

Acórdão: 22.665/17/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 16.000942767-70
Impugnação: 40.010143337-59
Impugnante: FCA Fiat Chrysler Automóveis Brasil Ltda.
CNPJ: 16.701716/0001-56
Proc. S. Passivo: Alessandro Mendes Cardoso/Outro(s)
Origem: DF/Contagem

EMENTA

RESTITUIÇÃO – ICMS. Devidamente comprovado o recolhimento indevido em virtude de incorreta aplicação do encerramento do diferimento do tributo, sendo legítimo o direito à restituição do imposto.

Impugnação procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Do Pedido de Restituição

A ora Impugnante requereu a restituição do ICMS recolhido em virtude da incorreta aplicação do encerramento do diferimento do tributo, relativos aos períodos de janeiro de 2011 a junho de 2015.

Do Indeferimento do Pedido de Restituição

O pedido de restituição foi indeferido pelo Delegado Fiscal da DF/Betim (fl. 27), nos termos do parecer de fls. 25/26.

Da Impugnação

Inconformada, a Impugnante apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação à fl. 35/52, em resumo, aos seguintes argumentos:

- à época dos fatos geradores era detentora de regime especial que autorizava o diferimento do pagamento do ICMS incidente sobre a aquisição do exterior ou do mercado interno de determinadas matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, para o momento da saída do produto acabado ou posterior comercialização da própria mercadoria importada, em operação subsequente praticada por seus estabelecimentos;

- transcreve parte de seu regime especial atualmente vigente para demonstrar que a disposição vem sendo reproduzida ao longo do tempo;

- em seu processo produtivo parte dos insumos deixa de ser utilizada para integrar o produto final, por se tornarem obsoletos, não sendo úteis à sua linha de produção ou de outras empresas do mesmo ramo, posto que suas especificidades

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

técnicas eram voltadas exclusivamente para um determinado projeto ou desenho industrial;

- no período objeto do pedido efetuou a baixa de insumos de seus estoques, pelo motivo supra explicitado, e depois de estes serem descaracterizados, realizou a sua venda como sucata, com a tributação do ICMS diferida, conforme determina o art. 218 do Anexo IX do RICMS/MG;

- naqueles períodos de apuração, efetuou o encerramento do diferimento do ICMS em relação às mercadorias obsoletas e o recolhimento do imposto;

- ocorre que, ao rever o seu procedimento, verificou que o encerramento do diferimento do ICMS, com o pagamento do correspondente imposto, da forma em que foi realizado, não estava de acordo com a correta aplicação do diferimento, conforme o entendimento da Superintendência de Tributação da SEF/MG (Sutri), principalmente em razão do que dispunham as Soluções de Consulta n.ºs 310/14 e 082/15;

- de acordo com o entendimento da Sutri, as mercadorias que sofreram algum tipo de avaria ou que restaram do processo produtivo, se posteriormente vendidas a terceiros, não devem ser consideradas como perdas, mas sim receberem o tratamento legal dado às vendas de sucatas e resíduos, tendo em vista que, nesses casos, há a continuidade da cadeia de circulação das mercadorias;

- diante da verificação de que não houve o encerramento do diferimento em relação às mercadorias adquiridas que se tornaram obsoletas, vez que essas tiveram saída subsequente tributada como resíduos do processo produtivo, requereu a restituição do ICMS indevidamente recolhido;

- ao analisar o pleito a Delegacia Fiscal o indeferiu ao fundamento único de ter havido reformulação da Consulta n.º 82/15, classificando o material obsoleto como "perda anormal" do processo produtivo;

- todavia, não é correto o entendimento do Fisco, uma vez que a existência de materiais obsoletos verificados no processo produtivo não pode ser considerada como "perdas anormais", pois decorrem das características e do dinamismo da própria atividade, bem como da revenda dos materiais obsoletos, dando continuidade, portanto, à circulação das mercadorias, não havendo como falar em encerramento do diferimento;

- a reformulação ocorreu depois do protocolo do Pedido de Restituição;

- segundo a reformulação da Consulta n.º 082/15, os materiais obsoletos se enquadrariam no conceito de perdas anormais do processo produtivo;

- no entanto, a classificação de materiais obsoletos como "perdas anormais" do processo produtivo, como pretende a Fiscalização, é simplista e toma por base apenas conceitos contábeis isolados;

- cita o Pronunciamento do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON - NPC n.º 14/01, destacando que no processo produtivo complexo, como o seu, os custos dos produtos são compostos pelo montante do preço dos insumos adquiridos, da mão de obra, além de outros encargos incorridos para a sua produção;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- no momento em que são adquiridos os insumos para fabricação de veículos e autopeças, os valores despendidos são integralmente considerados para a formação do preço do automóvel a que se destina, estando vinculados ao seu processo produtivo;

- em função do dinamismo de suas atividades, ao longo do processo produtivo, algumas dessas mercadorias acabam perdendo a utilidade para os fins para os quais foram adquiridas, sendo chamadas de obsoletas;

- em razão da alta complexidade de seu processo produtivo, e por estar em um setor extremamente competitivo, tem na sua organização industrial a previsibilidade de que alguns dos insumos adquiridos possam se tornar obsoletos durante o seu processo de produção, mas não pode correr o risco de não os adquirir e as perdas referentes às mercadorias obsoletas são previsíveis e já são consideradas para a constituição dos custos de seus produtos;

- pretender que as perdas com as mercadorias obsoletas adquiridas sejam "perdas anormais", é fato dissociado de sua realidade empresarial e produtiva;

- as perdas anormais a que faz referência o Instituto Brasileiro de Contabilidade são aquelas totalmente imprevisíveis, decorrentes de acidentes e fatores externos, e não aquelas que ocorrem corriqueiramente no processo produtivo;

- da mesma forma, o art. 15 do RICMS/02, ao determinar as hipóteses de encerramento do diferimento, enumera como perdas fatores externos imprevisíveis;

- dessa forma, não há dúvidas de que as perdas decorrentes da verificação de materiais obsoletos devem ser classificadas como "perdas normais";

- de acordo com o regime especial firmado com o estado, ao adquirir matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem destinados à industrialização, deve manter o diferimento até a saída dos produtos acabados;

- ocorre que, ao se verificar a existência de insumos obsoletos, tais mercadorias são baixadas de seu estoque, descaracterizadas e remetidas à "Ilha Ecológica", local em sua planta industrial destinado à reciclagem e preparação para a venda das sobras e resíduos de sua produção;

- cita o inciso II do art. 219 do Anexo IX do RICMS/02;

- com as vendas das sobras e resíduos tem a possibilidade de recuperar o custo de produção, sendo as referidas operações devidamente tributadas pelo ICMS;

- a possibilidade de venda a terceiros demonstra que a circulação das mercadorias não se encerra com a sua baixa no estoque, vez que ocorrerá nova saída tributada quando da venda de resíduos ou sucata. A continuidade do diferimento nesses casos é prevista no art. 9º-A do RICMS;

- tendo em vista que, equivocadamente, encerrou o diferimento do imposto incidente sobre a aquisição de insumos quando esses se tornaram obsoletos, efetuando indevidamente o recolhimento do ICMS, resta claro o seu direito à restituição do indébito tributário, nos termos do art. 92 do RICMS/02;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- na improvável hipótese de não ser reformada a decisão que indeferiu o Pedido de Restituição pelos argumentos acima demonstrados, o direito deve ser reconhecido por força da aplicação do princípio da segurança jurídica e da boa-fé, já sustentado em entendimentos expressamente despendidos pela Sutri;

- não se mostra possível o indeferimento do pedido de restituição com base unicamente na reformulação da solução de Consulta n.º 082/15, ocorrida após o protocolo do requerimento, em razão da violação ao princípio da segurança jurídica;

- ao reformular as soluções de consulta o Fisco alterou os critérios jurídicos utilizados anteriormente relativos à manutenção do diferimento quando há a comercialização de mercadorias obsoletas e continuação da cadeia de circulação;

- com o indeferimento do pedido de restituição justamente ao fundamento da reformulação da solução de consulta, a Autoridade Tributária desconsiderou totalmente que o Código Tributário Nacional, em seu art. 146, é expresso no sentido de que a modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa somente pode ser aplicada para fatos geradores futuros;

- requereu a restituição com base no posicionamento externado pela Administração Tributária nas Consultas n.ºs 310/14 e 082/15 e esse entendimento era o aplicável a todos os contribuintes sendo utilizado, inclusive, em autuações;

- como no caso em tela está sob análise o lançamento *lato sensu*, referente à homologação dos pagamentos realizados, deve ser aplicada a interpretação atribuída ao tema vigente à época em que foi exercido o seu direito de restituição. Eventual alteração de interpretação somente pode ser aplicada para fatos geradores posteriores à mudança do entendimento, sob pena de violação ao princípio da segurança jurídica;

- o princípio da proteção da confiança legítima garante o cidadão contra modificações substanciais inesperadas, mas também daqueles casos cuja permanência de certas situações jurídicas, pelo decurso do tempo ou pela prática continuada da Administração, já não autoriza a revogação ou a anulação do ato administrativo;

- a boa-fé objetiva mantém íntima relação com a confiança;

- a confiança na atuação dos órgãos do Estado tem sua fonte baseada não bem na manifestação de vontade, mas na própria condição de previsibilidade da ação daqueles órgãos;

- no caso em apreço, ao alterar soluções de consultas utilizadas pelo contribuinte para fundamentar o seu pedido de restituição, há uma clara quebra de confiança e minguagem à observância do princípio da boa-fé, não podendo ser o contribuinte prejudicado por revisões de interpretação levadas a efeito pelo Fisco, após o exercício de seu direito;

- apesar de não estarem sendo exigidos tributos no presente caso, uma vez tratar-se de pedido de restituição, os princípios da segurança jurídica, confiança e da boa-fé do contribuinte devem ser respeitados.

Ao final, requer seja deferido o pedido de restituição.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco se manifesta às fls. 98/107, refutando os argumentos de defesa, sob os seguintes fundamentos, em resumo:

- o obsolescimento de estoque foi trazido pelo mesmo autor citado pela Impugnante como um exemplo de perda anormal, sendo direcionada diretamente ao resultado. Não se trata de uma classificação “*simplista e toma por base apenas conceitos contábeis isolados*” como afirma a Impugnante;

- a obrigatoriedade de encerramento do diferimento e o recolhimento dos respectivos valores de ICMS relativo às perdas, de uma forma geral, vem do inciso II do art. 15 do RICMS/02, reproduzido ao longo do tempo também no regime especial de tributação ao qual está submetida a Impugnante;

- como relata a própria Impugnante, antes da venda como sucata, os insumos considerados obsoletos são “descaracterizados” e remetidos a Ilha Ecológica. No caso do obsolescimento, os insumos não sofreram nenhum dano ou avaria característicos do processo de industrialização porque simplesmente não entraram efetivamente na linha de produção, motivo pelo qual são descaracterizados;

- o dispositivo regulamentar é claro com relação a obrigatoriedade do recolhimento do imposto diferido no caso de inutilização/perda. A expressão “*por qualquer motivo*” no art. 15 do RICMS/02 é taxativa.;

- nas mencionadas Consultas de Contribuinte n.ºs 310/14 e 082/15, a Superintendência de Tributação da SEF, citando Eliseu Martins, vai além e esclarece sobre a distinção entre perdas normais e anormais, concluindo pela anormalidade da perda com obsoletos;

- cita doutrina de Eliseu Martins e o Acórdão n.º 22.040/16/3ª do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais;

- não deve prosperar a tese da Impugnante de considerar que a comercialização de sucata oriunda de perdas anormais, caso dos obsoletos, dá continuidade à cadeia de circulação da mercadoria originária, dispensando o recolhimento do imposto diferido. Como demonstrado, a perda considerada anormal desvincula-se do processo produtivo e, como definido por Eliseu Martins, não se confunde com custo, indo diretamente para a conta de Resultado. Impõe-se então o inciso II do art. 15 do RICMS/02, reproduzido atualmente no regime especial da Impugnante, que determina o recolhimento do imposto diferido no caso de perda;

- a Impugnante invoca o princípio da segurança jurídica e da boa-fé;

- cita o art. 45 do RPTA destacando inexistir consulta da Impugnante sobre o assunto;

- a Fiscalização não alterou critérios jurídicos utilizados no seu caso. Não há entendimento expresso em consulta formal de autoria da Impugnante que legitime a mudança de atitude com relação ao encerramento do diferimento de seus insumos obsoletos. Inexistindo tal orientação da SEF, a FCA submete-se aos já citados dispositivos normativos, tanto no RICMS/02 quanto em seu regime especial,

inalterados sobre o tema durante o período em tela. Portanto não há que se falar em alteração do critério jurídico;

- a possibilidade de restituição do indébito tributário vem tratada nos arts. 165 e 166 do Código Tributário Nacional e, no âmbito da legislação estadual, encontra disciplina nos arts. 28 e 30 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA);

- a Impugnante não incluiu nos autos o comprovante de recolhimento da importância pleiteada conforme determina o inciso I do art. 28 do RPTA, apresentando valores apurados mensalmente com o detalhamento do levantamento;

- noutro aspecto, tem que ficar comprovado, no caso de tributos que comportem transferência do respectivo encargo financeiro como é o caso do ICMS, que o Requerente suportou o referido encargo. Não é o caso da Impugnante que admite ter suportado os custos de produção;

- constata-se que a Impugnante declara repassar os encargos com seus insumos considerados obsoletos, mas não agrega ao pedido de restituição autorização para receber em nome dos que suportaram tais encargos por transferência, conforme mandamento do art. 166 do Código Tributário Nacional e art. 30 do RPTA;

- nesse sentido já decidiu o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais no Acórdão n.º 22.106/16/3ª.

- no caso declara a FCA que todos os valores despendidos são integralmente considerados para a formação do preço do automóvel a que se destina.

Pelo exposto, pede que seja julgada improcedente a impugnação, mantendo-se o indeferimento da solicitação de restituição.

DECISÃO

Compete à Câmara analisar a impugnação apresentada contra ato do Delegado Fiscal de Betim que indeferiu a restituição pleiteada pela ora Impugnante, sob o fundamento de reformulação da Consulta n.º 082/15, classificando o material obsoleto como “perda anormal” do processo produtivo, conforme parecer fiscal.

A Impugnante apresentou perante a Secretaria do Estado de Fazenda de Minas Gerais, Pedido de Restituição de Indébito, visando à devolução dos valores de ICMS indevidamente recolhidos, em razão de incorreta aplicação do encerramento do diferimento do imposto.

À época do recolhimento considerado indevido pela Impugnante ela era detentora de regime especial concedido pelo estado de Minas Gerais, que autorizava o diferimento do pagamento do ICMS incidente sobre a aquisição do exterior ou do mercado interno de determinadas matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, compreendendo partes, peças e componentes de veículos, caminhões, utilitários e partes e peças de reposição, para o momento da saída do produto acabado ou posterior comercialização da própria mercadoria importada, em operação subsequente praticada por seus estabelecimentos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Consta do texto do Regime Especial de Tributação acostado aos autos a seguinte determinação:

Art. 1º Fica diferido o pagamento do ICMS incidente sobre a entrada de matéria prima, produto intermediário e material de embalagem, compreendendo partes, peças e componentes, de veículos, caminhões, utilitários e partes, peças e componentes de reposição, relacionados nos Anexos I e II deste Regime, em decorrência de importação do exterior, para o momento da saída do produto acabado ou posterior comercialização da própria mercadoria importada, em operação subsequente praticada pelos estabelecimentos do Contribuinte identificados em epígrafe, doravante denominados FIAT, observado o seguinte:

.....

Contudo, em seu processo produtivo, parte dos insumos nacionais ou importados adquiridos pela Impugnante deixa de ser utilizada para integrar o produto final, por se tornarem obsoletos. Isso ocorre em razão de alterações de desenhos técnicos e/ou de engenharia, ou pelo fato de os veículos para os quais seriam destinados não mais serem produzidos.

No período em que os pagamentos sobre os quais se pretende a restituição foram efetuados, a Impugnante efetuou a baixa de insumos de seus estoques, pelo motivo supra explicitado, e depois de estes serem descaracterizados, realizou a sua venda como sucata, com a tributação do ICMS diferida, conforme determina o art. 218 do Anexo IX do RICMS/02.

Naqueles períodos de apuração, a Impugnante efetuou o encerramento do diferimento do ICMS em relação às mercadorias obsoletas, efetuando o recolhimento do imposto.

Entretanto, ao rever o seu procedimento, a Impugnante verificou que o encerramento do diferimento do ICMS, com o pagamento do correspondente imposto, da forma em que realizado, não estava de acordo com a correta aplicação do diferimento, até mesmo conforme o entendimento da Superintendência de Tributação da SEF/MG (SUTRI), principalmente em razão do que dispunham as respostas às Consultas de Contribuintes n.ºs 310/14 e 082/15 originalmente por ela emitidas.

Naquela oportunidade, de acordo com o entendimento da Sutri, as mercadorias que sofreram algum tipo de avaria ou que restaram do processo produtivo, se posteriormente vendidas a terceiros, não deviam ser consideradas como perdas, mas sim receberem o tratamento legal dado às vendas de sucatas e resíduos, tendo em vista que, nesses casos, há a continuidade da cadeia de circulação das mercadorias.

Importante verificar as ementas das citadas consultas utilizadas para fundamentar a alteração de seu entendimento:

Consulta de Contribuintes n.º 082/15

ICMS VENDA DE MERCADORIAS OBSOLETAS – DIFERIMENTO. Na venda para terceiros de mercadoria classificada como sucata/resíduo, para utilização em finalidade distinta daquela para a qual foram produzidas/adquiridas, deverá ser adotado o tratamento tributário de que trata o art. 218 do Anexo IX do RICMS/02, observadas as condições ali estabelecidas.

Consulta de Contribuintes n.º 310/14

ICMS - PERDAS NO PROCESSO PRODUTIVO - ESTORNO DE CRÉDITO – DIFERIMENTO. Sendo possível a realização de operação de circulação de mercadoria, cujo objeto seja o produto que sofreu alguma espécie de avaria, ou restou do processo produtivo, há de se reconhecer a continuidade da cadeia de circulação da mercadoria, caracterizando-a como resíduo (ou sucata) ou subproduto, conforme o caso.

Diante da verificação de que não houve o encerramento do diferimento em relação às mercadorias adquiridas que se tornaram obsoletas, vez que essas tiveram saída subsequente tributada como resíduos do processo produtivo, a Impugnante requereu a restituição do ICMS indevidamente recolhido, nos termos do art. 92 do RICMS/02.

O Pedido de Restituição de Indébito da Impugnante foi indeferido pela Delegacia Fiscal de Betim sob o fundamento de que, ao ser reformulada, a Consulta de Contribuintes n.º 082/15, passou a classificar o material obsoleto como "perda anormal" do processo produtivo, sendo correto o encerramento do diferimento com o recolhimento do imposto decorrente das operações de aquisições.

A principal alteração de entendimento foi a desvinculação entre a saída posterior de sucata resultante de “perda anormal”, não vinculada ao processo produtivo, e a existência de continuidade da cadeia de circulação da mercadoria.

Segundo a reformulação da Consulta de Contribuintes n.º 082/15, os materiais obsoletos se enquadrariam no conceito de perdas anormais do processo produtivo, segundo a classificação de Eliseu Martins, abaixo:

Precisamos aqui, primeiramente diferenciar Perdas Normais de Perdas Anormais. As Perdas Normais são inerentes ao próprio processo de fabricação; são previsíveis e já fazem parte da expectativa da empresa, constituindo-se num sacrifício que ela sabe que precisa suportar para obter o produto. As perdas anormais ocorrem de forma involuntária e não representam sacrifício premeditado.

.....

As Perdas Normais podem ocorrer por problemas de corte, tratamento térmico, reações químicas, evaporação etc., e, por serem inerentes à tecnologia da produção, fazem parte do custo do produto elaborado.

.....
Por sua vez, as Perdas Anormais não sofrem o mesmo tratamento; por serem aleatórias e involuntárias, deixam de fazer parte do Custo de Produção e são tratadas como Perdas do período, indo diretamente para o Resultado.

No entendimento da Fiscalização, por se tratarem os materiais obsoletos de perdas inesperadas, não programadas, essas deixariam de fazer parte do custo de produção, para serem tratadas como perdas do período, indo diretamente para o Resultado.

No entanto, a classificação de materiais obsoletos como “perdas anormais” do processo produtivo deixa de considerar a natureza da atividade da Impugnante e as normas incidentes sobre as operações de circulação de mercadorias sobre as quais incide a tributação pelo ICMS.

O Pronunciamento do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON - NPC n.º 14/01, indica que custo é *“o preço pelo qual se obtém um bem, direito ou serviço. Por extensão, é também o montante do preço da matéria-prima, mão-de-obra e outros encargos incorridos para a produção de bens ou serviços. Ele é, portanto, o preço pelo qual é adquirido um bem ou serviço, bem como o incorrido no processo interno da empresa para prestação de serviços ou obtenção de bens, para venda ou uso interno”*.

Assim, em um processo produtivo complexo, como o executado pela Impugnante, os custos dos produtos são compostos pelo montante do preço dos insumos adquiridos, da mão de obra, além de outros encargos incorridos para a sua produção. E, no momento em que são adquiridos os insumos para fabricação de veículos e autopeças, os valores despendidos são considerados para a formação do preço do automóvel a que se destina, estando vinculados ao seu processo produtivo.

Em função do dinamismo de suas atividades, ao longo do processo produtivo, algumas dessas mercadorias acabam perdendo a utilidade para os fins para os quais foram adquiridas, seja em função de os veículos terem saído de linha, de os desenhos técnicos ou dos projetos de engenharia terem sido aperfeiçoados, etc., se tornando sobras da produção. Essas são as chamadas mercadorias obsoletas.

A Impugnante, em razão da alta complexidade de seu processo produtivo tem na sua organização industrial a previsibilidade de que alguns dos insumos adquiridos possam se tornar obsoletos durante o seu processo de produção, mas não pode correr o risco de não os adquirir, já que a dinâmica de produção é influenciada por questões de mercado, que exigem a existência de estoques que garantam sempre a continuidade da produção.

Considerando o processo produtivo da Impugnante, as perdas referentes às mercadorias obsoletas são previsíveis e já são consideradas para a constituição dos custos de seus produtos.

Dessa forma, não é possível pretender que as perdas com as mercadorias obsoletas adquiridas pela Impugnante sejam “perdas anormais” (perdas aleatórias, involuntárias e que não representam sacrifício premeditado).

Nos termos do mesmo pronunciamento do IBRACON, NPC n.º 14/01, as despesas são encargos necessários para comercialização dos bens ou serviços, objeto de atividade, que embora direta ou indiretamente necessária para a geração de receita, não está associada à produção do bem, não sendo agregada ao seu custo. Entre as despesas incluem-se as perdas, essas entendidas como despesas extraordinárias, decorrentes, por exemplo, de incêndios ou inundações.

Da mesma forma, o art. 15 do RICMS/02, ao determinar as hipóteses de encerramento do diferimento, enumera como sendo “perda” fatores externos imprevisíveis, a saber:

Art. 15. O adquirente ou o destinatário da mercadoria deverão recolher o imposto diferido, inclusive o relativo ao serviço de transporte, em documento de arrecadação distinto, sem direito ao aproveitamento do valor correspondente como crédito do imposto, nas hipóteses de:

.....
II - perecimento, deterioração, inutilização, extravio, furto, roubo ou perda, por qualquer motivo, da mesma mercadoria ou de outra dela resultante;
.....

Não é diferente ainda o texto do art. 20 do regime especial da Impugnante que determina, *in verbis*:

Art. 20. O contribuinte deverá recolher o imposto diferido em documento de arrecadação distinto, sem direito ao aproveitamento do valor como crédito do imposto, nas hipóteses de:

I - a mercadoria adquirida para emprego em processo de industrialização, vier a ser objeto de operação posterior isenta ou não tributada pelo imposto, no mesmo estado ou após industrialização, ressalvado o disposto no § 2º;

II - perecimento, deterioração, inutilização, extravio, furto, roubo ou perda, por qualquer motivo, da mercadoria adquirida;

III - a mercadoria vier a ser utilizada como material de uso e consumo, ou seja considerada alheia a atividade dos estabelecimentos.
.....

Veja-se que a regra estabelecida no regime especial é a mesma apresentada no Regulamento do ICMS, trazendo hipóteses claras de encerramento do diferimento com o “*perecimento, deterioração, inutilização, extravio, furto, roubo ou perda, por qualquer motivo, da mercadoria adquirida*”, hipóteses estas que não se enquadram na questão apresentada no presente processo,

Neste diapasão, as perdas decorrentes da verificação de materiais obsoletos pela Impugnante devem ser classificadas como “perdas normais”, estendendo-se a elas o tratamento tributário correspondente.

As perdas consideradas normais, que sejam objeto de saída que constitua fato gerador do ICMS, não estão sujeitas ao encerramento do diferimento, não havendo que se falar em recolhimento do imposto diferido.

Acresça-se que, de acordo com o regime especial concedido pelo estado de Minas Gerais, ao adquirir matéria prima, produto intermediário e material de embalagem destinados à industrialização, a Impugnante deve manter o diferimento nele previsto até que seja dada saída dos produtos acabados ou das mercadorias revendidas.

As saídas cujo imposto é diferido são saídas tributadas. Ou seja, quando um imposto é diferido ele é considerado devido naquela operação, apenas tendo o momento de seu pagamento postergado ou realocado em outro momento da cadeia de circulação da mercadoria.

No caso, ao verificar a existência de insumos obsoletos, tais mercadorias são baixadas do estoque da Impugnante, descaracterizadas e remetidas à chamada “Ilha Ecológica”, local em sua planta industrial destinado à reciclagem e preparação para a venda das sobras e resíduos de sua produção.

Com as vendas das sobras e resíduos, a Impugnante tem a possibilidade de recuperar o custo de produção, sendo as referidas operações devidamente tributadas pelo ICMS.

A venda a terceiros demonstra que a circulação das mercadorias não se encerra com a sua baixa no estoque, uma vez que ocorrerá nova saída tributada quando de sua saída/venda mesmo que como resíduos ou sucata. A continuidade do diferimento nesses casos é prevista no art. 9º-A do RICMS, a saber:

Art. 9º-A. O imposto diferido será considerado recolhido com a saída subsequente tributada da mesma mercadoria ou outra dela resultante, ainda que:

.....

Sendo o diferimento a postergação do ICMS incidente em determinada etapa da cadeia de circulação para ser recolhido em etapa subsequente, somente a inocorrência dessa impõe o seu encerramento e o recolhimento do tributo relativo ao fato gerador anteriormente ocorrido.

Como tem reiteradamente entendido a Superintendência de Tributação da SEF/MG, a continuidade da circulação das mercadorias, ainda que inutilizáveis para os fins inicialmente previstos, representa circulação de mercadorias.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tendo em vista que a Impugnante, equivocadamente, encerrou o diferimento do imposto incidente sobre a aquisição de insumos quando esses se tornaram obsoletos, efetuando o recolhimento do ICMS indevido, deve ser restituído o indébito tributário.

A Fiscalização cita o Acórdão n.º 22.040/16/3ª para sustentar seu posicionamento. Contudo, é importante ressaltar que a decisão consubstanciada no acórdão citado não foi unânime tendo sido consignado no voto vencido o mesmo entendimento que no presente processo no sentido de que o diferimento é a postergação do ICMS incidente em determinada etapa da cadeia de circulação para ser recolhimento em etapa subsequente.

O Fisco sustenta, também, que a Impugnante não incluiu nos autos o comprovante de recolhimento da importância pleiteada conforme determina o inciso I do art. 28 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08. Afirma, também, que, nos termos do art. 166 do Código Tributário Nacional e art. 30 do RPTA, teria que ficar comprovado, no caso de tributos que comportem transferência do respectivo encargo financeiro como é o caso do ICMS, que o requerente suportou o referido encargo.

Em ambos os casos deve ser verificada extensão da apreciação do Conselho de Contribuintes nos casos de pedidos de restituição.

Veja-se que no caso de indeferimento de pedido de restituição a impugnação é apresentada contra o ato de indeferimento.

O Conselho de Contribuintes analisa, portanto, a impugnação apresentada.

No caso, como já ressaltado, o indeferimento se deu pelo fato de que, diante da reformulação da Consulta de Contribuintes n.º 082/15, o material obsoleto não poderia ser considerado como “perda anormal”.

Assim, as arguições de não comprovação de cumprimento da regra estatuída pelo art. 166 do Código Tributário Nacional em relação a não repercussão do imposto e no art. 28 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA, não podem ser apreciadas neste momento processual tendo em vista que não fundamentaram o indeferimento do pedido de restituição.

Acatar tais argumentos nesta fase representaria uma quebra do princípio do contraditório e da ampla defesa.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente a impugnação. Vencidos os Conselheiros Geraldo da Silva Datas (Revisor) e Luiz Geraldo de Oliveira, que a julgavam improcedente. O Conselheiro Erick de Paula Carmo apresentará voto em separado, nos termos do art. 54 do Regimento Interno do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Alessandro Mendes Cardoso e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

no § 4º do mesmo artigo. Participou do julgamento, além da signatária e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Erick de Paula Carmo.

Sala das Sessões, 19 de setembro de 2017.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Relatora**

CC/MIG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.665/17/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	16.000942767-70	
Impugnação:	40.010143337-59	
Impugnante:	FCA Fiat Chrysler Automóveis Brasil Ltda. CNPJ: 16.701716/0001-56	
Proc. S. Passivo:	Alessandro Mendes Cardoso/Outro(s)	
Origem:	DF/Contagem	

Voto proferido pelo Conselheiro Geraldo da Silva Datas, 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.

Trata-se de impugnação apresentada em face de ato da Autoridade Administrativa Tributária que indeferiu pedido de restituição do ICMS supostamente recolhido indevidamente pela FCA Fiat Chrysler Automóveis Brasil Ltda., em virtude da incorreta aplicação do encerramento do diferimento do tributo, relativo aos períodos de apuração de janeiro de 2011 a junho de 2015.

Segundo consta nos autos, à época dos fatos geradores a Impugnante era detentora de Regime Especial de nº 45.000001019-66, conforme documento de fls. 73/92, cujos termos consistia em concessão de autorização do diferimento do pagamento do ICMS incidente sobre a aquisição do exterior ou do mercado interno de determinadas matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, para o momento da saída do produto acabado ou posterior comercialização da própria mercadoria importada, em operação subsequente praticada por seus estabelecimentos.

Com efeito, o instituto do diferimento é disciplinado na legislação tributária do estado de Minas Gerais nos termos do disposto no art. 7º do RICMS/02, segundo o qual, “ocorre o diferimento quando o lançamento e o recolhimento do imposto incidente na operação com determinada mercadoria ou sobre a prestação de serviço forem transferidos para operação ou prestação posterior”.

Contudo, o diferimento se aplica, exclusivamente, às operações e prestações internas, e, salvo disposição em contrário, quando previsto para operação com determinada mercadoria, alcança a prestação do serviço de transporte com ela relacionada.

No entanto, excepcionalmente, mediante acordo celebrado entre as unidades da Federação envolvidas e somente nessas condições, o diferimento poderá aplicar-se às operações e prestações interestaduais.

Todavia, em situações especiais, conforme estabelecido no art. 8º do RICMS/02 e segundo algumas hipóteses específicas, se admite, mediante regime

especial concedido pelo Superintendente de Tributação, seja o diferimento estendido a outras operações ou prestações.

Ressalte-se que as operações ou prestações alcançadas na hipótese estabelecida nos termos do disposto no art. 8º referido devem estar literalmente indicadas, não cabendo interpretação extensiva.

Inicialmente, parece relevante enfatizar que a Impugnante à época dos fatos era detentora do Regime Especial de nº 45.000001019-66, cujos termos do disposto no art. 1º estabelecia o tratamento tributário a ser observado na hipótese da entrada de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, compreendendo as partes, peças e componentes, de veículos, caminhões, utilitários e partes, peças e componentes de reposição, relacionados nos Anexos I e II deste Regime, em decorrência de importação do exterior.

As situações e circunstâncias fáticas ensejadoras do encerramento do diferimento foram estabelecidas em hipóteses nos termos do disposto no art. 12 do RICMS/02.

Nada obstante, há hipóteses nas quais, a legislação tributária mineira impõe o encerramento do diferimento e o conseqüente recolhimento dos respectivos valores de ICMS, quando verificada a ocorrência de perda, por quaisquer motivos, da mesma mercadoria ou de outra dela resultante.

O comando normativo se encontra veiculado nos termos do disposto no inciso II do art. 15 do RICMS/02, cujos termos foram reproduzidos também no Regime Especial de Tributação nº 45.000001019-66 referido, constituindo-se em norma cogente à qual não se pode furtar de observar a Impugnante:

Art. 15 - O adquirente ou o destinatário da mercadoria deverão recolher o imposto diferido, inclusive o relativo ao serviço de transporte, em documento de arrecadação distinto, sem direito ao aproveitamento do valor correspondente como crédito do imposto, nas hipóteses de:

(...)

II - perecimento, deterioração, **inutilização**, extravio, furto, roubo ou **perda, por qualquer motivo**, da mesma mercadoria ou de outra dela resultante; (grifou-se)

Importante observar que, no caso do obsolescência, conforme declarado pela Impugnante, os insumos não sofreram nenhum dano ou avaria característicos do processo de industrialização, simplesmente, porque não chegaram a entrar efetivamente na linha de produção.

Tal fato justificaria a conduta da empresa, que por ato voluntário, segundo se afirma, promove a sua descaracterização ou inutilização para as finalidades para as quais foram, *a priori*, adquiridos. Como bem informado pela Impugnante: “**os insumos considerados obsoletos são descaracterizados e remetidos à Ilha Ecológica**”. (Grifou-se)

A norma veiculada nos termos do disposto no inciso II do art. 15 referido não deixa margem a dúvidas: constatada a inutilização ou perda da mercadoria, dá-se o recolhimento do imposto devido, independente do motivo.

Trata-se de corolário lógico jurídico! Qualquer outra interpretação não se configura racional aos termos do que se encontra disposto na legislação tributária de regência da matéria.

Ao contrário, de modo diverso, estar-se-ia conferindo à Impugnante isenção não concedida pelo ente tributante, o que seria ilegal, injusto e, do ponto de vista do princípio da igualdade, desleal à concorrência.

A hipótese descrita no pedido de restituição é que a mercadoria que deu entrada com diferimento em algum momento do processo produtivo seja classificada como perda. Todavia, uma vez constatada a perda ou inutilização, por qualquer motivo, impõe-se o recolhimento do imposto que havia sido diferido.

O fato descrito pela Impugnante como sendo decorrente da obsolescência das mercadorias adquiridas para utilização no processo produtivo se enquadra fielmente à hipótese configurada na norma referida, cuja consequência necessária será a exigência do tributo devido como obrigação imposta ao sujeito passivo que deve observá-la de maneira espontânea. Obrigação cumprida nos termos da lei não enseja restituição.

Aliás, embora a Impugnante declare que as perdas seriam previsíveis e consideradas na composição dos custos da produção, o que se constata das provas colacionadas nos autos, é que se está diante de um produto resultante de um processo voluntário de sucateamento decorrente de perda anormal, completamente desvinculada do processo produtivo, portanto, não programada como atividade inerente ao processo produtivo.

Enfatiza-se, ainda, que, segundo a própria afirmação da Impugnante, “parte desses insumos deixa de ser utilizada para integrar o produto final por se tornarem obsoletos, não sendo úteis à sua linha de produção ou de outras empresas do mesmo ramo, posto que suas especificidades técnicas eram voltadas exclusivamente para um determinado projeto ou desenho industrial.

Ora, se não são eventualmente úteis à sua linha de produção ou de outras empresas do mesmo ramo, como pretender sustentar o argumento de que se tratam de operações relativas à mesma cadeia produtiva? O argumento não se sustenta.

De fato, consiste em produtos resultantes de circunstâncias aleatórias e involuntárias, estranhas às condições normais de eficiência do processo produtivo conhecido e adotado pela empresa.

Portanto, não há como se enquadrar a hipótese entre aquelas que se classificam como resíduos resultantes do processo produtivo, razão pela qual sua saída posterior não representa a continuidade da cadeia de circulação das mercadorias adquiridas, visto que, à toda evidência, as operações descritas nos autos não guardam nenhuma identidade ou pertinência com as atividades inerentes ao objeto social da Impugnante.

Nesse diapasão, traz-se à colação, extratos dos termos da solução de Consultas de Contribuinte 310/2014 e 082/2015, cujas ementas são:

Consulta de Contribuintes n.º 082/15

ICMS VENDA DE MERCADORIAS OBSOLETAS – DIFERIMENTO. Na venda para terceiros de mercadoria classificada como sucata/resíduo, para utilização em finalidade distinta daquela para a qual foram produzidas/adquiridas, deverá ser adotado o tratamento tributário de que trata o art. 218 do Anexo IX do RICMS/02, observadas as condições ali estabelecidas.

Consulta de Contribuintes n.º 310/14

ICMS - PERDAS NO PROCESSO PRODUTIVO - ESTORNO DE CRÉDITO – DIFERIMENTO. Sendo possível a realização de operação de circulação de mercadoria, cujo objeto seja o produto que sofreu alguma espécie de avaria, ou restou do processo produtivo, há de se reconhecer a continuidade da cadeia de circulação da mercadoria, caracterizando-a como resíduo (ou sucata) ou subproduto, conforme o caso.

Nas razões apresentadas nas soluções das Consultas de Contribuinte referidas, a Superintendência de Tributação da Superintendência da Receita Estadual – SUTRI/SRE, citando Eliseu Martins, esclarece conceitos e estabelece os parâmetros para que se faça a distinção entre o que se entende por perdas normais e as perdas anormais. Segundo se extrai dos comentários referidos:

(...)

“Precisamos aqui, primeiramente diferenciar Perdas Normais de Perdas Anormais. As Perdas Normais são inerentes ao próprio processo de fabricação; são previsíveis e já fazem parte da expectativa da empresa, constituindo-se num sacrifício que ela sabe que precisa suportar para obter o produto. As perdas anormais ocorrem de forma involuntária e não representam sacrifício premeditado, como é o caso de danificações extraordinárias de materiais por **obsoletismo**, degeneração, incêndio, desabamento etc.

As Perdas Normais podem ocorrer por problemas de corte, tratamento térmico, reações químicas, evaporação etc., e por serem inerentes à tecnologia da produção, fazem parte do Custo do produto elaborado.
(...)

Por sua vez, as Perdas Anormais não sofrem o mesmo tratamento; por serem aleatórias e involuntárias, deixam de fazer parte do Custo de Produção e são tratadas como Perdas do período, indo diretamente

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

para o Resultado, sem se incorporarem aos produtos, só deixam de ser assim tratadas se forem de um valor em reais muito pequeno, (...)" **(grifou-se)**

No mesmo sentido, o Conselho de Contribuintes do estado de Minas Gerais firmou entendimento no sentido de que o aproveitamento de crédito de insumos considerados como perdas anormais no processo industrial deve seguir a seguinte orientação:

ACÓRDÃO: 22.040/16/3ª

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO. CONSTATADO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS EXTEMPORÂNEOS, PROVENIENTES DE AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS EMPREGADAS EM TESTES/DESENVOLVIMENTO DE VEÍCULOS E POSTERIORMENTE INUTILIZADAS POR MEIO DE “SCRAPEAMENTO” (SUCATEAMENTO). A SUCATA DECORRENTE DE PERDA ANORMAL, DESVINCULADA DO PROCESSO PRODUTIVO, NÃO É CLASSIFICADA COMO RESÍDUO, RAZÃO PELA QUAL SUA SAÍDA POSTERIOR NÃO REPRESENTA A CONTINUIDADE DA CADEIA DE CIRCULAÇÃO DAS MERCADORIAS ADQUIRIDAS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 71, INCISO V 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.

DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO – ENCERRAMENTO. CONSTATOU-SE A ENTRADA, AO ABRIGO DO DIFERIMENTO, DE MERCADORIAS EMPREGADAS EM TESTES/DESENVOLVIMENTO DE VEÍCULOS E POSTERIORMENTE INUTILIZADAS POR MEIO DE “SCRAPEAMENTO” (SUCATEAMENTO). A SUCATA DECORRENTE DE PERDA ANORMAL, DESVINCULADA DO PROCESSO PRODUTIVO, NÃO É CLASSIFICADA COMO RESÍDUO, RAZÃO PELA QUAL SUA SAÍDA POSTERIOR NÃO REPRESENTA A CONTINUIDADE DA CADEIA DE CIRCULAÇÃO DAS MERCADORIAS ADQUIRIDAS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 15, INCISO II DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELO FISCO EM RAZÃO DE IMPUGNAÇÃO, DE FORMA A EXIGIR, EM CADA OPERAÇÃO, APENAS O TRIBUTO EFETIVAMENTE DIFERIDO, O QUAL É PERCENTUALMENTE DIFERENTE EM SE TRATANDO DE AQUISIÇÃO NO MERCADO EXTERNO OU NO MERCADO INTERNO, NA FORMA PREVISTA NO REGIME ESPECIAL Nº 45.000002387-67.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO PELO VOTO DE QUALIDADE.

(...)

SEGUNDO OS CONCEITOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS, EXISTEM DOIS TIPOS DE PERDAS: AS NORMAIS E AS ANORMAIS (OU EXTRAORDINÁRIAS). AS PERDAS NORMAIS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SÃO SEMPRE ESPERADAS E, NA INDÚSTRIA, ESTÃO VINCULADAS AO PROCESSO PRODUTIVO, POIS SÃO INERENTES A ELE.

AS PERDAS ANORMAIS, COMO O PRÓPRIO NOME SUGERE, SÃO EVENTUAIS, INVOLUNTÁRIAS, DESNECESSÁRIAS E DESVINCULADAS DO PROCESSO PRODUTIVO; NÃO GERAM UM NOVO BEM E CONTRIBUEM PARA A OCORRÊNCIA DO PREJUÍZO.

PORTANTO, AS PERDAS DESSA NATUREZA (ANORMAL) NÃO POSSUEM RELAÇÃO ALGUMA COM O PROCESSO PRODUTIVO, POIS NÃO SÃO REGULARES E ESPERADAS NO ÂMBITO DA PRODUÇÃO. TAMBÉM CHAMADAS DE PERDAS IMPRODUTIVAS, DECORREM DE EVENTOS NÃO PREVISTOS, OU SEJA, DE EVENTUALIDADES PREJUDICIAIS VIVENCIADAS PELA EMPRESA, COMO POR EXEMPLO: DETERIORAÇÃO DE ITENS POR FENÔMENOS NATURAIS COMO ENCHENTE, INCÊNDIO, ACIDENTE, **OBSOLETISMO EM ITENS DE ESTOQUE** OU QUALQUER OUTRO FENÔMENO, DESVINCULADO DO PROCESSO E QUE TORNE A MERCADORIA IMPRESTÁVEL PARA OS FINS PARA O QUAL FOI ADQUIRIDA OU PRODUZIDA. (GRIFOU-SE)

No mesmo Acórdão 22.040/16/3ª:

A SUCATA, NOS CASOS DE PERDAS ANORMAIS, NÃO É RESÍDUO DE PRODUÇÃO, MAS SIM, RESÍDUO ORIUNDO DE MERCADORIAS OU BENS DESTRUÍDOS (**INUTILIZADOS**). COMO NÃO HOUE A SAÍDA DA PRÓPRIA MERCADORIA OU DO PRODUTO FINAL, POIS ELES NÃO SE PRESTAM MAIS PARA A MESMA FINALIDADE (PRODUÇÃO OU COMERCIALIZAÇÃO), O ESTORNO DO CRÉDITO É DETERMINADO PELA LEGISLAÇÃO, NA MEDIDA EM QUE A CIRCULAÇÃO DESSA MERCADORIA ENCERROU-SE SEM A OCORRÊNCIA DE UMA SAÍDA TRIBUTADA. (**GRIFOU-SE**)

(...)

ASSIM, A SUCATA RESULTANTE DA PERDA ANORMAL DE INSUMOS OU DE MERCADORIAS NÃO SE ENQUADRA NO CONCEITO DE RESÍDUO DE PRODUÇÃO, INERENTE AO PROCESSO PRODUTIVO. A VENDA DESSA SUCATA EM OPERAÇÃO TRIBUTADA POSTERIOR NÃO ALTERA A NATUREZA ANORMAL DA PERDA QUE LHE DEU ORIGEM.

Assim considerado, não se observa existir nos autos fundamentos válidos para socorrer a tese sustentada pela defesa, segundo a qual, a comercialização de sucata oriunda de perdas anormais, ou resultante de obsolescência, dar-se-ia em continuidade à cadeia de circulação originária da mercadoria, o que justificaria a dispensa do recolhimento do imposto diferido.

Como demonstrado, a perda considerada como eventual, não programada segundo o processo produtivo adotado, deve ser classificada como anormal. Portanto, não é pertinente ao processo produtivo, razão pela qual não deve ser confundida com o custo.

Martins (2003, p.122)¹ explica que as perdas anormais não são as esperadas, são aleatórias e involuntárias, por isso, “são tratadas como Perdas do período, indo diretamente para o Resultado, sem se incorporarem aos produtos”.

Impõe-se, portanto, a incidência do disposto no inciso II do art. 15 do RICMS/02, cujos termos foram reproduzidos no art. 20 do Regime Especial nº 45.000001019-66, mediante os quais a exigência do recolhimento do imposto diferido no caso de perda é imperativa.

Acerca da alegação de que teria ocorrido violação do princípio da segurança jurídica e da boa-fé, em razão da reformulação das Consultas de Contribuintes 310/2014 e 082/2015 ter-se operado supostamente após o protocolo de sua solicitação de restituição, não tem melhor sorte a Impugnante.

A Consulta de Contribuinte está disciplinada no Decreto nº 44.747/08 (RPTA) que esclarece em seu art. 45:

Art. 45. A observância **pelo consulente** da resposta dada à consulta, enquanto prevalecer o entendimento nela consubstanciado, exime-o de qualquer penalidade e o exonera do pagamento do tributo considerado não devido no período.

Parágrafo único. A reforma de orientação adotada em solução de consulta prevalecerá **em relação ao consulente** após cientificado da nova orientação. (grifou-se)

Com efeito, em relação à matéria objeto do PTA em discussão, não há evidência da existência de qualquer solução de consulta que tenha sido formulada pela Impugnante com tema semelhante.

Nada obstante, não se verifica nos autos nenhum indício de que tenha ocorrido alteração dos critérios jurídicos utilizados no caso em discussão.

Aliás, não se pode alegar surpresa em relação ao entendimento manifesto na decisão da Autoridade Administrativa, uma vez que o procedimento e a conduta a ser observados pelo Sujeito Passivo se encontravam literalmente estabelecidos nos termos do disposto nas normas que compõem o Regime Especial nº 45.000001019-66 vigente à época dos fatos.

Noutro passo, em homenagem ao contraditório, a restituição do indébito tributário, se devida, deve ser considerada segundo os termos do disposto nos arts. 165 e 166 CTN:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

¹ MARTINS, E. Contabilidade de custos. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

(...)

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

A disciplina da matéria se encontra estabelecida nos termos do disposto nos arts. 28 e 30 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto n.º 44.747/08, *in verbis*:

Art. 28. O pedido de restituição de indébito tributário depende de requerimento do interessado, protocolizado na Administração Fazendária ou no Núcleo de Contribuintes Externos do ICMS/ST a que estiver circunscrito, indicando as informações relativas ao recolhimento indevido e, sempre que possível, o valor a ser restituído.

Parágrafo único. Para os efeitos do disposto neste artigo, o interessado instruirá o requerimento com:

I - cópia do comprovante do recolhimento indevido, se for o caso;

(...)

Art. 30. A restituição de indébito tributário relativo a tributos que comportem transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove havê-lo assumido, ou, no caso de o ter transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Verifica-se nos autos que a Impugnante não apresentou o comprovante de recolhimento da importância pleiteada conforme determina o inciso I do art. 28 do RPTA. Os valores pretensamente apresentados como passíveis de restituição foram demonstrados em planilhas, segundo se declara, apurados mensalmente, conforme fls. 6, bom como, conforme detalhamento do levantamento apresentado no formato de mídia eletrônica às fls. 94. Nada obstante, não se constata existir nos autos os respectivos comprovantes de recolhimento dos valores objeto do pedido de restituição.

Exige-se, ainda, nos termos do art. 166 do CTN e art. 30 do RPTA, que se comprove, no caso de tributos que comportem transferência do respectivo encargo financeiro, como na hipótese dos autos, que a requerente demonstre ter suportado o respectivo encargo.

Todavia, o que se comprova nos autos, é exatamente o contrário.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso, a própria Impugnante declara e reconhece às fls. 42 dos autos que os custos da operação foram integrados ao preço final do resultado de sua atividade produtiva, conforme se percebe no extrato do texto referido:

“Em outras palavras, no processo produtivo complexo, como o executado pela Impugnante, os custos dos produtos são compostos pelo montante do preço dos insumos adquiridos, da mão de obra, além de outros encargos incorridos para a sua produção.

Portanto, no momento em que são adquiridos os insumos para fabricação de veículos e autopeças, os valores despendidos pela Impugnante são integralmente considerados para a formação do preço do automóvel a que se destina, estando vinculados ao seu processo produtivo. (grifo no original)

(...)

E considerando que o processo produtivo da Impugnante é totalmente sedimentado há mais de 40 anos, as perdas referentes às mercadorias obsoletas são previsíveis e já são consideradas para a constituição dos custos de seus produtos.” (Grifou-se)

Ora, se a Impugnante reconhece repassar os custos dos insumos considerados obsoletos, somente fará jus à concessão do pedido de restituição se demonstrar possuir autorização expressa para receber os valores supostamente restituíveis em nome daquelas pessoas que efetivamente suportaram os encargos, nos termos do que dispõe o art. 166 do CTN, bem como do art. 30 do RPTA.

No mesmo sentido, decidiu o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais:

ACÓRDÃO: 22.106/16/3ª

EMENTA

RESTITUIÇÃO - ICMS. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO FUNDADO NO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO INDEVIDAMENTE TENDO EM VISTA QUE AS OPERAÇÕES COM OS PRODUTOS LEITE E FEIJÃO TERIAM DIREITO À ISENÇÃO DE ICMS, NOS TERMOS DOS ITENS 13 E 191 DO ANEXO I DO RICMS, E FORAM LEVADAS À TRIBUTAÇÃO. CONTUDO, PARA QUE A RESTITUIÇÃO SEJA CONCEDIDA É NECESSÁRIO O CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DETERMINADOS PELO ART. 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, O QUE NÃO RESTOU DEMONSTRADO NOS AUTOS.

IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

VERIFICANDO-SE O ART. 30, QUE, EM VERDADE, CONTÉM A MESMA REGRA DO ART. 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONCLUI-SE A NECESSIDADE DO REQUERENTE DEMONSTRAR

TER ASSUMIDO O ENCARGO DO TRIBUTO OU, NA HIPÓTESE DE TÊ-LO TRANSFERIDO A TERCEIRO, ESTAR POR ESTE AUTORIZADO A RECEBER A RESTITUIÇÃO.

EM SUA IMPUGNAÇÃO A DEFENDENTE NÃO APRESENTOU DECLARAÇÕES DOS DESTINATÁRIOS OU QUALQUER DOCUMENTO AUTORIZANDO-A A RECEBER O INDÉBITO, NA FORMA DITADA PELOS DISPOSITIVOS ACIMA TRANSCRITOS.

ADEMAIS, EM SUA IMPUGNAÇÃO A DEFENDENTE TAMBÉM NÃO APRESENTOU PROVAS DE QUE ASSUMIU O ENCARGO DO IMPOSTO.

NESTE PONTO CABE A TRANSCRIÇÃO DAS LIÇÕES DE HUGO DE BRITO MACHADO, EM SUA OBRA COMENTÁRIOS AO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – VOLUME III, EDITORA ATLAS, A SABER:

AO ESTABELECEMOS QUE O SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, AQUELE A QUEM SE ATRIBUI O DEVER DE PAGAR O TRIBUTO, PODE COBRAR O VALOR RESPECTIVO DE TERCEIRO, OU RETER AQUELE VALOR NA HIPÓTESE DE FAZER AO TERCEIRO UM PAGAMENTO, O LEGISLADOR ESTÁ CRIANDO A REPERCUSSÃO JURÍDICA QUE, NO PLANO JURÍDICO, EFETIVA-SE SEMPRE. A REPERCUSSÃO ECONÔMICA, ASSIM, PRESUME-SE EM FACE DA REPERCUSSÃO JURÍDICA. DAÍ POR QUE O ART. 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL DIZ QUE A RESTITUIÇÃO, EM SE TRATANDO DE TRIBUTO EM RELAÇÃO AO QUAL EXISTE A REPERCUSSÃO JURÍDICA, SOMENTE SERÁ FEITA A QUEM PROVE HAVER ASSUMIDO REFERIDO ENCARGO, OU, NO CASO DE TÊ-LO TRANSFERIDO A TERCEIRO, ESTAR POR ESTE EXPRESSAMENTE AUTORIZADO A RECEBÊ-LA. EM FACE DA REGRA JURÍDICA QUE AUTORIZA A REPERCUSSÃO, PRESUME-SE QUE ESTA DE FATO ACONTEÇA, VALE DIZER, PRESUME-SE QUE EFETIVAMENTE OCORRA A REPERCUSSÃO ECONÔMICA, DE SORTE QUE ESSA PRESUNÇÃO SÓ SERÁ AFASTADA MEDIANTE PROVA EM SENTIDO CONTRÁRIO.

VOLTANDO AO TEXTO DO ART. 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL VERIFICA-SE QUE A EXPRESSÃO “ A QUEM PROVE HAVER ASSUMIDO O REFERIDO ENCARGO, OU, NO CASO DE TÊ-LO TRANSFERIDO A TERCEIRO, ESTAR POR ESTE EXPRESSAMENTE AUTORIZADO A RECEBÊ-LA.”, INDICA QUE A RESPONSABILIDADE DE PROVAR O DIREITO À RESTITUIÇÃO É DE QUEM ALEGA ESSE DIREITO.

VEJA-SE AINDA, DIANTE DA LIÇÃO DOUTRINÁRIA RETRO TRANSCRITA, QUE O CASO DO ICMS É EXATAMENTE AQUELE EM SE PRESUME QUE EFETIVAMENTE OCORREU A REPERCUSSÃO ECONÔMICA. ASSIM, APENAS O DETENTOR DAS INFORMAÇÕES ECONÔMICAS PODE PROMOVER A COMPROVAÇÃO EXIGIDA PELA NORMA.

TAMBÉM NÃO RESTOU DEMONSTRADO NOS AUTOS QUE A IMPUGNANTE NÃO TENHA TRANSFERIDO OS ENCARGOS FINANCEIROS DA EXAÇÃO AOS DESTINATÁRIOS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, à luz de todos os argumentos de fato e de direito anteriormente referidos, se entende corretas as conclusões da Autoridade Fiscal, razão pela qual, no entendimento deste Conselheiro, em sentido contrário àquele exposto no voto vencedor da lavra da ilustre Relatora, se vota pela improcedência da impugnação.

Sala das Sessões, 19 de setembro de 2017.

**Geraldo da Silva Datas
Conselheiro**

CC/MIG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.665/17/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	16.000942767-70	
Impugnação:	40.010143337-59	
Impugnante:	FCA Fiat Chrysler Automóveis Brasil Ltda. CNPJ: 16.701716/0001-56	
Proc. S. Passivo:	Alessandro Mendes Cardoso/Outro(s)	
Origem:	DF/Contagem	

Voto proferido pelo Conselheiro Erick de Paula Carmo, nos termos do art. 54 do Regimento Interno do CC/MG.

Em linhas primaciais, a análise do presente caso pode ser dividida nas seguintes etapas:

- 1) interpretação da legislação tributária pertinente ao caso concreto;
- 2) análise da decisão interpretativa da SUTRI, consubstanciada na solução da Consulta de Contribuintes nº 082/2015 e de nº 310/2014, sobre o regime especial de diferimento do ICMS concedido à Impugnante, ou seja, antes da reformulação da Consulta nº 082/2015;
- 3) subsidiariamente, a análise da Consulta nº 082/2015 reformulada, segundo os conceitos trazidos de “perda anormal” e “perda normal” para as mercadorias obsoletas, e suas implicações no caso concreto;
- 4) subsidiariamente, a retroatividade ou não dos efeitos jurídicos da reformulação da solução da Consulta de Contribuintes nº 082/2015 e seu enfoque sob o prisma da boa-fé objetiva, da teoria da *venire contra factum proprium* e da segurança jurídica;
- 5) os requisitos do art.166 do CTN, do art. 28, inciso I, e art.30, ambos do RPTA, quanto à comprovação da assunção do encargo financeiro para os impostos indiretos.

Consoante o regime especial de tributação de que usufruía a Impugnante, havia autorização do estado de Minas Gerais para o diferimento do pagamento do ICMS incidente sobre a aquisição do exterior ou do mercado interno de determinadas matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, compreendendo partes, peças e componentes de veículos, caminhões, utilitários e partes e peças de reposição, para o momento da saída do produto acabado ou posterior comercialização da própria mercadoria importada, em operação subsequente praticada por seus estabelecimentos, segundo atesta o art.1º do seu Regime Especial acostado aos autos.

Em linhas mais claras, as partes, as peças e os componentes dos veículos, ao invés de serem tributadas no momento de entrada delas no estabelecimento comercial da Impugnante, como é próprio do ICMS – Importação, a técnica do diferimento do imposto permite a postergação do momento de pagamento do ICMS incidente na operação para o momento da venda subsequente do produto acabado, isto é, do veículo inteiro, com a parte, peça ou componente importado a ele integrado. Desta feita, o

recolhimento do ICMS diferido da operação anterior se fará juntamente com o recolhimento do ICMS-OP da operação de venda do veículo inteiro, o que não gera prejuízo algum, seja para o destinatário da mercadoria, seja para o Fisco mineiro.

Antes de tomar conhecimento da solução de Consulta de Contribuintes nº 082/2015 e da nº 310/2014, quando a Impugnante havia, em seu estoque, mercadoria considerada obsoleta, procedia à sua baixa, e logo em seguida, recolhia o ICMS – Importação, em face do encerramento equivocado do diferimento, porquanto supunha que a não-integração da parte, peça ou do componente importado do veículo nele, significava a interrupção da cadeia de circulação da mercadoria.

Felizmente, com o advento das soluções das Consultas de Contribuintes nº 082/2015 e da nº 310/2014, torna-se patente a continuidade da circulação da mercadoria importada considerada obsoleta, pois a sua transformação em “sucata”, mediante a compactação de peças similares, destinada à venda por volume para terceiros, mantém o diferimento do imposto.

Nesse caso, a base de cálculo do ICMS – Importação diferido continua sendo o valor de aquisição da peça, parte ou componente do veículo no exterior, ainda que o ICMS-OP da venda da “sucata” seja bem inferior, considerando o seu volume de venda. A remissão ao art.218 do Anexo IX do RICMS/02 cuida do diferimento para a venda de sucata, enquanto o art.219, inciso I, do Anexo IX do RICMS/02 conceitua “sucata”, como a *“mercadoria, ou parcela desta, que não se preste para a mesma finalidade para a qual foi produzida”*, o que engloba o conceito de mercadoria obsoleta, como ainda será tratado nos fundamentos deste voto.

Noutro ponto, o art. 20 do Regime Especial da Impugnante dispõe sobre as hipóteses de recolhimento em separado do imposto, sem aproveitamento do valor do crédito fiscal para se compensar no regime de débito e crédito do ICMS, *in litteris*:

Art. 20. O contribuinte deverá recolher o imposto diferido em documento de arrecadação distinto, sem direito ao aproveitamento do valor como crédito do imposto, nas hipóteses de:

I - a mercadoria adquirida para emprego em processo de industrialização, vier a ser objeto de operação posterior isenta ou não tributada pelo imposto, no mesmo estado ou após industrialização, ressalvado o disposto no § 2º;

II - perecimento, deterioração, inutilização, extravio, furto, roubo ou **perda, por qualquer motivo, da mercadoria adquirida;**

III - a mercadoria vier a ser utilizada como material de uso e consumo, ou seja considerada alheia a atividade dos estabelecimentos. (grifou-se)

Como se vê, a expressão genérica de fórmula casuística da *“perda, por qualquer motivo, da mercadoria adquirida”* não pode ser interpretada isoladamente, ou seja, sem o exame das hipóteses exemplificativas descritas anteriormente, de forma a se inferir o sentido do tipo de perda de mercadoria a que se refere o dispositivo normativo do regime especial.

Sob o esboço do art.110 do CTN, a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas do direito privado para definir ou limitar as competências tributárias dos entes políticos. Dessa forma, o perecimento, a deterioração, a inutilização, o extravio, o furto e o roubo das mercadorias adquiridas são hipóteses de subtração total ou parcial da coisa e representam motivos alheios à vontade dos contratantes.

Neste enfoque, a perda, por qualquer motivo da mercadoria adquirida só pode se referir à *perda física* da mercadoria, logo, a prerrogativa dos entes da Administração Pública de requisição administrativa da coisa, se enquadraria, perfeitamente à hipótese, visto que a empresa não mais teria a posse da mercadoria, como ocorre com o extravio, o furto e roubo.

Nada obstante, a hipótese de obsolescência da mercadoria não é adequada à previsão do encerramento do diferimento, dentro da aludida norma do regime especial de tributação da Impugnante, porquanto, essa mercadoria não sofre nenhum tipo de alteração total ou parcial de suas propriedades físicas, ou ainda, continua na posse da Impugnante. Assim sendo, fica evidente que a interpretação forçosa do Fisco, acerca da “perda por obsolescência” não tem vínculo de semelhança, com as hipóteses exemplificativas retratadas do art.20 do Regime Especial, antes da apresentação da fórmula geral casuística.

Nem se diga, que a perda se refira à destinação das mercadorias obsoletas, para o setor da “Ilha Ecológica” da empresa, onde elas são inutilizadas e “descaracterizadas”, porque, a perda da mercadoria se dá pela obsolescência, sendo, pois, irrelevante a destinação ulterior da mercadoria obsoleta, ou seja, se será destruída e descartada como “sucata”, ou mesmo, vendida para terceiros, como peças sobressalentes. Até mesmo porque, seria um extremo absurdo pretender se associar a perda física da mercadoria pelo descarte, como “sucata”, que é, cronologicamente, posterior à suposta “perda por obsolescência”, com o fim de justificar a semelhança com as hipóteses anteriores exemplificadas no art.20 do regime especial.

Ademais, *data maxima venia*, as próprias normas do regime especial de tributação, ao qual aderiu a Impugnante, não preveem o encerramento do diferimento, no caso de mercadorias importadas obsoletas vendidas por volume, como “sucata”, após sua segregação e compactação com outras peças e partes similares, logo, é inarredável a aplicação das normas pertinentes previstas na legislação tributária, à falta da especificação dessa hipótese no regime especial de tributação da Impugnante.

Destarte, melhor sorte não assiste à interpretação da Fiscalização, pois, o art.15, inciso II, do RICMS/02 possui redação idêntica àquela do art.20 do regime especial da Impugnante, o que implica na remissão às mesmas razões jurídicas de inaplicabilidade da obsolescência, como motivo justificador do encerramento do diferimento do imposto.

Há de se frisar que as soluções das Consultas de Contribuintes nº 310/14 e nº 082/15 tão somente interpretam a norma do art.15, inciso II, do RICMS/02 e vincula o entendimento da Administração Fazendária mineira para os casos idênticos, segundo estabelece o art.45 do RPTA.

Malgrado o Fisco assevere sobre a prevalência da interpretação dada pela reformulação da Consulta de Contribuintes n.º 082/15, inclusive com efeitos *ex tunc*, desde a data de sua publicação até a ocorrência de fatos impositivos pretéritos, não merece prosperar esse entendimento, *concessa venia*, pois o ato administrativo normativo, que interfere na conduta de planejamento fiscal do Contribuinte, perde o seu caráter abstrato e se imbuí de efeitos concretos.

Em breves linhas, cabe citar a doutrina do renomado administrativista **Hely Lopes Meirelles** (Mandado de Segurança, Ação Popular, Ação Civil Pública, Mandado de Injunção e Habeas Data. 12ª. ed., São Paulo: RT, 1989, p. 17), o qual pontifica com clareza solar sobre os atos administrativos normativos de efeitos concretos, *in verbis*:

“(…) Os atos de efeitos concretos são espécies jurídicas, **que tendo objeto determinado e destinatários certos**, não veiculam, em seu conteúdo, normas que disciplinem relações jurídicas em abstrato.

Exemplos de leis e decretos de efeitos concretos: “entendem-se aqueles que trazem em si mesmos o resultado específico pretendido, tais como as leis que aprovam planos de urbanização, as que fixam limites territoriais, as que criam municípios ou desmembram distritos, as que concedem isenções fiscais; as que proíbem atividades ou condutas individuais; os decretos que desapropriam bens, os que fixam tarifas, os que fazem nomeações e outros dessa espécie.

Tais leis ou decretos nada têm de normativos; são atos de efeitos concretos, revestindo a forma imprópria de lei ou decreto, por exigências administrativas.

Não contêm mandamentos genéricos, nem apresentam qualquer regra abstrata de conduta; atuam concreta e imediatamente como qualquer ato administrativo de efeitos individuais e específicos, razão pela qual se expõem ao ataque pelo mandado de segurança”. (Grifou-se)

Desse modo, considerando que a reformulação da Consulta de Contribuintes n.º 082/15 se destina às montadoras de veículos, que vendem para terceiros, as partes e peças obsoletas recondiçionadas em sucata, com o escopo de dar continuidade à cadeia de circulação física e jurídica dessas mercadorias, de modo a não se encerrar o diferimento do ICMS e o seu conseqüente recolhimento, derivado de fato gerador anteriormente ocorrido, torna-se patente que ela é um ato normativo de efeitos concretos, visto que a norma possui destinatário certo e determinado.

E se a interpretação jurídica originária, adotada pelo Fisco mineiro, referente ao enquadramento da “**mercadoria obsoleta**”, incorporada em sucata para venda a terceiros, importa no regime especial de diferimento do imposto devido, engendrou uma legítima expectativa e confiança ao contribuinte, que se socorreu dela,

em seu planejamento tributário elisivo, é incoerente e de extrema má-fé pretender a retroação de seus efeitos jurídicos para solapar, contraditoriamente, o direito de creditamento, que a própria Administração Pública Estadual havia permitido, em primeiro lugar.

Portanto, aqui há um conflito aparente de normas, visto que a Lei nº 9784/99 (art.2º, parágrafo único, XIII), que cuida do processo administrativo federal, combinada com a Lei mineira nº 14.184/02 (art. 3º e art. 5º, inciso III), que cuida do processo administrativo estadual, contrastam com uma interpretação jurídica do parágrafo único do art.45 do RPTA, para que possa promover a retroação dos efeitos jurídicos da reformulação da solução da Consulta de Contribuintes nº 082/15, à data da sua redação originária, isto é, sem essa previsão da distinção entre “perda normal” e “perda anormal” para fins do encerramento do regime especial do diferimento ou não.

Máxime se faz a aplicação do critério hierárquico e da prevalência da norma-princípio sobre a norma-regra, como meio de solução do conflito de normas, logo, a norma-princípio da boa-fé objetiva expressa padrão ético direcionado aos administrados, mormente na aplicação derivada da teoria da “*venire contra factum proprium*”.

Segundo o art.2º, parágrafo único, XIII, da Lei nº 9.784/99, a interpretação da norma jurídica deve atingir o fim público a que se destina, sendo vedada a aplicação retroativa de nova interpretação contrária à anterior, logo, essa norma é simples derivação do princípio da boa-fé objetiva, como será visto alhures.

Embora a lei mineira do processo administrativo estadual não trate especificamente dessa vertente de aplicação da boa-fé objetiva, no seu art.3º e art.5º, III, acolhe o princípio da boa-fé objetiva, dentro do contraditório e da ampla defesa assegurados a todo processo administrativo mineiro. Além disso, o próprio art.146 do CTN autoriza somente efeitos jurídicos prospectivos para as modificações introduzidas por decisão administrativa, qual seja a solução de Consulta de Contribuintes nº 082/2015, em sua redação original.

Nesta linha de raciocínio, fica claro que a protocolização do pedido de restituição, à época da redação original da Consulta de Contribuintes nº 082/2015, criou direito adquirido para o contribuinte de se ressarcir dos impostos indevidamente recolhidos, em virtude do não-encerramento do regime especial do diferimento de que gozava, o que implicou em enriquecimento ilícito do erário mineiro, em detrimento do contribuinte do imposto.

Nesse sentido, calha suplantar a ideia da vertente da *venire contra factum proprium*, mediante a colação dos escólios doutrinários da jurista **Judith Martins Costa**, doutora em direito pela USP (*Diretrizes Teóricas do Novo Código Civil Brasileiro*; São Paulo: Saraiva, 2002; pgs.214 a 216), *in verbis*:

“(…) Ao operar negativamente, de forma a impedir ou a sancionar condutas contraditórias, a boa-fé é reconduzida à máxima que proíbe *venire contra factum proprium*. (...) **O princípio atua em todos os “ramos” do Direito**, tendo suas raízes no direito romano, que,

sistematizado no direito intermédio, deu causa ao brocardo *adversus factum suum quis venire non potest*.

Trata-se de uma regra de fundo conteúdo ético que, por refletir princípio geral, independe de recepção legislativa, verificando-se nos mais diversos ordenamentos como uma **vedação genérica à deslealdade**. Na proibição do *venire* incorre quem exerce posição jurídica em contradição com o comportamento exercido anteriormente, verificando-se a ocorrência de dois comportamentos de uma mesma pessoa, diferidos no tempo, sendo o primeiro (*o factum proprium*) contrariado pelo segundo.

(...) Esse breve delineamento conceitual explica a razão pela qual o *venire* tem tido progressiva aceitação nos Tribunais. (...)

Também pela invocação ao *venire* a Administração Pública viu limitada a pretensão de exigir a devolução de vencimentos pagos a servidor durante o período de concessão de licença remunerada, a qual, constatou-se posteriormente, havia sido equivocadamente concedida, em outra hipótese tendo sido a boa-fé o limite que impediu a revisão de contrato que já fora alvo de transação, em anterior oportunidade.” (grifou-se)

Da mesma forma, a 2ª Turma do STJ já aplicou a vertente da *venire contra factum proprium*, em matéria tributária, no REsp 1516961/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 22/03/2016, embora o conteúdo dessa decisão não aproveite ao que se debate nesse PTA, cabe salientar o trecho que discorre sobre a aplicação da *venire, in litteris*:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. IMPOSTO SOBRE PRODUTO INDUSTRIALIZADO - IPI. RESTITUIÇÃO ADMINISTRATIVA DE INDÉBITO RECONHECIDO EM SENTENÇA DECLARATÓRIA. POSSIBILIDADE. SÚMULA Nº 461 DO STJ. VIOLAÇÃO À COISA JULGADA E NECESSIDADE DE EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DISTINTAS PARA O INDUSTRIAL E O PRESTADOR DO SERVIÇO DE INSTALAÇÃO. **VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM**. FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO RECORRIDO NÃO IMPUGNADO. SÚMULA Nº 283 DO STF. REVOLVIMENTO DE MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA Nº 7 DO STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 166 DO CTN. NÃO OCORRÊNCIA. SEGURANÇA CONCEDIDA PARA IMPULSIONAR O PROCESSO ADMINISTRATIVO. POSSIBILIDADE.

1. AUSÊNCIA DE OFENSA AO ART. 535 DO CPC, TENDO EM VISTA QUE O ACÓRDÃO RECORRIDO DECIDIU A LIDE DE FORMA CLARA E FUNDAMENTADA NA MEDIDA EXATA PARA O DESLINDE DA

CONTROVÉRSIA, ABORDANDO OS PONTOS ESSENCIAIS À SOLUÇÃO DO CASO CONCRETO. HOUE, INCLUSIVE, EXPRESSA MANIFESTAÇÃO QUANTO AO ART. 100 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E À POSSIBILIDADE DE EXECUÇÃO NA VIA ADMINISTRATIVA DO DIREITO RECONHECIDO EM SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO.

2. O ENTENDIMENTO PACÍFICO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, INCLUSIVE JÁ SUMULADO (SÚMULA Nº 461 DO STJ), É NO SENTIDO DE QUE "O CONTRIBUINTE PODE OPTAR POR RECEBER, POR MEIO DE PRECATÓRIO OU POR COMPENSAÇÃO, O INDÉBITO TRIBUTÁRIO CERTIFICADO POR SENTENÇA DECLARATÓRIA TRANSITADA EM JULGADO". COM EFEITO, A LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA POSSIBILITA A RESTITUIÇÃO ADMINISTRATIVA DE VALORES PAGOS A MAIOR A TÍTULO DE TRIBUTOS, CONFORME SE VERIFICA DOS ART. 66 DA LEI Nº 8.383/1991 E 74 DA LEI Nº 9.430/1996.

3. DA ANÁLISE DAS RAZÕES DO RECURSO ESPECIAL, VERIFICA-SE QUE A RECORRENTE NÃO IMPUGNOU O FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO RECORRIDO QUE CLASSIFICOU COMO "ARGUMENTO QUE CONFIGURA MÁ-FÉ" O ARRAZOADO FAZENDÁRIO RELATIVO À NECESSIDADE DE EXPEDIÇÃO DE NOTA FISCAL PRÓPRIA PELOS ESTABELECIMENTOS PRESTADORES DO SERVIÇO DE INSTALAÇÃO (PRINCÍPIO DA AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS E ARTS. 46 E 127 DO CTN), TENDO EM VISTA QUE AS NOTAS FISCAIS ERAM EMITIDAS CONFORME O ENTENDIMENTO DO FISCO À ÉPOCA, QUE COMPREENDIA A INSTALAÇÃO COMO ETAPA DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DOS ELEVADORES. EM OUTRAS PALAVRAS, O TRIBUNAL A QUO RECHAÇOU O ARGUMENTO POR CONFIGURAR VERDADEIRO VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM, PORQUE NA AÇÃO TRANSITADA EM JULGADA A FAZENDA NACIONAL TERIA DEFENDIDO O ENTENDIMENTO DE NOTA FISCAL ÚNICA INCLUINDO O SERVIÇO DE INSTALAÇÃO. DESSA FORMA, NÃO É POSSÍVEL CONHECER DO RECURSO ESPECIAL NO PONTO, SEJA PORQUE A RECORRENTE NÃO IMPUGNOU O SUPRACITADO FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO RECORRIDO, ATRAINDO, ASSIM, O ÓBICE DA SÚMULA Nº 283 DO STF (É INADMISSÍVEL O RECURSO EXTRAORDINÁRIO, QUANDO A DECISÃO RECORRIDA ASSENTA EM MAIS DE UM FUNDAMENTO E O RECURSO NÃO ABRANGE TODOS ELES), SEJA PORQUE SOMENTE SERIA POSSÍVEL INFIRMAR O ACÓRDÃO RECORRIDO NESSE PARTICULAR ATRAVÉS DO REVOLVIMENTO DO TÍTULO JUDICIAL TRANSITADO EM JULGADO NA AÇÃO DE CONHECIMENTO, MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA, O QUE É VEDADO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL EM RAZÃO DO ÓBICE DA SÚMULA Nº 7 DESTA CORTE (A PRETENSÃO DE SIMPLES REEXAME DE PROVAS NÃO ENSEJA RECURSO ESPECIAL).

4. AO QUE SE DEPREENDE DO ACÓRDÃO RECORRIDO, NÃO HOUE MANIFESTAÇÃO CONCLUSIVA SOBRE A OBEDIÊNCIA OU NÃO AO REQUISITO DO ART. 166 DO CTN PARA FINS DE RESTITUIÇÃO ADMINISTRATIVA DO INDÉBITO, O QUE HOUE FOI A

DECLARAÇÃO DO DIREITO DE REGULARIZAÇÃO E COMPLEMENTAÇÃO DE EVENTUAL VÍCIO FORMAL CONSTATADO NAS AUTORIZAÇÕES EMITIDAS PELOS ADQUIRENTES DOS ELEVADORES PARA POSSIBILITAR A RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO PELA IMPETRANTE, SOBRETUDO PORQUE O MÉRITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO AINDA NÃO HAVIA SIDO ENFRENTADO PELA SECRETARIA DE RECEITA FEDERAL QUE INDEFERIRA O PLEITO DA CONTRIBUINTE POR ENTENDÊ-LO INCABÍVEL NA SEARA ADMINISTRATIVA. PORTANTO, A ORDEM CONCEDIDA NO PRESENTE MANDADO DE SEGURANÇA NÃO RECONHECEU A EFETIVA COMPROVAÇÃO DO REQUISITO DO ART. 166 DO CTN PARA FINS DE RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO, NEM RECONHECEU COMO CORRETO O PERCENTUAL DE 30% DO VALOR DA NOTA FISCAL COMO SENDO AQUELE RELATIVO AO SERVIÇO DE INSTALAÇÃO, SOBRE O QUAL NÃO SERIA DEVIDA INCIDÊNCIA DE IPI. ANTES, O MANDAMUS FOI CONCEDIDO APENAS PARA IMPULSIONAR O PROCESSO ADMINISTRATIVO, RECONHECENDO O DIREITO LÍQUIDO E CERTO À ANÁLISE ADMINISTRATIVA PROFUNDA SOBRE O PEDIDO DE RESTITUIÇÃO FORMULADO PELA IMPETRANTE, DE FORMA QUE A ANÁLISE DE OFENSA AO ART. 166 DO CTN FOI POSTERGADA PARA O ÂMBITO DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO CUJO MÉRITO DEVERÁ SER ANALISADO, OCASIÃO EM QUE SERÃO APURADOS OS VALORES DA RESTITUIÇÃO DO TRIBUTO PAGO INDEVIDAMENTE, NAQUILO EM QUE EFETIVAMENTE COMPROVADO, NÃO HAVENDO QUE SE FALAR, NESSE MOMENTO, EM OFENSA AOS ARTS. 166 DO CTN, E NEM AO ART. 1º DA LEI Nº 12.016/2009.

5. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA PARTE, NÃO PROVIDO.” (SEM DESTAQUES NO ORIGINAL)

Subsidiariamente, ainda que se aplicasse a solução de Consulta de Contribuintes nº 082/2015 reformulada, as mercadorias importadas obsoletas se enquadrariam como hipótese de “perda normal” do processo produtivo, visto que é perfeitamente previsível a defasagem das partes, peças e componentes dos veículos, que já foram adquiridas e estão estocadas na sede da Impugnante, como ainda será demonstrado.

O fato é que a obsolescência de uma parte, peça ou componente veicular ocorre por uma das seguintes situações: a) alteração de projeto ou design do modelo do veículo; b) saída de linha de produção de um modelo de veículo; c) defasagem do estado tecnológico da peça, que é substituída por uma mais moderna, quando ocorre sua incorporação, como item de série do veículo (ex: farol de lâmpada para farol de LED).

Ora, a saída de linha de um modelo ou uma nova versão de um modelo já existente ou mesmo, a integração de peças mais modernas, como item de série de um modelo de veículo para o próximo ano, são todas situações, que decorrem de uma decisão da diretoria da montadora de veículos e, portanto, são atos jurídicos voluntários e, não, fatos jurídicos alheios à vontade. Daí, inegável a sua previsibilidade e, por conseguinte, a classificação escorregia da mercadoria obsoleta, como “perda normal” do processo produtivo da Impugnante.

E, tanto é previsível esse tipo de perda de mercadoria, que a empresa criou um setor específico denominado de “Ilha Ecológica”, a qual é responsável pela descaracterização, segregação e compactação de mercadorias similares para a venda da “sucata” formada por volume, nos moldes determinados pela legislação ambiental.

Noutro ponto, o Fisco se valeu de conceitos econômicos e contábeis para dar uma interpretação econômica à distinção entre “perda normal” e “perda anormal” no processo produtivo da empresa, citando, pois, a classificação do contabilista Eliseu Marinho.

Em contraponto, a interpretação jurídica das perdas de bens móveis, antes ou após a tradição, é regulada pelo Direito das Obrigações, livro do Direito Civil, o qual, em suma, incorpora a regra assentada na parêmia do *res perit domino*, isto é, o dono sofre a perda da coisa e, logo, o credor para a obrigação de restituir coisa certa e o devedor para a obrigação de dar coisa certa, desde que seja antes da tradição e oriunda de fatos da natureza ou provocados por terceiro estranho à avença entre as partes contratantes. Desta feita, segundo o conceito jurídico civilista somente existiria o conceito de “perda anormal”, sendo que a distinção entre “perda normal” e “perda anormal” existe apenas no ramo das ciências contábeis e econômicas, para os fins de se identificar se um determinado tipo de perda integra os custos de produção e, portanto, pode ser repassado ao consumidor na precificação do produto ou se integra as despesas e, nesse caso, deve ser suportado o prejuízo pelo empresário.

Cabe salientar que esse tipo de distinção dos tipos de perdas das mercadorias é impertinente e inócuo, uma vez que o art.110 do CTN traz regra proibitiva de interpretação, que subverta os conceitos jurídicos de Direito Privado, bem como rechaça a famigerada interpretação econômica do fato gerador. Esse tipo de interpretação tem a única finalidade de aumentar a receita derivada do Estado, em detrimento do contribuinte, mediante uma ampliação ilegal do conteúdo da hipótese de incidência tributária delimitada pela legislação tributária.

Nesta toada, cabe trazer a lume a doutrina de Aliomar Baleeiro, atualizada pela conspícua tributarista Misabel Abreu Machado Derzi, mediante a transcrição de excertos relevantes da sua festejada obra (*Direito Tributário Brasileiro*; 11ª edição; Rio de Janeiro: Forense, 1999; pgs.687 a 690), *in verbis*:

“(…) Assim, a interpretação econômica que serviu a um regime totalitário, foi erradicada da própria Alemanha, onde prosperou em tempos sombrios. Hoje, o critério “econômico”, que se invoca eventualmente na interpretação por um tribunal tedesco, serve à apuração da capacidade econômica de contribuir e somente se justifica, na medida em que, dentro dos limites dos sentidos possíveis da palavra, colher aquele sentido que melhor se ajustar aos postulados da justiça tributária.

Ora, o Código Tributário Nacional também não acolheu a tese da interpretação econômica. Ao contrário, como observa Aliomar Baleeiro, o art.110 proclama, como um limite ao próprio legislador:

“...o primado do Direito Privado, quanto à definição, ao conteúdo e ao alcance dos institutos, conceitos e formas deste ramo jurídico, quando utilizado pela Constituição Federal, pelas dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do DF e dos Municípios. A *contrario sensu*, tal primado não existe se aquelas definições, conceitos e formas promanam de outras leis ordinárias”.

Mas, e isso é de suma relevância, somente o legislador poderá atribuir efeitos tributários distintos, alterando o alcance e o conteúdo dos institutos e conceitos do Direito Privado, **se inexistir obstáculo na Constituição. Não o intérprete e aplicador da lei.** A licença, como diz Baleeiro, contida no art.109, a contrario sensu, dirige-se ao legislador, mesmo assim, naqueles casos, que são restritíssimos, em que institutos, conceitos e formas do Direito Privado não foram utilizados pela Constituição para definir ou limitar competências”.

Subsidiariamente, ainda assim, caso se considerasse como própria e adequada a distinção entre “perda normal” e “perda anormal” das mercadorias adquiridas, é certo que as mercadorias obsoletas descaracterizadas como “sucata” representam custos da produção e são recuperados, parcialmente, por intermédio da venda por volume das “sucatas” a terceiros, que tem um preço praticado muito inferior ao prejuízo da não-integração das partes, peças ou componentes obsoletos ao veículo pronto para a venda, até mesmo porque quem compra a “sucata” são indústrias de reciclagem de materiais, que pagam um valor simbólico pelo volume compactado da “sucata”.

Destaca-se que, no período objeto do pedido, quanto as partes, peças e produtos obsoletos, a solicitante deu a baixa desses insumos do seu estoque, procedendo à sua descaracterização, em setor próprio da empresa, denominada de “Ilha Ecológica”, realizando circulação subsequente dessas mercadorias, incorporadas em sucata, e vendidas por volume, o que comprova o encargo financeiro assumido pela empresa, ao praticar precificação muito aquém, daquela que seria transferida para o consumidor final do produto, acaso fosse inserido como insumo de produção. Desta feita, resta atendido os requisitos estabelecidos para os impostos indiretos de assunção do encargo financeiro ou, no caso de sua transferência a terceiros, a comprovação da autorização para receber a restituição em seu nome, *ex vi* do art.166 do CTN.

Sala das Sessões, 19 de setembro de 2017.

Erick de Paula Carmo
Conselheiro