

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.913/15/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000232553-72  
Impugnação: 40.010137097-39  
Impugnante: FCA Fiat Chrysler Automóveis Brasil Ltda  
IE: 067123354.09-46  
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 extemporâneo indevido de créditos de ICMS 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. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, majorada em 50% (cinquenta por cento), em razão de reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal.

Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de aproveitamento indevido de crédito de ICMS extemporâneo, nos meses de dezembro de 2011 e janeiro, fevereiro e abril de 2012, referente à aquisição de mercadorias utilizadas na construção, desenvolvimento e teste de protótipos, classificadas como material de uso e consumo, as quais entraram no estabelecimento nos exercícios de 2006 a 2011.

Sustenta o Fisco que as mercadorias 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, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada em 50% (cinquenta por cento), em razão de reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e, por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 52/78 dos autos, acompanhada dos documentos de fls. 79/163.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, 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, 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;

- 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 prototípica 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 com terceiros;

- a quase ausência de discussões administrativas ou judiciais acerca da tributação dos protótipos denota uma tendência histórica 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. 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 Código Tributário Nacional (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 no Auto de Infração apontado como suporte à sua aplicação, a conduta infracional 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. Ao julgar parcialmente procedente o PTA nº 01.000154669-55, 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, a autuação utilizada como suporte da reincidência é hoje objeto de discussão judicial, razão pela qual não deveria ser utilizada com tal finalidade;

- em razão da teoria da autonomia dos estabelecimentos, não é possível a majoração da multa isolada para estabelecimento filial da Impugnante, utilizando como base para a reincidência um Auto de Infração lavrado contra o estabelecimento matriz.

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. 166/196, 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);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 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 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. 181/182) 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 do imposto 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";

- 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. 175/176;

- a Consulta de Contribuintes nº 03/14 e o § 2º do art. 70 do RICMS/02 não legitimam a manutenção dos créditos do imposto na hipótese dos autos, 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 Autuada. 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. 206/228, opina pela procedência do lançamento.

---

### **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 de aproveitamento indevido de crédito de ICMS extemporâneo, nos meses de dezembro de 2011 e janeiro, fevereiro e abril de 2012, referente à aquisição de mercadorias utilizadas na construção, desenvolvimento e teste de protótipos, classificadas como material de uso e consumo, as quais entraram no estabelecimento nos exercícios de 2006 a 2011.

Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada em 50% (cinquenta por cento), em razão de reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

Inicialmente a Impugnante alega 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 de ICMS 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 excluídas as exigências fiscais relacionadas.

No presente feito, o estorno de crédito do imposto 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 2019, 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 estorno de crédito 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.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 qualquer 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:

(...)

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)

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.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (Grifou-se).

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 IMEDIATE 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 (Eletroeletrônica, 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 sobre a legitimidade do aproveitamento dos créditos de ICMS vinculados ao polo de desenvolvimento, especificamente, o imposto creditado pela entrada dos produtos lá utilizados na área de protótipos.

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 inicia-se 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 essa linha principal de produção. Qualquer outra atividade, anterior ou posterior a esses 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/ fiat-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/ fiat-anuncia-o-bugster-prototipo-100-nacional/>”

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

“<http://www.assomit.com.br/acontece-assomit/ fiat-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”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sairá, diretamente, nenhum produto para venda tributada ao consumidor final, não havendo que se falar, pois, em crédito de ICMS pela entrada das mercadorias ali utilizadas, as quais se classificam como material de uso e consumo.

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.

Ao contrário do que entende a Autuada, a autorização para o crédito do ICMS pela entrada de uma determinada mercadoria 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 adentram no estabelecimento da Autuada são essenciais à sua operação, o que não significa que todas elas gerem direito ao crédito de ICMS.

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, esses estariam sujeitos à tributação do IPI. Porém, a sujeição ao imposto federal em nada influencia o direito ao aproveitamento do crédito de ICMS.

Ademais, em momento algum se discute se os protótipos são ou não produtos industrializados, mas sim, se geram ou não direito ao crédito de ICMS pela entrada de suas partes e peças. 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 que comercializa com terceiros (fls. 134/153). 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.

E que, 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. 154/159).

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. 161/163. 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, 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:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 reacondicionamento);

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 392.521 (fls. 161), trazida pela própria Impugnante, e na qual ocorre a saída apenas de “sucata de aço prensada”.

Ademais, como bem salienta o Fisco, a demolição de protótipos não é a única fonte de sucata da Autuada. 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 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:

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS****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; ENCER.DIFER. ATIVO FIXO	86.507,93
MG009999	Apuração do ICMS; Outros débitos para ajuste de apuração ICMS; ENCER.DIFER. MATERIAL REFUGADO	52.632,71
MG009999	Apuração do ICMS; Outros débitos para ajuste de apuração ICMS; ENCER.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; ENCER.DIFERIMENTO AREA LIVRE COMERCIO	61.717,47
MG009999	Apuração do ICMS; Outros débitos para ajuste de apuração ICMS; ENCER.DIFERIMENTO ATIVO FIXO	2.536.984,94
MG009999	Apuração do ICMS; Outros débitos para ajuste de apuração ICMS; ENCER.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.

Corroborar o entendimento, ora externado, de que as mercadorias utilizadas para fabricação de protótipos caracterizam-se como materiais de uso e consumo do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante salienta que as multas representam quase 150% (cento e cinquenta 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 pelo 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:

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, 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 no Auto de Infração apontado como suporte à sua aplicação é diversa da ora analisada, não obstante a penalidade aplicada em ambos ter sido a mesma, prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Salaria que no 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 Autuada voltado a praticar infração que resultou na aplicação da penalidade do 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 atividade do estabelecimento, como se depreende do trecho da decisão abaixo transcrito:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 de ICMS, 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 do imposto 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.

Diante de todo o exposto, e considerando que a nova infração foi constatada no período de dezembro de 2011 a abril de 2012 (fls. 08), correta a exigência da Multa de Isolada do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, majorada em 50% (cinquenta por cento) em razão de reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 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 o Auto de Infração nº 01.000154669-55 não poderia ser utilizado como suporte para aplicação de reincidência em razão de ser 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, irredimida com tal decisão, optou por buscar nova discussão da matéria junto ao Poder Judiciário.

Por fim, não merece guarida a tese da Defesa de que, em razão da teoria da autonomia dos estabelecimentos, não é possível a majoração da multa isolada para estabelecimento filial da Impugnante utilizando como base para a reincidência um Auto de Infração lavrado contra o estabelecimento matriz.

O mesmo art. 53, § 6º da Lei nº 6.763/75 afirma, textualmente, que “caracteriza a 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...**”.

Por conseguinte, correta a exigência de reincidência do estabelecimento filial em razão de prática de infração anterior, punida com idêntica penalidade, no estabelecimento matriz.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (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. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 02 de julho de 2015.

Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente

Marco Túlio da Silva  
Relator

CL

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

---

Acórdão:	21.913/15/1 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000232553-72	
Impugnação:	40.010137097-39	
Impugnante:	FCA Fiat Chrysler Automóveis Brasil Ltda	
	IE: 067123354.09-46	
Proc. S. Passivo:	Marco Túlio Fernandes Ibraim/Outro(s)	
Origem:	DF/Betim	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, 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 de aproveitamento indevido de crédito de ICMS extemporâneo, nos meses de dezembro de 2011 e janeiro, fevereiro e abril de 2012, referente à aquisição de mercadorias utilizadas na construção, desenvolvimento e teste de protótipos, classificadas como material de uso e consumo, as quais entraram no estabelecimento nos exercícios de 2006 a 2011.

O Fisco considera que tais mercadorias 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.

Temos que o processo produtivo compreende todas as etapas *essenciais* à fabricação de determinado bem. É, dito de outra forma, o caminho que *deve ser* necessariamente percorrido para que uma ideia/projeto de produto seja ao final materializada em uma mercadoria. As linhas marginais à produção, por outro lado, são aqueles setores do complexo produtivo que, embora importantes para o todo, não são a ele imprescindíveis. Não compõem, assim, o citado “percurso produtivo”; estão apenas ao lado deste, à “sua margem”, exercendo função relevante, mas não fundamental.

Neste contexto, afigura-se impossível a tarefa de defender que a fase de construção de protótipos é apenas marginal ao processo de produção de uma empresa.

A etapa prototipal é, na verdade, o começo de qualquer curso produtivo, sem a qual este não tem o seu regular prosseguimento. Concluído o desenvolvimento do produto, por meio do qual se encerra a fase intelectual da produção (projetos, análises, cálculos, pesquisas de todo tipo), segue-se para a sua efetiva fabricação, que tem início justamente com a construção do “primeiro exemplar”, que é o protótipo.

O protótipo, que já é o bem industrializado (no caso da Impugnante, um veículo automotor), presta-se às últimas verificações e acertos no produto, antes que

seja continuada a sua produção, a partir daí em larga escala. Pelo alto custo envolvido, a construção dos protótipos apenas ocorre quando já há a decisão definitiva do fabricante pela produção e venda da mercadoria.

Com efeito, esta etapa não se presta a averiguar a viabilidade de determinado produto, se ele será ou não fabricado e vendido. Tal é realizado ainda na referida fase intelectual. Na etapa prototipal, o bem vai sendo ajustado até que esteja perfeito para comercialização. Na construção de protótipos, dizendo em outras palavras, o processo produtivo já se iniciou, estando o produto, neste momento, em fase de aperfeiçoamento.

Etapa essa que é fundamental ao prosseguimento regular da produção. É neste momento que os ajustes necessários ao atendimento satisfatório aos rigorosos requisitos técnicos de qualidade e também às exigências próprias do mercado são realizados. Testes e verificações, portanto, são efetuados nesta fase para que a produção de determinadas mercadorias, já gerencialmente definida pela indústria em questão, seja ampliada. O termo adequado é este, a propósito: ampliação; não se começa algo novo com a produção em escala; continua-se, na verdade, a fabricação do mesmo produto, com a diferença que este já se encontra devidamente ajustado para a produção em um maior volume.

Deveras, na etapa prototipal, já se tem a linha de produção montada, as especificações do produto definidas, a relação dos insumos que serão utilizados, enfim, a fabricação do produto propriamente dita. Reitere-se que o produto está em fase de *aprimoramento* e não de *concepção*. A única diferença, aqui, vale repetir, é que nesta fase se fabricam apenas alguns modelos (e não, ainda, as grandes quantidades, que serão produzidas no futuro).

Com efeito, quando se olha para a linha de produção de protótipos, não se percebe diferença alguma com aquela em que serão os veículos para comercialização. E essa ausência de diferenças se deve ao fato de ambos os processos serem, na realidade, o mesmo processo. A construção dos protótipos não está *ao lado* (ou *marginalmente*) da fabricação das mercadorias destinadas ao público; na verdade, ela é fase integrante dessa produção, na qualidade de *conditio sine qua non*. É dizer, a produção “em escala” apenas acontece após a fase de protótipos ser satisfatoriamente percorrida.

E são por todas essas razões que não há qualquer cabimento na afirmação fiscal de que a produção de protótipos se dá em linha marginal ao processo produtivo.

Quanto à argumentação de que só é linha de produção principal onde é realizada a transformação de matéria-prima, o que não ocorre na fase prototipal, esta que se assemelha às áreas fabris de “controle de qualidade”, “laboratório de pesquisas” etc. De início, deve-se esclarecer, como visto das razões anteriores, que a etapa de fabricação de protótipos é muito mais que os setores mencionados acima. O Fisco pretende equiparar a fase prototipal a uma etapa meramente intelectual, mas esse definitivamente não é o caso. Conforme se viu, a construção de protótipos na verdade sucede esse momento apenas intelectual, além de também implicar, indubitavelmente, a “transformação de matéria-prima”. Não se pode esquecer o que já foi dito:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

materialmente, a fabricação de protótipos e a produção das mercadorias não possuem quaisquer diferenças. A propósito disso, cabe citar a seguinte a Consulta da Receita Federal do Brasil (RFB):

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.” (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, SOLUÇÃO DE CONSULTA N. 145, DE 17 DE SETEMBRO DE 2003- SEM DESTAQUES NO ORIGINAL.

Destaque-se a consideração final da RFB para fins de tratamento tributário, é irrelevante o fato de os protótipos se destinarem a testes e/ou análises (a fase de aperfeiçoamento, acima mencionada). Realmente, como se está a sustentar, a finalidade específica dos protótipos em nada influi na sua *essencialidade* à linha de produção.

Quanto ao argumento de que a fabricação dos protótipos ocorre antes da produção em série dos veículos. Essa afirmação é insuficiente a sustentar a suposta natureza marginal daquela etapa.

Na verdade, como se pôde ver, é essa distinção de momentos que evidencia que ambas as fases compõem o mesmo processo (o produtivo), dependendo a segunda da realização da primeira. De mais a mais, o conceito de linha de produção – que, reitere-se, é sinônimo de processo produtivo e se opõe à ideia de linha marginal – não se equipara à *produção em série* de determinada mercadoria. Não há qualquer definição legal nesse sentido. As normas mineiras, inclusive a Instrução Normativa SLT n. 01/86, não trazem essa acepção, que seria indevidamente reduzida, de linha de produção. Segundo tais regras, o processo produtivo é aquele composto pelas etapas essenciais de produção, nas quais, como visto, a fabricação de protótipos está, inequivocamente, incluída.

Quanto ao fato de a fabricação de protótipos ocorrer em localidade distinta da produção em série. Primeiro, deve-se repetir que a linha onde são produzidos os protótipos é idêntica às linhas nas quais é realizada a fabricação em escala. A separação normalmente existe simplesmente em razão dos segredos industriais ainda existentes na etapa prototipal.

Por uma série de razões, que são de conhecimento geral, o lançamento público de uma mercadoria deve ser feito apenas no momento adequado. Além disso, o processo produtivo, em seus sentidos técnico e jurídico, não está atrelado a uma ideia *física* ou *formal* de linha de produção; vincula-se, como sabido, a uma concepção *material*, ou *substancial*, segundo a qual todas as etapas indispensáveis à fabricação do produto são por ele abrangidas. Se determinada fase produtiva, embora em local distinto das demais, é necessária à conclusão do processo, ela deve integrar a linha de produção. Como ocorre com a fase de protótipos.

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

Neste sentido, em fase de tudo exposto, por entender que a produção de protótipos faz parte da linha principal, entendemos que a infração não foi caracterizada, devendo ser integralmente cancelada.

Diante do exposto, excludo as exigências fiscais.

**Sala das Sessões, 02 de julho de 2015.**

**Sauro Henrique de Almeida  
Conselheiro**

CC/MIG