

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.921/08/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000154669-55
Impugnação: 40.010120078-20
Recurso de Agravo: 40.030121355-10
Impugnante/Agrav.: Fiat Automóveis SA
IE: 067123354.00-32
Proc. S. Passivo: Roberto da Motta Salles Carvalho de Lopes/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

EMENTA

RECURSO DE AGRAVO – PERÍCIA. Dispensável a perícia requerida, vez que os elementos constantes dos autos são suficientes para elucidação dos fatos questionados. Recurso de Agravo não provido. Decisão unânime.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - DIVERSAS IRREGULARIDADES. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, decorrentes de: aquisição de material de uso ou consumo; bens alheios diversos; bens com saídas sem incidência do imposto (saídas em comodato); bens do ativo permanente (veículos de passageiros); bens do ativo permanente (moldes e estampos), com saídas em comodato; bens alheios utilizados na construção de veículos “protótipos”; estornos de débitos; valores lançados como outros créditos nas DAPI e no RAICMS; valores não estornados por saídas que ocorreram com não incidência do imposto, com destino a companhias seguradoras; valores não estornados por saídas que ocorreram com isenção, com destino a contribuintes localizados no Estado do Amapá. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multas Isoladas capituladas no artigo 55, incisos XIII, XIII, alínea “b” e XXVI da Lei nº 6763/75. Crédito tributário, em parte, reconhecido e quitado pela Autuada. Exclusão das exigências fiscais relativas aos produtos utilizados para construção de protótipos; aos veículos de passageiros; às saídas de bens em comodato e, em relação aos bens alheios e de uso e consumo, as exigências referentes aos bens destinados ao ativo imobilizado ou caracterizados como produtos intermediários, bem como exclusão da multa isolada capitulada no inciso XIII e alínea “b” do mesmo dispositivo, do art. 55 da Lei nº 6763/75.

DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO - OPERAÇÃO SUBSEQÜENTE NÃO TRIBUTADA. Constatadas saídas interestaduais em comodato, de bens importados com diferimento do imposto, nos termos do Regime Especial concedido à Autuada. Exigências de ICMS e multa de revalidação. Infração reconhecida pela Impugnante, que recolheu as exigências correspondentes.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL QUE NÃO CORRESPONDE A UMA EFETIVA SAÍDA DE MERCADORIA. Imputação de emissão de notas fiscais que não corresponderam efetivamente a saídas de mercadorias do estabelecimento. Exigência de Multa Isolada capitulada

no artigo 55, inciso III da Lei 6763/75. Infração não caracterizada, justificando o cancelamento da exigência fiscal.

ICMS – RECOLHIMENTO. Falta de recolhimento do ICMS decorrente de irregularidade descrita no Auto de Infração nº. 01.000142915-74, emitido em 07/08/2003, uma vez que o crédito tributário não foi integralmente formalizado no citado Auto de Infração, em razão da existência de sucessivos saldos credores na conta gráfica da Contribuinte. A irregularidade correspondente ao valor ora formalizado refere-se à falta de recolhimento do ICMS devido, decorrente do encerramento do diferimento do imposto pelas saídas em comodato de bens do Ativo Permanente importados, conforme relatório do citado Auto de Infração que resultou em decisão final na esfera administrativa (Acórdão 16.400/03/1ª).

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre a constatação de que a Autuada deixou de recolher e/ou recolheu a menor o ICMS devido, no período de 01/01/2001 a 31/12/2005, pelo cometimento das seguintes irregularidades:

1 - aproveitou indevidamente créditos de ICMS provenientes de documentos fiscais escriturados no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP, relativos a aquisições de material de uso ou consumo, de bens alheios à atividade e de bens com saídas sem incidência do ICMS (saídas em comodato);

2 – aproveitou indevidamente créditos de ICMS (extra CIAP), mediante escrituração no livro Registro de Entradas, relativos a aquisições de bens do ativo permanente (veículos de passageiros) alheios à atividade do estabelecimento;

3 – aproveitou indevidamente créditos de ICMS (extra CIAP), mediante escrituração no livro Registro de Entradas, relativos a aquisições de bens do ativo permanente (moldes e estampos) com posteriores saídas sem incidência do imposto (saídas em comodato);

4 – aproveitou indevidamente créditos de ICMS, mediante escrituração nos livros Registro de Entradas, relativos a aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento (peças “protótipo”, utilizadas na construção de “veículos protótipos”);

5 – estornou indevidamente na DAPI de julho/2003, débitos de ICMS relativos aos anos de 2000 e 2001, ao aplicar incorretamente dispositivo de isenção do imposto prescrito no item 57-B do Anexo I do RICMS/96;

6 – aproveitou indevidamente como “Outros Créditos”, mediante escrituração no livro Registro de Apuração do ICMS e na DAPI de março/2003, créditos de ICMS sem comprovação da origem;

7 – aproveitou indevidamente como “Outros Créditos”, nas DAPIs dos meses de novembro e dezembro/2004, créditos de ICMS depois de decorridos 05 (cinco) anos contados das datas de emissão dos documentos fiscais;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

8 – emitiu nos meses de setembro a dezembro/2004 documentos fiscais que não corresponderam a efetivas saídas de mercadorias;

9 – aproveitou indevidamente na DAPI de novembro/2001, crédito de ICMS a título de “estorno de débito”, destacado na NF de saída nº 126557, emitida em 29/11/2001, referente à venda de ativo fixo imobilizado há menos de 12 meses;

10 – aproveitou indevidamente como “Outros Créditos”, nas DAPIs do período de janeiro/2001 a julho/2002, créditos de ICMS referentes a material de uso ou consumo;

11 – aproveitou indevidamente créditos de ICMS referentes a materiais de uso ou consumo e bens alheios à atividade do estabelecimento, mediante escrituração no livro Registro de Entradas;

12 – deixou de estornar créditos aproveitados, no período de julho/2002 a maio/2003, referentes a entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação de produtos, cujas saídas ocorreram com isenção e com destino a estabelecimentos de contribuinte do imposto localizados no Estado do Amapá (Betral Veículos Ltda.);

13 – deixou de estornar créditos aproveitados, no período de janeiro/2001 a dezembro/2002, referentes a entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação de produtos, cujas saídas ocorreram com não-incidência do ICMS e com destino a companhias seguradoras (em virtude de sinistro);

14 – deixou de recolher o ICMS devido, no período de janeiro/2003 a novembro/2004, face ao encerramento do diferimento do ICMS pelas saídas interestaduais em comodato de bens importados nos termos do Regime Especial P.T.A. n.º 16.000012976.91;

15 – deixou de recolher ICMS decorrente de irregularidade descrita no Auto de Infração nº. 01.000142915-74, emitido em 07/08/2003. O valor apurado em referida ação fiscal, que alcançou o período de julho/2001 a junho/2003, não foi integralmente formalizado no citado Auto de Infração, em razão da existência de sucessivos saldos credores na conta gráfica do Contribuinte. A irregularidade correspondente ao valor ora formalizado refere-se à falta de recolhimento do ICMS devido, decorrente do encerramento do diferimento do imposto pelas saídas em comodato de bens do Ativo Permanente importados, conforme relatório do Auto de Infração nº. 01.000142915.74 anteriormente emitido, que resultou em decisão final na esfera administrativa (Acórdão 16.400/03/1ª).

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multas Isoladas previstas no artigo 55, incisos III, XIII, XIII, alínea “b” e XXVI da Lei nº 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 696 a 771, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 2.034 a 2.089.

Indeferido o requerimento de prova pericial (fl.2090), o mesmo foi agravado pela Impugnante (fls. 2.092 a 2.106).

A Impugnante promove pagamentos parciais do crédito tributário (fls. 695, 2.029 e 2.115), que foram deduzidos do crédito tributário, pelo Fisco, conforme DCMM de fls. 2.117/2.118.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 2.123 a 2.150, opina, em preliminar, pelo não provimento do Recurso de Agravo e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, de modo a considerar os recolhimentos efetuados pela Autuada (fls. 695, 2.029 e 2.115), que deduzidos do crédito tributário, resultaram no DCMM juntado às fls. 2.117/2.118 dos autos. Propõe, ainda, a exclusão das exigências fiscais relativas ao item 4 do A.I. (item 6.4 do Relatório Fiscal).

A 1ª Câmara de Julgamento exara o despacho interlocutório de fl. 2.156, o qual é cumprido pela Autuada (fls. 2.161 a 2.550). O Fisco se manifesta a respeito (fls. 2.552 a 2.559) e a Assessoria do CC/MG ratifica seu entendimento anterior (fls. 2.560 a 2.571).

DECISÃO

Da Preliminar

Quanto ao Recurso de Agravo retido nos autos

O pedido de prova pericial suscitado pela Impugnante, a bem da verdade, revela-se desnecessário para elucidar as questões, vez que os autos trazem elementos e informações suficientes, de modo a possibilitar ao julgador aplicar ao caso concreto o tratamento legal e assim decidir a demanda.

Nesse sentido, reitera-se que o procedimento requerido revela-se dispensável, uma vez que o conjunto de informações carreado aos autos pela própria Agravante, inclusive o Laudo Pericial de fls. 1.776 a 1.939, somado aos esclarecimentos constantes da Manifestação Fiscal (fls. 2.034/2.089) constituem base sólida a ser considerada para elucidação da matéria objeto da controvérsia.

Destaque-se, por oportuno, que a própria Agravante requereu a dispensa do seguimento do Agravo Retido, conforme documento juntado aos autos.

Assim, o requerimento de perícia foi corretamente indeferido, com fundamento nos incisos I e II do artigo 116 da CLTA/MG, vigente à época.

Do Mérito

Versa a presente autuação sobre a constatação de que a Autuada deixou de recolher e/ou recolheu a menor o ICMS devido, no período de 01/01/2001 a 31/12/2005, pelo cometimento das seguintes irregularidades:

1 - aproveitou indevidamente créditos de ICMS provenientes de documentos fiscais escriturados no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP, relativos a aquisições de material de uso ou consumo, de bens alheios à atividade e de bens com saídas sem incidência do ICMS (saídas em comodato);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2 – aproveitou indevidamente créditos de ICMS (extra CIAP), mediante escrituração no livro Registro de Entradas, relativos a aquisições de bens do ativo permanente (veículos de passageiros) alheios à atividade do estabelecimento;

3 – aproveitou indevidamente créditos de ICMS (extra CIAP), mediante escrituração no livro Registro de Entradas, relativos a aquisições de bens do ativo permanente (moldes e estampos) com posteriores saídas sem incidência do imposto (saídas em comodato);

4 – aproveitou indevidamente créditos de ICMS, mediante escrituração nos livros Registro de Entradas, relativos a aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento (peças “protótipo”, utilizadas na construção de “veículos protótipos”);

5 – estornou indevidamente na DAPI de julho/2003, débitos de ICMS relativos aos anos de 2000 e 2001, ao aplicar incorretamente dispositivo de isenção do imposto prescrito no item 57-B do Anexo I do RICMS/96;

6 – aproveitou indevidamente como “Outros Créditos”, mediante escrituração no livro Registro de Apuração do ICMS e na DAPI de março/2003, créditos de ICMS sem comprovação da origem;

7 – aproveitou indevidamente como “Outros Créditos”, nas DAPIs dos meses de novembro e dezembro/2004, créditos de ICMS depois de decorridos 05 (cinco) anos contados das datas de emissão dos documentos fiscais;

8 – emitiu nos meses de setembro a dezembro/2004 documentos fiscais que não corresponderam a efetivas saídas de mercadorias;

9 – aproveitou indevidamente na DAPI de novembro/2001, crédito de ICMS a título de “estorno de débito”, destacado na NF de saída nº 126557, emitida em 29/11/2001, referente à venda de ativo fixo imobilizado há menos de 12 meses;

10 – aproveitou indevidamente como “Outros Créditos”, nas DAPIs do período de janeiro/2001 a julho/2002, créditos de ICMS referentes a material de uso ou consumo;

11 – aproveitou indevidamente créditos de ICMS referentes a materiais de uso ou consumo e bens alheios à atividade do estabelecimento, mediante escrituração no livro Registro de Entradas;

12 – deixou de estornar créditos aproveitados, no período de julho/2002 a maio/2003, referentes a entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação de produtos, cujas saídas ocorreram com isenção e com destino a estabelecimentos de contribuinte do imposto localizados no Estado do Amapá (Betral Veículos Ltda.);

13 – deixou de estornar créditos aproveitados, no período de janeiro/2001 a dezembro/2002, referentes a entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação de produtos, cujas saídas ocorreram com não-incidência do ICMS e com destino a companhias seguradoras (em virtude de sinistro);

14 – deixou de recolher o ICMS devido, no período de janeiro/2003 a novembro/2004, face ao encerramento do diferimento do ICMS pelas saídas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interestaduais em comodato de bens importados nos termos do Regime Especial P.T.A. n.º 16.000012976.91;

15 – deixou de recolher ICMS decorrente de irregularidade descrita no Auto de Infração n.º 01.000142915-74, emitido em 07/08/2003. O valor apurado em referida ação fiscal, que alcançou o período de julho/2001 a junho/2003, não foi integralmente formalizado no citado Auto de Infração, em razão da existência de sucessivos saldos credores na conta gráfica do Contribuinte. A irregularidade correspondente ao valor ora formalizado refere-se à falta de recolhimento do ICMS devido, decorrente do encerramento do diferimento do imposto pelas saídas em comodato de bens do Ativo Permanente importados, conforme relatório do Auto de Infração n.º 01.000142915.74 anteriormente emitido, que resultou em decisão final na esfera administrativa (Acórdão 16.400/03/1ª).

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multas Isoladas previstas no artigo 55, incisos III, XIII, XIII, alínea “b” e XXVI da Lei n.º 6763/75.

Conforme descrito no relatório acima, o feito original trata da anulação de créditos de ICMS, indevidamente apropriados pela Autuada em decorrência de diversas irregularidades (aquisição de bens alheios e de materiais de uso e consumo, de bens com saídas sem incidência do imposto – saídas em comodato -; estorno indevido de débitos; créditos sem comprovação da origem; créditos aproveitados após cinco anos; falta de estorno de créditos referentes a saídas com isenção ou não-incidência), bem como da exigência de ICMS pelo encerramento do diferimento de bens importados saídos em comodato e, ainda, do não-recolhimento do imposto decorrente do Auto de Infração n.º 01.000142915.74.

A detecção e apuração das infrações apontadas, ocorridas no período de janeiro/2001 a dezembro/2005, fizeram-se mediante conferência de documentos, livros fiscais e arquivos eletrônicos apresentados pela Autuada, dando cumprimento às diversas intimações a ela encaminhadas.

Registre-se que o Relatório Fiscal Contábil de fls. 15 a 38 descreve, de forma pormenorizada, todos os passos percorridos pela Fiscalização para elaboração do trabalho, identificando em cada item e por período, as irregularidades cometidas pela Contribuinte, os dispositivos legais infringidos, a capitulação da penalidade correspondente, bem como os valores do crédito tributário exigido.

O Auto de Infração encontra-se devidamente instruído com as planilhas elaboradas pelo Fisco e demais documentos que embasam todo o trabalho realizado.

Inicialmente, pleiteia a defesa seja considerado decaído o direito de lançar relativamente aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 21 de dezembro de 2001, sendo aplicável o disposto no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, inexistindo lançamento, ou na hipótese da constatação de dolo, fraude ou simulação, o direito da Fazenda Pública de exigir o crédito tributário obedece à regra estatuída no inciso I do artigo 173 do C.T.N.

Depreende-se que a regra do citado artigo 150 do C.T.N. refere-se àqueles valores oferecidos à tributação, isto é, lançados, e não àqueles que ficaram à margem do lançamento. Assim, no presente caso não se aplica a regra prevista no referido dispositivo eis que as irregularidades apontadas dizem respeito à falta de recolhimento do imposto, não havendo que se falar em homologação de ato que tem por propósito diminuir ou anular a obrigação tributária principal ou de ato inexistente.

Ausente a antecipação do pagamento a que se refere o artigo 150 do C.T.N., o lançamento por homologação não se aperfeiçoa, dando lugar ao lançamento de ofício. Assim sendo, infere-se que o direito do Fisco, *in casu*, está circunscrito à regra geral estabelecida pelo artigo 173 do C.T.N.

Acerca desta matéria, a insigne Professora Misabel de Abreu Machado Derzi, em nota, leciona com propriedade: "*A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício ou revisão de ofício, previsto no art. 149. Inaplicável se torna então a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a regra geral do prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173 do mesmo Código.*".

Ainda sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/2007, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em tela):

"DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...)". TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2001 somente expirou em 31/12/2006, conforme o inciso I, do mencionado artigo 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regular e pessoalmente intimada

da lavratura do Auto de Infração em 21 de dezembro de 2006, conforme documentado à fl. 05 dos autos.

1) Aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de documentos fiscais escriturados no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP, relativos a aquisições de material de uso ou consumo, de bens alheios à atividade e de bens com saídas sem incidência do ICMS (saídas em comodato) - Item 6.1 do Relatório Fiscal.

A imputação de tal irregularidade originou-se da análise dos bens lançados no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP (Arquivo “ciap fiasa” – CD nº 01, fl. 40) e que geraram créditos do imposto, tendo o Fisco recomposto o referido livro.

Na recomposição do livro CIAP, foram anulados os efeitos de todos os lançamentos (adições e baixas) referentes aos bens: a) classificados como material de uso ou consumo, que são aqueles utilizados na manutenção industrial e correspondem a peças de reposição/reparo de diversas máquinas e equipamentos, assim como o diferencial de alíquotas referentes às aquisições; b) classificados como alheios à atividade, como, por exemplo, aparelho de ar condicionado, equipamento de treinamento, construção e reforma, mobília, veículo de passageiro, bem como o diferencial de alíquota referente a tais aquisições; c) os que saíram em comodato (não-incidência).

A reconstituição do livro CIAP encontra-se demonstrada parcialmente no Anexo I, intitulado “Estorno de Créditos e Recomposição do CIAP Analítico” (1ª e 2ª partes) - fls. 41/49. Em razão da grande quantidade de páginas necessárias para impressão de todo o Anexo I, foi o mesmo juntado ao processo em meio eletrônico – CD-Disco nº 01 – fl. 40.

Com o objetivo de possibilitar a compreensão acerca dos créditos provenientes do CIAP efetivamente aproveitados pela Contribuinte, foi elaborado o Quadro “Créditos do Ativo Permanente provenientes do CIAP aproveitados pelo Contribuinte” – Anexo II (fls. 50/55), tendo por base os dados extraídos do arquivo “CIAP fiasa apresent. Receita Af”.

Realizado o confronto entre os valores de créditos constantes dos Quadros Anexo I e Anexo II, apurou-se a diferença a estornar, demonstrada no Anexo III – “Apuração da Diferença a Estornar (Créditos do Ativo Permanente Aproveitados Indevidamente)” – fls. 56/59. A diferença a estornar apurada foi transportada para o Quadro “Resumo” – Anexo XVII (fls. 105/110) e depois para a Planilha de Recomposição da Conta Gráfica – Anexo XVIII (fl. 111).

Em face da irregularidade em tela, foi exigido o ICMS, a Multa de Revalidação e a Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso XIII (vigência até 31/10/2003 – 5% do valor da operação) e inciso XIII, alínea “b” (vigência a partir de 01/11/2003 – 50% do valor da operação), da Lei nº 6763/75. A importância correspondente à referida penalidade acha-se informada à fl. 32 e parcialmente demonstrada no Anexo IV – “Apuração da Multa Isolada pela Utilização Indevida de Crédito, no livro CIAP, relativo à Operação Subseqüente com Não-Incidência (Saída

em Comodato)” – fls. 60/62 e de forma completa por meio eletrônico no CD-Disco n.º 01 (fl. 40).

Registre-se que a Contribuinte procedeu ao recolhimento de parte das exigências tratadas neste item (parte do ICMS da MR), cujo valor foi obtido através da recomposição do livro CIAP considerando apenas os estornos de créditos aceitos pela mesma.

Para melhor compreensão da matéria a abordagem se dará em dois grupos distintos, ou seja, a caracterização como bens alheios ou de material de uso e consumo e, noutra vertente, os bens com saídas subseqüentes sob regime de comodato.

BENS ALHEIOS E MATERIAIS DE USO E CONSUMO

10 – Aproveitamento indevido como “Outros Créditos”, nas DAPI do período de janeiro/2001 a julho/2002, de créditos de ICMS referentes a material de uso ou consumo – item 6.10 do Relatório Fiscal.

11 – Aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes a material de uso ou consumo e bens alheios à atividade do estabelecimento – item 6.11 do Relatório Fiscal.

Os bens alheios e materiais de uso e consumo noticiados no item 1 guardam as mesmas características daqueles descritos nos itens 6.10 e 6.11 do Relatório Fiscal. Foram separados pelo Fisco pelo simples fato de que os produtos constantes do item 1 foram escriturados no Livro CIAP, demandando sua recomposição, enquanto o ICMS relacionado aos dois outros itens foi lançado a crédito diretamente no LRE, cabendo assim, uma única análise para os produtos que compõem os três itens do Auto de Infração.

De início, deve-se destacar que a Autuada reconheceu parcela do crédito tributário, identificando produtos que se classificam como material de uso e consumo ou bens alheios, recolhendo o ICMS e respectiva multa de revalidação.

No mérito, destaca o Fisco que os produtos remanescentes guardam características próprias dos materiais de uso ou consumo ou de bens alheios ao processo produtivo e que, em alguns casos, somente ensejariam o direito ao aproveitamento do crédito se utilizados diretamente na linha principal de produção, nos termos da IN SLT 01/86.

Diz ainda a Fiscalização que, de acordo com informações prestadas pela Autuada às fls. 602 a 609, uma considerável parcela das mercadorias objeto desta autuação foi debitada em contas de despesas denominadas “Materiais de Consumo”.

O Contribuinte argumenta que diversos produtos foram classificados como intermediários pela própria Administração Estadual, ao lhe conceder Regime Especial.

O Fisco, em sua manifestação, esclarece que o fato de determinada mercadoria constar nos anexos ao Regime Especial concedido não é motivo suficiente para que possa ser qualificada como produto intermediário e, caso a mercadoria seja destinada a uso e consumo, ela perde o benefício previsto no Regime Especial.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, a Contribuinte, quando do atendimento do despacho interlocutório exarado pela 1ª Câmara (fl. 2.156), elaborou planilhas de fls. 2.165 a 2.547, contendo as razões de sua discordância em relação à classificação dos produtos como sendo de uso e consumo.

O perito contábil contratado pela Autuada apresenta os materiais constantes do Anexo XII (fls. 79/86), ilustrando-os com fotografias e comentários voltados para comprovar que os mesmos são bens destinados ao Ativo Imobilizado ou utilizados como matéria-prima.

Eis aqui o exato ponto da discórdia entre as partes, ou seja, a correta classificação dos produtos como ativo, matéria-prima, produto intermediário ou material de uso e consumo.

Se se prender ao formalismo extremado, poder-se-ia dizer que a classificação dos bens típicos de ativo imobilizado em conta contábil diversa é caso de exclusão do crédito de ICMS.

Neste caso, a adoção de conta contábil diversa pode, evidentemente, provocar distorção no cálculo do crédito do ICMS, bem como reduzir de maneira indevida o lucro operacional, resultando em lucro real menor que o apurado e, via de consequência, menor repasse do IRPJ para o Estado de Minas Gerais.

Isto ocorre pelo fato de que os bens corretamente classificados como ativo imobilizado renderiam créditos do imposto em parcelas, ou seja, em quarenta e oito meses. Lado outro, como ativo, reduziria o lucro para o IR também em parcelas, como despesas de depreciação, de acordo com a vida útil de cada bem.

Registre-se, por oportuno, que vários bens possuem, na verdade, características de material utilizado no processo produtivo, fato que autoriza a agregação de tais produtos ao custo de produção.

No tocante aos demais produtos classificados como “Estoque de Materiais Auxiliares”; “Despesas na Função Produção” ou “Despesas na Função Protótipos e Experimentos”, quer o Fisco que tais itens estivessem contabilizados em contas referentes a Estoques de Matérias-Primas, caso as mercadorias realmente não tivessem sido destinadas ao uso e consumo do estabelecimento.

Sem embargo do brilho do apontamento fiscal, a divergência entre as terminologias acima em nada altera o resultado da empresa, pois tais produtos, independentemente da expressão alcunhada pelo Fisco (uso e consumo) são, na verdade, custos de produção, e reduzirão, ao final, o lucro bruto contábil, na apuração do resultado do exercício, quando da adoção da equação “Receita Bruta menos Custo das Mercadorias Produzidas”.

Cabe, assim, a esta Casa decidir se aplica o formalismo ou se busca a verdade real, identificando de fato a efetiva utilização de cada produto no processo industrial da Contribuinte.

Com certeza, ao longo dos anos, este Conselho tem buscado comprovar os fatos narrados e analisá-los à luz da verdade e das provas lançadas nos autos.

Assim, inúmeros trabalhos que aqui desaguaram, num primeiro momento, apegados ao formalismo, foram discutidos à exaustão, buscando aferir o exato direito das partes.

Para tanto, é preciso analisar com extremo cuidado o processo produtivo da empresa, pois trata-se, à toda evidência, de uma atividade específica no ramo industrial, montando veículos novos, bastante diferente de um processo industrial de transformação, como a produção de ferro gusa, por exemplo.

Neste contexto, a análise que se deve fazer de cada produto requer especial atenção, de forma a identificar seu uso (finalidade) e sua ação particularizada no processo.

Para tanto, esta análise deve ser feita de modo a contemplar a especificidade da produção. Para exemplificar, tome-se dois processos de produção distintos: produção de ferro gusa (diferente daquele da Autuada) e produção de máquinas industriais.

Como ponto de partida para o exercício da exemplificação, a análise versará sobre o produto “broca” de aço.

Como se sabe, a broca de aço é utilizada para perfurar chapas de aço e outros materiais, e para sua ação se faz necessário o emprego do equipamento conhecido como “furadeira”.

Esta última, indiscutivelmente, classifica-se como ferramenta, integrando o ativo imobilizado da empresa, em quaisquer dos casos acima mencionados.

Quando utilizados tais produtos em uma empresa produtora de ferro gusa, com certeza, o emprego se dará na manutenção dos equipamentos, reformas ou oficinas mecânicas. Neste caso, a broca se classifica como material de uso e consumo, por não participar do processo produtivo, enquanto a furadeira será identificada como de uso em linhas marginais, sendo, possivelmente, classificada como bem alheio, sendo inadmitido, em relação aos dois produtos, o crédito do ICMS.

Noutra vertente, quando utilizadas as mesmas peças na produção de máquinas, a broca participa diretamente do processo produtivo, sendo classificada como produto intermediário. A furadeira, como bem do ativo imobilizado vinculado à produção e, em relação a ambos, o crédito do imposto será admitido.

Esta, portanto, deve ser a análise proferida neste processo. Assim, quando identificado como imobilizado, integrante da área de produção, ou produto intermediário, deve ser reconhecido o direito ao crédito do imposto, de forma a operar o princípio da não-cumulatividade.

Na hipótese de tais equipamentos tidos como imobilizado não possuem vida útil superior a 12 (doze) meses, como informa o Fisco, tais produtos não se convertem para uso e consumo, mas sim em produtos intermediários, legitimando a utilização dos créditos.

Lado outro, quando o produto se constitui numa peça típica de uso e consumo noutro processo de produção, mas é utilizado na produção de veículos de forma vinculada ao processo produtivo, classifica-se, também, como no exemplo da “broca de aço”, como produto intermediário.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A legalidade desta interpretação está exatamente na Instrução Normativa 01/86, mais precisamente em seu inciso V, a saber:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01, DE 20 DE FEVEREIRO DE 1986

Trata do conceito de produto intermediário, para efeito de direito ao crédito do ICM.

O DIRETOR DA SUPERINTENDÊNCIA DE LEGISLAÇÃO E TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe é conferida pelo artigo 24 da Consolidação da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais - CLTA/MG - aprovada pelo Decreto nº 23.780, de 10 de agosto de 1984, e

considerando que nos termos da legislação em vigor, para efeito de apuração do valor do ICM a pagar, será abatido o imposto incidente nas operações realizadas no período, sob a forma de crédito, dentre outros valores, o valor do imposto correspondente à entrada do produto intermediário;

considerando que o produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integrar-se ao novo produto;

considerando que, por extensão, produto intermediário é também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediate e integralmente, no curso da industrialização;

considerando as controvérsias que têm envolvido a conceituação extensiva de produto intermediário, e que o ponto essencial de divergência se prende às dificuldades verificadas na precisa identificação da efetiva participação do produto no processo de industrialização;

considerando, com efeito, que o centro das controvérsias reside no duplice circunstanciamento, qual seja o produto ser consumido imediate e integralmente dentro da linha de produção;

considerando que, após estudos, debates, disputas administrativas e judiciais, revisão e reajustes de conceitos, com recolhimento de pareceres e laudos técnicos, tem-se como a florado, fruto de todo esse trabalho e em especial da jurisprudência administrativa que já se pode ter como firmada, um entendimento bem fortalecido a respeito da espécie, capaz de reduzir dúvidas a prevenir dissensões, RESOLVE:

I - Por consumo imediate entende-se o consumo direto, de produto individualizado, no processo de industrialização; assim, considera-se consumido diretamente no processo de industrialização o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual

o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

II - Por consumo integral entende-se o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total; neste passo, considera-se consumido integralmente no processo de industrialização o produto individualizado que, desde o início de sua utilização na linha de industrialização, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.

III - Não se consideram consumidas imediate e integralmente os produtos, como ferramentas, instrumentos ou utensílios, que embora se desgastem ou deteriorem no processo de industrialização - como aliás ocorre em qualquer bem ao longo do tempo - não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o completo exaurimento, na linha de produção.

IV - Igualmente não são considerados produtos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

V - Excepcionam-se da conceituação do inciso anterior as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contacto físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém.

VI - - Esta Instrução entra em vigor na data de sua publicação e revoga as disposições em contrário.

Belo Horizonte, aos 20 de fevereiro de 1986.

De se destacar que o disposto no inciso V constitui excepcionalidade à vedação ao crédito contida no inciso IV, ou seja, em casos tais, as partes e peças são compreendidas como produtos intermediários, afastando-se a regra geral de que se caracterizam como material de uso e consumo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importante frisar, também, que a vedação do inciso III está afastada, por derrogação, quando a ferramenta puder ser definida como bem do ativo permanente.

Por outro lado, não se caracteriza como bem alheio vinculado à construção civil, as partes de equipamentos, ainda que afixadas ao solo, como de resto ocorre com todas as máquinas, equipamentos e motores.

Nesta linha de raciocínio, os produtos relacionados pelo Fisco, de acordo com as explicações dadas pelas partes, podem ser classificados como produtos intermediários, bens do ativo imobilizado, bens alheios ou material de uso e consumo, tomando-se como referência a planilha de fls. 2564/2571, conforme separação a seguir:

Produto Intermediário: espátula; ferramentas manuais (lixadeira, politriz, parafusadeira, apertadeira); gás natural encanado, GLP, *fluido desoxidante, óleos refrigerantes, tironol stamp, bobinas kraft, álcool, fita crepe alta temperatura, finesse rest. Pintura, líquido lustrador pto, boina preta, fita adesiva PE vermelha, lixa F 828-100, malha 100% algodão, panos de limpeza agulhado, lima diamantada, pastilha intercambiável, syntilo 910, eletrodo, eletrodo de cobre, mecafluid P ECP, pincel chato, macho M, gás nitrogênio, kit pálio + *kit máscara descartável, marcador industrial traço forte, tinta, talco em pó industrial, folha de lixa, disco de corte, desengraxante, clorodine 1 henkel e massa para gravador;

Ativo imobilizado: fonte filtrada, transformadores monofásicos, multímetro, agitador/oscilador e termoanemometro;

Uso e Consumo: peças de primeira dotação, copo plástico, detergente proclean, filtros para pintura, lubrificantes para alta temperatura, lubrificantes de precisão, óleo hidráulico, óleo lubrificante, reagentes descartáveis e acetona, etiqueta de controle de qualidade, porta eletrodo, fluido gasflux, thinner, regulador de tensão, giz branco, faca, brocas de fls. 2525/2528, proteção de tapetes/paralamas, eixo bendix, refil conserto de pneus, display, cloreto de potássio, glicose, soro fisiológico, aminofilina, benzetacil, buscopan, resprin, xilocaína, rolo lona plástica, separador de madeira, selo aço, sílica gel e produto genérico;

Bens alheios: aparelhos de ar condicionado, eletrocalhas e eletrodutos, sistema de ventilação industrial e maleta.

Cabe destacar que os produtos “fluido desoxidante” e “kit máscara descartável”, não estão lançados na mencionada planilha, mas tiveram suas funções detalhadas no “Laudo Pericial” da Impugnante.

As conclusões aqui postas partem das informações prestadas pela Autuada e confirmadas pelo Fisco, sendo que este não rejeitou formalmente nenhuma destinação dada aos produtos, exceto quanto à questão do GLP utilizado nas empilhadeiras.

Quanto a este aspecto, resta cristalino que o GLP utilizado em empilhadeiras empregadas no processo produtivo caracteriza-se como produto intermediário, passível de apropriação dos créditos. De modo diverso, quando o equipamento for utilizado em linhas marginais, não será possível creditar-se do imposto nas aquisições.

Ocorre, no entanto, que o Fisco reconhece as duas hipóteses, mas não logrou definir a quantidade de GLP consumido em tais linhas marginais. Sendo sua a acusação,

e não fazendo a prova, não é possível excluir o crédito do imposto, devendo ser concedido em sua totalidade ao sujeito passivo.

De se destacar, também, alguns produtos com atuação particularizada, como os panos de limpeza, o álcool e a fita kraft. Noutra atividade, tais produtos seriam, sem sombra de dúvida, classificados como de uso e consumo.

No processo produtivo da Autuada, no entanto, participam diretamente do processo de fabricação, limpando ou demarcando área para pintura. O fato de serem imprestáveis para utilização em um segundo ou mais veículos, consumindo-se em sua inteireza, não lhes retira a condição de produtos intermediários, nas condições mencionadas.

Outros destaques são os óleos. Os lubrificantes são utilizados para lubrificação de partes e peças, logo, material de uso e consumo, porque não estão em contato direto com o material produzido, ainda que importantes no processo de manutenção dos equipamentos, como de resto são todas as partes e peças utilizadas nas manutenções periódicas, emergenciais ou programadas.

Ao contrário, o óleo refrigerante, caracterizado como produto intermediário, uma vez que é lançado sobre o material que será prensado, no momento de usinagem da peça (parte do veículo).

Por sua vez, o óleo hidráulico, muito embora possa se constituir em força motriz, não restou comprovado que o equipamento se move exclusivamente com tal óleo. Pela fotografia de fls. 1.826, apenas uma parte da prensa gira sob efeito deste óleo, caracterizando-o, como item de manutenção industrial

Assim, os créditos relativos aos produtos caracterizados como bens do ativo ou produtos intermediários devem ser mantidos.

Corretas em parte, portanto, as exigências de ICMS e Multa de Revalidação, bem como da penalidade isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

BENS COM SAÍDAS EM COMODATO

Para estornar os créditos, o Fisco classifica tais bens como alheios à atividade da empresa, uma vez que a Autuada não tem como atividade o fornecimento de peças de veículos, mas sim a montagem de veículos automotores novos.

Por outro lado, destaca o Fisco que as saídas de bens em comodato estão amparadas pelo instituto da não-incidência, o que enseja o estorno de eventual crédito apropriado em relação aos bens adquiridos.

A Lei Complementar nº 87/96, ao exercer o mister constitucional estabelecido no art. 146 da CF/88, instituiu o sistema misto de crédito do ICMS, autorizando o creditamento do imposto pago nas aquisições de mercadorias e bens do ativo permanente, uma vez que as aquisições destinadas a uso ou consumo ainda não foram validadas no tocante ao crédito, após sucessivas alterações da LC 87/96.

Com efeito, o art. 20 da mencionada Lei assim prescreve:

“Art. 20 - Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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”.

Por sua vez, o parágrafo primeiro do citado artigo cuidou de limitar o alcance do crédito, restringindo-o em relação às operações de aquisição de bens ou mercadorias não tributadas, inclusive as isentas, bem como em relação aos chamados bens alheios à atividade do estabelecimento, *in verbis*:

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

O RICMS/96, em consonância com o disposto no art. 31, inciso III, da Lei 6763/75, tratou de disciplinar a matéria:

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

(. . .)

XIII - o imposto se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento.

(. . .)

§ 3º - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento todos os bens que não sejam utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração e serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Na ausência de entendimento claro que pudesse definir o alcance da expressão “bens alheios”, uma vez que a LC se limitou a tratar dos “veículos de transporte pessoal”, a hoje Superintendência de Tributação editou a Instrução Normativa nº 01/98, com o seguinte teor:

INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE Nº 01, DE 06 DE MAIO DE 1998

Dispõe sobre bens ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, para fins de vedação ao crédito do ICMS.

O DIRETOR DA DIRETORIA DE LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DA SUPERINTENDÊNCIA DA RECEITA ESTADUAL, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto no artigo 24 da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais (CLTA/MG), aprovada pelo Decreto nº 23.780, de 10 de agosto de 1984, e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

considerando que a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, em seu artigo 20, assegura ao contribuinte do ICMS o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, destinada ao ativo permanente ou ao seu uso ou consumo, nesta última hipótese, a partir do ano 2000, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação;

considerando, no entanto, que, consoante o disposto no § 1º do mencionado artigo, não fazem jus ao respectivo crédito as entradas de mercadorias ou a utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento;

considerando que a Lei Complementar nº 87/96 não definiu o que sejam mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, limitando-se, somente, a prescrever, em seu artigo 20, § 2º, que:

"Salvo disposição em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal."

considerando que o inciso III do artigo 31 da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, e o inciso XIII do artigo 70 do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 38.104, de 28 de junho de 1996, vedam a apropriação do imposto, a título de crédito, quando o mesmo se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento;

considerando, ainda, que o inciso XIII do § 3º do artigo 70 do RICMS define como alheios à atividade do estabelecimento todos os bens que não sejam utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração e serviço de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação;

considerando a necessidade de orientar os funcionários fiscais, os contribuintes e os profissionais que atuam na área jurídico-tributária, por meio de norma interpretativa, RESOLVE:

Art. 1º - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento:

I - os veículos de transporte pessoal;

II - os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a - sejam utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto;

b - sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa;

c - não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços.

De se notar, portanto, que os bens objeto do estorno de crédito, quando cedidos em comodato, são aqueles mencionados no item “c” da IN e § 3º do artigo 70 acima, conceituados pelo Fisco como de uso fora da atividade comercial e industrial da Autuada.

Para o deslinde da questão, portanto, necessário se faz buscar a exata conceituação da expressão “bens do ativo permanente”, adotada no citado artigo 20 da LC 87/96.

Com efeito, o Ativo Permanente de uma empresa compõe-se dos grupos de contas denominados Ativo Imobilizado, Ativo Diferido e Investimentos, conforme art. 178, § 1º, alínea “c” da Lei nº 6.404/76, sendo posteriormente acrescido o grupo dos bens Intangíveis, com a nova redação dada pela Lei nº 11.638/07.

A Lei Complementar não estabeleceu nenhum conceito de Ativo Imobilizado. Desta forma, cabe resgatar o conceito contábil, buscando no artigo 179, inciso IV, da Lei nº 6.404/76, então vigente, que define como contas a serem classificadas no Ativo Imobilizado, “direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial”.

Desta definição subentende-se que nesse grupo de contas do balanço são incluídos todos os bens de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e do seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade, destinados a constituir os meios de produção, com os quais as empresas atingem seus propósitos comerciais e industriais.

Cabe destacar que as expressões Ativo Permanente e Ativo Fixo são geralmente utilizadas como sinônimas e designam a parte do patrimônio composta pelos bens de uso da empresa, tais como máquinas, equipamentos, móveis e utensílios, instalações, imóveis e tudo o mais que esteja no patrimônio empresarial de modo permanente.

Pelo que consta, em especial pelo conceito contábil, é inegável que os bens objeto da presente discussão são utilizados, num contexto maior, no incremento das vendas e expansão dos negócios, constituindo-se em “bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade”.

Ou, no dizer da Instrução Normativa 01/98 e do RICMS/96, são bens “utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração e serviço de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação”.

Afunilando cada vez mais a discussão, importa saber se a remessa em comodato desnatura o vínculo do bem com o estabelecimento, uma vez que a Autuada mantém apenas a sua propriedade, mas não sua posse.

Para obtenção da resposta, é preciso buscar conceitos e regras da legislação Federal, que rege a matéria.

Neste caso, o Decreto nº 3.000/99, que regulamenta a instituição, apuração, fiscalização e cobrança do Imposto de Renda, ao tratar da tributação das pessoas jurídicas, admite a dedução, a título de despesas, da depreciação de bens do Ativo Imobilizado, estabelecendo em seu artigo 305:

Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999
Tributação das Pessoas Jurídicas - (Livro 2 - Parte 2 - Art 305 a 461)

Subseção

Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado

Dedutibilidade

Art. 305. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57).

§ 1º A depreciação será deduzida pelo contribuinte que suportar o encargo econômico do desgaste ou obsolescência, de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 7º).

.....
§ 5º Somente será permitida depreciação de bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

Autoriza, portanto, a legislação federal, que a depreciação ocorra somente em relação aos bens vinculados à produção ou comercialização, e por quem suportar o encargo econômico do desgaste.

Interpretando a legislação no tocante à possibilidade de utilização da parcela de depreciação como despesa dedutível para o IRPJ, a Receita Federal, ao ser questionada sobre o conceito de despesas operacionais, assim se expressou:

“São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, entendendo-se como necessárias as pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (RIR/1999, art. 299 e seus §§ e PN CST nº 32, de 1981).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Delimitando ainda mais a questão, a então Receita Federal, ao ser indagada sobre depreciação de bens cedidos em comodato, assim manifestou:

A pessoa jurídica cedente poderá considerar dedutível a despesa com depreciação dos bens cedidos em comodato?

A depreciação será deduzida somente pelo contribuinte que suportar o encargo econômico do desgaste ou obsolescência de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem.

Não é admitida a dedutibilidade de quotas de depreciação de bens que não estejam sendo utilizados na produção dos rendimentos, nem nos destinados à revenda.

Pelo exposto, se os bens cedidos em comodato estiverem intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens ou serviços fornecidos pela cedente, considera-se a depreciação reconhecida desses bens despesa necessária, usual e normal naquele tipo de atividade, e, estando a relação entre as partes devidamente amparada por documentação legal, hábil e suficiente, admite-se a dedutibilidade das quotas de depreciação para estes bens.

Normativo: RIR/1999, art. 305.

Ao analisar matéria equivalente, o Conselho Federal de Contribuintes, adotando o entendimento consubstanciado na consulta acima, decidiu pela possibilidade de deduzir como despesa para apuração do Lucro Real a quota de depreciação relativa a bens cedidos em comodatos em matéria similar à ora em litígio.

Recurso nº 135108.

Recorrente: COMPANHIA FLUMINENSE DE REFRIGERANTES

DESPESA DE DEPRECIAÇÃO - GARRAFAS/GARRAFEIRAS, ENGRADADOS - Não cabe a consideração de qualquer taxa de depreciação em relação às garrafas, garrafeiras e engradados na medida em que a sua utilização, ainda que prolongada, não gera deterioração parcial. Esta, se verificada é definitiva e abrange a totalidade do bem, assim determinando, quando o evento se implementa, a baixa do bem no inventário.

(...)

ATIVO IMOBILIZADO - BENS ENTREGUES EM COMODATO - A entrega pelo sujeito passivo de bens em comodato a terceira empresa coligada não elide a possibilidade de se considerá-los como do ativo permanente até porque não possuem características que possam admitir seu tratamento como despesas operacionais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No âmbito deste Conselho, discutindo matéria de igual valia, ou seja, saída de congeladores em comodato, a Câmara Especial decidiu por considerar tais bens inerentes ao processo de produção e comercialização das empresas fabricantes de bebidas, decisão essa consubstanciada no Acórdão nº 2.723/02/CE, na parte pertinente, com a seguinte ementa:

“CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BENS ALHEIOS. Inobservância das disposições contidas no artigo 70, inciso XIII do RICMS/96, artigo 31, inciso III, da Lei 6763/75, artigo 20, § 1º da Lei Complementar n.º 87/96 e artigo 1º da IN DLT/SRE nº 01/98. Constatado o recolhimento a menor de imposto, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, em decorrência da apropriação indevida de créditos de ICMS, destacados em notas fiscais relativas à entrada de materiais utilizados na reforma ou reparo do estabelecimento e de bens adquiridos com a finalidade específica de cessão em comodato. Exclusão parcial das exigências fiscais em relação aos bens objeto de comodato, mantendo somente as exigências fiscais referentes a luminosos, mesas e cadeiras.”

Desta forma, não se mostra correta uma das conclusões do Fisco, ou seja, a de que os bens são alheios à atividade da Autuada.

Noutro giro, deve-se analisar a segunda afirmativa fiscal, lastreada na impossibilidade de manutenção dos créditos pelas entradas, na ocorrência de saídas subsequentes não tributadas.

Na esteira do texto constitucional, o § 3º do art. 20 e o art. 21, ambos da Lei Complementar 87/96 assim prescrevem:

“§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

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:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;”

(...)

Na mesma linha, o art. 70 do RICMS dispõe:

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

I - a operação ou prestação que ensejar a entrada ou recebimento de bem, inclusive mercadoria, ou serviço estiver beneficiada por isenção ou não-incidência, ressalvadas as disposições em contrário previstas neste Regulamento;

II - a operação ou prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, deva ocorrer com isenção ou não-incidência, ressalvado o disposto no inciso III e § 1º, ambos do artigo 5º;”

Neste aspecto, a discussão travada diz respeito à interpretação a ser dada à expressão “saída subsequente”, uma vez que dúvidas não existem quanto à não-incidência do imposto nas operações de remessa de bens em comodato, nos termos do inciso XVI, do art. 7º, do RICMS/96, a saber:

“Art. 7º - O imposto não incide sobre:

(...)

XVI - a saída de bem em decorrência de comodato, locação ou arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário, observado o disposto no § 6º;”

A doutrina majoritária é uníssona em registrar que a matriz constitucional do ICMS diz respeito às saídas de mercadorias e bens, quando materializada a circulação jurídica centrada na realização de negócio mercantil.

Não obstante outros tratamentos tenham sido dados pelos legisladores ordinários e infra-legais, cabe aqui analisar se as saídas não tributadas ou isentas que impedem a manutenção do crédito do ICMS são aquelas definitivas, decorrentes de negócios jurídicos ou, ainda que meras saídas físicas, mas com transferência de titularidade, assim tratada diante da autonomia dos estabelecimentos, ou de modo diverso, quaisquer saídas sem tributação ensejam o imediato estorno dos créditos pelas entradas das mercadorias.

Para se chegar a uma conclusão razoável, necessário se faz uma interpretação sistemática da legislação tributária mineira.

A título de informação, é bom destacar que a interpretação sistemática é aquela em que se procura o sentido da regra jurídica, verificando a posição em que a mesma se encarta no diploma legal e a relação desta com as demais disposições legais, visando interpretar a norma dentro de todo o seu contexto. Neste aspecto, deve-se observar o item, a alínea, o inciso, o artigo, a seção e o capítulo e outros elementos materiais presentes no contexto da norma jurídica.

Com efeito, analisando o Regulamento do ICMS, é possível identificar outros casos de saídas não definitivas, ou seja, provisórias, sem a realização de negócios jurídicos, com transferência da posse da mercadoria ou bem, sem transferência da propriedade, em que, até hoje, o Fisco não promoveu nenhum estorno de crédito pelas entradas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para exemplificar, dois casos merecem destaque. O primeiro deles diz respeito às saídas “de mercadoria ou bem, destinados a conserto, reparo ou industrialização, total ou parcial”, previstas no item I do Anexo III do RICMS/96, amparadas pelo instituto da suspensão.

Neste caso, poderá a mercadoria ou bem permanecer na posse do destinatário, sem tributação pela sua saída, por até 360 dias (180 + 180), mantendo-se integralmente os créditos decorrentes do seu ingresso no estabelecimento, sem qualquer oposição fiscal.

Se não bastasse, por ser uma questão de suspensão, o segundo exemplo é mais claro. Trata-se de saída de mercadoria para depósito, em estabelecimento próprio ou de terceiro, sem incidência do imposto, conforme disposto no inciso IX do art. 7º, da Lei nº 6763/75, a saber:

“Art. 7º - O imposto não incide sobre:

IX - a saída de mercadoria com destino a armazém-geral ou para depósito fechado do próprio contribuinte, no Estado, para guarda em nome do remetente;”

Também neste caso, não há qualquer objeção do Fisco à manutenção dos créditos, independentemente do tempo em que a mercadoria permanecer depositada.

Na mesma toada, a Superintendência de Tributação promoveu a divulgação da Consulta Interna nº 225/2008, que muito embora não produza efeitos contra terceiros, demonstra o entendimento presente na esfera fazendária.

Com efeito, ao examinar questionamento do Fisco sobre as saídas de paletes utilizados para transporte de mercadorias, que se faz sob o amparo da isenção de ICMS, esclareceu aquela Diretoria que “a vedação estabelecida no inciso II, art. 70 do RICMS/02, não se aplica à presente hipótese, considerado o fato de que, nesse caso, não se verifica a saída definitiva dos paletes (não ocorre alienação), mas, tão-somente, sua utilização para transporte da mercadoria e seu retorno. Ou seja, o bem continua a pertencer ao ativo da empresa remetente”

Conclui a autoridade que, no caso em análise, as saídas dos paletes devem ocorrer amparadas pela isenção, com a manutenção dos créditos auferidos nas aquisições dos bens do ativo imobilizado.

Verifica-se, portanto, que não é a mera saída física da mercadoria, em operação isenta ou não tributada, que determina o estorno do crédito relativo à sua aquisição, mas sim a saída definitiva do estabelecimento.

Além do mais, a regra da não-cumulatividade, ou princípio, se mostra presente “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”.

Ora, se o crédito não for legitimado para o adquirente e proprietário dos bens, também não o será, conforme mencionado nas próprias consultas destacadas pelo Fisco, para aquele que estiver na posse dos bens.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com efeito, ocorrendo tal situação, restará ferida a não-cumulatividade, perdendo-se, no meio da cadeia econômica, uma parcela de créditos de ICMS.

Matéria idêntica (comodato) foi apreciada pelo Poder Judiciário. Na ocasião, o Fisco estornou os créditos da empresa Nestlé Brasil Ltda, em decorrência de saída de congeladores, em comodato, para os estabelecimentos revendedores de sorvetes e picolés.

Rejeitada a possibilidade de utilização dos créditos em 1ª Instância, a Autuada buscou provimento judicial junto ao TJMG, que lhe negou o apelo. Eis a decisão:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0000.00.338141-5/000 -
COMARCA DE BELO HORIZONTE - APELANTE(S): 1º
FAZENDA PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS, 2º
NESTLÉ BRASIL LTDA - APELADO(S): FAZENDA
PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS, NESTLÉ BRASIL
LTDA - RELATOR: EXMO. SR. DES. JARBAS LADEIRA
EMENTA: ICMS - Ação Anulatório de débito fiscal -
Auto de infração - Diferenças de recolhimento de ICMS
- Aproveitamento indevido de crédito - Aquisições de
bens, para o ativo permanente, destinados a
COMODATO, cujas entradas se encontravam
beneficiadas pela não incidência do imposto
(transferência de bens do ativo permanente) - Não
infringência ao princípio da não-cumulatividade -
Exigibilidade do crédito **TRIBUTÁRIO** - Pedido julgado
improcedente. Segundo apelo improvido e primeiro
recurso acolhido em parte, apenas para aumentar os
honorários, fixados com excessiva singeleza.

Na ocasião, o Sr. Des. José Domingues Ferreira Esteves proferiu voto divergente destacando:

“Com o pedido de vista, pude, com mais tempo, reexaminar as quatro questões postas na peça apelatória da postulante, e com a devida vênia, estou divergindo, em parte, do entendimento sustentado no voto do em. Des. Relator.

A primeira questão posta em julgamento diz respeito ao estorno de créditos de ICMS relativos a aquisições de bens do ativo fixo que foram cedidos em **COMODATO**.

E neste ponto creio que inteira razão assiste à postulante.

A 2ª apelante foi autuada por aproveitar créditos de ICMS das aquisições de equipamentos que futuramente foram cedidos em **COMODATO** aos seus clientes varejistas para exposição, acondicionamento e conservações dos seus produtos, sob o fundamento de que o art. 70, do RICMS, bem como o art. 155, §2º, II, da CF/88, veda tal aproveitamento, na medida em que a operação ou prestação subsequente ocorreu com a não incidência do imposto (**COMODATO**).

A meu ver, entendo que o legislador constituinte ao prever a anulação do crédito de ICMS quando da saída de mercadoria beneficiada pela isenção ou não-incidência, referiu-se unicamente às saídas com tradição de propriedade, porquanto, somente assim, continuaria o ciclo de circulação da mercadoria.

Como bem salienta o i. Professor ROQUE CARRAZZA, "as exceções contidas nas alíneas a e b do inciso II do §2º do art. 155 só cabem para aquelas situações em que o crédito de um imposto que não incidiu em operação anterior conduzisse a um efeito oposto ao da acumulação, pois levaria a uma incidência final inferior à que resultaria da aplicação da alíquota nominal do tributo ao preço de varejo. Isso criaria para o órgão arrecadador uma situação desigual em que, por causa da não-cumulatividade, ele seria prejudicado." (ICMS, 9ª edição, p. 281) - grifei.

Ora, este não é o caso dos autos.

Como bem disse a empresa autuada "o **COMODATO** é um empréstimo para uso temporário, a título gratuito, de bem infungível, que deverá ser devolvido, após o uso ou dentro de prazo predeterminado, mediante contrato" - fls. 199.

Assim, considero que os equipamentos adquiridos pela empresa apelante, que posteriormente foram cedidos aos seus clientes a título de **COMODATO**, pertencem, na verdade, ao seu ativo imobilizado, o qual, ao tempo do período fiscalizado, gerava direito amplo e irrestrito ao crédito."

Foram interpostos recursos especiais pelas partes. O juízo de admissibilidade negou seguimento ao recurso especial do Estado de Minas Gerais e admitiu o recurso da empresa (fls. 402/403). Inadmitiu-se, contudo, o recurso extraordinário da Nestlé Brasil LTDA. que interpôs agravo de instrumento, que restou provido, com decisão definitiva transitada em julgado.

Ao apreciar o recurso, o STJ decidiu pela manutenção dos créditos na hipótese de cessão dos bens em comodato. Eis os verbetes:

RECURSO ESPECIAL Nº 791.491 - MG
(2005/0172026-8)

RELATOR : MINISTRO JOSÉ DELGADO

R.P/ACÓRDÃO : MINISTRO LUIZ FUX

RECORRENTE : NESTLÉ BRASIL LTDA

ADVOGADO : RAQUEL RIOS DE OLIVEIRA E OUTROS

RECORRIDO : ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR : FRANCISCO DE ASSIS V BARROS E OUTROS

EMENTA

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. COMODATO. NÃO-CONSTITUIÇÃO DO FATO GERADOR. BENS DESTINADOS AO USO E

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONSUMO. CREDITAMENTO. ESTORNO.
DESCABIMENTO. Recurso Especial parcialmente conhecido, e provido.

Por outro lado, destaca o Fisco que os bens, via de regra, não retornam ao estabelecimento da Autuada ou são produzidos pela própria comodatária. Ora, neste caso, não se revelaria presente o instituto do comodato, e caberia ao Fisco a desconsideração no negócio jurídico, mas atacando a ausência de tributação nas saídas, com a manutenção do crédito, não mais em avos, mas com direito ao montante total.

A possibilidade de descaracterizar o regime de comodato constitui matéria já apreciada nesta Casa, com manutenção dos lançamentos fiscais, quando a acusação restou demonstrada nos autos.

A hipótese também é admitida no Poder Judiciário, conforme fundamentação do voto do Desembargador Penna Amorim, no processo 1.0525.020914-8/001, cujo teor se transcreve em parte:

DA ANÁLISE DOS AUTOS, PORTANTO, VERIFICA-SE QUE, DE FATO, QUE A APELANTE CELEBROU CONTRATO DE COMODATO COM A EMPRESA USIPARTS S/A SISTEMAS AUTOMOTIVOS EM QUE SE COMPROMETE A EMPRESTAR FERRAMENTAS, MÁQUINAS E ACESSÓRIOS À COMODATÁRIA, A FIM DE QUE ESTA PRODUZA PEÇAS PARA ELA (F. 70/74). NAS NOTAS FISCAIS DE Nº 010503 E 010504 (AINDA QUE EMITIDAS A DESTEMPO) CONSTA QUE A REMESSA VIRTUAL DAS MERCADORIAS À USIPARTS S/A SE DEU EM VIRTUDE DE CONTRATO DE COMODATO (F. 81/82). NESTES TERMOS, TEM-SE QUE O CONTRATO DE COMODATO HÁ DE SER CONSIDERADO COMO VÁLIDO, NÃO HAVENDO FALAR QUE O SUPOSTO FATO DE NÃO ESTAR REGISTRADO EM CARTÓRIO O INVALIDARIA, PARA FINS TRIBUTÁRIOS. AO REVÉS, CABERIA À FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL DEMONSTRAR A EXISTÊNCIA DE SIMULAÇÃO (OU "DISSIMULAÇÃO") PARA DESCONSTITUIR O CONTRATO DE COMODATO CELEBRADO ENTRE A APELANTE E A USIPARTS S/A, E CONSIDERAR COMO OCORRIDA UMA OPERAÇÃO SUJEITA AO ICMS, DESDE QUE O PROCEDIMENTO FOSSE FEITO EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN E 55-A DA CLTA, O QUE NÃO É O CASO. (GRIFO NÃO CONSTA DO ORIGINAL).

Discute o contribuinte, ainda, que o próprio Fisco lhe concedeu, via Regime Especial, a possibilidade de importar equipamento sob o regime de diferimento do imposto e transferi-lo, em seguida, mediante comodato em operação interna, sem o recolhimento do imposto pelo encerramento do diferimento.

Rebate o Fisco que tal prerrogativa não autoriza a manutenção dos créditos apropriados nas aquisições de bens remetidos em comodato.

De fato o RE assim não autoriza, mas trás em seu seio uma certeza de que assim o fez o Estado, ao entendimento de que os bens, ao final, participam do ciclo produtivo da Autuada e permanecem sob sua propriedade.

Na hipótese, a Autuada não assume nenhum encargo tributário na importação, enquanto o faz nas aquisições internas.

Desta forma, não autorizando a manutenção dos créditos nas aquisições nacionais, a situação demonstraria tratamento diferenciado em razão da origem do produto, situação vedada pelo texto constitucional.

Resta configurado, portanto, que a utilização dos bens na hipótese presente dos autos não os caracteriza como alheios à atividade da empresa, também não se exigindo o estorno do crédito em razão da saída em comodato, devendo-se excluir as exigências pertinentes a tal estorno de crédito.

DA MULTA ISOLADA – ART. 55, XIII e XIII, “b” DA LEI Nº 6763/75

Segundo o Fisco, a Autuada alega equivocadamente que para cálculo da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIII da Lei 6763/75 deve-se utilizar como base de cálculo o valor da operação subsequente (que no caso seria igual a zero por tratar-se de operação gratuita) e não o valor da operação de entrada considerado pelo Fisco.

Destaca a Fiscalização que, comprovada a não ocorrência de operação gratuita, a referida penalidade há que ser calculada sobre o valor da operação de entrada, nos termos prescritos no normativo legal:

“Art. 55 – As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

Efeitos a partir de 1º/11/2003 – Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da **Lei 14.699/2003**.

XIII – por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

a) operação ou prestação que ensejar a entrada de bem, mercadoria ou serviço beneficiados por isenção ou não-incidência – 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação;

b) operação ou prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, beneficiada com a isenção ou não-incidência – 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação;

Efeitos de 28/12/91 a 31/10/2003 – Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.562, de 27/12/91 – MG de 28.

"XIII – por utilizar crédito fiscal consignado em documento relativo a serviço ou acobertador de operação de circulação de mercadoria, cuja prestação ou saída sejam isentas do imposto ou sobre os quais este não incida – 5% (cinco por cento) do valor da prestação ou da operação;"

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verdade seja dita, na saída de bem em regime de comodato não se pode falar em valor da operação de saída, posto que a natureza do comodato é cessão gratuita do bem. Neste caso, para completar as informações do documento fiscal, deve-se lançar o valor contábil do bem.

Na hipótese dos autos, a multa foi aplicada em decorrência dos créditos apropriados relativos às saídas em comodato, bem como em relação aos itens 6.3, 6.12 e 6.13 do Relatório Fiscal.

O texto legal em análise determina a aplicação da penalidade quando o contribuinte utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a entrada de mercadorias ou bens, quando a operação ou prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, esteja beneficiada com a isenção ou não-incidência.

A penalidade equivale a 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação de entrada da mercadoria, evidentemente, após 01/11/03.

Ao que se nota, a regra aplica-se àquelas operações de entrada em que a saída da mercadoria já está previamente contemplada com a isenção ou não-incidência, quando então o adquirente fica impedido de lançar o crédito em sua escrita fiscal.

No presente caso, ao contrário, no momento da aquisição dos bens está assegurado o crédito do imposto, uma vez que, na hipótese de aquisição de bens do ativo imobilizado é possível o aproveitamento do crédito nos moldes previstos na legislação tributária mineira.

Salienta o Fisco que a situação dos bens cedidos em comodato seria exatamente essa, uma vez que ao adquirir tais bens, a Autuada tem a certeza de que os mesmos serão encaminhados para os fabricantes das peças.

Pode até ser que, de fato, isso aconteça em relação à maior parte das aquisições, mas não é absolutamente verdadeiro. A título de exemplo, os documentos de fls. 152 e seguintes, onde se vislumbra a seguinte situação:

- a aquisição realizada em 13/08/02 deu origem a saídas em comodato no dia 21/08/02. Muito embora a saída tenha ocorrido no mesmo mês, o espaço de tempo entre a aquisição e a saída demandaria o registro do documento fiscal com seu respectivo crédito de ICMS;

- outra aquisição, realizada em 28/08/03, resultou em saída em comodato no dia 07/10/03. Também neste caso, o documento de aquisição já estaria registrado e com o crédito apropriado.

Assim, partindo do princípio de que não caberia o crédito em relação às saídas em comodato, que não é a decisão majoritária, ainda assim, não estaríamos diante da hipótese presente no inciso XIII ora em análise.

O tratamento a ser dado ao fato concreto seria de estorno de crédito, nos termos do art. 71 do RICMS/02, que assim trata a questão:

“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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - vierem a ser objeto de operação subsequente não tributada ou isenta, observado o disposto no § 3º deste artigo e no artigo 74 deste Regulamento;”

Logo, por se tratar de falta de estorno do crédito apropriado corretamente em época oportuna, não cabe a aplicação da penalidade do inciso XIII, mas sim a do XVI, a partir de 01/11/2003.

Por outro lado, cabe destacar que a penalidade aplicada guarda proporção exata com o valor do crédito indevido apropriado, pois ambos estão ligados ao valor da operação.

No caso dos autos, no entanto, o crédito apropriado não guarda relação direta com o valor da operação, por se tratar, nos casos das saídas em comodato, de bens do ativo imobilizado.

Desta forma, o crédito apropriado no mês corresponde ao montante de 1/48 (um quarenta e oito avos), após a apuração do coeficiente mensal, baseado na proporção das saídas tributadas e não tributadas, estando equiparadas às primeiras, as saídas destinadas à exportação.

Além do mais, as baixas e saídas de equipamentos alteram o volume total do crédito disponível, não se podendo falar em relação direta entre a aquisição e o crédito apropriado.

Esta assertiva traz uma maior convicção de que a penalidade imposta pelo Fisco não é adequada aos créditos relativos às aquisições de bens do ativo imobilizado, mas sim aquela prevista no inciso XVI do art. 55 do já destacado Diploma Legal.

Basta verificar que, ao apropriar-se indevidamente de um crédito equivalente a, por exemplo, R\$ 100.000,00 (cem mil reais), nos termos do inciso XVI, a Autuada estaria sujeita à penalidade equivalente a 50% (cinquenta por cento) do crédito irregular, ou seja, igual a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais).

De modo diverso, a multa aplicada pelo Fisco atingiu o valor das entradas dos produtos, antes mesmo que os créditos fossem aproveitados, muito embora lançados no livro CIAP.

A rigor, considerando que a primeira Nota Fiscal data de 12/01/01 e que a lavratura do Auto de Infração se deu em 12/12/2006, somente as aquisições dos exercícios de 2001 e 2002 propiciaram o crédito integral inerente às aquisições dos bens.

De modo diverso, as aquisições realizadas no exercício de 2005, na data de lavratura do AI, somente resultaram em crédito equivalente a, no máximo, 50%, equivalente a 24/48 (vinte e quatro quarenta e oito avos) para as aquisições de janeiro/2005, ou apenas 12/48 (doze quarenta e oito avos) para as aquisições de dezembro/2005.

Somente por essa análise já se conclui pela impropriedade da multa isolada aplicada, pois estaria apenando a Autuada por créditos ainda não realizados em sua escrita fiscal.

Por fim, registre-se que a decisão da Câmara mencionou a exclusão das exigências relativas às alíneas “a” e “b” do inciso XIII do art. 55 da Lei nº 6763/75, mas refere-se, evidentemente à alínea “b” no período posterior a 31/10/2003 e ao próprio inciso (não à alínea “a”) no período anterior a 01/11/2003.

2 – Aproveitamento indevido de créditos do ICMS (extra CIAP) relativos a aquisições de bens do Ativo Permanente (veículos de passageiros) alheios à atividade do estabelecimento - item 6.2 do Relatório Fiscal.

A documentação relativa à irregularidade em tela encontra-se anexada às fls. 233/282 dos autos.

A Contribuinte immobilizou alguns veículos por ela fabricados e antes de decorridos 12 (doze) meses contados da data da immobilização, transferiu os mesmos para algumas de suas representações regionais, emitindo notas fiscais de saída com destaque do imposto.

Com o passar do tempo, entendeu a Autuada que tais saídas não estavam sujeitas ao imposto, uma vez que não ocorre o fato gerador do ICMS, por se tratar de unidades não autônomas, vinculadas ao estabelecimento central.

Com tal entendimento, foram emitidas notas fiscais de entrada para o ativo permanente, destacando-se o ICMS no mesmo valor do que fora destacado na nota fiscal de transferência, de forma a aproveitar, a título de crédito, o débito indevido do imposto.

Sustenta o Fisco que tais créditos não poderiam ser apropriados, uma vez que os veículos de passageiros são considerados bens alheios.

Sem razão o Fisco, no entanto, pois os créditos não foram apropriados como entradas para o ativo immobilizado, mas sim para ressarcimento dos débitos indevidos.

De se notar que, se fossem considerados como bens do ativo vinculado ao processo produtivo, a Impugnante teria lançado tais créditos no livro CIAP, para aproveitamento em 48 (quarenta e oito) parcelas.

Ao contrário, no entanto, os valores foram lançados diretamente no LRE, com aproveitamento integral do ICMS.

E mais, caso a Autuada entendesse que os bens, pela sua natureza, gerariam crédito, não haveria motivo para estorno dos insumos utilizados no processo produtivo, como procedeu a empresa.

Neste caso, o cerne da questão não é discutir se são bens alheios, mas sim, se a saída dos veículos estava ou não sujeita ao imposto.

Analisando os documentos juntados aos autos, percebe-se que os endereços para os quais foram deslocados os veículos são meros escritórios de representação da FIAT, sendo quase todos sem inscrição estadual junto aos estados onde se localizam, como no caso do escritório de Recife/PE.

A saída, no presente caso, não se enquadra no conceito de “saída a qualquer título” prevista no ordenamento mineiro. O que ocorreu foi um mero deslocamento dos

veículos da unidade FIAT/Betim, para prestação de serviços em outros locais no país, mas todos os bens permaneceram corretamente imobilizados no estabelecimento mineiro da Autuada, uma vez que aquelas unidades não se caracterizam como estabelecimentos autônomos, estando vinculadas ao estabelecimento central..

Assim, tendo a Autuada estornado os créditos relativos aos insumos de produção, legitimada está a recuperação dos débitos indevidos, pela via do creditamento por ocasião da emissão das notas fiscais de devolução simbólica, sendo certo o cancelamento das exigências fiscais relativas a este item.

3 – Aproveitamento indevido de créditos de ICMS (extra CIAP) relativos a aquisições de bens do Ativo Permanente (moldes e estampo) com posteriores saídas sem incidência do imposto (saídas em comodato) – item 6.3 do Relatório Fiscal.

As exigências fiscais correspondentes a esta irregularidade encontram-se demonstradas no Anexo VI (fl. 69). A Autuada reconhece a correção do estorno do crédito efetuado e providencia o recolhimento total do ICMS e da Multa de Revalidação, conforme DAE de fl. 695.

Conforme explica a Impugnante, o reconhecimento do crédito ocorre em face da apropriação integral do imposto, situação vedada pela legislação tributária.

Com relação à Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso XIII, alínea “b”, da Lei nº 6763/75, a mesma deve ser cancelada por inaplicável à espécie, conforme exposição anterior.

4 – Aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento (peças “protótipo”, utilizadas na construção de “veículos protótipos”) – item 6.4 do Relatório Fiscal.

Foi imputado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, uma vez que provenientes da aquisição de “peças protótipo” utilizadas na construção de veículos “protótipos”, conforme documentação anexada às fls. 289 a 305 dos autos.

Extrai-se da peça impugnatória (fl. 746) que os veículos “protótipos” são os primeiros exemplares de cada modelo, construídos para realização de testes e para que se torne possível a produção em larga escala para venda aos clientes. Consta, ainda, da Impugnação (fl. 747), que os ditos veículos, após cumprirem sua função, são inutilizados e comercializados como sucatas, operação sujeita à incidência do ICMS.

Analisando a questão à luz da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, verifica-se que a construção dos veículos “protótipos” não se encontra discriminada entre aquelas consideradas alheias às atividades do estabelecimento.

Por essa razão, excluem-se as exigências fiscais relativas a este item, as quais estão apuradas no Anexo VII (fl. 70).

5 – Estorno indevido, na DAPI de julho/2003, de débitos de ICMS relativos aos anos de 2000 e 2001, ao aplicar incorretamente dispositivo

de isenção do imposto prescrito no item 57-B do Anexo I do RICMS/96 – item 6.5 do Relatório Fiscal.

Os valores referentes a essa irregularidade acham-se demonstrados no Anexo VIII, juntado à fls. 71/73, tendo sido reconhecidos e recolhidos pela Autuada através do DAE de fl. 695.

6 – Aproveitamento indevido como “Outros Créditos”, mediante escrituração no livro Registro de Apuração do ICMS e na DAPI de março/2003, de créditos de ICMS sem comprovação da origem – item 6.6 do Relatório Fiscal.

O valor referente a essa irregularidade acha-se explicitado na “Memória Descritiva do Crédito Indevido Aproveitado em Março/2003” (fl. 27), tendo sido reconhecido e recolhido pela Autuada através do DAE de fl. 695.

7 – Aproveitamento indevido como “Outros Créditos”, nas DAPI dos meses de novembro e dezembro/2004, de créditos de ICMS depois de decorridos 05 (cinco) anos contados das datas de emissão dos documentos fiscais – item 6.7 do Relatório Fiscal.

Os valores referentes a essa irregularidade acham-se demonstrados no Anexo IX (fl. 74), tendo sido parcialmente reconhecidos e recolhidos (ICMS e MR) pela Autuada através do DAE de fl. 695. O valor referente à Multa Isolada, prevista no artigo 55, inciso XXVI, da Lei nº 6763/75, encontra-se indicado no “Resumo da Multa Isolada Exigida” (fl. 32).

Cumpra ressaltar que nos recolhimentos efetuados pela Autuada, conforme documentos de fls. 695; 2029 e 2121, não se vislumbra nenhuma parcela a título de multa isolada.

Neste caso, ao que parece, o não recolhimento da penalidade isolada se deu por descuido, uma vez que não existe nos autos qualquer argumentação contrária à sua aplicação, ficando, por consequência, mantida a multa isolada, por se verificar pertinente a acusação fiscal.

8 – Emissão, nos meses de setembro a dezembro/2004, de documentos fiscais que não corresponderam a efetivas saídas de mercadorias – item 6.8 do Relatório Fiscal.

Constatou-se que a Contribuinte emitiu notas fiscais tendo por destinatária a empresa Comau do Brasil Indústria e Comércio Ltda., Inscrição Estadual nº 067.000080.00-22, sendo que as mesmas não corresponderam a efetivas operações com mercadorias. A irregularidade encontra-se explicada na “Memória Descritiva” de fls. 27/28 (item 10 do Relatório Fiscal) e a documentação correspondente está anexada às fls. 502 a 534 dos autos.

Informa o Fisco que foi lavrado contra a COMAU o Auto de Infração nº 01.000154079-75, exigindo desta o estorno de crédito destacado nas notas fiscais emitidas indevidamente pela FIAT.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme se depreende da documentação pertinente ao PTA 01.000154079-75, a empresa COMAU emitiu notas fiscais endereçadas à Autuada, acompanhando partes de equipamento a ser montado nas dependências da FIAT, com débito do imposto, regularmente escriturado em LRS.

Ao final da conclusão da montagem, a Autuada emitiu notas fiscais de retorno simbólico de mercadoria, também com débito do imposto, de forma a permitir à COMAU a apropriação do crédito.

Ato contínuo, a COMAU emitiu as notas fiscais de venda dos equipamentos montados, também com débito do ICMS, contendo, no todo, as partes antes remetidas e devolvidas simbolicamente..

A multa aplica nestes autos diz respeito à emissão, pela FIAT, das notas fiscais de retorno simbólico.

A Câmara Especial deste Conselho, ao apreciar recurso interposto, entendeu por validar os procedimentos efetuados pela FIAT e COMAU nas operações de remessa e posterior retorno simbólico, em face da documentação contábil e fiscal trazida naqueles autos.

Desta forma, os mesmos efeitos devem ser dados aos documentos objeto do presente lançamento, uma vez que a emissão simbólica se fez necessária para ajustar a remessa parcelada dos equipamentos.

Além do mais, os documentos atestavam tratar-se de retorno simbólico, o que implica em emissão de nota fiscal sem saída dos bens, já noticiado nos próprios documentos fiscais, inviabilizando a acusação de emissão de nota fiscal sem efetiva saída física de mercadoria, até mesmo porque era, exatamente essa, a informação contida nos documentos fiscais.

9 – Aproveitamento indevido na DAPI de novembro/2001, de crédito de ICMS a título de “estorno de débito”, destacado na NF de saída n.º 126557, emitida em 29/11/2001, referente à venda de ativo fixo imobilizado há menos de 12 meses – item 6.9 do Relatório Fiscal.

Trata-se de aproveitamento indevido de crédito, a título de “estorno de débito”, do ICMS destacado na nota fiscal de saída n.º 126557. A documentação relativa a esta irregularidade encontra-se juntada às fls. 535 a 553 dos autos.

Narra o Fisco que a Autuada emitiu a citada nota fiscal (fl. 536) com o devido destaque do imposto, já que os bens do ativo permanente foram vendidos antes de decorridos 12 meses de sua aquisição.

O destinatário das mercadorias (FA Powertrain Ltda.) registrou o crédito de ICMS no seu livro CIAP, conforme informações da própria Autuada (fl. 540 - item 3). Desta forma, não está correto o estorno do débito realizado, já que a referida nota fiscal foi emitida corretamente (com débito do imposto) e o destinatário aproveitou o crédito do ICMS nela destacado.

Corretas, portanto, as exigências fiscais de ICMS e multa de revalidação.

12 – Falta de estorno dos créditos aproveitados, no período de julho/2002 a maio/2003, referentes a entrada de matéria prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação de produtos cujas saídas ocorreram com isenção e com destino a estabelecimentos de contribuinte do imposto localizados no Estado do Amapá (Betral Veículos Ltda.) – item 6.12 do Relatório Fiscal.

No presente caso, a Autuada reconheceu esta infração em sede de Impugnação e promoveu o recolhimento do ICMS e da Multa de Revalidação respectiva, conforme DAEs de fls. 695 e 2.029. Permanece devida a exigência referente à Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso XIII, da Lei nº 6763/75, cujo valor encontra-se informado no “Resumo da Multa Isolada Exigida” (fl. 32).

Pelos motivos já expostos, a referida penalidade revela-se incompatível com o ilícito praticado, devendo sua exigência ser excluída do lançamento.

13 – Falta de estorno dos créditos aproveitados, no período de janeiro/2001 a dezembro/2005, referentes a entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação de produtos cujas saídas ocorreram com não-incidência do ICMS e com destino a companhias seguradoras (em virtude de sinistro) – item 6.13 do Relatório Fiscal.

A irregularidade em comento foi constatada através da conferência dos procedimentos relativos aos estornos dos créditos aproveitados na entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação dos produtos cujas saídas ocorreram com destino a companhias seguradoras. Os valores objeto de estorno encontram-se resumidos no Anexo XV (fls. 92/103).

A Contribuinte considerou correta a autuação, reconhecendo e recolhendo (DAEs. às fls. 695 e 2.029) os valores relativos aos estornos de créditos efetuados entre 21 de dezembro de 2001 e 31 de dezembro de 2005, discordando apenas das exigências anteriores àquele período, alegando ter sido alcançado pela decadência.

No que toca à parcela não paga sob alegação de ocorrência de decadência ao direito de lançar, reporta-se à fase preambular desta decisão, para afastar a decadência pretendida, validando o lançamento com fulcro no art. 173, I do CTN.

No tocante à penalidade isolada, pelos motivos já expostos, a referida penalidade revela-se incompatível com o ilícito praticado, devendo sua exigência ser excluída do lançamento.

14 – Falta de recolhimento, no período de janeiro/2003 a novembro/2004, do ICMS devido face ao encerramento do diferimento pelas saídas interestaduais em comodato, de bens importados com diferimento do ICMS, nos termos do Regime Especial PTA 16.000012976.91 – item 6.14 do Relatório Fiscal.

Importa registrar que a irregularidade em foco se refere ao não recolhimento do ICMS devido em razão do encerramento do diferimento pelas saídas em comodato para fora do Estado, enquanto que a infração constante do item 1 (item 6.1. do Relatório

Fiscal) diz respeito ao estorno de créditos do ICMS indevidamente aproveitado, relativo à aquisição de bens com saídas sem incidência do imposto (saídas em comodato).

A documentação correspondente à imputação fiscal ora tratada se encontra juntada às fls. 644/676 e as exigências respectivas estão demonstradas no Anexo XVI, de fl. 104.

O débito referente ao encerramento do diferimento nas saídas em comodato, apurado no mencionado Anexo, foi incluído na Recomposição da Conta Gráfica, conforme previsto nos artigos 13 e 14 do RICMS/02.

Através de expediente protocolizado junto à AF/Betim (fl. 2.120), a Contribuinte comunica ter efetuado o recolhimento integral das exigências fiscais relativas a este tópico. O comprovante respectivo foi juntado à fl. 2.121 dos autos.

15 – Falta de recolhimento do ICMS decorrente da irregularidade descrita no Auto de Infração n.º 01.000142915-74, emitido em 07/08/2003. O valor apurado em referida ação fiscal, que alcançou o período de julho/2001 a junho/2003, não foi integralmente formalizado no citado Auto de Infração, em razão da existência de sucessivos saldos credores na conta gráfica do Contribuinte. A irregularidade correspondente ao valor ora formalizado refere-se à falta de recolhimento do ICMS devido, decorrente do encerramento do diferimento pelas saídas em comodato de bens do Ativo Permanente importados com diferimento do imposto, conforme relatório do referido Auto de Infração, que resultou em decisão final na esfera administrativa (Acórdão n.º 16.400/03/1ª) – item 6.15 do Relatório Fiscal.

A documentação relativa a esta irregularidade se encontra juntada às fls. 677 a 692 dos autos.

A Contribuinte alega que o P.T.A. n.º 01.000142915.74 está sendo discutido em âmbito judicial e desta forma este item do Auto de Infração somente poderia prosperar após decisão desfavorável a ela, Impugnante.

Vale destacar, para o caso, que o julgamento nesse Conselho de Contribuintes, do lançamento materializado no precitado A.I./P.T.A. n.º 01.000142915.74 resultou em decisão final favorável à Fazenda Pública, conforme ementa transcrita à fl. 2.088 dos autos.

As regras do contencioso mineiro não prevêm o sobrestamento de PTAs nessas circunstâncias, o que impede a apreciação posta na Impugnação.

Evidentemente que, na hipótese de decisão judicial, naqueles autos, favorável à Contribuinte, este lançamento necessitará de ajustes, de forma a cumprir a decisão do Poder Judiciário, ocasião em que os valores deste processo serão ajustados à escrita fiscal anterior da Autuada.

Sendo a decisão judicial, naquela matéria, favorável à Fazenda Pública, nada será alterado no presente lançamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de documento de desistência do Recurso de Agravo. Também em preliminar, à unanimidade, em negar provimento ao Agravo Retido. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para: a) cancelar as exigências relativas aos itens 6.2; 6.4 e 6.8; b) cancelar a multa isolada capitulada nas alíneas "a" e "b" do inciso XIII do art. 55 da Lei nº 6763/75; c) cancelar as exigências relativas às saídas de bens em comodato; d) em relação ao estorno de crédito de bens alheios e de uso e consumo, cancelar as exigências em relação aos seguintes produtos: fonte filtrada; transformadores monofásicos; multímetro; agitador/oscilador; termoanemometro; espátula; ferramentas manuais (lixadeira, politriz, parafusadeira, apertadeira); gás natural encanado; GLP; óleos refrigerantes ST; tironi stamp; bobinas kraft; álcool; fita crepe alta temperatura; finesse rest. líquido lustrador pto; boina preta; fita adesiva PE vermelha; lixa F 828-100; malha 100% algodão; panos de limpeza agulhado; lima diamantada; pastilha intercambiável; syntilo 910; eletrodo; eletrodo de cobre; mecafluid P EPC; pincel chato; macho M; gás nitrogênio; kit pálio; kit máscara descartável; marcador industrial traço forte; tinta; talco em pó industrial; folha de lixa; disco de corte; desengraxante; clorodine I; massa para gravação; fluido desoxidante. Vencido, em parte, o Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor), que excluía, também, as exigências relativas aos produtos destacados no parecer da Assessoria do CC/MG com a informação "O Fisco não se manifestou". Vencida, em parte, a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, que, em relação ao voto majoritário, mantinha integralmente as exigências relativas às saídas em comodato, bem como a multa isolada capitulada nas alíneas "a" e "b" do inciso XIII, do art. 55 da Lei nº 6763/75 e não excluía, em relação aos bens alheios e materiais de uso e consumo, aqueles informados como de utilização na Powertrain. Vencido, em parte, o Conselheiro Edécio José Cançado Ferreira, que, em relação ao voto condutor, acrescia a exclusão do produto "óleo hidráulico". Pela Impugnante/Agravante, sustentou oralmente o Dr. Werther Botelho Spagnol e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros supracitados.

Sala das Sessões, 30 de outubro de 2008.

Roberto Nogueira Lima
Presidente/Relator

RNL/EJ

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.921/08/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000154669-55
Impugnação: 40.010120078-20
Recurso de Agravo: 40.030121355-10
Impugnante/Agrav.: Fiat Automóveis SA
IE: 067123354.00-32
Proc. S. Passivo: Roberto da Motta Salles Carvalho de Lopes/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

Voto proferido pelo Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia, nos termos do art 43 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Trata a presente discussão de constatação pelo Fisco de diversas irregularidades, sendo que parte dessas irregularidades foi reconhecida pela Impugnante, restando, entretanto, a apreciação de infrações em razão de aproveitamento indevido de créditos, conforme abaixo descritas:

6.1 - aproveitamento indevido de crédito de ICMS, proveniente de documentos fiscais escriturados no livro controle de crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP, relativos a aquisição de material de uso e consumo, de bens alheios à atividade e de bens com saídas sem incidência do ICMS (saídas em comodato);

6.4 - aproveitamento de crédito relativo a peças protótipos, utilizadas para construção de veículos protótipos, consideradas como alheios à atividade;

6.8 - multa isolada pela emissão de documento fiscal relativo à devolução simbólica de peças para a COMAU;

6.10 - aproveitamento, nas DAPI, de crédito decorrente de material considerado como de uso e consumo e aproveitamento, mediante escrituração no livro Registro de Entradas, de crédito decorrente de material considerado como de uso e consumo e bens alheios à atividade;

6.11- idem;

6.2, 6.3, 6.9 e 6.15- demais parcelas objeto do lançamento fiscal.

Com o reconhecimento de diversos pontos do crédito tributário pela Impugnante, conforme já mencionado, as parcelas remanescentes devem ser analisadas, para efeito de julgamento, da seguinte forma:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Julgo parcialmente procedente o lançamento para: a) cancelar as exigências relativas aos itens 6.2; 6.4 e 6.8; b) cancelar a multa isolada capitulada nas alíneas "a" e "b" do inciso XIII do art. 55 da Lei nº 6763/75; c) cancelar as exigências relativas às saídas de bens em comodato; d) em relação ao estorno de crédito de bens alheios e de uso e consumo, cancelar as exigências em relação aos seguintes produtos: fonte filtrada, transformadores monofásicos, multímetro, agitador/oscilador, termoanemometro, espátula, ferramentas manuais (lixadeira, politriz, parafusadeira, apertadeira), gás natural encanado, GLP, óleos refrigerantes ST, tirroiol stamp, bobinas kraft, álcool, fita crepe alta temperatura, finesse rest. líquido lustrador pto, boina preta, fita adesiva PE vermelha, lixa F 828-100, malha 100% algodão, panos de limpeza agulhado, lima diamantada, pastilha intercambiável, syntilo 910, eletrodo, eletrodo de cobre, mecafluid P EPC, pincel chato, macho M, gás nitrogênio, kit pálio, kit máscara descartável, marcador industrial traço forte, tinta, talco em pó industrial, folha de lixa, disco de corte, desengraxante, clorodine I, massa para gravação e fluido desoxidante.

Entendo, ainda, *data venia*, que com relação às mercadorias constantes do quadro elaborado em cumprimento ao Despacho Interlocutório de fl. 2.156, devem ser também excluídas do crédito tributário as mercadorias abaixo relacionadas, em razão do Fisco não ter se manifestado sobre as mesmas.

Copo plástico SK 67, detergente proclean, espátula, ferramentas manuais, lixadeira, politriz, parafusadeira, apertadeira, filtros para pintura, lubrificante de precisão, panos de limpeza agulhado e pincel chato.

Não obstante o bem elaborado trabalho realizado pela Fiscalização, tenho como razoável que a falta de manifestação da mesma sobre os itens acima nos leva à conclusão de que estes devem também ser excluídos do crédito tributário.

Sala das Sessões, 30 de outubro de 2008.

**Luiz Fernando Castro Trópia
Conselheiro**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.921/08/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000154669-55
Impugnação: 40.010120078-20
Recurso de Agravo: 40.030121355-10
Impugnante/Agrav.: Fiat Automóveis SA
IE: 067123354.00-32
Proc. S. Passivo: Roberto da Motta Salles Carvalho de Lopes/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

Voto proferido pelo Conselheiro Edécio José Cançado Ferreira, nos termos do art 43 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.

Meu voto neste PTA, acompanhou o voto do relator, incluindo apenas o item referente a "ÓLEO HIDRÁULICO", nas exclusões propostas, pelo seguinte entendimento:

O óleo hidráulico é essencial ao funcionamento do equipamento, pois é o fator que gera a potência do mesmo. Sua ausência impossibilita o equipamento de efetuar as operações para ele previstas. Assim, entendo ser o mesmo diferente do óleo de lubrificação, pois a ausência deste não impede o funcionamento do equipamento, somente ocasiona um desgaste além do previsto.

Sala das Sessões, 30 de outubro de 2008.

**Edécio José Cançado Ferreira
Conselheiro**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.921/08/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000154669-55
Impugnação: 40.010120078-20
Recurso de Agravo: 40.030121355-10
Impugnante/Agrav.: Fiat Automóveis SA
IE: 067123354.00-32
Proc. S. Passivo: Roberto da Motta Salles Carvalho de Lopes/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

Voto proferido pela Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, nos termos do art. 43 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.

A primeira questão, objeto de divergência, está relacionada à manutenção, do crédito do ICMS pela Autuada, de produtos por ela adquiridos, gás encanado – gás natural, óleos Refrigerantes e nitrogênio gás destinados à empresa “F.A. Powetrain Ltda.”. E o que se verifica é que a legislação não autoriza a manutenção destes créditos. Examine-se:

Lei nº 6763/75:

“Art. 31 - Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subseqüentes:

(...)

III - o imposto relativo à entrada de bem ou ao recebimento de serviço alheios à atividade do estabelecimento.

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:

(...)

III - vier a ser utilizado em fim alheio à atividade do estabelecimento;”

Por sua vez o RICMS/2002, ao ratificar as disposições da Lei nº 6763/1975, determinou:

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

XIII - o imposto se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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:

III - vierem a ser utilizados em fim alheio à atividade do estabelecimento;”

No caso dos autos, a Impugnante não contestou a informação de que os produtos retrocitados foram adquiridos por ela para serem utilizados por terceiros, afigurando-se, em face das disposições legais e regulamentares, correto o estorno do crédito efetuado pelo Fisco.

A segunda questão, objeto de divergência, está relacionada com o aproveitamento de crédito de ICMS de bens do ativo permanente, em poder de terceiros, cedidos em comodato.

A fiscalização, ao estornar os créditos relativos a tais bens, os classifica como alheios à atividade da Autuada, posto que utilizados por terceiros e afirma, em síntese, que a saída em comodato, por estar amparada pela não-incidência, enseja o estorno de eventual crédito apropriado em relação aos bens adquiridos.

Ressalte-se que a atividade econômica da Autuada é a montagem de veículos, não é ela fabricante de peças. E dos documentos constantes dos autos extrai-se que os bens, cuja saída ocorreram em comodato, são constituídos de moldes e equipamentos especiais utilizados por seus fornecedores com a finalidade de produzir peças para emprego em sua linha de montagem e não são, em momento algum, utilizados por ela.

Conforme destacou o Procurador do Estado de Minas Gerais, Antônio Carlos Diniz Murta, nas razões apresentadas em forma de memorial, para o julgamento do presente PTA, “o fato da **FIAT AUTOMÓVEIS** adquirir, em uma operação de compra e venda mercantil, tributada normalmente pelo ICMS, as peças fabricadas por outras empresas, utilizando ou não maquinário, equipamentos ou mesmo moldes de sua titularidade, para posterior utilização na consecução de sua atividade fim (venda de automóveis) demonstra por si só que as atividades da FIAT AUTOMÓVEIS e outras empresas que recebam em comodato, equipamento da mesma não são idênticas ou não se confundem.”.

Importante questionamento faz o representante da Fazenda Pública quando menciona: “SE OS BENS CEDIDOS A TÍTULO DE COMODATO SÃO INTEGRANTES DA ATIVIDADE ECONÔMICA DA **FIAT AUTOMÓVEIS**, COMO PODERÃO SER OS MESMOS CONSIDERADOS PARA AS EMPRESAS COMODATÁRIAS QUE EFETIVAMENTE FAZEM USO DOS MESMOS EM SUA ATIVIDADE ECONÔMICA DIÁRIA? ESTARÃO EM UMA ZONA CINZENTA? SÃO OU NÃO SÃO DA SUA ATIVIDADE ECONÔMICA? PODERÃO ESTES BENS SER ENQUADRADOS COMO ATIVIDADE ECONÔMICA DA COMODANTE E DA COMODATÁRIA? QUE QUADRO SOCIETÁRIO É ESTE?”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É de se notar que a Lei Complementar 87/96, devidamente autorizada pela Constituição Federal de 1988, ao disciplinar o regime de compensação do ICMS, estabelece:

"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.

§ 1º - Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento."

E nos termos do artigo 21 da lei citada, o sujeito passivo deverá efetuar o estorno de crédito quando a mercadoria entrada no estabelecimento for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta.

Por sua vez, o Regulamento do ICMS/2002, aprovado pelo Decreto nº 43080/2002 (RICMS/2002), em consonância com o disposto no artigo 31, inciso III da Lei nº 6763/1975, que disciplinou a matéria, determinou:

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

(...)

II - a operação ou prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, deva ocorrer com isenção ou não-incidência, ressalvado o disposto no inciso III e § 1º, ambos do artigo 5º;

(...)

XIII - o imposto se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento.

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

I - vier a ser objeto de operação subsequente não-tributada ou isenta, observado o disposto no § 3º deste artigo e no artigo 74;

(...).".

Art. 74 - Nas hipóteses do inciso I e dos §§ 4º e 6º do artigo 71, o estorno deverá ser efetuado no mesmo período da saída da mercadoria ou do bem."

Vale mencionar, ainda, a súmula nº 573 do STF, *verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não constitui fato gerador do imposto do ICMS a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato.

Infere-se, por conseguinte, que é vedado o aproveitamento do crédito do imposto destacado nas notas fiscais de aquisição dos bens do ativo permanente cedidos a terceiros, na modalidade de comodato, ao abrigo da não-incidência.

No tocante ao conceito de bens ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, deve-se atentar para as disposições regulamentares:

"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:

(...)

§ 5º - Para fins de aproveitamento de crédito, o bem destinado ao ativo permanente deve satisfazer, de forma cumulativa, os seguintes requisitos:

(...)

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;"

Neste sentido, foi editada a IN DLT/SRE nº 01/98:

"Art. 1º - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento:

I - os veículos de transporte pessoal;

II - os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que:

a - sejam utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto;

b - sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa;

c - não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços."

Há que se mencionar a resposta dada à Consulta Interna nº 245/2008, de 29/10/2008, pela Superintendência de Tributação (SUTRI), cujo tema é a saída em comodato – crédito de ICMS, relacionado à montadora de veículos que adquire moldes e ferramentas que são cedidos a seus fornecedores, em comodato, para a fabricação de peças de automóveis como lanternas, pára-choques, faróis, etc.. Destaque-se, que se trata exatamente da mesma matéria que ora se examina. Diz a resposta:

"... Seguindo o comando Constitucional contido na alínea "c" e "b" do inciso II do § 2º, também do art. 155 da CR/88, a Lei Complementar nº 87/1996, ao

disciplinar o regime de compensação do ICMS, reproduziu as citadas vedações nos seus arts. 20, § 1º, e 21, inciso I. E continua: “Afora nas operações que destinem mercadorias ao exterior ou aquelas em que há previsão legal de manutenção do crédito, esses dispositivos devem ser aplicados de forma ampla, não tendo relevância, na hipótese, digressões a respeito da destinação da mercadoria, sobre a natureza jurídica da operação de que resulte a sua saída ou mesmo sobre quem detém a propriedade.”

Conclui que em relação aos conceitos estabelecidos na lei complementar, ratificados nos §§ 3º, 5º e 6º do artigo 66 do RICMS/2002, e na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/1998, que para orientar o direito de aproveitamento de crédito, no caso objeto da consulta, os bens cedidos em comodato não satisfazem, cumulativamente, para efeito de aproveitamento, o disposto no § 5º, art. 66 do citado Regulamento. E que, assim, a montadora não poderá aproveitar o crédito relativo aos moldes e ferramentas, “seja porque foram objeto de saída isenta ou não-tributada, hipótese que dá ensejo ao estorno do crédito (artigo 155, § 2º, inciso II, alínea “b”, CR/88; art. 21, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996), como também porque não são utilizados nas suas atividades operacionais (art. 66, § 5º, inciso II, do RICMS/2002).”

Vale mencionar, decisão proferida na Apelação Cível nº 1.0024.02.8517169-3/001 pelo Tribunal de Justiça, que considerou legítimo o estorno promovido pela Fazenda Pública, deixando evidente que não se sujeitando a operação de comodato à incidência do ICMS não está o contribuinte autorizado a apropriar-se do imposto relativo a tais bens.

As alegações de que não há operação na saída de bens em comodato e de que a saída em comodato não é hipótese de não-incidência, revelam-se inconsistentes, posto que não possuem embasamento legal, conforme se conclui.

Ressalte-se que na legislação não existem qualificações ou ressalvas que permitam que se aproprie o crédito pelas aquisições relacionadas às saídas em exame.

Assim, quer seja porque é vedado o aproveitamento do crédito do imposto destacado nas notas fiscais de aquisição dos bens do ativo permanente saídas com a finalidade de comodato, ao abrigo da não-incidência, quer seja porque tais bens são utilizados por terceiros em atividade alheia ao estabelecimento da Autuada, afigura-se correto o feito fiscal ao estornar estes créditos aproveitados pela Autuada.

Resta, portanto caracterizada a infração ao artigo 70, inciso II, c/c artigo 5º, inciso XIII, todos do RICMS/2002, uma vez que é fato incontroverso que a saída das mercadorias ocorreu amparada pela não incidência e, ainda, que foram tais bens, reconhecidamente, utilizados por terceiros, caracterizando-se como bens alheios ao estabelecimento.

Outrossim, no que pertine à aplicação da penalidade prevista no artigo 55, inciso XIII, alínea “b”, da Lei nº 6763/1975, evidencia-se, no caso em exame, a subsunção do fato à norma:

“Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

(...)

b) operação ou prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, beneficiada com a isenção ou não-incidência - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação;

(...)”.

Logo, tratando-se, o caso, de utilização indevida de crédito fiscal relativa à operação subsequente amparada pela não-incidência ou isenção, no caso das saídas para Zona Franca de Manaus, mostra-se perfeitamente cabível a multa isolada imposta.

Voto, portanto, pela procedência parcial do lançamento, para, em relação ao voto majoritário, manter integralmente as exigências relativas às saídas em comodato, bem como a multa isolada capitulada na alínea “b” do inciso XIII, da Lei nº 6763/1975, e para não excluir, em relação aos bens alheios e materiais de uso e consumo, aqueles informados como de utilização da empresa “F.A. Powetrain Ltda.”.

Sala das Sessões, 30 de outubro de 2008.

**Maria de Lourdes Medeiros
Conselheira**