAL DO PROCESSO PRODUTIVO. (...) (1 - PROCESSO: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO-CV 1.0024.09.657970-1/002 6579701-24.2009.8.13.0024 (1) DATA DA PUBLICAÇÃO DA SÚMULA: 02/10/2014)

Por todo o exposto, resta comprovado que os créditos do imposto provenientes das mercadorias que são utilizadas na fabricação de protótipos, podem ser

aproveitados pela Impugnante, por ser utilizados na linha principal do processo produtivo da mesma, com o que julgo improcedente o lançamento.

Sala das Sessões, 30 de junho de 2015.

**Marcelo Nogueira de Moraes
Conselheiro**

CC/MIG

CL