

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.919/18/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000774327-01
Impugnação: 40.010144435-62
Impugnante: FCA Fiat Chrysler Automóveis Brasil Ltda.
IE: 067123354.10-20
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, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão 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, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

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

Também, informa a Fiscalização que os créditos de ICMS pela entrada de tais insumos foram objeto de estornos realizados pela empresa, no período de janeiro de 2011 a junho de 2015, mas, conforme “Comunicado de crédito extemporâneo”, a Autuada reviu o procedimento e lançou, na apuração de setembro de 2015, como “Outros Créditos – Crédito Extemporâneo”, o valor referente aos estornos anteriormente realizados.

Inconformada com o lançamento, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 37/67, acompanhada dos documentos de fls. 68/234.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 241/255, refuta as alegações da Defesa, requerendo, portanto, a procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 27/02/18, acorda a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pelo Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves, nos termos da Portaria nº 04, de 16/02/01, marcando-se extrapauta para o dia 22/03/18, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Relatora) e Wagner Dias Rabelo (Revisor), que em preliminar, rejeitavam a arguição de nulidade do lançamento e, no mérito, julgavam procedente o lançamento.

DECISÃO

Da Preliminar

Preliminarmente, a Impugnante invoca a nulidade da autuação, ao argumento de que o Fisco formalizou de forma inadequada, com “*vícios no pressuposto formalístico do ato com aptidão para mitigar garantia do contribuinte*”.

Nesse sentido, argumenta que o Auto de Infração não contém a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua emissão e das circunstâncias em que foi praticado, tendo, assim, prejudicado o seu direito de defesa.

Segundo a Impugnante, o Fisco “*deixou de capitular a sua pretensão de forma pertinente, pois não há liame objetivo entre os dispositivos citados e a descrição da infração que permita ao contribuinte, com segurança, ter a certeza quanto à ilegalidade do ato praticado*”.

Acrescenta que não há nos autos qualquer comprovação a respeito da ocorrência dos fatos elencados no inciso V do art. 32 da Lei nº 6.763/75 e no inciso V do art. 71 do RICMS/02.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois verifica-se que o Auto de Infração e seus anexos contêm todos os elementos que motivaram a sua emissão, ou seja, a equivocada manutenção na escrita da Contribuinte de créditos de ICMS relativos a insumos adquiridos que se tornaram obsoletos.

Conforme se verá na análise de mérito, a obsolescência de estoque de mercadorias é um tipo de perda que ocorre em momento posterior à entrada do insumo e respectivo creditamento de ICMS e, ocorrendo, enseja o estorno do mesmo crédito, que é objeto dos autos.

Ressalta-se que a obsolescência foi declarada pela própria Contribuinte em seu Comunicado de crédito extemporâneo (Anexo 1 - fls. 19/20):

“A FCA informa que para a realização de seu objeto social adquire insumos para a fabricação de veículos automotores.

Eventualmente, alguns desses insumos não são utilizados no processo produtivo por se tornarem obsoletos.

Isso ocorre em razão de alterações de desenhos técnicos e/ou de engenharia ou pelo fato de os veículos não mais serem produzidos, não servindo assim para sua linha de produção e nem tampouco para outras empresas do mesmo ramo, haja vista suas especificidades técnicas voltadas exclusivamente para um determinado projeto industrial;" (Destacou-se)

Referido Comunicado demonstra que, inicialmente, a Contribuinte efetuou o estorno de crédito de ICMS em relação às mercadorias obsoletas, nos termos da legislação vigente.

Em seguida, no mesmo Comunicado, a empresa informa que mudou de entendimento e se creditou extemporaneamente dos valores anteriormente estornados, referentes aos insumos objeto de perda por obsolescência, contrariando, então, o inciso V do art. 32 da Lei nº 6.763/75 e, também, o inciso V do art. 71 do RICMS/02, como descrito no Auto de Infração.

Portanto, o crédito de ICMS das mercadorias objeto de tais perdas são motivo de estorno obrigatório, como determinam os dispositivos citados:

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. (grifou-se)

RICMS/02

Art. 71. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado 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)

Percebe-se, portanto, a clara subsunção dos fatos aos dispositivos transcritos e capitulados no Auto de Infração.

Reitera-se que, ao constatar a perda por obsolescência, o crédito de ICMS realizado na entrada do insumo tem que ser estornado dentro do mesmo período em que se verificar o fato.

Esse era o procedimento da Contribuinte que, segundo o seu próprio relato, mudou de entendimento e se creditou extemporaneamente dos valores anteriormente estornados, em desacordo com a legislação tributária, ensejando a lavratura dos presentes autos.

É o que fica claro no relatório do Auto de Infração, quando, após a descrição dos fatos (fls. 04), afirma que:

“Tal procedimento está em desacordo com o que determina o inciso V do art. 32 da Lei 6763/75 e também 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”.

Ressalta-se que, ao contrário do que afirma a Impugnante, não há no Auto de Infração nenhum questionamento ou menção ao procedimento formal do crédito extemporâneo ou à natureza de insumo (se se trata ou não de sucata).

Sem fundamento também a afirmação da Impugnante de que o Fisco não comprovou a ocorrência dos fatos elencados no inciso V do art. 32 da Lei nº 6.763/75 e no inciso V do art. 71 do RICMS/02.

Conforme já relatado, o obsoletismo de estoque foi declarado pela própria Contribuinte no citado Comunicado de crédito extemporâneo, afirmando novamente na impugnação, de acordo com o fluxograma constante às fls. 52 dos autos, em que revela sobre a “*Baixa mercadoria estoque em razão da obsolescência*”.

Destaca-se que os documentos anexados à impugnação comprovam o mesmo fato.

Salienta-se, ainda, que os fatores decisivos para determinar o obsoletismo de um material são característicos do processo produtivo da empresa e somente a Contribuinte pode declarar, mas, uma vez constatado, enseja o estorno do crédito de ICMS da entrada do insumo, conforme preceituam os dispositivos que lastreiam o Auto de Infração.

Pela importância, cumpre reiterar que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações.

As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Quanto às demais razões apresentadas preliminarmente pela Defesa, verifica-se que elas se confundem com o próprio mérito e assim serão analisadas.

Do Mérito

A autuação versa sobre a constatação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS extemporâneos, na competência de setembro de 2015, referentes a mercadorias adquiridas que se tornaram obsoletas, não sendo utilizadas no processo produtivo da empresa.

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

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

De acordo com o Relatório Fiscal, o presente trabalho foi desenvolvido a partir da análise do crédito extemporâneo realizado pela Contribuinte no período de setembro de 2015, conforme Comunicado de fls. 19/22 (Anexo 1 do Auto de Infração), cuja comprovação encontra-se às fls. 23/34 (Anexos 2 a 4 do Auto de Infração).

Referido Comunicado informa que, durante o período de janeiro de 2011 a junho de 2015, a empresa havia efetuado a baixa em seus estoques de insumos não utilizados em seu processo produtivo em decorrência da obsolescência, encaminhando esses materiais para a Ilha Ecológica da FCA, para descaracterização e posterior venda como sucata, tendo efetivado o respectivo estorno de crédito de ICMS. No entanto, com fulcro nas soluções das Consultas de Contribuinte nºs 310/2014 e 082/2015, a Autuada reviu seu procedimento e modificou seu entendimento quanto à matéria.

A Contribuinte é detentora do Regime Especial PTA nº 45.000001019-66, que autoriza o diferimento parcial de ICMS na aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem para as operações subsequentes praticadas por seus estabelecimentos.

Sendo assim, com relação aos insumos obsoletos que deram entrada com o citado diferimento parcial, a Contribuinte apresentou referida comunicação de creditamento extemporâneo do ICMS anteriormente estornado, que foi lançado na apuração de setembro de 2015 como “Outros Créditos – Crédito Extemporâneo”, e protocolizou pedido de restituição dos valores pagos a título de encerramento do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

diferimento, relativos ao mesmo período, ambos indeferidos pela Delegacia Fiscal responsável à época, em obediência à legislação citada (art. 32, inciso V da Lei nº 6.763/75 e art. 71, inciso V do RICMS/02).

Registra-se que essas informações descritas no Relatório Fiscal foram da mesma forma declaradas pela Impugnante em sua peça de defesa.

Considerando que não houve correção do comportamento da Contribuinte diante das orientações do Fisco à época do creditamento extemporâneo, e entendendo que não há embasamento legal para respaldar o entendimento da Autuada, o Fisco lavrou o presente Auto de Infração para as exigências cabíveis, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional-CTN e art. 201 da Lei nº 6.763/75:

CTN

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Lei nº 6.763/75

Art. 201 - A fiscalização tributária compete à Secretaria de Estado de Fazenda, por intermédio dos seus funcionários fiscais e, supletivamente, em relação às taxas judiciárias, à autoridade judiciária expressamente nomeada em lei.

§ 1º - Compete exclusivamente aos Auditores Fiscais da Receita Estadual, aos Agentes Fiscais de Tributos Estaduais e aos Fiscais de Tributos Estaduais o exercício das atividades de fiscalização e de lançamento do crédito tributário.

A Impugnante alega ser inaplicável o art. 71, inciso V do RICMS/02 à hipótese dos autos, tendo ocorrido, então, um erro de direito, ao argumento de que tal dispositivo somente se aplica quando se dá o encerramento da cadeia de circulação da mercadoria, o que não é o caso dos obsoletos da empresa autuada, já que esses são vendidos ao final do processo como sucata. Inclui no “Doc. 08” (fls. 177/242) uma amostragem das notas fiscais de venda a terceiros de tal sucata.

Discorre sobre o princípio da não cumulatividade, descreve o caminho pelo qual passam os insumos inutilizados e descartados pela obsolescência e cita jurisprudências de Tribunal Paulista, que, no seu entendimento, encontram-se no mesmo sentido do alegado.

Contudo, não merece prosperar a argumentação da Impugnante, já que diferentemente do defendido, resta claro o encerramento da cadeia de circulação da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadoria e por consequência, aplicável o art. 71, inciso V do RICMS/02 (retrotranscrito), como ela própria reconhece.

No caso do obsolescência, os insumos não sofreram nenhum dano ou avaria característicos do processo de industrialização, porque simplesmente não entraram efetivamente na linha de produção, permaneceram em estoque.

Acometidos da obsolescência são, então, como relata a própria Impugnante, descaracterizados, inutilizados, noutras 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).

Veja-se que a venda dessa sucata em operação tributada posterior em nada impacta o lançamento já que ela, como visto, não origina nem se vincula ao processo industrial.

Assim, 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.

Em síntese, não há que se falar em continuidade da cadeia de circulação da mercadoria com a venda posterior como sucata.

Importa reiterar que a perda dos materiais por obsolescência foi reconhecida e comprovada pela própria Impugnante em sua peça de defesa.

Sob outro aspecto, melhor sorte não assiste à Impugnante.

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, obsolescência 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.

Sobre o assunto (perda por obsolescência), vale a pena consultar o Mestre Eliseu Martins em sua obra Contabilidade de Custos – Editora Atlas:

Perda – Bem e serviço consumidos de forma **anormal e involuntária**.

Não se confunde com a despesa (muito menos com o custo), exatamente por sua característica de anormalidade e involuntariedade; não é um sacrifício feito com a obtenção de receita. **Exemplos comuns:** perdas com incêndios, **obsoletismo de estoques**, etc. São itens que vão diretamente à conta de Resultado, assim como as despesas, mas não representam sacrifícios normais ou derivados de forma voluntária das atividades destinadas à obtenção de receita. É muito comum o uso da expressão Perdas de material na produção de inúmeros bens e serviços; entretanto, a quase totalidade dessas “perdas” é, na realidade, um custo, já que são valores sacrificados de maneira normal no processo de produção, fazendo parte de um sacrifício já conhecido até por antecipação para a obtenção do produto ou serviço e da receita almejada.

O gasto com mão-de-obra durante um período de greve, por exemplo, é uma perda, não um custo de produção. O material deteriorado por um defeito anormal e raro de um equipamento provoca uma perda, e não um custo; aliás, não haveria mesmo lógica em apropriar-se como custo essas anormalidades e, portanto, acabar por ativar um valor dessa natureza. (Destacou-se)

Verifica-se que o obsoletismo de estoque foi citado pelo próprio Eliseu Martins como um exemplo de perda, que não se enquadra aos exemplos apreciados pelo Tribunal Paulista (fls. 53/54), quando se discute a possibilidade da manutenção dos créditos provenientes de insumos deteriorados, avariados durante o processo de industrialização. São itens que vão diretamente à conta de Resultado, assim como as despesas.

Diante do exposto, chega-se a mesma conclusão: a sucata, nos casos de perdas ANORMAIS, não constitui resíduo de produção, mas sim, resíduo de bens destruídos (inutilizados).

E, da mesma forma, a venda dessa sucata em operação tributada posterior não altera a natureza anormal da perda que lhe deu origem.

Portanto, a obrigatoriedade do estorno do crédito de ICMS relativo às perdas com obsoletismo se impõe, nos termos do inciso V do art. 32 da Lei nº 6.763/75 e, também, do inciso V do art. 71 do RICMS/02, já reproduzidos em fase preliminar.

Observa-se que esses dispositivos legais são claros com relação a obrigatoriedade do estorno do crédito do imposto de inutilização/perda, e, ainda, a expressão “por qualquer motivo” é taxativa.

A Impugnante alega que o comportamento da Autuada foi baseado nas soluções das Consultas de Contribuinte nºs 310/2014 e 082/2015, em que o próprio

estado de Minas Gerais considera a saída de sucatas como a continuidade da cadeia de circulação/produção de mercadorias.

Inicialmente, importante salientar que essas Consultas foram reformuladas pela SUTRI em 22/10/15, sendo que 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. Veja-se:

Consulta de Contribuinte nº 310/2014

(...)

Caso as mercadorias em questão sejam objeto de descarte ao longo do processo produtivo, receberão, na saída do estabelecimento da Consultante, o tratamento dispensado ao subproduto ou resíduo, conforme sua classificação, não havendo que se falar em recolhimento do imposto diferido.

De outro lado, **se forem inaproveitáveis ou resultantes de perdas anormais**, aplicar-se-á o disposto no citado inciso II do art. 15 do RICMS/2002 e no art. 33 de seu RET (na redação atualmente vigente), sendo **vedado o aproveitamento do valor recolhido como crédito de ICMS**, em atenção ao disposto no inciso V do art. 71 do referido Regulamento.

(...)

Consulta de Contribuinte nº 082/2015

(...)

Assim, **para os insumos que não são utilizados no processo produtivo em função de perdas anormais, como a obsolescência, aplicar-se-á o disposto no inciso V do art. 71 do RICMS/02.** (Destacou-se)

(...)

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.

Nessas mesmas Consultas, a Superintendência de Tributação da SEF, citando Eliseu Martins, também esclarece sobre a distinção entre perdas normais e anormais, concluindo pela anormalidade da perda com obsoletos.

O autor, como já mencionado, utiliza os obsoletos como exemplo de perda anormal no processo de produção industrial. Ensina o mestre no tópico Tratamento Contábil das Perdas de Materiais, da mesma obra Contabilidade de Custos – Editora Atlas:

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

Registra-se que esse também é o entendimento do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, pronunciado em análise de caso de aproveitamento de crédito de insumos considerados como perdas anormais no processo industrial:

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.

(...)

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO PELO VOTO DE QUALIDADE.

(...)

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.

(...) (DESTACOU-SE)

Referida decisão foi mantida em Câmara Especial, conforme decisão consubstanciada no Acórdão nº 4.687/16/CE:

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). 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. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA.

(...)

MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA.

RECURSO DE REVISÃO CONHECIDO À UNANIMIDADE E NÃO PROVIDO PELO VOTO DE QUALIDADE.

(...)

CUMPRE ESCLARECER, DE INÍCIO, QUE O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO CUMULATIVIDADE ESTÁ VINCULADO À CIRCULAÇÃO DA MERCADORIA. O INCISO I DO § 2º DO ART. 155 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA 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.

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 vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

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

(...)

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.

NO CASO EM APREÇO, CONSTATA-SE A COMPLETA INUTILIZAÇÃO DOS VEÍCULOS ORIGINALMENTE ADQUIRIDOS, VEÍCULOS ESTES QUE, PARA ALÉM DE NÃO MAIS SE PRESTAREM PARA A FINALIDADE PARA A QUAL FORAM PRODUZIDOS, SEQUER SUBSISTEM AO PROCESSO DE SCRAPEAMENTO. EM OUTRAS PALAVRAS, NÃO HAVENDO QUE SE FALAR EM CONTINUIDADE DA CADEIA DE COMERCIALIZAÇÃO, EIS QUE A COMERCIALIZAÇÃO DA SUCATA EM QUESTÃO CONFIGURA O INÍCIO DE NOVO CICLO COMERCIAL, TENDO POR OBJETO NOVO PRODUTO, O ESTORNO DO CRÉDITO É DETERMINADO PELA LEGISLAÇÃO, NA MEDIDA EM QUE A CIRCULAÇÃO DOS VEÍCULOS ORIGINALMENTE ADQUIRIDOS 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.

Diante do exposto, 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 estorno do imposto creditado.

Pelo contrário, é patente a descontinuidade da cadeia de circulação da mercadoria.

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.

Noutra abordagem, a Impugnante invoca o princípio da proteção da confiança e moralidade administrativa. Argumenta que a reformulação das Consultas de Contribuinte nºs 310/2014 e 082/2015, após a realização do crédito extemporâneo, não pode fundamentar a glosa do referido crédito.

Identifica ofensa ao art. 146 do CTN e pede a aplicação do art. 100, parágrafo único do CTN, com consequente exclusão das penalidades e juros de mora, entendendo que o presente Auto de Infração representaria uma mudança no entendimento do Fisco, mormente por estar em contrariedade às Consultas de Contribuinte nºs 310/2014 e 082/2015, as quais fundamentam o procedimento por ela adotado.

Contudo, novamente a legislação posta não a socorre.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(Destacou-se)

Depreende-se desse dispositivo que 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 Autuada 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.

Portanto, ao contrário do que afirma a Impugnante, a Fiscalização não alterou critérios jurídicos utilizados no seu caso, pois não há entendimento expresso em consulta formal de sua autoria que legitime a mudança de atitude com relação ao crédito de ICMS de seus insumos obsoletos.

Inexistindo tal orientação da SEF, a Autuada submete-se aos já citados dispositivos normativos, tanto do RICMS/02 quanto da Lei nº 6.763/75, inalterados sobre o tema durante o período em tela.

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.

Em relação às Consultas de Contribuinte nºs 067/2015, 183/2016 e 188/2016, também mencionadas pela Defesa, observa-se que nenhuma é de autoria da Contribuinte e que, também, não guardam relação com o caso em discussão.

Mais uma vez, a Impugnante mistura conceitos e insiste na ultrapassada tese da continuidade da circulação da mercadoria na forma de sucata/subproduto.

Como já restou demonstrado, não é o caso dos resíduos provenientes da inutilização/perda dos obsoletos, perdas anormais do processo produtivo.

Observa-se que, na Consulta nº 188/2016 (fls. 270/271), citada pela Impugnante, há expressa menção que a continuidade se vincula à perda normal.

A Impugnante reclama, também, pela recomposição da conta gráfica no período autuado.

Todavia, vale destacar que os arts. 194 e 195 do RICMS/02 tiveram suas redações modificadas pelos arts. 2º e 3º do Decreto nº 46.698, de 30/12/14, com vigência a partir de 01/02/15, nos termos do art. 5º do mesmo decreto, excluindo o procedimento fiscal de “Verificação Fiscal Analítica – VFA” (recomposição da conta gráfica do ICMS):

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 2º O art. 194 do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, passa a vigorar com a seguinte alteração:

“Art. 194.

(...)

V - conclusão fiscal;”

Efeitos de 15/12/2002 a 31/01/2015 - Redação original:

“V - verificação fiscal analítica e conclusão fiscal;”

Art. 3º O art. 195 do RICMS passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 195. **Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração,** acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

§ 1º O contribuinte, por ocasião do pagamento do crédito tributário de que trata o caput, poderá deduzir do valor do imposto exigido a partir do mês subsequente ao último período em que se verificar saldo devedor dentre os períodos considerados no Auto de Infração, o montante de crédito acumulado em sua conta gráfica, mediante emissão de nota fiscal com lançamento a débito do respectivo valor.

§ 2º O montante do crédito acumulado, de que trata o § 1º, fica limitado ao menor valor de saldo credor verificado na conta gráfica no período compreendido entre o último período de apuração considerado no Auto de Infração e o período de apuração anterior ao período do pagamento.

§ 3º Na hipótese de saldo igual a zero ou saldo devedor, no período a que se refere o § 2º, fica vedada a dedução de que trata o § 1º.

§ 4º Os juros de mora sobre o imposto exigido, a penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, e os juros de mora a ela correspondentes, serão reduzidos proporcionalmente à dedução de que trata o § 1º.”

(...)

Art. 5º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de fevereiro de 2015.

(Grifou-se)

A redação atual do citado art. 195, ao deixar de prever a utilização da recomposição da conta gráfica como forma de apuração do montante da infração, instituiu um novo processo de fiscalização, entendido este como o método de apuração a ser utilizado pelo Fisco.

Depreende-se dessa alteração que os créditos do imposto indevidos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 (art. 195, *caput*).

Cabe reproduzir, também, o art. 4º do referido decreto, em que o legislador deixou consignado o seguinte:

Art. 4º O disposto no art. 1º e no art. 3º deste DECRETO aplica-se aos fatos geradores ocorridos antes e após a sua publicação, nos termos do § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional (CTN) - Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Vê-se que a aplicação retroativa das disposições regulamentares reproduzidas anteriormente, se respalda no disposto no § 1º do art. 144 do CTN, *in verbis*:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Nesse sentido, são várias as decisões judiciais, dentre as quais se destacam:

EMENTA: (...)

O PRÓPRIO ART. 144, § 1º, DO CTN DISPÕE QUE NORMAS POSTERIORES AO FATO GERADOR, RELATIVAS AO ESTABELECIMENTO DE NOVOS CRITÉRIOS DE APURAÇÃO, FISCALIZAÇÃO E GARANTIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, APLICAM-SE IMEDIATAMENTE. (...)" (TRF-2ª REGIÃO. AC 94.02.07873-8/RJ. REL.: DES. FEDERAL CLÉLIO ERTHAL. 1ª TURMA. DECISÃO: 22/03/92. DJ DE 16/05/95, P. 29.072.)

EMENTA: (...)

I. O FISCO PODE, A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LEI 10.174/01, USAR AS INFORMAÇÕES BANCÁRIAS RELATIVAS AO RECOLHIMENTO DA CPMF, PARA FINS DE LANÇAMENTO DE OUTROS TRIBUTOS, AINDA QUE RELATIVOS A EXERCÍCIOS FINANCEIROS ANTERIORES.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II. HOMENAGEM À NATUREZA PROCESSUAL DA NOVA NORMA, NOS TERMOS DO § 1º DO ART. 144 DO CTN. (...)

(TRF-5ª REGIÃO. AMS 2001.84.00.005467-2/RN. REL.: DES. FEDERAL PAULO ROBERTO DE OLIVEIRA LIMA. 2ª TURMA. DECISÃO: 11/06/02. DJ DE 25/04/03, P. 693.

Assim, diante da produção de efeitos imediata, inclusive em relação aos fatos geradores pretéritos, da norma que introduz novo critério ou processo de apuração do crédito tributário, não há que se falar em recomposição da conta gráfica, restando correto sua não utilização pela Fiscalização no presente trabalho.

E, ainda, não bastasse o analisado, o referido diploma regulamentar ainda trouxe, no art. 1º, a inclusão no RICMS/02 do art. 89-A, com as seguintes disposições:

Art. 1º O Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo DECRETO N° 43.080, de 13 de dezembro de 2002, fica acrescido do art. 89-A, com a seguinte redação:

Art. 89- A Fica vedada a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido, exceto nas hipóteses do Anexo VIII deste Regulamento.

Portanto, corretas as exigências de ICMS e das multas cabíveis.

Destaca-se que eventual compensação dos valores estornados com créditos da escrita fiscal poderá ser realizada no momento do pagamento da autuação, de acordo com as regras dos §§ 1º, 2º, 3º e 4º do referido art. 195 do RICMS/02.

A Impugnante argumenta, ainda, sobre o caráter confiscatório e arrecadatório das multas de revalidação e isolada aplicadas. Requer, subsidiariamente, o seu cancelamento ou que sejam reduzidas, expurgando-se o excesso inconstitucional.

Nesse aspecto, cumpre registrar que o trabalho foi realizado nos termos da legislação tributária vigente, não cabendo ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei n° 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Com relação à afronta ao princípio do não confisco, vale destacar o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: "NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO

(NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUO QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Dessa forma, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, verifica-se que os argumentos trazidos pela Impugnante não se revelam capazes de elidir a exigência fiscal.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 27/02/18. ACORDA a 1ª 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 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. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 22 de março de 2018.

Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente

Ivana Maria de Almeida
Relatora

T

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.919/18/1 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000774327-01	
Impugnação:	40.010144435-62	
Impugnante:	FCA Fiat Chrysler Automóveis Brasil Ltda. IE: 067123354.10-20	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)	
Origem:	DF/Contagem	

Voto proferido pelo Conselheiro Wagner Dias Rabelo, 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.

Antes de adentrar nas razões que me fizeram votar pela improcedência do lançamento, é de suma importância tecer as devidas considerações acerca do mérito da acusação propriamente dito.

A acusação presente no AI é a de que a Autuada teria promovido o aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes às mercadorias que se tornaram obsoletas, e que foram consideradas como se perdas do processo produtivo da Impugnante fossem.

No entendimento da Autuada, o **diferimento do ICMS** aplicável nas saídas em operações internas de materiais oriundos processo de industrialização, como perdas, quebras, sobras, dentre outras, por configurarem a continuidade do processo, também se aplica aos materiais alçados à condição de obsolescência em seus estoques, que, segundo o mesmo, são descaracterizados, inutilizados, dentre outros, no local por ele denominado como “ILHA”, e que na sequência saem em operação interna como se sucatas fossem.

Entretanto, esse não era o procedimento, até então adotado pela Contribuinte, que usualmente estornava o crédito do ICMS dos materiais alcançados pela obsolescência em seu estoque.

Todavia, conforme o seu próprio relato, ela alterou o seu entendimento e se creditou extemporaneamente do ICMS, na competência de agosto de 2015, como “Outros Créditos – Crédito Extemporâneo, referente às mercadorias adquiridas que se tornaram obsoletas, e que não teriam sido utilizadas no processo produtivo da empresa.

Este, por sua vez, não é o entendimento do Fisco, que, no caso, diz ser aplicável o art. 71, inciso V, do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 71. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

(...)

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

Nesse momento, é importante frisar que o conceito de “Industrialização” oriundo da legislação do IPI, Lei nº 4.502/64, que instituiu o Imposto Sobre Consumo, e que ao longo dos anos encontra-se presente em todos os RIPIs, atualmente no que foi aprovado pelo Decreto nº 7.212/10, está reproduzido “*ipsis litteris*” não só na legislação do ICMS de todos os estados.

Assim, porque não dizer, que o conceito de “*quebras, perdas, sobras, dentre outros.*”, oriundos de um processo de industrialização, aplicável à legislação de ICMS, de cada estado, também se deriva da legislação do IPI?

Nesse contexto, trago à baila o Parecer Normativo nº 45/77, que foi editado para esclarecer sobre os diversos tipos de *quebras, perdas*, no âmbito principalmente das empresas industriais, esclarece o que vem a ser a **quebra no processo de industrialização** e o tratamento tributário dispensado, *in verbis*:

PN CST 45/77 - PN - Parecer Normativo COORDENADOR DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO - CST nº 45 de 01.07.1977
D.O.U.: 13.07.1977

A admissibilidade de quebras de estoque para produtos acabados estende-se às quebras de estoque de insumos, obedecidas as mesmas condições estabelecidas no Regulamento.

Tratamento fiscal das quebras decorrentes do processamento industrial dos insumos.

Em exame a admissibilidade de quebras de insumos no sistema de controle do Imposto Sobre Produtos Industrializados e a manutenção, ou não, do crédito fiscal correspondente.

2. Cumpre, de início, distinguir-se de um lado, a faculdade que a lei defere ao contribuinte para, em casos especiais, expressamente autorizados, baixar no Registro de Controle da Produção e do Estoque os produtos acabados, perdidos em razão de quebras; de outro lado, a possibilidade de o Fisco considerar as quebras de insumos ou de produtos decorrentes do Próprio processo industrial, ao efetuar o levantamento físico da produção, previsto no artigo 188 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 70.162, de 18/02/72.(atual 343 do RIPI/82).

3. AS QUEBRAS DE ESTOQUE DE PRODUTOS ACABADOS.

A norma do artigo 344 do referido Regulamento, embora impropriamente colocada no Capítulo "Do Exame da Escrita", regula, na realidade, "a escrituração" do livro de

controle da produção e do estoque. Esta colocação, originária da Lei nº 4.502, de 30.11.64, (artigo 58, § 1º), está evidenciada nos artigos 90, § 1º e 125 dos Regulamentos de 1965 e 1967, respectivamente. O deslocamento da referida norma deste seu contexto natural para o capítulo pertinente ao exame da escrita fiscal pela fiscalização, no atual Regulamento, pode conduzir à errônea interpretação de que, nos levantamentos físicos da produção, não se possam admitir outras quebras, que não as normatizadas pelo artigo 344.

4. Na escrituração de quebras, facultada pelo artigo 344 do RIPI/82 para situações excepcionais, "o próprio contribuinte" ajusta à realidade o estoque de produtos acabados registrado em sua escrita fiscal, dentro de um limite, de tolerância previamente estabelecido pela autoridade fiscal, para aquela empresa. Evita-se, assim, que a divergência entre o estoque escritural e o estoque físico possa vir a ser tomada pelo Fisco como indício de possível omissão na escrituração das saídas de produtos acabados. (PN 65/75).

5. AS QUEBRAS DE ESTOQUE DE INSUMOS:

Como no regime do Decreto nº 70.162/72 controlam-se não apenas os estoques de produtos acabados, como também os estoques de insumos, no Registro de Controle da Produção e do Estoque, (art. 157. , § 4º, itens VI e VII), é de admitirem-se, por analogia do artigo 344 do mesmo Regulamento, as quebras de "estoque" de insumos, em casos excepcionais, previamente justificados e aprovados em processo. Retifique-se, neste aspecto, o item 3 do PN 351/71, que estende a norma do artigo 344 citado às quebras de insumos "no processo" de industrialização.

6. AS QUEBRAS DE INSUMOS OCORRIDAS NO PROCESSO INDUSTRIAL.

Já no levantamento físico da produção, autorizado pelo artigo 188 do RIPI/72, o Fisco reconstitui a produção do estabelecimento a partir dos insumos aplicados ao processo industrial, num dado período: se, para fabricar tal produto, consomem-se tais quantidades de um dado insumo, inversamente, da quantidade que se tenha consumido do mesmo insumo, num dado período de tempo, pode-se inferir o volume da produção, do estabelecimento. Tal técnica, à qual se refere o artigo 108 da Lei 4.502/64 tem por objetivo apurar "a verdade", a produção que realmente ocorreu, e "nunca arbitrar" a produção. Para que isto ocorra é necessário que todas as partes do raciocínio acima sejam também verdadeiras. Assim, se no processamento dos insumos ocorrer quebras e estas não são consideradas no levantamento, fica distorcida a apuração da produção real. Ora, é sabido que podem ocorrer quebras no processo fabril. O próprio Regulamento refere-se aos desperdícios resultantes do emprego industrial dos insumos: aparas, resíduos, fragmentos, etc. (art. 37. § 2º). Desta forma é de concluir-se que a apuração de tais quebras, seja através de controles fidedignos do contribuinte, seja através de verificação direta, está implícita na própria sistemática de levantamento físico da produção.

7. O CRÉDITO FISCAL DOS INSUMOS NOS CASOS DE QUEBRAS DECORRENTES DO PROCESSO INDUSTRIAL

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Resta determinar se deve ou não ser estornado o crédito fiscal correspondente aos insumos perdidos, por quebra decorrente do próprio processo industrial. O Regulamento, em seu artigo 32, I, admite, expressamente, a manutenção do crédito fiscal dos insumos que "embora não se integrando no novo produto, forem "consumidos", imediata e integralmente, no processo de industrialização". Interpretando esta norma, o PN 181/74 em seu item 11 estabeleceu três condições para o crédito:

a) que o insumo seja empregado na industrialização de produto tributado (em oposição aos produtos isentos, de alíquota zero e não-tributados);

b) que o insumo participe direta e intrinsecamente do processo industrial e

c) que o insumo seja integralmente consumido no processo industrial de tal forma que, após o término de cada etapa do processo, ele não mais se preste à finalidade que lhe é própria. Desta forma, é de concluir-se que se o insumo passa pelo processo fabril e nele se perde, sob a forma de parar, resíduos, evaporação, etc; ou se inutiliza inteiramente, em decorrência de deficiências inerentes ao processo, tais como falhas do equipamento, rompimento de embalagens e semelhantes, ocorre a hipótese de o insumo ter sido "consumido" no processo de industrialização. Deve, portanto, no caso, ser mantido o crédito fiscal correspondente a esses insumos (grifou-se).

E é desta forma que o atual RIPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212/10, dispõe sobre o assunto, em seus artigos 254, IV, § 5º e 6º, 255 e 523, "in verbis":

Decreto nº 7.212/10

Anulação do Crédito

Art. 254. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto □, □, □, e □:

IV - relativo a matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem, e quaisquer outros produtos que hajam sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma sorte; (grifou-se)

§ 5º Anular-se-á o crédito no período de apuração do imposto em que ocorrer ou se verificar o fato determinante da anulação.

§ 6º Na hipótese do § 5º, se o estorno for efetuado após o prazo previsto e resultar em saldo devedor do imposto, a este serão acrescidos os encargos legais provenientes do atraso.

Manutenção do Crédito

"Art. 255. É assegurado o direito à manutenção do crédito do imposto em virtude da saída de sucata, aparas, resíduos, fragmentos e semelhantes, que resultem do emprego de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, bem como na ocorrência de quebras admitidas neste Regulamento" (grifou-se).

Quebras

"Art. 523. As quebras alegadas pelo contribuinte, nos estoques ou no processo de industrialização, para justificar diferenças apuradas pela fiscalização, serão submetidas ao órgão técnico competente, para que se pronuncie, mediante laudo, sempre que, a juízo de autoridade julgadora, não forem convenientemente comprovadas ou excederem os limites normalmente admissíveis para o caso □" (Grifou-se)

Assim, no entendimento deste Conselheiro, após todo o arrazoado anteriormente apresentado, nenhuma dúvida paira sobre o assunto de que as quebras, perdas, dentre outras, também serão consideradas para fins de manutenção do crédito de ICMS quando resultantes do emprego de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem no processo produtivo, nele se perdendo, sob a forma de aparas, resíduos, sucata, evaporação, dentre outros.

Ainda dentro da legislação subsidiária do IPI, em um caso idêntico ao dos autos, o Fisco Federal, nos termos da Solução de Consulta 38 - SRRF/9ª RF/Disit, de 18/02/2008, assim se manifesta:

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - 9ª REGIÃO FISCAL

Solução de Consulta nº 38 - SRRF/9ª RF/Disit

Data 18 de fevereiro de 2008

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

JURÍDICA - IRPJ

São dedutíveis as perdas relativas à venda, por valor inferior ao custo de aquisição, de estoque que tenha se tornado obsoleto, desde que a operação esteja suportada em documentação apta a comprovar o fato econômico que a motivou, bem como a saída efetiva dos bens do patrimônio da pessoa jurídica.

Dispositivos Legais: RIR/1999, arts. 247 e 291, II.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

São dedutíveis as perdas relativas à venda, por valor inferior ao custo de aquisição, de estoque que tenha se tornado obsoleto, desde que a operação esteja suportada em documentação apta a comprovar o fato econômico que a motivou, bem como a saída efetiva dos bens do patrimônio da pessoa jurídica.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.981, de 1995, art. 47; RIR/1999, arts. 247 e 291, II.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Deverão ser estornados os créditos relativos à Cofins apurada pela sistemática não-cumulativa, na hipótese de inutilização por obsolescência dos bens adquiridos para utilização como insumo na fabricação de produtos destinados à venda.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II, § 13.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Deverão ser estornados os créditos relativos ao PIS/Pasep apurado pela sistemática não-cumulativa, SRRF/9ª RF/Disit

Solução de Consulta n.º 38

Fls. 23

Na hipótese de inutilização por obsolescência dos bens adquiridos para utilização como insumo na fabricação de produtos destinados à venda.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º, II, § 13, e 15, II.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Deverá ser anulado mediante estorno na escrita fiscal o crédito de IPI relativo a matérias-primas e produtos intermediários tornados inutilizáveis em função de obsolescência. (grifou-se)

Dispositivos Legais: RIPI, art. 193, IV.

Relatório

A interessada, acima identificada, dirige-se a esta Superintendência para formular consulta sobre a interpretação e aplicação da legislação tributária que disciplina a venda de material obsoleto com valor inferior ao custo de aquisição.

02. Informa que se dedica à fabricação de peças e acessórios para veículos automotores, sendo utilizados em seu processo produtivo matérias-primas, peças, componentes e insumos diversos, nacionais e importados (grifou-se).

03. Segundo afirma, o mercado de veículos estaria em constante mudança com o lançamento de novos modelos, e que fabricantes de autopeças estariam em consonância com essas mudanças (grifou-se).

04. As alterações praticadas pelos fabricantes de veículos automotores refletir-se-iam diretamente nos estoques das autopeças, tornando obsoletos matérias-primas, peças, componentes e insumos que não podem ser reaproveitados nos novos modelos (grifou-se).

05. O destino dos materiais obsoletos seria:

a) sucateamento, realizado com a convocação do fisco para acompanhamento e elaboração do laudo de autorização para sucateamento;

b) busca no mercado interno e externo de empresas interessadas na aquisição do material obsoleto, em sua forma original de aquisição, ou seja, sem qualquer processo de transformação pela consulente.

06. Para a segunda opção (letra b), o preço conseguido no mercado seria bem inferior àquele que a consulente teria praticado no ato de aquisição.

07. Diante dessa situação, apresenta os seguintes questionamentos:

a) Pode no caso especificado, a consulente vender com custo inferior ao preço de aquisição?

b) Em caso positivo, poderá a consulente manter a dedutibilidade do prejuízo da operação?

c) Pode no caso especificado a consulente vender com custo inferior ao preço de aquisição, mantendo integralmente o crédito dos impostos ocorridos na aquisição? (grifou-se)

Fundamentos

08. Inicialmente deve-se destacar que a primeira pergunta apresentada não é dotada de eficácia, eis que diz respeito à matéria estranha à esfera de competência desta Secretaria.

09. Quanto às demais perguntas, embora elaboradas de forma genérica, envolvem a análise da legislação relativa a vários tributos. Assim, em relação à dedutibilidade do prejuízo da operação (pergunta B), presume-se tratar-se de questão relativa à apuração da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, ambos apurados pelo regime do lucro real. A terceira pergunta trata de "crédito de impostos". Em que pese essa limitação de texto, a

matéria será enfrentada em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (a consulente é industrial), à Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, estas duas contribuições tratadas em relação à sistemática não-cumulativa de apuração (grifou-se).

IRPJ e CSLL

(...)

IPI

16. No que diz respeito ao crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados, a matéria não oferece maiores dificuldades, uma vez que o Regulamento do IPI (Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002) trata textualmente do assunto no seguinte dispositivo (grifou-se):

Art. 193. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (grifou-se):

(...)

IV - relativo a matérias-primas, produtos intermediários, e quaisquer outros produtos que hajam sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma sorte;

17. A obsolescência tem como conseqüência a inutilização do bem, tornando-o imprestável para o fim a que se destinava. Dessa forma, o crédito de IPI, relativo a matérias primas e produtos intermediários que tenham se tornado inutilizáveis por obsoletos, deverá ser anulado mediante estorno na escrita fiscal. (grifou-se)

PIS/Pasep e Cofins

18. Da legislação que disciplina a incidência não-cumulativa das contribuições PIS/Paep e Cofins destaca-se (Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com alterações introduzidas pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004):

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

II - (...)

§ 13. (...)

Art. 15. (...)

II - (...)

19. Pela leitura desses dispositivos, vê-se que o tratamento conferido pela legislação do PIS/Pasep e Cofins não é diferente do aplicado pela legislação do IPI. Ou seja, a inutilização de bens adquiridos para utilização como insumo na fabricação de produtos destinados à venda implica o estorno do crédito correspondente, e a obsolescência é causa de inutilização dos bens. (Grifou-se).

Conclusão

20. À vista do exposto, são apresentadas as seguintes conclusões:

a) (...)

b) Deverá ser anulado mediante estorno na escrita fiscal o crédito de IPI relativo a matérias-primas e produtos intermediários tornados inutilizáveis em função de obsolescência (grifou-se) ;

c) Deverão ser estornados os créditos relativos ao PIS/Pasep e Cofins apurados pela sistemática não-cumulativa na hipótese de inutilização por obsolescência dos bens adquiridos para utilização como insumo na fabricação de produtos destinados à venda (grifou-se).

Por todo o exposto, relativamente as quebras, perdas, dentre outras, no âmbito da legislação do ICMS, oriundas dos estoques de produtos acabados, de insumos, e principalmente do processo industrial, é entendimento deste Conselheiro que, tal qual ocorre com o conceito de industrialização, a legislação do IPI também deverá ser tomada para subsidiar a convicção de cada um quanto a exigência ao não do estorno do ICMS ou a aplicação ou não do diferimento desse imposto.

Desta forma, exatamente por estar certo de que os fundamentos aqui esposados também se aplicam ao ICMS na questão de quebras, perdas, dentre outras oriundas do processo industrial, é que razão assiste ao Fisco quanto ao mérito do lançamento, com a devida aplicação do artigo 71, inciso V, do RICMS/02, transcrito anteriormente.

Entretanto, com fulcro no art. 150, II, da Constituição Federal, a seguir reproduzido, que dispõe sobre a vedação para instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente (isonomia), é que busquei respaldo para votar pela improcedência do lançamento.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I- (...)

II- instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

A isonomia aplicada no presente processo, se funda na resposta dada na Consulta de Contribuintes DOT/DOLT/SUTRI/SEF nº 082/2015, constante dos autos, e que foi referenciada pela Impugnante em parte da sua peça de defesa, e que tem como Consulente outra empresa que não a Autuada.

A referida consulta, antes de ser reformulada, em outubro de 2015, admitia a aplicação do diferimento do ICMS na saída de materiais alcançados pela obsolescência em seu estoque, sob o entendimento de que sendo possível a realização de circulação dessa mercadoria, tal qual ocorre com as quebras e perdas oriundas do processo produtivo, haveria de se reconhecer a continuidade da cadeia de circulação de mercadoria, caracterizando-os como resíduos (ou sucata).

Ainda dentro da questão da isonomia tributária, para que não paire nenhuma dúvida acerca da aplicação do art. 150, II da Constituição Federal, a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa 1.314/14, DOU de 02/01/14, que, em seu artigo 9º, assim dispõe:

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1434, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2013

Publicado(a) no DOU de 02/01/2014

Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento. (NR) (grifou-se).

Portanto, por estar presente nos autos a condição para se aplicar a isonomia tributária, prevista no art. 150, inciso II da CF, razão assiste à Impugnante, motivo pelo qual voto pela improcedência do lançamento.

Sala das Sessões, 22 de março de 2018.

**Wagner Dias Rabelo
Conselheiro**