

<b>CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b>
--

---

Acórdão:	4.503/15/CE	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000232520-63	
Recurso de Revisão:	40.060138588-52	
Recorrente:	FCA FIAT Chrysler Automóveis Brasil Ltda	
	IE: 067123354.10-20	
Recorrida:	Fazenda Pública Estadual	
Proc. S. Passivo:	Marco Túlio Fernandes Ibraim/Outro(s)	
Origem:	DF/Betim	

---

***EMENTA***

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Constatado o aproveitamento extemporâneo indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento (partes e peças utilizadas na fabricação de protótipos). Os materiais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V c/c o 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) nos exercícios de 2011 e 2012 e em 100% (cem por cento), em razão de reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal. Mantida a decisão recorrida.

**Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e não provido pelo voto de qualidade.**

---

***RELATÓRIO***

A autuação fiscal refere-se à constatação de aproveitamento extemporâneo indevido de crédito de ICMS destacado nos documentos fiscais de entradas de mercadorias, utilizadas na construção, desenvolvimento e teste de protótipos, classificadas como material de uso e consumo, de forma extemporânea, nos meses de dezembro de 2011; janeiro, fevereiro e abril de 2012; dezembro de 2013; março e maio de 2014, contrariando o disposto no art. 66, inciso V c/c o art. 70, inciso III, ambos do RICMS/02.

Sustenta a Fiscalização que se trata de material de uso e consumo as mercadorias a que se refere a autuação (partes e peças para construção de protótipos), porque são utilizadas em linhas marginais ao processo produtivo e, portanto, não podem 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.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada em 50% (cinquenta por

cento) nos exercícios de 2011 e 2012 e em 100% (cem por cento) nos exercícios de 2013 e 2014, em razão de reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

A 1ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.914/15/1ª, pelo voto de qualidade, julgou procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Revisor) e Antônio César Ribeiro, que o julgavam improcedente.

Inconformada, o Recorrente interpõe, tempestivamente e por intermédio de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 345/377, requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento.

---

## **DECISÃO**

### **Da Preliminar**

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, é cabível o presente Recurso de Revisão.

### **Do Mérito**

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele tratada.

No caso em exame, a Recorrente propugna pela insubsistência integral da autuação fiscal.

Contudo, não merece reforma a decisão recorrida, conforme se verá.

A autuação fiscal refere-se à constatação de aproveitamento extemporâneo indevido de crédito de ICMS destacado nos documentos fiscais de entradas de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento, de forma extemporânea, nos meses de dezembro de 2011; janeiro, fevereiro e abril de 2012; dezembro de 2013; março e maio de 2014, contrariando o disposto no art. 66, inciso V c/c o art. 70, inciso III, ambos do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada em 50% (cinquenta por cento) nos exercícios de 2011 e 2012 e em 100% (cem por cento) nos exercícios de 2013 e 2014, em razão de reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

Analisando-se a imputação fiscal, nota-se que ela está vinculada a um único fato: a errônea classificação, pela Recorrente, das peças utilizadas para fabricação de protótipos como insumo de produção, quando, na verdade, trata-se de material de uso e consumo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Alega a Recorrente, desrespeito ao Acórdão nº 18.921/08/1ª deste Conselho de Contribuintes, que julgou de forma definitiva o PTA nº 01.000154669.55, validando, no seu entendimento, o creditamento do imposto nas aquisições de bens para fabricação de protótipos, posicionamento este que teria sido confirmado pela Câmara Especial e se tornado definitivo em 2009. Consequente e subsidiariamente, haveria um desrespeito à norma ínsita no art. 146 do CTN.

Considera a Recorrente que o presente trabalho fiscal e a decisão da Câmara *a quo* afrontam a soberania das decisões proferidas pelo CC/MG e, em última análise, a própria integridade da legislação tributária mineira, pois, se este Conselho de Contribuintes decidiu pela possibilidade do aproveitamento de crédito do imposto na hipótese autuada (mesmos fatos e pessoas), não se poderia exigir a adoção de conduta diversa por parte da empresa autuada e não seria possível admitir o questionamento fiscal com efeitos retroativos (invocando a aplicação do art. 146 do CTN). Por isso, sustenta a Recorrente que deve ser cancelada a irregularidade 1 (um) do Auto de Infração e as demais infringências constituídas, por serem decorrentes daquela.

Importante esclarecer, que naquela oportunidade o estorno dos créditos do imposto decorreu de classificação, pela Fiscalização, dos materiais adquiridos e utilizados na construção de protótipos, no período de 1º de janeiro de 2001 a 31 de dezembro de 2005, como bens alheios à atividade do estabelecimento, nos termos da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98. E foram excluídas as exigências fiscais relativas a essa acusação fiscal sob o entendimento de que a construção de “protótipos” não se encontra discriminada entre aquelas consideradas alheias às atividades do estabelecimento na referida instrução normativa. Confira-se excertos daquela decisão sobre o tema:

### **ACÓRDÃO Nº 18.921/08/1ª**

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ENTRE AQUELAS CONSIDERADAS ALHEIAS ÀS ATIVIDADES DO ESTABELECIMENTO.

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

Verifica-se, pois, como já afirmado, que a decisão em questão (Acórdão nº 18.921/08/1ª), que julgou de forma definitiva o lançamento no que se refere à acusação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a bens/materiais alheios utilizados na construção de protótipos, em momento algum afirmou que os materiais utilizados na fabricação de protótipos geravam direito a créditos do ICMS e, sim, que os protótipos e os próprios materiais utilizados para sua fabricação não poderiam ser considerados bens alheios à atividade do estabelecimento autuado, como constava na acusação fiscal.

Assim, não há que se falar que a referida decisão trouxe para a Contribuinte qualquer expectativa quanto à admissão do creditamento do imposto, pois, repita-se, naquela oportunidade não se sustentou que o procedimento fiscal adotado pela Recorrente em relação às mercadorias utilizadas na construção de protótipos estava correto.

Ademais, registra-se que o instituto da consulta apresenta-se como uma forma de garantir, tanto ao Fisco quanto ao contribuinte, o correto entendimento acerca da legislação tributária. Dela poderia se valer a Recorrente para buscar a certeza do direito aplicável à situação levada a exame naquela ocasião visando esclarecer sobre a possibilidade ou não do aproveitamento do crédito do imposto em discussão.

No presente feito fiscal, o estorno de crédito do imposto reporta-se ao período de dezembro de 2011; janeiro, fevereiro e abril de 2012; dezembro de 2013; março e maio de 2014 e fundamenta-se na classificação dos bens utilizados na fabricação de protótipos como material de uso e consumo do estabelecimento, em relação ao qual é vedado o aproveitamento do crédito do imposto 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;

(...).

Conforme se vê, a Recorrente suscita a impossibilidade de aplicação retroativa daquilo que chama de “novo entendimento do Fisco (pela vedação do creditamento na aquisição de bens para a fabricação de protótipos)”, com base no art. 146 do CTN. Segundo ela, o Fisco deveria informar a Autuada que alterou sua interpretação sobre os fatos (a partir de determinado momento passou a entender que os bens utilizados na fabricação dos protótipos não mais seriam bens alheios, mas material de uso e consumo) e, ademais, autuar apenas para o futuro. Entende que o comando do art. 146 do CTN acabou por ser frontalmente violado pelo acórdão recorrido.

Diante desses argumentos, é importante examinar o que dispõe o art. 146 do CTN, *in verbis*:

“A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”

Sobre a matéria, importante também a transcrição dos ensinamentos do tributarista Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 28ª Edição, 2006, Malheiros, pág. 203):

Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil.

Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do direito oferece. **Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico, quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um critério tributário de valor diverso, geralmente mais elevado.** (Grifos acrescidos).

Alberto Xavier, também citado por Luciano Amaro (*Direito Tributário Brasileiro, 12ª Edição, Saraiva, 1997, pág. 353*), sustenta que o art. 146 do CTN é “*simples corolário do princípio da não-retroatividade, extensível às normas complementares, limitando-se a esclarecer que os lançamentos já praticados à sombra da ‘velha interpretação’ não podem ser revistos com fundamento na ‘nova interpretação’*”, pretendendo o dispositivo “*que os atos administrativos concretos já praticados em relação a um sujeito passivo não possam ser alterados em virtude de uma alteração dos critérios genéricos da interpretação da lei já aplicada*”. (Grifos acrescidos).

Leandro Paulsen, ao comentar o art. 146 do CTN (*Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência - pág. 1.021*), menciona Ricardo Ribeiro Lodi (*A Proteção da Confiança Legítima do Contribuinte. RDDT nº 145, out/07.p.99*), *in verbis*:

“Se a Administração identifica como correta uma determinada interpretação da norma e depois verifica que esta não é mais adequada ao Direito, tem o dever de, em nome de sua vinculação com a juridicidade e com a legalidade, promover a alteração de seu posicionamento. Porém, em nome da proteção da confiança legítima, deve resguardar o direito do contribuinte em relação aos lançamentos já realizados.” (Grifos acrescidos).

Inferre-se, por conseguinte, que a norma estabelecida pelo art. 146 do CTN está a afirmar a impossibilidade de um lançamento levado a efeito em determinado período e contribuinte, sob a égide de um critério interpretativo, ser refeito, autuando-se o mesmo contribuinte e período autuado, a pretexto de que houve alteração no critério jurídico de interpretação.

Das lições retromencionadas, constata-se que no caso em exame não houve a alegada mudança de critério jurídico. Não há sequer coincidência do período autuado com aquele objeto de análise no PTA anterior de nº 01.000154669-55 para que se pudesse alegar que houve alteração de critério jurídico de interpretação (*substituição de uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta*) no mesmo período fiscalizado.

Além de no presente caso não restar configurada a mudança de critério jurídico nos termos do que dispõe o art. 146 do CTN, tem-se que o posicionamento do Fisco em considerar as peças para montagem de protótipos como materiais de uso e consumo neste lançamento sequer se enquadra em revisão de lançamento anterior, nos termos do que dispõe o art. 149 do referido *codex*, pois os fatos ora autuados são posteriores àqueles.

Ademais, não há qualquer ilegalidade ou afronta à decisão anterior no trabalho ora procedido pela Fiscalização, mormente em razão de suposta contrariedade ao Acórdão prolatado no PTA nº 01.000154669-55.

Ao contrário do que sugere a Recorrente, não há na legislação de regência previsão de vinculação da atuação posterior da Fiscalização 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 RPTA, *in verbis*:

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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 há óbice à lavratura do Auto de Infração ora examinado.

Também não procede a afirmação da Recorrente de que os produtos envolvidos na autuação devem ser classificados como produtos intermediários, pois, segundo ela, não são materiais de uso e consumo e nem são utilizados em linhas marginais de produção.

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).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por sua vez, a Instrução Normativa SLT nº 01/86, que conceitua “linha marginal” e “produto intermediário”, faz a distinção entre os produtos classificados como 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. (Grifou-se).

O Acórdão nº 19.275/09/3ª prolatado por este Conselho de Contribuintes, dentre outros (Acórdãos nºs 21.457/14/1ª, 21.463/14/3ª e 4.165/13/CE), ao se referir 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 integrarem 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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, apesar de não serem 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.

Cumpra 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 no Município 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), 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 a elas relativo.

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 Recorrente, 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 Recorrente ao afirmar que na fase de construção de protótipos, o processo produtivo já se iniciou, estando o produto, nesse momento, apenas em aperfeiçoamento.

A fase construção de protótipos 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 Recorrente de que o processo produtivo inicia-se na fase de construção de protótipos. 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 esses momentos, certamente não está diretamente vinculada ao processo produtivo.

Ao contrário do que afirma a Recorrente, 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 a Fiscalização, 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 a seguir 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 citados, o caso mais emblemático, que não deixa dúvida quanto à classificação do uso de protótipos (fase construção de protótipos) como “linha marginal de produção”, no que tange ao ICMS, é a situação da Recorrente em relação aos protótipos do veículo “Jeep Renegade”.

O referido veículo, cujo protótipo foi desenvolvido nas dependências da montadora em Betim/MG, teve iniciada sua produção 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 Recorrente, 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 é produzido em série, numa etapa posterior, em uma fábrica (contribuinte do ICMS) localizada em outro estado, que por sua vez, é o sujeito ativo da obrigação tributária nas operações com o produto acabado.

De outro modo, 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.

Nesse sentido, a classificação do polo de desenvolvimento (construção de protótipos) 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 a 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 Recorrente, 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 as partes e peças para construção de protótipos, bens que não participam da linha principal de produção, não podem ser classificados como produto intermediário e, assim, correto é o entendimento da Fiscalização ao enquadrá-los como material de uso e consumo, exigindo, por consequência, o estorno do crédito de ICMS.

Ao contrário do que entende a Recorrente, a caracterização de uma determinada mercadoria como insumo de produção não está vinculada a sua essencialidade, mas sim, a 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 Recorrente são essenciais a 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.

Ademais, a Solução de Consulta nº 145/03, da Receita Federal do Brasil, trazida pela Recorrente em sua peça de defesa, apenas 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 referida solução de consulta apenas se depreende que, se a Recorrente vendesse veículos protótipos sob encomenda de terceiros, estes estariam sujeitos à tributação do IPI. Porém, a sujeição ao imposto federal nessa situação em nada influencia o direito ao aproveitamento do crédito de ICMS objeto deste lançamento, pois no caso dos presentes autos os protótipos não são mercadorias comercializadas pela Recorrente.

No caso em exame, não há dúvidas de que os materiais cujos créditos do imposto foram estornados foram utilizados em testes e não em produtos que foram posteriormente comercializados, uma vez que os protótipos nos quais são empregados tais materiais são inutilizados.

Portanto, a empresa autuada, em relação a tais mercadorias, caracteriza-se como consumidora final e os materiais objeto do estorno dos créditos do imposto enquadram-se na categoria de materiais de uso e consumo do estabelecimento.

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 a seguir 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 SEGUINTEZ 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.

**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 NEGOLHE PROVIMENTO, PARA MANTER A DECISÃO DA 1ª INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

(...) (GRIFOS ACRESCIDOS).

A Recorrente argumenta também que, apesar de os protótipos serem desmanchados ao fim de sua utilização, não serem vendidos ao público em geral, sua saída ocorre como sucata que é comercializada com terceiros. Alega 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 003/2014.

De acordo com a Recorrente, 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. 233/238).

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. 240/242. Observe-se a legislação:

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 está estabelecida no art. 219, inciso I c/c o 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:

(...)

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

Da leitura dos dispositivos retromencionados, 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consumo, quando o contribuinte promover operação tributada tendo por objeto: (1) os bens ali referidos ou, (2) os 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 do imposto. 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);



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, dentre outros).

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. 240), trazida pela própria Recorrente, e na qual ocorre a saída apenas de “sucata de aço prensada”.

Ademais, como bem salienta a Fiscalização, a demolição de protótipos não é a única fonte de sucata. É comum na linha de produção da empresa atuada 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.

Importante notar que o tratamento tributário utilizado pela Recorrente 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 Recorrente realiza espontaneamente o estorno do crédito do imposto referente à 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 a seguir reproduzidas, 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	

## CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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; ENCKER.DIFER. ATIVO FIXO	86.507,93
MG009999	Apuração do ICMS; Outros débitos para ajuste de apuração ICMS; ENCKER.DIFER. MATERIAL REFUGADO	52.632,71
MG009999	Apuração do ICMS; Outros débitos para ajuste de apuração ICMS; ENCKER.DIFER.AREA LIVRE COMERCIO	47.421,59

REGISTROS FISCAIS DA APURAÇÃO DO ICMS - OPERAÇÕES PRÓPRIAS	
<b>CONTRIBUINTE:</b> FIAT AUTOMOVEIS S/A	
<b>CNPJ/CPF:</b> 16.701.716/0001-56	<b>INSCRIÇÃO ESTADUAL:</b> 0671233540032
<b>PERÍODO DA ESCRITURAÇÃO:</b> 01/12/2013 a 31/12/2013	
<b>PERÍODO DE APURAÇÃO:</b> 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; ENCKER.DIFERIMENTO AREA LIVRE COMERCIO	61.717,47
MG009999	Apuração do ICMS; Outros débitos para ajuste de apuração ICMS; ENCKER.DIFERIMENTO ATIVO FIXO	2.536.984,94
MG009999	Apuração do ICMS; Outros débitos para ajuste de apuração ICMS; ENCKER.DIFERIMENTO MATERIAL REFUGADO	396.031,79

Com relação à sucata proveniente do desmanche do protótipo não é esse o procedimento adotado, o que demonstra a correição do trabalho fiscal no sentido de ser devido o estorno de crédito de ICMS dessa mercadoria, uma vez que não se adequa à hipótese de aproveitamento prevista no art. 70, inciso III, § 2º do RICMS/02. Portanto, não há que se falar em manutenção do crédito de ICMS, como pretende a Recorrente.

O tratamento tributário dado pelo contribuinte à sucata do processo produtivo, com estorno de crédito do imposto, reforça o entendimento da Fiscalização no sentido de ser devido o estorno de crédito do imposto no que tange às partes e peças de protótipos.

Outrossim, a resposta à Consulta de Contribuintes nº 082/2015, a que se reporta a Recorrente, trata de créditos de ICMS em relação à mercadoria adquirida para industrialização que se tornou obsoleta. De modo diferente, os materiais objeto do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estorno dos créditos do imposto nos presentes autos foram adquiridos para consumo e foram posteriormente inutilizados, conforme se constata dos autos.

E, conforme se depreende do disposto nos arts. 70, inciso XI e 71, inciso V, ambos do RICMS/02, a seguir reproduzidos, é devido o estorno do imposto creditado no caso em exame porque não ocorre operação posterior com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante ou porque tais mercadorias foram inutilizadas:

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

(...)

XI - deva não ocorrer, por qualquer motivo, operação posterior com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante;

(...)

Art. 71 . O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

V - vierem a ser objeto de perecimento, deterioração, inutilização, extravio, furto, roubo ou perda, por qualquer motivo, da mesma mercadoria ou bem, ou de outra dela resultante, dentro do mesmo período em que se verificar o fato, ou no prazo de 30 (trinta) dias, em se tratando de calamidade pública, contado de sua declaração oficial; (grifou-se).

Nesse aspecto, reporta-se à análise efetuada pela Fiscalização acerca da circulação econômica das mercadorias objeto do estorno dos créditos do imposto em comento:

A sucata, no caso de protótipos, não é resíduo de produção, mas sim, resíduo oriundo de mercadorias ou bens destruídos (inutilizados). Como não houve a saída da mercadoria ou produto final, pois eles não se prestam mais para a mesma finalidade (produção de automóvel), o estorno do crédito é determinado pela legislação, pois encerrou-se a circulação desta mercadoria sem a saída tributada. Assim, dispõe o RICMS/02 no art. 70, inciso XI do RICMS/02 e 71, inciso V (...).

No contexto desta peça fiscal, a expressão “outra dela resultante”, contida no art. 70, inciso XI supracitado significa: o veículo protótipo que tem encerrada sua cadeia multifásica de circulação de mercadoria através da demolição.

A destruição do produto citado pela Defesa “reservatório partida frio completo”, código 722858619, transformado em sucata depois de montado em veículo protótipo “Bravo Absolute Dual”,

exemplifica a expressão “mesma mercadoria”, do anterior dispositivo citado. Verifica-se, portanto, o fim da circulação econômica daquela mercadoria, pois, não se presta mais para a mesma finalidade para qual foi adquirida e, a regra é clara: se não há circulação, operação seguinte com a mesma mercadoria ou produto dela resultante, não há direito ao crédito.

(...).

A Recorrente argumenta, ainda, que as multas e os juros exigidos 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. Alega que a questão já foi resolvida anteriormente, em favor de sua tese, no mencionado 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 pela Fiscalização, equivocadamente, como bens alheios à atividade do estabelecimento e essa foi a questão analisada pelo CC/MG naquela oportunidade. No presente feito, as partes e peças para a construção de protótipos foram consideradas como material de uso e consumo, o que levou ao estorno dos créditos do imposto pela sua entrada.

Ademais, via de regra, as decisões prolatadas pelo CC/MG 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, da cobrança de juros de mora e da 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 conseqüente manutenção das multas e dos juros exigidos.

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

Necessário esclarecer que 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 Recorrente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada), foi exigida pelo 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 que dispõe o 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 transcreve-se:

**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).**

A Recorrente afirma que a reincidência não está configurada, posto que a conduta infracional nos dois Autos de Infração apontados como suporte a 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. Salaria 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*”, conforme dispõe o art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 4.503/15/CE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

6.763/75, sendo irrelevante a identidade fática das condutas infracionais incorridas, como pretende a Recorrente:

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 Recorrente 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 tratava de bens alheios à atividade do estabelecimento, como se depreende do trecho da decisão anteriormente reproduzido.

E, no 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. Observa-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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 das partes e peças de protótipos utilizado pela Recorrente. A decisão apenas excluiu as exigências relacionadas com a entrada de protótipos, reiterando, por entender que esses 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.

Salienta-se que a decisão irrecurável 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 irrecurável para fins de reincidência é aquela contida no acórdão de 18/06/09.

A segunda reincidência também está devidamente demonstrada, considerando 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 irrecurável, no Acórdão nº 19.739/12/2ª, publicado em 15/09/12, conforme verifica-se do trecho a seguir 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.  
(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Importante ressaltar que, apesar de a Fiscalização afirmar no item “4.3 – Penalidades” (fls. 11) que a majoração em 100% (cem por cento) ocorreu apenas no período de setembro a dezembro de 2012, o item “5.1 – Demonstrativo do Crédito Tributário” demonstra que, na verdade, a dupla reincidência foi exigida também no exercício de 2014 (fls. 11 – março e maio de 2014), o que se mostra em consonância com a legislação de regência.

Diante de todo o exposto e considerando que as novas infrações foram constatadas nos meses de dezembro de 2011; janeiro, fevereiro e abril de 2012; dezembro de 2013; março e maio de 2014 (fls. 08), correta está a exigência da Multa de Isolada do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, majorada em razão de reincidência no percentual de 50% (cinquenta por cento) nos exercícios de 2011 e 2012 e de 100% (cem por cento) nos exercícios de 2013 e 2014, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal.

No que tange à alegação de que a Fiscalização, 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 Recorrente, irredimida com tal decisão, optou por buscar nova discussão da matéria junto ao Poder Judiciário.

Por fim, não merece guarida a alegação de que, em razão da teoria da autonomia dos estabelecimentos, não é possível a majoração da multa isolada para estabelecimento filial da Recorrente, 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**...”.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Desse modo, estando as multas e a majoração da penalidade isolada pela reincidência em conformidade com as previsões da legislação tributária, correta a sua exigência.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em lhe negar provimento. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Relator), que lhe dava provimento, nos termos do voto vencido, e Antônio César Ribeiro e Bernardo Motta Moreira, que lhe davam provimento, conforme fundamentos do voto em separado a ser apresentado pelo Conselheiro Bernardo Motta Moreira. Designada relatora a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros (Revisora). Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Werther Botelho Spagnol e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além da signatária e dos Conselheiros vencidos, os Conselheiros Eduardo de Souza Assis e José Luiz Drumond.

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

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente / Relatora designada**

CL

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.503/15/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000232520-63  
Recurso de Revisão: 40.060138588-52  
Recorrente: FCA FIAT Chrysler Automóveis Brasil Ltda  
IE: 067123354.10-20  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Marco Túlio Fernandes Ibraim/Outro(s)  
Origem: DF/Betim

---

Voto proferido pelo Conselheiro Bernardo Motta Moreira, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

Conforme se depreende dos autos, a autuação fiscal decorre de processo fiscalizatório instaurado com a finalidade de verificar a natureza dos bens adquiridos pela Recorrente para “*construção, desenvolvimento e testes de protótipos*”. A Fiscalização lavrou o Auto de Infração por considerar que tais bens seriam materiais de uso e consumo, não passíveis de aproveitamento de crédito de ICMS.

Em seu recurso, a Contribuinte argumentou que a autuação teria desrespeitado acórdão definitivo prolatado por este Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CC/MG. Isso porque, no julgamento do PTA n.º 01.000154669.55, lavrado contra a Recorrente com base nos mesmos fatos, o CC/MG teria decidido que as aquisições para a construção de protótipos gerariam, sim, créditos do ICMS.

Para a Recorrente não seria possível a aplicação retroativa do novo entendimento do Fisco – pela vedação do creditamento na aquisição de bens para a fabricação de protótipos –, em cumprimento do art. 146 do Código Tributário Nacional, na medida em que o dispositivo legal impõe que, se o Estado de Minas Gerais pretendesse alterar os critérios utilizados para lançar, o novo lançamento somente poderia abarcar fatos geradores futuros.

A decisão recorrida, da 1ª Câmara, rechaçou o argumento de suposto desrespeito da autuação a acórdão anterior e definitivo do CC/MG sobre os fatos autuados, ao entendimento de que o Fisco não estava obrigado a cumprir o critério estabelecido no passado, pois os fundamentos jurídicos de um e outro seriam distintos: enquanto o primeiro Auto de Infração se baseou, para negar o direito ao creditamento, no fato de os produtos utilizados na fabricação de protótipos serem bens alheios, o segundo, também para vedar o desconto de créditos, se escorou na afirmação de serem eles materiais de uso e consumo.

Ocorre que, a meu juízo, razão assiste à Recorrente, merecendo aplicação o art. 146 do CTN no caso em tela, para impedir a mudança retroativa do novo critério

jurídico eleito pela autoridade fiscal, motivo pelo qual deve ser reformada a decisão *a quo*.

Senão, vejamos.

Como aludido, no ano de 2006, a Fiscalização mineira lavrou o PTA nº. 01.000154669.55, para, entre outras irregularidades, estornar os créditos de ICMS escriturados pela Recorrente nas aquisições de bens para a fabricação de protótipos.

Levada a controvérsia a julgamento, a 1ª Câmara do CC/MG entendeu pelo cancelamento da exigência, com base nos seguintes argumentos:

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.

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

Muito embora o Acórdão nº. 18.921/08/1ª, de fato, ao considerar equivocado o estorno do crédito do ICMS dos materiais para protótipos realizado pela Fiscalização em razão de não serem alheios à sua atividade produtiva, não tenha aduzido expressamente que também não seriam materiais de uso e consumo (não passíveis de creditamento), não se pode negar que seus termos geraram à Contribuinte uma legítima expectativa da admissão do creditamento. Não há dúvida que a resposta da Administração Judicante naquela oportunidade foi a de que o creditamento do ICMS seria plenamente possível, eis que o estorno realizado pelo Fisco teria sido equivocado.

Note-se que, do acurado estudo do longo voto vencedor proferido pelo então Conselheiro e Presidente Roberto Nogueira Lima, é possível extrair de seus argumentos que os bens utilizados na construção de protótipos não poderiam ser qualificados sequer como materiais de uso e consumo, especialmente quando o julgador – de forma cristalina – explica seu entendimento sobre a natureza dos bens alheios e dos materiais de uso e consumo para fins de creditamento do imposto estadual. Atente-se para o seguinte trecho do voto:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EIS AQUI O EXATO PONTO DA DISCÓRDIA ENTRE AS PARTES, OU SEJA, A CORRETA CLASSIFICAÇÃO DOS PRODUTOS COMO ATIVO, MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO OU MATERIAL DE USO E CONSUMO.

SE SE PRENDER AO FORMALISMO EXTREMADO, PODER-SE-IA DIZER QUE A CLASSIFICAÇÃO DOS BENS TÍPICOS DE ATIVO IMOBILIZADO EM CONTA CONTÁBIL DIVERSA É CASO DE EXCLUSÃO DO CRÉDITO DE ICMS.

(...)

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.

ASSIM, INÚMEROS TRABALHOS QUE AQUI DESAGUARAM, NUM PRIMEIRO MOMENTO, APEGADOS AO FORMALISMO, FORAM DISCUTIDOS À EXAUSTÃO, BUSCANDO AFERIR O EXATO DIREITO DAS PARTES.

**PARA TANTO, É PRECISO ANALISAR COM EXTREMO CUIDADO O PROCESSO PRODUTIVO DA EMPRESA, POIS TRATA-SE, À TODA EVIDÊNCIA, DE UMA ATIVIDADE ESPECÍFICA NO RAMO INDUSTRIAL, MONTANDO VEÍCULOS NOVOS, BASTANTE DIFERENTE DE UM PROCESSO INDUSTRIAL DE TRANSFORMAÇÃO, COMO A PRODUÇÃO DE FERRO GUSA, POR EXEMPLO.**

NESTE CONTEXTO, A ANÁLISE QUE SE DEVE FAZER DE CADA PRODUTO REQUER ESPECIAL ATENÇÃO, DE FORMA A IDENTIFICAR SEU USO (FINALIDADE) E SUA AÇÃO PARTICULARIZADA NO PROCESSO.

PARA TANTO, ESTA ANÁLISE DEVE SER FEITA DE MODO A CONTEMPLAR A ESPECIFICIDADE DA PRODUÇÃO. PARA EXEMPLIFICAR, TOME-SE DOIS PROCESSOS DE PRODUÇÃO DISTINTOS: PRODUÇÃO DE FERRO GUSA (DIFERENTE DAQUELE DA AUTUADA) E PRODUÇÃO DE MÁQUINAS INDUSTRIAIS.

COMO PONTO DE PARTIDA PARA O EXERCÍCIO DA EXEMPLIFICAÇÃO, A ANÁLISE VERSARÁ SOBRE O PRODUTO “BROCA” DE AÇO.

COMO SE SABE, A BROCA DE AÇO É UTILIZADA PARA PERFURAR CHAPAS DE AÇO E OUTROS MATERIAIS, E PARA SUA AÇÃO SE FAZ NECESSÁRIO O EMPREGO DO EQUIPAMENTO CONHECIDO COMO “FURADEIRA”.

ESTA ÚLTIMA, INDISCUTIVELMENTE, CLASSIFICA-SE COMO FERRAMENTA, INTEGRANDO O ATIVO IMOBILIZADO DA EMPRESA, EM QUAISQUER DOS CASOS ACIMA MENCIONADOS.

QUANDO UTILIZADOS TAIS PRODUTOS EM UMA EMPRESA PRODUTORA DE FERRO GUSA, COM CERTEZA, O EMPREGO SE DARÁ NA MANUTENÇÃO DOS EQUIPAMENTOS, REFORMAS OU OFICINAS MECÂNICAS. NESTE CASO, A BROCA SE CLASSIFICA COMO MATERIAL DE USO E CONSUMO, POR NÃO PARTICIPAR DO PROCESSO PRODUTIVO, ENQUANTO A FURADEIRA SERÁ IDENTIFICADA COMO DE USO EM LINHAS MARGINAIS, SENDO, POSSIVELMENTE, CLASSIFICADA COMO BEM ALHEIO, SENDO INADMITIDO, EM RELAÇÃO AOS DOIS PRODUTOS, O CRÉDITO DO ICMS.

NOUTRA VERTENTE, QUANDO UTILIZADAS AS MESMAS PEÇAS NA PRODUÇÃO DE MÁQUINAS, A BROCA PARTICIPA DIRETAMENTE DO PROCESSO PRODUTIVO, SENDO CLASSIFICADA COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO. A FURADEIRA, COMO BEM DO ATIVO IMOBILIZADO VINCULADO À PRODUÇÃO E, EM RELAÇÃO A AMBOS, O CRÉDITO DO IMPOSTO SERÁ ADMITIDO.

ESTA, PORTANTO, DEVE SER A ANÁLISE PROFERIDA NESTE PROCESSO. ASSIM, QUANDO IDENTIFICADO COMO IMOBILIZADO, INTEGRANTE DA ÁREA DE PRODUÇÃO, OU PRODUTO INTERMEDIÁRIO, DEVE SER RECONHECIDO O DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO, DE FORMA A OPERAR O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

NA HIPÓTESE DE TAIS EQUIPAMENTOS TIDOS COMO IMOBILIZADO NÃO POSSUÍREM VIDA ÚTIL SUPERIOR A 12 (DOZE) MESES, COMO INFORMA O FISCO, TAIS PRODUTOS NÃO SE CONVERTEM PARA USO E CONSUMO, MAS SIM EM PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, LEGITIMANDO A UTILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS.

LADO OUTRO, QUANDO O PRODUTO SE CONSTITUI NUMA PEÇA TÍPICA DE USO E CONSUMO NOUTRO PROCESSO DE PRODUÇÃO, MAS É UTILIZADO NA PRODUÇÃO DE VEÍCULOS DE FORMA VINCULADA AO PROCESSO PRODUTIVO, CLASSIFICA-SE, TAMBÉM, COMO NO EXEMPLO DA “BROCA DE AÇO”, COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO. (DESTACAMOS)

Assim, considerando que o CC/MG julgou 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*” e admitiu o creditamento, é plenamente verificável, *in casu*, que há uma legítima expectativa do contribuinte de que tais materiais são vinculados à produção principal e qualificados como produtos intermediários, passíveis de creditamento. Ou seja, há confiança a ser protegida no caso tela.

Observe-se que, ainda que a decisão do CC/MG naquela oportunidade não tenha explicitado, no tópico específico, que os materiais para construção de protótipos – além de não serem bens alheios – também não são materiais de uso e consumo, no mínimo, o *decisium* deixou margem a dúvida, pois também não deu plena prestação jurisdicional à situação jurídica da Recorrente.

Se a decisão negasse ou, quando menos, questionasse a possibilidade de creditamento ao fundamento de que tais bens poderiam ter a caracterização de materiais de uso e consumo, certamente a Recorrente teria tomado outro rumo, se socorrido ao Poder Judiciário ou até mesmo deixando de se creditar. O que não pode é o Estado, alterando a forma que interpreta a questão, pretender autuar, pelos mesmos fatos, de forma retroativa, aplicando as sanções legais, um contribuinte que tinha motivos para confiar nos atos individualmente emanados em seu desfavor.

Como ensina Misabel Derzi (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009), a confiança é uma implícita limitação constitucional ao poder de tributar. Sendo a Administração Tributária parte diferenciada da relação obrigacional, haja vista que tem a prerrogativa de constituir o crédito que vai exigir, administrativa ou judicialmente, ela está numa posição de vantagem em relação ao devedor. Para equilibrar a relação, além dos princípios expressos como limitações constitucionais ao poder de tributar, exsurge a confiança, cuja proteção se torna imperiosa quando a legalidade, a irretroatividade e a anterioridade não são suficientes para garantir a previsibilidade para o contribuinte.

A confiança do contribuinte deve ser protegida, como acoplador estruturante e estabilizador do sistema jurídico e da relação tributária, especialmente nos casos de mudanças de atos administrativos – lançamentos – que onerem de forma mais intensa os contribuintes, declarações e respostas da Administração Tributária.

É evidente que qualquer reparação do contribuinte por ato contraditório da Administração Tributária depende da comprovação dos requisitos da responsabilidade pela confiança, isto é, depende da demonstração de um ato capaz de gerar expectativas legítimas, de boa-fé do particular e de investimentos decorrentes da declaração ou comportamento anterior.

Pela teoria da confiança, as declarações, documentos, normas e comportamento do Fisco o vincula perante o contribuinte, criando deveres que, se violados, geram a pretensão de reparação, seja por meio da manutenção da situação de acordo com as expectativas representadas, seja pela criação de regimes de transição conforme o grau de confiança gerada e de investimentos dispendidos, seja mediante indenização por perdas e danos.

Vale consignar que a confiança legítima a ser protegida depende de três pressupostos: a) tanto uma ação ou mesmo uma omissão de uma parte, apta a gerar expectativas em outra, que representa uma situação de acordo com uma declaração, documento ou comportamento; b) a boa-fé daquele que confiou; e c) uma mudança contraditória da situação representada, gerando a imputação da responsabilidade pela confiança para aquele que agiu de forma contrária às expectativas que induziu.

Em minha opinião, não pode o Fisco alterar o critério jurídico utilizado para promoção do primeiro lançamento sem se preocupar com os atos comissivos e omissivos que a própria Administração realizou e que passaram a pautar o comportamento da Recorrente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O trabalho fiscal, ora em exame, dessa forma, é claramente contrário ao *decisum* definitivo firmado por este órgão julgador, em análise de situação fática idêntica. Representa, portanto, o desrespeito à soberania das decisões proferidas por este Conselho de Contribuintes e, em última análise, a própria integridade da legislação tributária mineira.

Ora, se o CC/MG já decidiu pela possibilidade do creditamento na hipótese autuada (mesmos fatos e pessoas), (a) tanto não se poderia exigir a adoção de conduta diversa por parte da Recorrente, (b) quanto não era possível admitir o questionamento fiscal com efeitos retroativos (justamente pela aplicação do art. 146 do CTN).

Analiseemos melhor o teor do art. 146 do CTN. *In verbis*:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Peço vênia para transcrever o seguinte trecho da peça recursal, em que a Recorrente, de forma didática, expõe a forma de aplicação do dispositivo legal:

A COMPREENSÃO DO DISPOSITIVO DEMANDA ATENÇÃO. ELE TRAZ, INICIALMENTE, UMA PRIMEIRA IDEIA: EM RELAÇÃO A UM MESMO SUJEITO PASSIVO, OS CRITÉRIOS JURÍDICOS UTILIZADOS NO LANÇAMENTO (OU SEJA, OS FUNDAMENTOS LEGAIS DESSE ATO) PODEM SER ALTERADOS PARA A PRÁTICA DE UM OUTRO LANÇAMENTO (UM SUBSEQUENTE, POR EXEMPLO). O ARTIGO OFERECE, DEPOIS DISSO, UMA SEGUNDA IDEIA: PARA O EMPREGO DESSES NOVOS CRITÉRIOS JURÍDICOS (NO EXERCÍCIO DE UM NOVO LANÇAMENTO), É NECESSÁRIO QUE ELES SEJAM “INTRODUZIDOS”, OU SEJA, SEJAM FORMALMENTE LEVADOS AO CONHECIMENTO DO CONTRIBUINTE (O “MESMO SUJEITO PASSIVO”, NA TERMINOLOGIA DO DISPOSITIVO). HÁ, ENTÃO, UMA TERCEIRA IDEIA APRESENTADA PELO ART. 146: OS NOVOS CRITÉRIOS JURÍDICOS SOMENTE PODEM SER EMPREGADOS POSTERIORMENTE À SUA INTRODUÇÃO (É DIZER, DEPOIS QUE TENHAM SIDO INFORMADOS AO SUJEITO PASSIVO EM QUESTÃO). EM RESUMO, O DISPOSITIVO AUTORIZA A MODIFICAÇÃO DA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DE UM NOVO LANÇAMENTO, MAS IMPÕE A SUA IRRETROATIVIDADE, JUSTAMENTE PARA GARANTIR A MENCIONADA PREVISIBILIDADE DAS RELAÇÕES NORMATIVAS.

DESSA FORMA, SE A AUTORIDADE FISCAL PRÁTICA UM LANÇAMENTO COM BASE EM DETERMINADOS CRITÉRIOS JURÍDICOS E, POSTERIORMENTE, ENTENDE POR LAVRAR OUTRO LANÇAMENTO, MAS AGORA COM FUNDAMENTO EM OUTROS CRITÉRIOS JURÍDICOS, ELA DEVE, ANTES, INTRODUIZIR TAIS CRITÉRIOS, O QUE SIGNIFICA DIZER QUE DEVE COMUNICÁ-LOS AO SUJEITO PASSIVO ANTES DE LANÇAR PELA SEGUNDA VEZ.

O art. 146 do CTN não veda a alteração de critério, mas, antes pelo contrário, diz que, em havendo tal mudança – e admitindo essa possibilidade em

decorrência de outras decisões judiciais ou administrativas ou mesmo *ex officio* – deve-se respeitar o contribuinte que acreditou e pautou seu comportamento no ato individual proferido pela própria Administração.

É dizer, a autoridade administrativa pode lançar com base em outros critérios jurídicos, mas, antes de lançar, ela está obrigada a informar o contribuinte da sua alteração de entendimento e, além disso, o novo lançamento apenas pode se referir a fatos geradores ocorridos posteriormente à comunicação dos novos critérios ao sujeito passivo.

É por força do art. 146 do CTN que a Administração Tributária fica vinculada, por exemplo, a uma resposta proferida em um procedimento de consulta. A emanção de um critério jurídico pelo Fisco no processo administrativo de resposta, impede-o de adotar critério jurídico diverso quando do lançamento referente aos mesmos fatos e o mesmo sujeito passivo.

A adesão ativa do contribuinte ao conteúdo da resposta, renunciando à sua liberdade de apreciação e aceitando a resposta do Fisco como vinculante, lhe cria o direito subjetivo de não ser exigido comportamento diverso, sob pena de afronta à segurança jurídica, boa-fé e confiança nos atos do Fisco.

Da mesma forma que no caso em apreço, em que houve uma manifestação específica em relação à Recorrente, admitindo o seu direito de se creditar dos materiais destinados à produção de protótipos, um contribuinte que realiza uma consulta tributária também encontra-se albergado pelo teor do art. 146 do CTN que, em respeito à garantia de irretroatividade das normas, exige a inalterabilidade dos critérios jurídicos com relação aos fatos ocorridos anteriormente à introdução de nova interpretação do Fisco.

Sobre o assunto, observe-se a seguinte ementa de julgado do Superior Tribunal de Justiça:

RECURSO ESPECIAL - MANDADO DE SEGURANÇA - PIS E COFINS - SUSPENSÃO DE INCIDÊNCIA - OBRIGATORIEDADE - ART. 146 DO CTN - MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO - INAPLICABILIDADE A FATOS PRETÉRITOS - ERRO DE DIREITO.

1. É OBRIGATÓRIA A 'SUSPENSÃO DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS' A PARTIR DA IN SRF N. 660/06, NA HIPÓTESE PREVISTA NO ART. 9º, III, C/C O ART. 8º, §1º, III, DA LEI N. 10.925/2004.

2. A INOBSERVÂNCIA DOS PROCEDIMENTOS PREVISTOS NA IN SRF 660/06 NÃO LEVA À PRESUNÇÃO DE INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA EFEITO DE EVENTUAL DIREITO A CREDITAMENTO.

3. ENTENDIMENTO ADOTADO PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA SOMENTE APÓS A SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA (SCI) N. 58/SRF, DE 25/11/2008. ATÉ ESSA DATA, POR EQUIVOCADA VALORAÇÃO JURÍDICA DOS FATOS, RECONHECE- SE A PRÁTICA DE ERRO DE DIREITO.



4. A ORIENTAÇÃO FIRMADA NA SCI N. 58/SRF APLICA-SE APENAS ÀS SITUAÇÕES CUJOS FATOS GERADORES OCORRERAM APÓS 25/11/2008, PROIBIDA A RETROATIVIDADE - ART. 146 DO CTN.

5. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO. (RESP 1233389/PR, REL. MINISTRA ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 10/12/2013, DJE 18/12/2013).

Interpretando o mencionado artigo do CTN, Ricardo Lobo Torres aduz que “afasta-se a mudança, com efeito retroativo, do critério individualmente utilizado no lançamento relativo a um mesmo sujeito passivo, para proteger a boa-fé do contribuinte” (TORRES, Ricardo Lobo: *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, 3ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 165).

Leciona ainda que, se, em consulta anterior, a administração firmou entendimento quanto à existência/inexistência de relação tributária, não pode, posteriormente, exigir tributo cuja cobrança havia anteriormente afastado, posição esta que guarda estreita relação com o caso em apreço, em que há uma resposta administrativa individual, que pautou o comportamento do sujeito passivo. Observe-se:

ESSE PRINCÍPIO DA INALTERABILIDADE DO LANÇAMENTO, ESTAMPADO NO ARTIGO 146 DO CTN, EMANA DA SEGURANÇA DOS DIREITOS INDIVIDUAIS E DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA DOS DIREITOS DO CONTRIBUINTE. APLICA-SE PRINCIPALMENTE NOS CASOS DE CONSULTA DA EXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA: SE A ADMINISTRAÇÃO FIRMAR PONTO DE VISTA, FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE, NÃO PODERÁ DEPOIS, NEM MESMO EM VIRTUDE DE DECISÕES ADMINISTRATIVAS OU JUDICIAIS, VOLTAR ATRÁS PARA EXIGIR DAQUELE CONTRIBUINTE BENEFICIADO O IMPOSTO DEVIDO POR FATOS PRETÉRITOS; APENAS OS FATOS FUTUROS FICARÃO SUJEITOS AO NOVO CRITÉRIO JURÍDICO. (TORRES, RICARDO LOBO: *NORMAS DE INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO*, 3ª ED. RIO DE JANEIRO: RENOVAR, 2000, P. 279).

Sacha Calmon Navarro Coêlho também afirma que a orientação fiscal poderá variar com relação a outros contribuintes, mas nunca quanto àquele que já adquiriu, por ato administrativo regular, o direito público subjetivo de não recolher determinado tributo. Entender o contrário seria implantar o regime do arbítrio e da insegurança nas relações entre o Fisco e o contribuinte, em manifesta contradição com a índole de nosso sistema jurídico (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro: *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 4ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 660).

Por fim, é imperioso citar as palavras de Misabel Derzi, quem melhor trabalhou a proteção da confiança do contribuinte na doutrina nacional. Segundo a professora, a aplicação do art. 146 do CTN deve ocorrer em relação a vários tipos de atos individualizados a determinado contribuinte, sendo o lançamento apenas uma de suas modalidades, sendo plenamente admissível uma decisão do órgão julgador como na hipótese vertente. Veja-se:

SE O ATO É INDIVIDUAL (NÃO-NORMATIVO), ESTANDO O GRAU DE CERTEZA E LIQUIDEZ DETERMINADO A CERTO CONTRIBUINTE, A

IRRETROATIVIDADE É PLENA. EVIDENTEMENTE, NENHUMA LESÃO DE DIREITO ESCAPA À APRECIÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO. SE O ATO ADMINISTRATIVO INDIVIDUAL É CONTRÁRIO ÀS PRETENSÕES DO CONTRIBUINTE, PODERÁ SER REVISTO JUDICIALMENTE. NÃO OBSTANTE, SERÁ DEFINITIVO SE APLICAR A NORMA DE FORMA MAIS FAVORÁVEL AOS INTERESSES DO SUJEITO PASSIVO. É O QUE ESTABELECE OUTRO DISPOSITIVO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, O ART. 146. O LANÇAMENTO EQUIVALE A UMA NORMA JURÍDICA INDIVIDUAL, TANTO QUANTO A SENTENÇA, DESENCADEADORA DE EFEITOS INTER PARTES. EMBORA O ATO ADMINISTRATIVO NÃO SEJA DOTADO DA DEFINITIVIDADE DA COISA JULGADA INERENTE ÀS SENTENÇAS PROFERIDAS PELO PODER JUDICIÁRIO, UMA VEZ EMANADO E CIENTIFICADO AO SUJEITO PASSIVO, NÃO PODERÁ SER REVISTO PELA PRÓPRIA ADMINISTRAÇÃO EM PREJUÍZO DO CONTRIBUINTE. A INTERVENÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO, QUE DETÉM O MONOPÓLIO DA JURISDIÇÃO, FAR-SE-Á, ENTÃO, SEMPRE EM FAVOR E BENEFÍCIO DO CONTRIBUINTE, PROIBINDO-SE À FAZENDA REVER OS PRÓPRIOS CRITÉRIOS JURÍDICOS, QUE PRESIDIRAM A ELABORAÇÃO DO ATO. [...]

O DISPOSITIVO LEGAL PROÍBE QUE ATO SUPERVENIENTE ESTENDA SEUS EFEITOS A FATO PRETÉRITO, SOMENTE SE CONVALIDANDO PARA FATO GERADOR FUTURO. PRESSUPÕE EXATAMENTE QUE A MODIFICAÇÃO NÃO COLHA DE SURPRESA O CONTRIBUINTE. É A IRRETROATIVIDADE PLENA DO ATO ADMINISTRATIVO, FICANDO O CONTRIBUINTE PROTEGIDO CONTRA AS OSCILAÇÕES DE INTERPRETAÇÃO, CONTRA AS MUDANÇAS NA LEITURA DA LEI [...]. **EVIDENTEMENTE, EFEITOS SIMILARES TEM A DECISÃO ADMINISTRATIVA QUE PÕE FIM A CONTROVÉRSIA RELATIVA À COBRANÇA DE TRIBUTO (COMO AS DECISÕES DE CONSELHOS DE CONTRIBUINTES). EMBORA O CÓDIGO NÃO SE REFIRA ESPECIFICAMENTE À HIPÓTESE, O ART. 146 É INTEIRAMENTE APLICÁVEL, POIS, EM UMA DECISÃO DESSA NATUREZA, OS CRITÉRIOS JURÍDICOS DE JULGAMENTO SÃO AINDA MAIS CERTOS E DEFINIDOS, CONFIGURANDO PRECEDENTE INTRANSPONÍVEL, A NORTEAR O COMPORTAMENTO DA FAZENDA E DO CONTRIBUINTE PRO FUTURO.** (DERZI, MISABEL DE ABREU MACHADO. IN: BALEEIRO, ALIOMAR. DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO. 11 ED. REVISTA E COMPLEMENTADA POR MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI. RIO DE JANEIRO: FORENSE, 1999, P.812 – DESTACAMOS).

Resta evidente que, quando o ato administrativo é concreto e individualizado, possui ele a total proteção da confiança, não podendo – numa mudança de posicionamento – alcançar fatos geradores passados, nos exatos termos do art. 146 do CTN.

O Tribunal de Justiça de Minas Gerais já teve a oportunidade de decidir pela aplicação do art. 146 do CTN em tema análogo (versando também sobre creditamento de ICMS), e decidiu que a alteração de entendimento por parte do Fisco só vale para o futuro (isto é: apenas tem eficácia para os fatos geradores posteriores à

apresentação ou exteriorização (“introdução”, na terminologia do art. 146) da nova interpretação jurídica). Confirma-se o seguinte trecho, que também foi transcrito na peça recursal:

OCORRE QUE NÃO SE EXAMINOU O CRITÉRIO JURÍDICO ADOTADO QUANDO DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO DE NO. 02.0000200948-64, LAVRADO CONTRA A EMBARGANTE SHELL BRASIL, NO QUAL O AGENTE FISCAL CONSIGNOU QUE "EM RAZÃO DA CONSULTA DE CONTRIBUINTE 217/1995, O ÓLEO HIDRÁULICO É CONSIDERADO PRODUTO INTERMEDIÁRIO NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO" (F. 93), DECOTANDO, POR CONSEQUENTE, O SEU VALOR DA BASE DE CÁLCULO DA INCIDÊNCIA DE ICMS.

DO MESMO MODO FOI A CONCLUSÃO EXTERNADA QUANDO DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO DE NO. 02.000204035-81, TAMBÉM LAVRADO CONTRA A SHELL BRASIL, QUANDO "FORAM EXCLUÍDOS OS ÓLEOS HIDRÁULICOS TELLUS DA BASE DE CÁLCULO" (F. 94).

ORA, OS FATOS GERADORES QUE IMPLICARAM A LAVRATURA DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DE F. 93 E 94 OCORRERAM, RESPECTIVAMENTE, NOS ANOS DE 2001 E 2002, AO PASSO QUE A EXECUÇÃO EMBARGADA PERSEGUIE CRÉDITOS DE ICMS/ST NÃO RECOLHIDOS ENTRE 1998 E 2000.

SENDO ASSIM, É DE SE CONCLUIR QUE A FAZENDA PÚBLICA DE MINAS GERAIS MODIFICOU, EM RELAÇÃO AO MESMO SUJEITO PASSIVO SHELL, OS CRITÉRIOS JURÍDICOS POR ELA ADOTADOS EM RELAÇÃO À INCIDÊNCIA DE ICMS DESCRITA NO ART. 20, § 1º DA LC 87/1996, ESPECIFICAMENTE EM RELAÇÃO AO ÓLEO COMBUSTÍVEL DESTINADO À ATIVIDADE EMPRESARIAL DO CONTRIBUINTE.

É NÍTIDO: NOS ANOS DE 2001 E 2002, O FISCO MINEIRO AINDA SE INCLINAVA PELO DECOTE, DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS ENTÃO DEVIDO PELA EMBARGANTE SHELL, DO VALOR DOS ÓLEOS COMBUSTÍVEIS POR ELA USADOS COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E IMPORTADOS DE OUTROS ESTADOS.

SE ASSIM O É, NÃO PODERIA O FISCO INSCREVER EM DÍVIDA ATIVA, JÁ NO ANO DE 2005, DÉBITO DECORRENTE DE ICMS INCIDENTE SOBRE REMESSA DE ÓLEO COMBUSTÍVEL PROVENIENTE DE OUTRO ESTADO, REALIZADA ENTRE OS ANOS DE 1998 A 2000 E DESTINADA NÃO À INDUSTRIALIZAÇÃO DO PRÓPRIO ÓLEO, MAS SIM PARA VIABILIZAR O PROCESSO PRODUTIVO EMPRESARIAL.

OS DOCUMENTOS DE F. 93 E 94 NÃO DEIXAM DÚVIDAS DE QUE HOVE, SIM, MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO FISCO NO QUE CONCERNE À INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE ÓLEO COMBUSTÍVEL PROVENIENTE DE OUTRO ESTADO E DESTINADO À UTILIZAÇÃO INTERMEDIÁRIA NO PROCESSO PRODUTIVO DO CONTRIBUINTE.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E DIGO MAIS: A MODIFICAÇÃO NÃO OCORREU QUANTO A FATO GERADOR IMPLEMENTADO POSTERIORMENTE À INTRODUÇÃO DOS NOVOS CRITÉRIOS. OS FATOS GERADORES DESTES AUTOS SÃO ANTERIORES ÀQUELES ESTAMPADOS NOS AUTOS DE INFRAÇÃO DE F. 93/94.

TANTO É VERDADE QUE OS FATOS GERADORES QUE IMPLICARAM A CONFEÇÃO DAS CDAS DE F. 03/06 OCORRERAM ENTRE 1998 E 2000, OU SEJA, ANTES DAQUELES ESTAMPADOS ÀS F. 93 E 94, QUE SÃO DOS ANOS DE 2001 E 2002, QUANDO O FISCO AINDA ADOTAVA A INTERPRETAÇÃO DE QUE O ÓLEO COMBUSTÍVEL UTILIZADO COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO E IMPRESCINDÍVEL PARA A ATIVIDADE FIM DA EMPRESA ESTARIA INSERTO NA HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA PREVISTA NA ALÍNEA "B" DO INC. X DO § 20 DO ART. 155 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

(...)

POR TAIS RAZÕES, ENTENDO QUE, DE FATO, A FAZENDA PÚBLICA DE MINAS GERAIS INFRINGIU AS DISPOSIÇÕES DO ART. 146 DO CTN, QUE É CLARO, A NÃO MAIS PODER, QUE "A MODIFICAÇÃO INTRODUZIDA, DE OFÍCIO OU EM CONSEQÜÊNCIA DE DECISÃO ADMINISTRATIVA OU JUDICIAL, NOS CRITÉRIOS JURÍDICOS ADOTADOS PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA NO EXERCÍCIO DO LANÇAMENTO SOMENTE PODE SER EFETIVADA, EM RELAÇÃO A UM MESMO SUJEITO PASSIVO, QUANTO A FATO GERADOR OCORRIDO POSTERIORMENTE À SUA INTRODUÇÃO.

(EMBARGOS DE DECLARAÇÃO N. 1.0024.06.022112-4/002, RELATOR(A): DES.(A) DÍDIMO INOCÊNCIO DE PAULA , 3ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 20/08/2009, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 02/10/2009).

Dessa forma, diante da inevitável incidência do art. 146 do CTN, considero que o Fisco Estadual somente poderia glosar os créditos do ICMS relativos à aquisição de bens para a produção de protótipos escriturados após o ano de 2014 (após a data da notificação deste AI).

Em razão do exposto, o lançamento deve ser cancelado, motivo pelo qual dou provimento ao Recurso de Revisão.

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

**Bernardo Motta Moreira  
Conselheiro**