

Acórdão: 5.089/18/CE Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000774454-21
Recurso de Revisão: 40.060145857-52
Recorrente: FCA Fiat Chrysler Automóveis Brasil Ltda.
IE: 067123354.09-46
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/Contagem

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO. Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS, extemporaneamente, provenientes de aquisições de mercadorias que se tornaram obsoletas, não sendo utilizadas no processo produtivo. A sucata *in casu* é desvinculada do processo produtivo, razão pela qual sua saída posterior não representa a continuidade da cadeia de circulação das mercadorias adquiridas. Infração caracterizada nos termos do art. 32, inciso V da Lei nº 6.763/75 e do art. 71, inciso V do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Mantida a decisão recorrida.

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

RELATÓRIO

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, de forma extemporânea, na competência de setembro de 2015, destacados em notas fiscais de aquisição de mercadorias que se tornaram obsoletas, não sendo utilizadas no processo produtivo da empresa.

Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

A 1ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 22.918/18/1ª, pelo voto de qualidade, julgou procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Wagner Dias Rabelo (Revisor) e Carlos Alberto Moreira Alves, que o julgavam improcedente. Na oportunidade, o Conselheiro Wagner Dias Rabelo (Revisor) alterou seu voto emitido em 27/02/18.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 345/368, requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em sessão realizada em 20/07/18, a Câmara Especial acorda, nos termos da Deliberação nº 03/2016 do Conselho Pleno do CC/MG e conforme decisão proferida na sessão do dia 28/06/18, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 10/08/18.

DECISÃO

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido 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.

Analisando-se o mérito do presente Recurso de Revisão e considerando-se que os fundamentos utilizados pela 1ª Câmara de Julgamento foram também adotados na presente decisão, ficam ratificados, na íntegra, os termos constantes do Acórdão nº 22.918/18/1ª.

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 Erick de Paula Carmo (Relator), Carlos Alberto Moreira Alves e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe davam provimento. Designado relator o Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor). Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Valter de Souza Lobato e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Sérgio Timo Alves. Participou do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Eduardo de Souza Assis.

Sala das Sessões, 10 de agosto de 2018.

Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente

Luiz Geraldo de Oliveira
Relator designado

T

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	5.089/18/CE	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000774454-21	
Recurso de Revisão:	40.060145857-52	
Recorrente:	FCA Fiat Chrysler Automóveis Brasil Ltda.	
	IE: 067123354.09-46	
Recorrido:	Fazenda Pública Estadual	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)	
Origem:	DF/Contagem	

Voto proferido pelo Conselheiro Erick de Paula Carmo, 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.

No Auto de Infração (AI), por intermédio da análise dos arquivos EFD, das DAPIs de setembro de 2015 e da comunicação de crédito extemporâneo pelo contribuinte, foi constatada a apropriação indevida de créditos de ICMS referentes a mercadorias que se tornaram obsoletas, consideradas como perdas do seu processo produtivo.

Os créditos de ICMS pela entrada de tais insumos foram objeto de estornos realizados pela empresa, no período autuado, porém, conforme o comunicado de crédito extemporâneo (Anexo 1), a autuada reviu o procedimento e lançou como Outros Créditos – Crédito Extemporâneo na DAPI de setembro de 2015 (Anexo 2 do AI), o valor total de R\$ 770.116,77 (setecentos e setenta mil cento e dezesseis reais e setenta e sete centavos) referente aos estornos anteriormente realizados.

Tal procedimento está em desacordo com o que determina o inciso V do art.32 da Lei nº 6.763/75 c/c o inciso V do art.71 do RICMS/02, ou seja, o estorno do ICMS creditado pela entrada de mercadoria que vier a ser objeto de inutilização ou perda por qualquer motivo.

Por meio do aludido comunicado de crédito extemporâneo, a Autuada havia informado que efetuou a baixa em seus estoques de insumos não utilizados em seu processo produtivo em decorrência da obsolescência, encaminhando estes materiais para a Ilha Ecológica da Recorrente para descaracterização e posterior venda como sucata, tendo efetivado o estorno de crédito de ICMS. No entanto, com fulcro nas Soluções de Consulta de Contribuintes nºs 310/2014 e 082/2015, o Contribuinte reviu seu procedimento e modificou seu entendimento quanto à matéria.

Esclarece-se que a Autuada é detentora de Regime Especial PTA 45.000001019-66 que autoriza o diferimento parcial de crédito do ICMS na aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem para as operações subsequentes praticadas por seus estabelecimentos. Sendo assim, apresentou comunicação de creditamento extemporâneo do ICMS anteriormente estornado (Anexo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1) e protocolizou pedido de restituição dos valores pagos a título de encerramento do diferimento, ambos indeferidos pela Delegacia Fiscal responsável à época.

A análise do presente caso pode ser dividida nas seguintes etapas:

- interpretação da legislação tributária pertinente ao caso concreto;
- 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 Recorrente, ou seja, antes da reformulação da Consulta n. 082/2015;
- 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;
- 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.

Consoante o Regime Especial de Tributação de que gozava a Recorrente, 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 Recorrente, 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 de nº 310/2014, quando a Recorrente 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 n.082/2015 e da n. 310/2014 transcritas, em sua literalidade, a seguir, 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.

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.

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 a venda por volume dela. A remissão ao art. 218 do Anexo IX do RICMS/02 cuida do diferimento para a venda de sucata, enquanto o art. 219, 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 esmiuçado nos fundamentos deste voto.

Em adição, é necessário observar que existem dois fatos indissociáveis e, não, um fato único, como pretende a tese fiscal, porquanto, a perda do produto decorre, unicamente, do momento, em que ela é declarada obsoleta, devido à decisão do Conselho Diretor da empresa (ato voluntário), **quando ainda se encontrava inteira no estoque.**

Já o segundo fato corresponderia à segunda decisão corporativa de se optar pela manutenção no estoque de produtos obsoletos, como partes e peças sobressalentes, destinadas à comercialização para os usuários dos veículos de modelo antigo ou retirados de linha, ou mesmo, a destinação delas para a “Ilha Ecológica” da empresa, com o fim de serem sucateadas e vendidas por volume nesta condição. Neste momento, já não se pode mais se referir à perda por obsolescência que já ocorreu, porém, à continuidade ou não da circulação das mercadorias, que ocorre nas duas hipóteses, sendo que a última se submete ao diferimento do art.218 do Anexo IX do RICMS/02.

Neste diapasão, *data maxima venia*, não tem razão os fundamentos do r. acórdão recorrido, quando assim justifica a perda por obsolescência:

(...)

CONTUDO, NÃO MERECE PROSPERAR A ARGUMENTAÇÃO DA IMPUGNANTE, JÁ QUE DIFERENTEMENTE DO DEFENDIDO, RESTA CLARO O ENCERRAMENTO DA CADEIA DE CIRCULAÇÃO DA MERCADORIA E POR CONSEQÜÊNCIA, APLICÁVEL O ART.71, INCISO V DO RICMS/02 (RETROTRANSCRITO), COMO ELA PRÓPRIA RECONHECE.

NO CASO DO OBSOLETISMO, OS INSUMOS NÃO SOFRERAM NENHUM DANO OU AVARIA CARACTERÍSTICOS DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, PORQUE SIMPLEMENTE NÃO ENTRARAM EFETIVAMENTE NA LINHA DE PRODUÇÃO, PERMANECERAM EM ESTOQUE.

ACOMETIDOS DA OBSOLESCÊNCIA SÃO, ENTÃO, COMO RELATA A PRÓPRIA IMPUGNANTE, DESCARACTERIZADOS, INUTILIZADOS, NOOUTRAS PALAVRAS, DESTRUÍDOS. É O QUE SE CONFIRMA NAS FOTOS ANEXADAS PELA DEFESA (FLS.195/208).

ASSIM, INDUBITÁVEL QUE A **SUCATA**, IN CASU, NÃO É RESÍDUO DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO, MAS SIM, **RESÍDUO ORIUNDO DE MERCADORIAS OU BENS DESTRUÍDOS (INUTILIZADOS).** (GRIFOU-SE)

Noutro ponto, o art. 20 do Regime Especial da Recorrente 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 da coisa e representam motivos alheios à vontade dos contratantes.

Além disso, as soluções de Consulta de Contribuintes nº 310/2014 e nº 82/2015 originárias, isto é, antes de sua reformulação em outubro de 2015, destacavam que a perda parcial do produto por dano ou deterioração se ainda puderem ser reutilizadas, ainda que com outra finalidade, darão continuidade à cadeia de circulação de mercadorias, desde que sejam comercializadas e tributadas pelo ICMS nesta operação subsequente.

Neste enfoque, a perda, por qualquer motivo, da mercadoria adquirida só pode se referir à *perda física* integral 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 o roubo dela.

Nada obstante, a hipótese de obsolescência da mercadoria não é adequada à previsão da glosa dos créditos extemporâneos de ICMS, dentro da aludida norma do Regime Especial de Tributação da Recorrente, porquanto, essa mercadoria não sofre nenhum tipo de alteração total de suas propriedades físicas, ou ainda, continua na posse da Recorrente. Assim sendo, fica evidente que a interpretação fiscal não é a mais adequada ao caso dos autos, acerca da “perda por obsolescência”, porquanto, não tem vínculo de semelhança, com as hipóteses exemplificativas retratadas do art.20 do Regime Especial, antes da apresentação da fórmula geral casuística.

Como já foi visto, 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, como já foi aqui fustigado.

Ademais, *data maxima venia*, as próprias normas do regime especial de tributação, a que aderiu a Recorrente, não prevêm o estorno dos créditos extemporâneos de ICMS, 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 Recorrente.

Destarte, melhor sorte não assiste à interpretação fazendária, pois, o art.15, II, do RICMS/02 possui redação idêntica àquela do art. 20 do Regime Especial da Recorrente, o que implica na remissão às mesmas razões jurídicas de inaplicabilidade da obsolescência, como hipótese de “*perda, por qualquer motivo, da mercadoria adquirida*” apta a ensejar o estorno dos créditos escriturais de ICMS da Recorrente.

Há de se frisar que as soluções das Consultas de Contribuinte nº 310/14 e nº 082/15 tão somente interpretam a norma do art.15, II, do RICMS/02 e vincula o entendimento da Administração Fazendária mineira para os casos idênticos, segundo reza 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 imponíveis 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, calha 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 reconduzidas 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, há aqui 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 14.182/02 (art.3º e art.5º, III), que cuida do processo administrativo estadual, contrastam com a IN SUTRI n. 02/2013 (art.6º).

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 9784/99**, 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.

Em reforço argumentativo, é imperioso se frisar que a Lei nº 13.655/18, incluiu o **art.24 e seu parágrafo único à LINDB (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro)**, a qual traça diretrizes gerais para todos os ramos do direito, inclusive para o Direito Tributário, quanto à incorporação da teoria da *venire contra factum proprium*, no ordenamento jurídico brasileiro, mormente, pela necessidade de reafirmação da moralidade administrativa, frente à situação conjuntural política atual, *in litteris*:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa **cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época**, sendo vedado que, **com base em mudança posterior de orientação geral**, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa

majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018).
(Grifou-se)

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 exigência de glosa dos créditos escriturais aproveitados de forma extemporânea pela Recorrente, relativos ao período autuado, e no bojo do Auto de Infração, contraria o teor do art.146 do CTN, ferindo o princípio da imutabilidade do critério jurídico do lançamento, relativos a fatos geradores anteriores à revisão jurídica da orientação do Fisco mineiro sobre a matéria.

Como foi bem fundamentado no Recurso de Revisão, às fls.360/361, nos excertos que se transcreve a seguir, acerca da aplicação do art.146 do CTN e da imutabilidade do critério jurídico do lançamento, *in litteris*:

“(…) O art.146 do CTN não se refere apenas à revisibilidade do lançamento, ou seja, ele não supõe a existência de dois lançamentos diferentes. O primeiro, que teria utilizado critérios jurídicos mais benéficos ao contribuinte; o segundo que, passando a usar novos critérios jurídicos, representaria uma revisão do anterior, em razão do mesmo fato gerador, o que o art.146 exatamente proíbe.

Jamais! O art. 146 do CTN não se refere apenas a um lançamento anterior, mas sim a **critérios jurídicos anteriores**, quer esses critérios jurídicos tenham sido estampados em uma resposta a consulta administrativa, quer tenham resultado de contratos firmados entre o contribuinte e o Estado – o que se patenteia no caso em tela; quer, ainda, tenham se espelhado em **interpretação da lei**, feita pelo contribuinte, e tolerada pela Administração Tributária – fato do qual esta Eg. Câmara Superior não pode se furtar.

O art.146 preserva tais critérios jurídicos em relação aos fatos geradores a que se aplicaram, ainda que errôneos, ou seja, ainda que posteriormente corrigidos por meio de decisão administrativa ou judicial.

Os novos critérios jurídicos, ainda que mais adequados, somente serão aplicáveis aos lançamentos relativos a fatos geradores futuros.

(...) A rigor, o art.146, ao adotar o princípio da proteção da confiança, o faz de forma intensa e rígida. Não exige a demonstração subjetiva da confiança do contribuinte, ou dos prejuízos advindos com os seus investimentos por força da aceitação dos critérios jurídicos anteriormente estabelecidos, quer em protocolos, ou ainda em consulta ou lançamento. Ou seja, o contribuinte não precisa demonstrar que acreditou nas promessas fiscais, embora tenha sim depositado a confiança nas Consultas de Contribuintes exaradas pela Administração Tributária. (Grifou-se)

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. HOVE, 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 ESTABELECEMENTOS PRESTADORES DO SERVIÇO DE INSTALAÇÃO (PRINCÍPIO DA AUTONOMIA DOS

ESTABELECEMENTOS 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Recorrente, 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, de conseguinte, a classificação escoreta da mercadoria obsoleta, como “perda normal” do processo produtivo da Recorrente.

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 iníqua, 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, calha trazer a lume a doutrina de Aliomar Baleeiro, atualizada pela conspícua tributarista Misabel de 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”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 em “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”.

Noutro giro, nos termos do voto vencido de fls.334/343, em aplicação do princípio da isonomia tributária do art.150, II, da CF/88, a orientação técnica, que vincula a Fazenda Pública Federal, a respeito das soluções de Consulta de Contribuintes, abordadas no art. 9º da IN RFB n. 1.434/13, há de ser transposta para o Estado de Minas Gerais, sob a ótica do Federalismo Fiscal e do princípio da simetria da periferia com o centro, no sentido de que seriam normas de repetição obrigatória, e, ademais, as soluções de consulta se inserem no inciso III do art.100 do CTN, consistindo, pois, em normas complementares tributárias.

Neste ensejo, calha citar Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro, 14ª edição, p.192), quando se refere aos “costumes fiscais”: “(...) *Se, em face de certa norma e à vista de determinada situação de fato, a autoridade age reiteradamente da mesma maneira (p.ex., aceitando, ainda que tacitamente, uma conduta do contribuinte), esse comportamento da autoridade implica a criação de uma ‘norma’ que endossa a conduta do contribuinte, e cuja revogação submete-se aos efeitos do parágrafo único do art.100 do Código*”.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso de Revisão da contribuinte para se cancelar o crédito tributário.

Sala das Sessões, 10 de agosto de 2018.

**Erick de Paula Carmo
Conselheiro**