

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.040/16/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000287432-86  
Impugnação: 40.010138664-94  
Impugnante: Iveco Latin América Ltda  
IE: 672717417.01-54  
Proc. S. Passivo: Otto Carvalho Pessoa de Mendonça/Outro(s)  
Origem: DF/Betim

**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.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação, com base em análise de arquivos SPED Fiscal e Escrituração Contábil Digital (ECD), das seguintes infrações à legislação tributária:

- aproveitamento indevido de créditos referentes às aquisições de mercadorias (insumos e bens) empregadas em testes/desenvolvimento de veículos e posteriormente inutilizadas por meio de “scrapeamento” (sucateamento). Tais créditos eram mensalmente estornados por meio de emissão de nota fiscal de saída

correspondente, mas em novembro de 2013, a Autuada promoveu um ajuste a crédito em sua escrituração fiscal, revertendo todos os estornos de créditos realizados entre maio de 2009 e outubro de 2013. Esse procedimento contrariou o disposto no Regime Especial (RE) nº 45.0000002387-67, que exige, como requisito para o aproveitamento de crédito, a existência de operação subsequente com a mercadoria ou outra dela resultante no âmbito do processo produtivo;

- falta de recolhimento de ICMS, no período de agosto de 2010 a abril de 2015, em razão de descaracterização do diferimento do imposto nas entradas de mercadorias empregadas em testes/desenvolvimento e posteriormente inutilizadas por sucateamento. O Regime Especial (RE) nº 45.0000002387-67 exige, como requisito para o diferimento, a existência de operação subsequente com a mercadoria ou outra dela resultante no âmbito do processo produtivo.

As mercadorias envolvidas na autuação (essencialmente automóveis, vans, utilitários e caminhões – fls. 27/31) são utilizadas em testes e desenvolvimento e não no processo produtivo da Impugnante, caracterizando-se como material de uso e consumo, não existindo etapa posterior de circulação dessas mercadorias (que são inutilizadas ao fim do uso).

Nesse caso, a saída posterior de sucata de “scraps” originária do sucateamento desses bens não configura continuidade da cadeia de circulação da mercadoria, pois se trata de uma perda anormal das mercadorias demolidas, perda essa desvinculada do processo produtivo, não se prestando mais o bem à finalidade para a qual foi adquirido.

Como consequência, deve ser estornado o crédito decorrente das entradas em que houve recolhimento do imposto, conforme previsão do art. 71, inciso V do RICMS/02 e, ainda, encerrado o diferimento das entradas diferidas, nos termos do art. 15, inciso II do mesmo RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 para todas as infrações. Em relação ao aproveitamento indevido de crédito foi exigida, ainda, a Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI do mesmo diploma legal.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 121/145 dos autos.

Afirma, em apertada síntese, que:

- ambas as infrações apontadas pelo Fisco partem de premissa equivocada, já que os bens aplicados na fabricação dos veículos posteriormente “scrapeados” são comercializados após sua utilização, na forma de sucata, em operações gravadas pelo ICMS. Inclui no “doc. 05” (fls. 189/213) uma amostragem das notas fiscais de venda a terceiros de tal sucata;

- a subsequente saída de sucatas é considerada pelo estado de Minas Gerais como continuidade da cadeia de circulação, como consta das recentíssimas Consultas de Contribuintes nºs 310/2014 e 082/2015 (“doc. 07” – fls. 226/234), razão pela qual

devem ser mantidos tanto o crédito de ICMS nas entradas com recolhimento do imposto, quanto o diferimento nas demais operações de entrada;

- o art. 71, inciso V do RICMS/02 não se aplica às operações da Autuada, pois incide justamente sobre situações em que há o encerramento da cadeia de circulação/consumo, passando o Contribuinte a ser tratado como consumidor final, sem direito ao crédito;

- a conduta da Impugnante, de proceder com o estorno no passado e voltar a estornar os créditos em tempos recentes, ainda que favorável à Fazenda Pública, não pode ser fundamento para a autuação, pois não representa, por si só, a correta interpretação da legislação tributária, como demonstram as citadas consultas de contribuintes;

- como a saída de sucata representa a continuidade da cadeia de circulação, conforme entendimento da própria Superintendência de Tributação (SUTRI), o art. 12, inciso I do RICMS/02 não serve de fundamento para o encerramento do diferimento procedido pelo Fisco, na medida em que houve operação posterior tributada;

- de acordo com o Regime Especial nº 45.000002387-67, são alcançadas pelo diferimento a integralidade das operações de aquisição externa de insumos ali listados e 30% (trinta por cento) das operações de aquisição interna desses mesmos insumos. Por essa razão, o estorno de crédito deve se limitar à parcela não diferida (imposto recolhido na entrada) ao passo que o encerramento de diferimento deve se restringir à parcela diferida (sem recolhimento do imposto na entrada), o que não foi respeitado pelo Fisco, tendo havido exigência de imposto em duplicidade em alguns casos. Por fim, entende que, para efeito de estorno de crédito, o valor do próprio imposto estornado deve ser incluído em sua base de cálculo;

- não que tange à base de cálculo sobre a qual se encerrou o diferimento, o critério de apuração adotado pelo Fisco, de proporção entre o ICMS diferido no período e o ICMS debitado, mostra-se equivocado. Entende que o correto seria relacionar todas as operações diferidas ocorridas no período fiscalizado e aplicar sobre elas a alíquota do imposto que deixou de ser recolhido no momento do diferimento;

- houve mudança no entendimento do Fisco, mormente contrariando as Consultas de Contribuintes nºs 310/2014 e 082/2015, razão pela qual, para proteção da boa-fé do Contribuinte, devem ser excluídas as penalidades e os juros de mora, nos termos do art. 100, parágrafo único do CTN, na forma adotada anteriormente no Acórdão nº 19.727/10/3ª do CC/MG.

Requer, ao final, o cancelamento do Auto de Infração ou, alternativamente, sua reformulação pelos motivos expostos na impugnação.

### **Da Reformulação do Crédito Tributário e do Aditamento à Impugnação**

O Fisco, acatando parcialmente os argumentos da Impugnante, realiza a reformulação do crédito tributário de fls. 239/252, para separar o cálculo do imposto devido pelo encerramento do diferimento na aquisição de insumos no mercado nacional

(ICMS parcialmente diferido), da apuração do imposto devido pela aquisição de materiais importados (ICMS integralmente diferido).

Além disso, as planilhas correspondentes aos Anexos 3 e 5 do Relatório Fiscal foram alteradas, tendo sido incluídas as novas versões às fls. 243/252.

Ato contínuo, foi reaberto o prazo de 10 (dez) dias para manifestação/pagamento/parcelamento do Contribuinte (fls. 253), nos termos do art. 120, inciso II, § 2º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), publicado pelo Decreto nº 44.747/08.

A Impugnante retorna aos autos às fls. 260/261 para concordar com a reformulação do crédito tributário realizada pelo Fisco, que acatou os argumentos referentes ao subtópico 3.2 da Impugnação (fls. 137/142) e, também, para reiterar os argumentos trazidos nos subtópicos 3.1 e 3.3 da mesma peça.

### **Da Rerratificação do Lançamento e do Novo Aditamento à Impugnação**

Às fls. 262, com fundamento no art. 149 do CTN, o Fisco retifica o lançamento no que tange à capitulação legal adotada, nos seguintes termos: “onde consta art. 12, inciso I do RICMS/02, leia-se art. 15, inciso II do RICMS/02 (fls. 02 a 17)”.

Além disso, também ratifica os demais itens da autuação fiscal.

Em seguida, reabre o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação do Contribuinte, nos termos do art. 120, § 1º do RPTA (fls. 263).

A Impugnante retorna aos autos com o Aditamento à Impugnação de fls. 265/269.

Acrescenta, em apertada síntese, que:

- o art. 146 do CTN, ampla maioria da doutrina e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) não autorizam a mudança do critério jurídico do lançamento (mudança do fundamento legal por erro de direito) realizada pelo Fisco. Saliencia que o art. 12, inciso I do RICMS/02 trata de encerramento de diferimento em razão de saídas não alcançadas por diferimento, isentas ou não tributadas, ao passo que o art. 15, inciso II cuida de encerramento de diferimento quando os bens adquiridos com diferimento perecem, deterioram-se ou são inutilizados, extraviados, furtados, roubados ou perdidos;

- o órgão julgador deve, no plano imediato, considerar a fundamentação original em sua análise e, mediatemente, entender que esta mesma parte da autuação (cobrança do imposto diferido) deverá ser cancelada, uma vez que reconhecidamente fundamentada em dispositivo legal incorreto.

Por fim, ratifica os demais termos de sua impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em Manifestação de fls. 271/288, refuta as alegações da Defesa.

Argumenta, também em resumo, que:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a retificação da fundamentação legal do lançamento decorre de mero erro formal no apontamento do dispositivo infringido, sem alteração nas consequências tributárias decorrentes, não havendo que se falar em mudança de critério jurídico. Tal entendimento encontra amparo na legislação estadual e federal e também em abalizada doutrina;

- as Consultas de Contribuintes n°s 310/2014 e 082/2015, base da defesa da Impugnante, foram recentemente reformuladas pela SUTRI, conforme publicação de 22/10/15, especialmente para desvincular a saída de sucata da continuidade da cadeia de circulação da mercadoria, no caso desta ter se tornado imprestável para a mesma finalidade para a qual foi adquirida;

- o princípio constitucional da não cumulatividade está vinculado à circulação da mercadoria, de forma que, no caso das indústrias, o crédito está vinculado à entrada de bens e insumos necessários à produção das mercadorias que sairão do estabelecimento na forma de produto acabado, tudo analisado sob um critério físico (incorporação física do item à mercadoria que será objeto de circulação posterior). Por isso, regra geral, se não há operação seguinte de circulação com a mercadoria, não há direito ao crédito;

- no caso dos autos, a sucata resultante do “scrapeamento” (sucateamento) é uma perda anormal, não podendo ser classificada como resíduo do processo de produção, mas sim como resíduo oriundo de mercadorias ou bens destruídos (inutilizados);

- como não houve a saída da própria mercadoria ou do produto final acabado, em razão de os bens não se prestarem mais para mesma finalidade para a qual foram adquiridos (produção ou comercialização), encerrada foi a circulação dessa mercadoria sem a saída tributada, sendo o estorno de crédito determinado pela legislação. Conclui que a saída posterior de sucata não tem o condão de transformar uma perda anormal de mercadoria adquirida em uma perda normal, inerente ao processo produtivo, como pretende o Contribuinte;

- pelo raciocínio da Impugnante, os caminhões “Yuejin”, importados da China exclusivamente para testes (NF-e n° 014.389 – fls. 35) na indústria automobilística em geral, e que são destruídos e comercializados na forma de sucata (NF-e n° 014.389 – fls. 35), ensejariam direito a crédito. No entanto, esse direito não existe, pois não há circulação da mercadoria adquirida, mesma situação dos insumos e bens “scrapeados”;

- no que tange ao pedido de aplicação do art. 100, parágrafo único do CTN, como forma de proteger a boa-fé da Impugnante, é de se notar que não há consulta por ela formulada para situação dos autos. Afirma, ainda, que as Consultas de Contribuintes n° 310/2014 e 082/2015, utilizadas como base de defesa, são posteriores ao aproveitamento extemporâneo indevido de crédito, ocorrido em novembro de 2013. Conclui que não é plausível crer que o Contribuinte já estava observando entendimento da Fazenda Estadual antes mesmo de sua existência.

Requer, portanto, a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 239/253.

**Do Parecer da Assessoria do CC/MG**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 293/305, opina, em preliminar, pela inexistência da prefacial arguida e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 239/252 .

**DECISÃO**

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

**Da Preliminar**

Com características de preambular, alega a Impugnante ter havido mudança do critério jurídico quando da retificação do crédito tributário, fato limitador do julgamento aos dispositivos abarcados na configuração inicial dos autos.

Saliente-se que a mudança é no sentido de que “...onde consta art. 12, inciso I do RICMS/02, leia-se art. 15, inciso II do RICMS/02.”

O Termo de Rerratificação do Lançamento (doc. de fls. 262) deixa claro que a alteração decorre de “...erro formal na indicação do dispositivo legal ensejador do diferimento do imposto”.

Como bem salienta o Fisco, as regras do diferimento que se discute no presente Auto de Infração estão previstas no Regime Especial nº 45.000002387-67 e não diretamente no RICMS/02.

O art. 1º do RE (fls. 12) prevê o diferimento do pagamento do ICMS incidente sobre as entradas de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem que sejam adquiridos no mercado externo com fim específico de industrialização e, ainda, sobre veículos, partes, peças e componentes de reposição, destinados à revenda, nas operações subsequentes praticadas pelo Contribuinte.

No mesmo sentido, o art. 3º do RE (fls. 12) prevê o diferimento do pagamento do ICMS devido nas aquisições de mercadorias no mercado interno, para o momento da saída do produto acabado (quando se tratar de matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem) ou da saída para comercialização (no caso de veículos, partes, peças e componentes de reposição).

Como se vê, tanto nas aquisições no mercado externo quanto no interno, a ausência de utilização do insumo no processo produtivo da Impugnante ou a falta de revenda direta dos bens adquiridos enseja o encerramento do diferimento e o pagamento do ICMS correspondente às suas entradas.

Como consequência, o “scrapeamento” (sucateamento) de insumos ou de bens adquiridos ao abrigo do diferimento previsto no citado RE, quando ocorrido fora do processo produtivo, situação dos autos, ensejará o fim da circulação jurídica dessa mercadoria e o não atendimento dos requisitos previstos nos citados arts. 1º e 3º do RE nº 45.000002387-67.

Desse modo, deve ser encerrado o diferimento, tendo em vista que os bens foram inutilizados, não mais se prestando à finalidade para a qual foram adquiridos. Nesse ponto, fica nítido que não haverá saída posterior da mesma mercadoria (revenda) ou de produto acabado dela resultante (fim específico de industrialização).

Assim, ao contrário do que afirma a Impugnante, a retificação promovida pelo Fisco às fls. 262 com a finalidade de alterar o apontamento do art. 12, inciso I do RICMS/02 para art. 15, inciso II do mesmo diploma legal, em nada alterou as bases jurídicas do lançamento. Tais bases, anteriormente descritas, podem ser encontradas já no Relatório Fiscal de fls. 09/17, peça original do Auto de Infração.

Além disso, os fatos e consequências tributárias (crédito tributário) do presente Auto de Infração não foram alterados pela retificação promovida pelo Fisco, não se vislumbrando o alegado erro de direito citado pela Impugnante.

Portanto, por se tratar de mero erro de indicação do dispositivo legal referente ao diferimento, tendo sido mantida toda a fundamentação que deu origem ao Auto de Infração e, ainda, considerando que a autuação baseou-se, de fato, em infrações às regras específicas e individuais de diferimento previstas no Regime Especial nº 45.000002387-67, não há que se falar em mudança de critério jurídico, restando sem razão a Impugnante.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação de (1) aproveitamento indevido de créditos referentes às aquisições de mercadorias empregadas em testes/desenvolvimento de veículos e posteriormente “scrapeadas” (sucateadas) e (2) falta de recolhimento de ICMS em razão de descaracterização do diferimento do imposto nas entradas de mercadorias empregadas em testes/desenvolvimento e posteriormente sucateadas.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 para ambas as infrações. Em relação ao aproveitamento indevido de crédito foi ainda exigida a Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI do mesmo diploma legal.

A princípio, importante salientar que a Impugnante, no que tange aos argumentos trazidos no item 3.2 de sua Peça de Defesa original (fls. 137/142), deu-se por satisfeita com a reformulação do crédito tributário realizada pelo Fisco às fls. 239/252, reiterando os argumentos de defesa apresentados nos itens 3.1 e 3.3 (fls. 261).

Como consequência, também resta superado o questionamento referente à apuração da base de cálculo sobre a qual se encerrou o diferimento (integrante do mesmo item 3.2), já que o Fisco, no novo Anexo 5 de fls. 244/247, cuidou de relacionar todas as operações diferidas e aplicar sobre elas a alíquota média do imposto diferido em cada competência de apuração, atendendo ao pleito da Impugnante.

Por essa razão, opta-se pelo não aprofundamento de tal discussão.

Passando à análise das partes ainda controvertidas do crédito tributário, a Impugnante alega que ambas as infrações apontadas pelo Fisco partem de premissa equivocada, já que os bens aplicados na fabricação dos veículos posteriormente “scrapeados” são comercializados após sua utilização, na forma de sucata, em

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

operações gravadas pelo ICMS. Inclui no “doc. 05” (fls. 189/213) uma amostragem das notas fiscais de venda a terceiros de tal sucata.

Afirma, com base nas recentes Consultas de Contribuintes nºs 310/2014 e 082/2015, que o próprio estado de Minas Gerais considera a saída de sucatas como a continuidade da cadeia de circulação/produção de mercadorias e que a conduta da Impugnante, de proceder com o estorno no passado e voltar a estornar os créditos em tempos recentes, ainda que favorável à Fazenda Pública, não pode ser fundamento para a autuação, pois não representa, por si só, a correta interpretação da legislação.

Inicialmente, importante salientar que as Consultas de Contribuintes nºs 310/2014 e 082/2015, que são a base de toda a impugnação trazida pela Autuada, foram reformuladas pela SUTRI em 22/10/15.

A principal alteração foi exatamente 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. Pelo novo entendimento, a sucata decorrente de perda anormal não é classificada como resíduo, não atraindo a aplicação do princípio da não cumulatividade, como pretende a Impugnante.

O princípio constitucional da não cumulatividade está vinculado à circulação da mercadoria. O inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição da República de 1988 prevê que o ICMS será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal, observadas as regras gerais estabelecidas em Lei Complementar:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

A Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 20, *caput*, assegurou ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Lei nº 6.763/75 reproduz disposição no mesmo sentido em seu art. 28, *caput*:

Art. 28. O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou outra unidade da Federação.

O RICMS/02, dando cumprimento à determinação constitucional de não cumulatividade estabelece, ao longo dos arts. 66 a 69-C, condições e procedimentos a serem observados pelo Contribuinte para o adequado registro e aproveitamento do valor do ICMS a título de crédito.

Em se tratando de mercadorias produzidas em estabelecimento industrial, não há que se falar em etapa anterior de circulação da mesma mercadoria, mas sim na entrada dos bens e insumos necessários à produção, sempre vinculados à saída das mercadorias produzidas, nos termos do art. 66, inciso V do citado RICMS/02:

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

(...)

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

(...)

Nesse sentido, o direito ao crédito de ICMS deve ser verificado segundo um critério físico, o que pressupõe a incorporação física do produto que gera o crédito à mercadoria a ser objeto de circulação tributada. Por isso, em regra geral, se não há circulação, entendida como uma operação seguinte com a mercadoria adquirida ou outra dela resultante, não há direito ao crédito.

Segundo os conceitos da contabilidade de custos, existem dois tipos de perdas: as NORMAIS e as ANORMAIS (ou extraordinárias). As perdas NORMAIS 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, obsolescimento 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.

A sucata, nos casos de perdas ANORMAIS, não é resíduo de produção, mas sim, resíduo oriundo de mercadorias ou bens destruídos (inutilizados). Como não houve 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.

Assim dispõe o inciso IV do art. 21 da Lei Complementar nº 87/96:

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

(...)

IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.

Por sua vez dispõe o inciso V do art. 32 da Lei nº 6.763/75:

Art. 32. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado no estabelecimento:

(...)

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

O dispositivo legal foi regulamentado no inciso V do art. 71 do RICMS/02:

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

(...)

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

(Grifou-se)

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.

A interpretação que a Impugnante pretende dar à legislação é tão absurda, que se aplicável permitiria a manutenção dos créditos do imposto na entrada de caminhões modelo “Yuejin”, importados da China exclusivamente para realização de testes tanto pela Impugnante quanto por outras empresas do ramo automobilístico (NF- e nº 014.389 – fls. 35 e 245).

Tais caminhões são usados em testes e destruídos ao final. A sucata resultante dessa inutilização, assim como no caso das mercadorias envolvidas na autuação, é comercializada posteriormente em operações tributadas, situação que não gera direito ao creditamento pela entrada de tais bens no estabelecimento.

Essa operação, que envolve a entrada de bens diferentes daqueles produzidos e comercializados pela unidade fabril da Impugnante, permite perceber com maior facilidade, em razão da inexistência de comercialização desses bens no mercado brasileiro, que a venda de sucata resultante da inutilização (perda anormal) de insumos ou mercadorias não representa continuidade na cadeia de circulação.

A *contrario sensu*, se a operação de venda de sucata oriunda dos resíduos das perdas normais, decorrentes do processo produtivo, estivesse alcançada pela isenção, em nada seria afetado o direito ao aproveitamento dos créditos de aquisição dos materiais que se perderam no processo produtivo, já que haveria a continuidade da cadeia de circulação jurídica em razão da comercialização dos bens que, quando produzidos, deram origem à sucata classificável como resíduo, oriunda desse processo produtivo.

A prevalecer o entendimento da defesa, se chegaria ao ponto de materiais adquiridos para o uso e o consumo da montadora, atualmente com vedação ao creditamento do ICMS, mudariam de situação fiscal tão logo fossem vendidos como sucatas, pois nessa condição estariam completando a cadeia comercial que lhes impedia carrear os créditos destacados nas notas fiscais de aquisições.

Vale reafirmar que o Regime Especial concedido e vigente em todo o período da autuação, estabelece a exigência do imposto nos casos em que as mercadorias não sejam destinadas à revenda, no caso das importadas, e/ou não venha a ocorrer a saída para comercialização do produto adquirido ou do produzido com os insumos adquiridos com o tributo diferido.

Por todo o exposto conclui-se que, regra geral, o crédito é vedado em todas as circunstâncias que demonstrem ausência de operação posterior com a própria mercadoria adquirida ou de outra dela resultante. A saída de sucata de “scraps” não está vinculada ao processo produtivo da Impugnante e, por isso, não se confunde com a continuidade da cadeia de circulação dos bens e insumos adquiridos, razão pela qual devem ser estornados os créditos aproveitados e encerrado o diferimento, na forma procedida pelo Fisco.

Por conseguinte, sem razão a Impugnante em seus argumentos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Autuada pede a aplicação do art. 100, parágrafo único do CTN, com consequente exclusão das penalidades e juros de mora, sob alegação de proteção à sua boa-fé, já que o presente Auto de Infração representaria uma mudança no entendimento do Fisco, mormente por estar em contrariedade às Consultas de Contribuintes nºs 310/2014 e 082/2015, as quais fundamentam o procedimento por ela adotado.

Nos termos do art. 45 do RPTA, a observância pelo Contribuinte da resposta dada à consulta por ele formulada, enquanto prevalecer o entendimento nela consubstanciado, exime-o de qualquer penalidade e o exonera do pagamento do tributo considerado não devido no período.

Todavia, inexistente consulta realizada pela Impugnante sobre o assunto. Assim sendo, na ausência de entendimento expresso em consulta formal, não se pode concluir que a Autuada agiu em conformidade com qualquer orientação da Fazenda Estadual, como alega.

Além disso, a mais antiga das consultas citadas, a de nº 310/2014, foi respondida pela SUTRI no ano de 2014. Por outro lado, o crédito extemporâneo, lançado pela Impugnante como ajuste de apuração do tributo, deu-se em novembro de 2013 (Anexo 2 – fls. 21/25). Ou seja, a Autuada alega ter observado entendimento da Fazenda Estadual antes mesmo de sua existência, o que demonstra a contradição de seu argumento.

Por fim, frise-se que as Consultas de Contribuintes nº 310/2014 e 082/2015 foram reformuladas SUTRI, tendo sido suprimida a vinculação entre a saída de sucata decorrente de perda anormal e a existência de continuidade da cadeia de circulação das mercadorias adquiridas.

Desse modo, inexistente amparo legal para aplicação do art. 100, parágrafo único do CTN, devendo ser mantidos os juros de mora e as penalidades exigidas pelo Fisco.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 239/252 e Termo de Rerratificação de fls. 262, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos, em parte, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) e Derec Fernando Alves Martins Leme, que o julgavam improcedente. Designado relator o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marco Túlio Fernandes Ibraim e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, a Conselheira Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 03 de junho de 2016.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente / Relator designado**

D

22.040/16/3ª

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

Acórdão:	22.040/16/3 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000287432-86	
Impugnação:	40.010138664-94	
Impugnante:	Iveco Latin América Ltda IE: 672717417.01-54	
Proc. S. Passivo:	Otto Carvalho Pessoa de Mendonça/Outro(s)	
Origem:	DF/Betim	

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, 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.

Versa o presente lançamento acerca das seguintes imputações fiscais:

1) aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes da aquisição de mercadorias utilizadas na fabricação de veículos que, posteriormente, são inutilizados pelo processo denominado “scrapeamento”.

Em relação a este item sustenta o Fisco que as mercadorias que compõe o veículo testado e destruído têm encerrada sua cadeia multifásica de circulação através da demolição, pois, não se prestam mais para a mesma finalidade para qual foram adquiridas. Assim, como não houve a saída da mercadoria ou do produto final, o estorno do crédito é determinado pelo art. 71, inciso V do RICMS/02.

2) utilização indevida do instituto do diferimento, nos termos do item 41, Parte I do Anexo II e do Regime Especial n.º 45.000002387-67, deixando, por consequência, de recolher o tributo devido em virtude do encerramento da cadeia de circulação e tributação, nos termos do art. 12, inciso I do RICMS/02.

Importa ressaltar que, em virtude da infração descrita no item 1 o Fisco procedeu ao estorno do imposto creditado indevidamente na apuração de novembro de 2013. Conseqüentemente à primeira infração, foram formalizadas as exigências em relação ao encerramento do diferimento.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada, ambas capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI.

O Fisco, acatando parcialmente os argumentos da Impugnante, realiza a reformulação do crédito tributário de fls. 239/252, para separar o cálculo do imposto devido pelo encerramento do diferimento na aquisição de insumos no mercado nacional (ICMS parcialmente diferido), da apuração do imposto devido pela aquisição de materiais importados (ICMS integralmente diferido).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Além disso, as planilhas correspondentes aos Anexos 3 e 5 do Relatório Fiscal foram alteradas, tendo sido incluídas as novas versões às fls. 243/252.

Foi reaberto o prazo para manifestação da Impugnante (fl. 253), nos termos do art. 120, inciso II, § 2º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA).

A Impugnante retorna aos autos às fls. 260/261 para concordar com a reformulação do crédito tributário realizada pelo Fisco e, também, para reiterar os demais argumentos trazidos em sua peça de defesa inicial.

Resta, portanto, superado o questionamento referente à apuração da base de cálculo sobre a qual se encerrou o diferimento, já que o Fisco, no novo Anexo 5 de fls. 244/247, cuidou de relacionar todas as operações diferidas e aplicar sobre elas a alíquota média do imposto diferido em cada competência de apuração, atendendo ao pleito da Impugnante.

Feitas estas ponderações iniciais, passa-se à análise da questão de mérito restante.

A Impugnante adquire insumos nos mercados interno e externo para produzir veículos. Parte desses insumos (os importados e alguns nacionais) é comprada ao abrigo de diferimento do ICMS, concedido no Regime Especial n.º 45.000002387-67.

Importante destacar que, por vezes, veículos produzidos pela Impugnante são sucateados, como também algumas de suas partes, em processo internamente referido por “scrapeamento” (sucateamento). O “scrapeamento” ocorre na denominada “Ilha Ecológica”, área do estabelecimento da Impugnante reservada para gestão de resíduos. Todo material ali obtido (o “scrap”) é posteriormente vendido pela Impugnante como sucata, ao abrigo do diferimento previsto no item 42 do Anexo II do RICMS/02.

Conforme o “Relatório Fiscal”, o Fisco mineiro reconhece que os veículos são “scrapeados” na “Ilha Ecológica”. No entanto, discorda que os bens “scrapeados” são posteriormente vendidos em saídas tributadas. Com base nessa discordância, constituiu as imputações fiscais acima descritas.

Como visto, para glosar os créditos, o Fisco entendeu aplicável o art. 71, inciso V do RICMS/02, pois, em seu entender, após o “scrapeamento” realizado pela Impugnante, não haveria continuidade da cadeia de circulação de mercadorias.

As hipóteses elencadas no inciso V do art. 71 do RICMS/02 trazem situações em que se dá o encerramento da cadeia, a saber:

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

.....  
V - vierem a ser objeto de perecimento, deterioração, inutilização, extravio, furto, roubo ou perda, por qualquer motivo, da mesma

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadoria ou bem, ou de outra dela resultante, dentro do mesmo período em que se verificar o fato, ou no prazo de 30 (trinta) dias, em se tratando de calamidade pública, contado de sua declaração oficial;

.....

Verifica-se do dispositivo acima transcrito que as hipóteses de estorno do imposto creditado são o “*perecimento, deterioração, inutilização, extravio, furto, roubo ou perda...*”. Todos são casos que claramente expressam a ideia de encerramento do ciclo econômico da mercadoria, ou seja, não ocorrerá mais operação de circulação desta mercadoria. Assim, é compreensível que, nestes casos, a legislação exija o estorno dos créditos.

A lógica, também deriva da regra da não-cumulatividade a qual determina que quando a cadeia multifásica se encerra não há sentido em se reconhecer o direito ao crédito, já que não haverá operação posterior tributada, em relação à qual o crédito serviria para que o imposto fosse recolhido devidamente.

No entanto, no caso da Impugnante, não ocorre o encerramento da cadeia de circulação de mercadorias, pois, as sucatas produzidas após o “scrapeamento” são posteriormente vendidas a terceiros.

A continuidade da cadeia é, portanto, fato inquestionável nos autos, o que afasta a aplicação do art. 71, inciso V do RICMS/02 e, conseqüentemente, o estorno dos créditos pretendido nos presentes autos.

A Diretoria de Orientação e Legislação Tributária – DOLT/SUTRI da Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais recentemente se manifestou sobre o tema na resposta à Consulta de Contribuinte n.º 082/15, que se encontra assim emendada:

Consulta de Contribuintes n.º 82/2015

PTA n.º: 45.000008088-49

Consulente: Yakazi Automotive Prods do Brasil, Sistemas Elétricos Ltda.

Origem: Matozinhos

**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.

No caso da Consulta de Contribuintes n.º 082/2015, a Consulente, fabricante de material elétrico e eletrônico para veículos automotores (chicotes elétricos), relata que alguns insumos adquiridos não são utilizados no seu processo industrial por se tornarem obsoletos. Narra, ainda, que efetua a saída dessas

mercadorias, com ICMS diferido nos termos do art. 218 do Anexo IX do RICMS/02, por entender se tratar de sucata.

Assim, a Consulta de Contribuinte n.º 082/15 assentou que, se há posterior saída dos produtos obsoletos, não há que se falar em perda. Nesse sentido, o tratamento tributário a ser adotado deve ser o de sucata/resíduo ou de subproduto, a depender de sua classificação, nos termos do RICMS/02.

Portanto, para insumos inaproveitáveis que não serão objeto de uma saída tributada, aplicar-se-á o tratamento tributário dispensado às perdas consideradas anormais, sendo vedado o aproveitamento do valor recolhido como crédito de ICMS, em atenção ao disposto no inciso V do art. 71 do RICMS/02.

Por outro lado, caso os insumos considerados obsoletos sejam objeto de uma operação de circulação de mercadoria em função de trazerem a possibilidade de nova utilização pelo adquirente, os mesmos deverão ser classificados como sucata/resíduo ou subproduto.

Para efeitos tributários, considera-se sucata, apara, resíduo ou fragmento, a mercadoria ou parcela dela que não se preste para a mesma finalidade para a qual foi produzida, nos termos do disposto no art. 219 do Anexo IX do RICMS/02. As mercadorias assim classificadas estão sujeitas a tratamento tributário específico previsto no art. 218 do citado Anexo IX (diferimento do imposto nas operações internas), observadas as condições ali estabelecidas.

Em relação à segunda imputação fiscal, qual seja, encerramento do diferimento, o Fisco partiu do mesmo fundamento para autuar entendendo pelo encerramento da cadeia de circulação de mercadorias e, conseqüentemente, pelo encerramento do diferimento.

Dessa forma, cabem os mesmos argumentos anteriormente apostos, ou seja, como os bens autuados foram posteriormente vendidos como sucatas, em operações tributadas, deve-se entender pela continuidade da cadeia de circulação, não ocorrendo o encerramento do diferimento, o que afasta a necessidade de qualquer recolhimento do imposto estadual.

Para este caso, também há Consulta de Contribuinte específica, a de n.º 310/2014.

No caso da Consulta de Contribuintes n.º 310/14, a Diretoria de Orientação e Legislação Tributária – DOLT/SUTRI reconheceu que se deveria aplicar o tratamento tributário de sucatas/resíduos às azeitonas impróprias para consumo humano, vendidas para fins de adubo orgânico, na medida em que elas eram objeto de operação de saída tributada posterior, com a continuidade da cadeia de circulação da mercadoria.

Nesse diapasão, sendo o diferimento a postergação do ICMS incidente em determinada etapa da cadeia de circulação para ser recolhimento em etapa subsequente, a inocorrência deste impõe o recolhimento do tributo relativo ao fato gerador ocorrido, qual seja, a circulação da mercadoria na etapa alcançada pelo diferimento.



Entretanto, sendo possível a realização de operação de saída tributada, cujo objeto seja a mercadoria que sofreu alguma espécie de avaria ou restou do processo produtivo, há de se reconhecer a continuidade da cadeia de circulação.

Portanto, caso as mercadorias sejam objeto de operação de saída tributada, não há que se falar em recolhimento do imposto diferido. Tais operações receberão o tratamento dispensado ao subproduto ou resíduo, conforme sua classificação.

É exatamente este o caso dos autos, no qual há operação subsequente com a mercadoria.

Em relação à questão do diferimento cumpre destacar que a Impugnante é detentora do Regime Especial de Tributação n.º 45.000002387-67.

Nos termos do art. 1º do citado Regime Especial de Tributação é concedido o diferimento na entrada de veículos, partes, peças e componentes de reposição destinados à revenda, relacionado nos Anexos I e II do regime em decorrência de importação do exterior e que forem objeto de operação subsequente. Não há discussão nos autos de que as mercadorias objeto da autuação estejam listadas nos anexos do Regime Especial de Tributação n.º 45.000002387-67.

Ressalte-se, também, a disposição do referido regime em relação ao encerramento do diferimento, *in verbis*:

Art. 10. Encerra-se o diferimento, quando ocorrer qualquer uma das situações previstas no art. 12 do RICMS, observando-se o disposto no art. 9º deste Regime.

Cumpre destacar que, após a apresentação da impugnação, em 31 de agosto de 2015), conforme informa a Manifestação Fiscal, as Consultas de Contribuinte acima citadas foram reformuladas, o que teria ocorrido em 22 de outubro de 2015. Segue trecho da citada Manifestação Fiscal:

"Antes de quaisquer considerações, importante frisar que as Soluções de Consultas de Contribuintes n.º 310/2014 e n.º 082/2015, base na presente peça impugnatória, foram recentemente reformuladas pela DOLT/SUTRI (informativo @ Fazenda de 22/10/2015). A principal alteração das soluções em comento foi exatamente a desvinculação da saída de sucata com a continuidade da cadeia de circulação do produto que se tornou imprestável para a mesma finalidade para qual foi adquirido."

O entendimento exposto neste voto, entretanto, segue a linha das consultas anteriormente à reformulação.

Contudo, cabe destacar que a reformulação não alterou as conclusões de cada uma das consultas.

De todo modo, as respostas às consultas, mesmo que agora o façam de forma mais indireta, ainda permanecem dizendo que, se há a posterior saída tributada

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de sucatas (continuidade da cadeia de circulação), não há que se falar em estorno de mercadorias, tampouco no recolhimento de imposto diferido.

Por outro lado, cabe mencionar que outras consultas, como a de n.º 067/2015 (ainda muito recente), continuam confirmando, de modo expresso, o entendimento da Impugnante.

Para que fique clara a questão, veja-se trechos extraídos da citada consulta:

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 de mercadoria, caracterizando-a como resíduo (ou sucata) ou subproduto, conforme o caso, enquadrando-se no conceito de mercadoria contido no inciso I do art. 222 do RICMS/02.

Nesse sentido, verifica-se que tanto a saída de sucata, quanto a de subproduto, caracterizam-se como fato gerador do ICMS, conforme previsto no inciso VI do art. 2º do RICMS/02, entretanto, somente à primeira aplica-se o diferimento previsto no item 42 da Parte 1 do Anexo II, disciplinado no art. 218 e seguintes da Parte 1 do Anexo IX, todos do RICMS/02.

Com efeito, a saída de subprodutos deverá ser normalmente tributada, aplicando-se, se for o caso, o diferimento previsto no item 74 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02.

Verificado que as mercadorias são sucatas a legislação tributária mineira exige que lhes seja aplicado o tratamento adequado, qual seja, o reconhecimento da continuidade da cadeia de circulação e de tributação, com suas consequências dentre as quais, o direito ao crédito suportado na aquisição dos insumos e a saída com aplicação do instituto do diferimento.

Diante do exposto, julgo improcedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 03 de junho de 2016.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Conselheira**