

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.424/09/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000154669-55
Recurso de Revisão: 40.060124031-26
Recorrente: Fazenda Pública Estadual
Recorrida: 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

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 do ativo permanente (veículos de passageiros); 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 n.º 6.763/75. Crédito tributário, em parte, reconhecido e quitado. Exclusão das exigências fiscais relativas aos produtos utilizados para construção de protótipos; aos veículos de passageiros; 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 artigo 55 da Lei n.º 6.763/75. Matéria não foi objeto de recurso.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – ATIVO PERMANENTE CEDIDO EM COMODATO – Constatado que os bens cujos créditos foram estornados pelo Fisco são do ativo permanente afetos à atividade da Recorrente e, nesta condição, mesmo tendo sido cedidos em comodato a empresas que fabricam peças para a própria Recorrida, devem ser objeto de creditamento em cumprimento ao princípio da não-cumulatividade. Assim, não deve ser reformada a decisão recorrida.

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 Recorrida. Exigências de ICMS e multa de revalidação. Infração reconhecida pela Impugnante, que recolheu as exigências correspondentes. Matéria não argüida no Recurso.

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 n.º 6.763/75. Infração não caracterizada, justificando o cancelamento da exigência fiscal. Matéria não argüida no Recurso.

ICMS – RECOLHIMENTO. Falta de recolhimento do ICMS decorrente de irregularidade descrita no Auto de Infração n.º 01.000142915-74, emitido em 07 de agosto de 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). Matéria não foi objeto do Recurso. Recurso conhecido por unanimidade e não provido por maioria de votos.

RELATÓRIO

Versa a autuação ora discutida em sede recursal sobre a constatação de que a Recorrida deixou de recolher e/ou recolheu a menor o ICMS devido, no período de 1º de janeiro de 2001 a 31 de dezembro de 2005, pela imputação de cometimento das seguintes irregularidades:

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);

2 - aproveitamento indevido de 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 - aproveitamento indevido de 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 - aproveitamento indevido de 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 - estorno indevido na DAPI de julho/2003 de débitos de ICMS relativos aos anos de 2000 e 2001, em virtude da aplicação incorreta de dispositivo de isenção do imposto prescrito no item 57-B do Anexo I do RICMS/96;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

7 - aproveitamento indevido como “Outros Créditos”, nas DAPIs 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;

8 - emissão, nos meses de setembro a dezembro/2004, de documentos fiscais que não corresponderam à efetivas saídas de mercadorias;

9 - aproveitamento indevido na DAPI de novembro/2001 de crédito de ICMS a título de “estorno de débito”, destacado na Nota Fiscal nº 126557, emitida em 29 de novembro de 2001, referente à venda de ativo fixo imobilizado há menos de 12 meses;

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

11 - aproveitamento indevido de 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 - falta de estorno de créditos aproveitados, no período de julho/2002 a maio/2003, referentes à 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 - falta de estorno de 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 - falta de recolhimento do 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 PTA. nº 16.000012976.91;

15 - falta de recolhimento do ICMS decorrente de irregularidade descrita no Auto de Infração nº 01.000142915-74, emitido em 07 de agosto de 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 formalizado no presente lançamento 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).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 18.921/08/1ª, em preliminar, a unanimidade, deferiu requerimento de juntada de documento de desistência do Recurso de Agravo. Também em preliminar, à unanimidade, negou provimento ao Agravo Retido. No mérito, por maioria de votos, foi julgado 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 artigo 55 da Lei n.º 6.763/75;
- 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; fluído desoxidante.

Ficaram vencidos, 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”; 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 artigo 55 da Lei n.º 6.763/75 e não excluía, em relação aos bens alheios e materiais de uso e consumo, aqueles informados como de utilização na Powertrain e, o Conselheiro Edécio José Caçado Ferreira, que, em relação ao voto condutor, acrescia a exclusão do produto “óleo hidráulico”.

Inconformada, a Fazenda Pública Estadual interpõe, tempestivamente, por intermédio de procurador regularmente constituído o Recurso de Revisão de fls. 2.627/2.640, resumidamente, aos argumentos seguintes:

- a decisão merece ser reformada, pois é manifestamente ilegal e contraria as provas dos autos, contrariando ainda a jurisprudência predominante deste órgão;
- o objeto deste recurso se restringe à questão relacionada com o aproveitamento de crédito de ICMS de bens do ativo permanente em poder de terceiros, cedidos em comodato;
- conforme demonstra o paradigma n.º 17.618/07/2ª, tratando de caso exatamente igual, o estorno do crédito levado a efeito pelo Fisco é legal e legítimo, uma vez tratar-se de creditamento irregular (art. 21, inc. I, da Lei Complementar n.º 87/96);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o acórdão apontado como paradigma reconheceu, em situação semelhante, a legalidade e necessidade de se efetuar o estorno do crédito no caso em questão por estar certa a ocorrência de aproveitamento indevido;
- a divergência entre as soluções jurídicas encontradas pela decisão recorrenda e pelo Acórdão 17.928/06/1ª para a mesma questão de fato fica evidenciada pelas ementas e fundamentos dos acórdãos recorridos e paradigma;
- o direito ao aproveitamento de crédito cobrado em operações anteriores decorre do princípio da não-cumulatividade do ICMS, todavia, necessário dar contornos ao alcance deste princípio, o que foi feito pelo próprio texto constitucional seguido pela Lei Complementar nº 87/96, e repetido pela Lei Estadual nº 6.763/75 e pelo RICMS;
- a Lei Complementar nº 87/96 limita o aproveitamento do crédito de ICMS do bem à proporção das operações de saídas ou prestações tributadas, ou seja, o bem do ativo imobilizado deve estar participando da produção, do estabelecimento, de mercadorias cujas saídas posteriores sejam tributadas;
- em sendo assim, os bens cedidos em comodato não estão participando da produção do estabelecimento da FIAT, mas sim da produção do estabelecimento do fornecedor das partes e peças;
- não procede, ainda, a assertiva de que o comodato tem por objetivo viabilizar a atividade da FIAT e que os bens cedidos em comodato são necessários à execução da atividade-fim da mesma, pois a atividade fim da FIAT é montagem de veículos a partir de partes e peças adquiridas de diversos fornecedores;
- a lei tributária não pode desvirtuar, ignorar ou subverte os conceitos e institutos privados;
- admitir que a atividade da FIAT abrangesse também parte das atividades das empresas que recebam, em comodato, maquinário que integre o seu ativo permanente, seria admitir o absurdo;
- muitos dos moldes e ferramentas são cedidos em comodato para contribuintes de outros Estados, contribuindo para a geração de receita tributária de outras Unidades da Federação, ficando Minas Gerais com o ônus dos créditos;
- o crédito dos bens saídos em comodato fere o princípio da não-cumulatividade, já que nunca haverá a geração de débito, para a montadora, a partir da produção das partes e peças com a utilização de moldes ou ferramentas cedidos;
- o Fisco não afirma que ocorre a transferência da propriedade na operação de comodato, sendo o embasamento legal do estorno a saída com não-incidência;
- trata-se de uma interpretação objetiva da legislação de regência; não se discutindo se há ou não operação mercantil;
- se a FIAT optou em não usar bens integrantes de seu ativo fixo em suas dependências, transferindo-os para as de terceiros, através da figura do comodato, não pode, como o fez, aproveitar o crédito de ICMS correspondente na medida que deu saída aos respectivos bens;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o Fisco não contesta a informação que os bens saídos em comodato estão registrados no ativo permanente da FIAT e sujeitos à depreciação, mas este fato não guarda nenhuma relação com o estorno dos créditos em razão da saída em comodato;

- nem se argumente que para os bens do ativo permanente existem regras específicas, apartando-os das regras previstas para mercadorias, pois tal entendimento contraria a Lei Complementar n.º 87/96, com a redação dada pela Lei Complementar n.º 102/00;

- cita a Consulta Interna n.º 245/2008;

- no que tange ao aspecto fático do caso, o raciocínio apresentado pela decisão combatida é muito amplo e contraria a autonomia dos estabelecimentos;

- a legislação mineira é clara no sentido de que havendo saídas com não incidência, os créditos de ICMS devem ser estornados;

- cita decisões do CC/MG afirmando que a partir de novembro/2007 houve mudança de entendimento que ignorou a legislação que obriga o estorno do crédito quando das saídas com não-incidência;

- não tendo ocorrido alteração na legislação, é de indagar-se porque houve mudança de entendimento neste Conselho;

- existem várias decisões nos Tribunais de Justiça dos Estados de MG, RJ e do PR sobre a vedação de crédito de ICMS dos bens cedidos em comodato;

- está demonstrado que a decisão recorrenda deixou de aplicar dispositivo legal que, necessariamente deveria ser levado em consideração no exame da matéria.

Ao final, requer o conhecimento e provimento do Recurso.

A Recorrida se manifesta às fls. 2.653/2.684, contraditando o Recurso interposto pela Fazenda Pública Estadual, em síntese, aos fundamentos que se seguem:

- destaca que o Estado aviou o recurso apenas no que toca ao estorno de créditos de ICMS relativo a bens do ativo imobilizado cedidos em comodato;

- a Fazenda Pública não demonstrou de forma precisa a decisão divergente devendo ser imposta a pena de deserção;

- existem principalmente dois argumentos fáticos que dão suporte ao seu procedimento no sentido de adquirir o maquinário necessário à produção de seus fornecedores, cedendo-o a estes em comodato, quais sejam, todos os bens continuam operando na consecução de seu objeto social e trata-se de estratégia negocial para garantir a qualidade, reduzir custos e riscos;

- não há na Constituição Federal, na legislação complementar ou estadual, dispositivo que determine o estorno do crédito dos bens adquiridos para ativo imobilizado e cedidos em comodato;

- a Constituição Federal de 1988 consagra o princípio da não-cumulatividade para o ICMS, com o objetivo, em última análise, de permitir que o contribuinte de direito não arque com o ônus do tributo, mas tão-somente o consumidor final;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- nos casos de isenção ou não-incidência, o contribuinte de direito não terá ônus algum, motivo pelo qual o princípio da não-cumulatividade não clama que lhe seja assegurado o crédito pela entrada (não há do que ele ser desonerado);

- em relação aos bens do ativo imobilizado o direito ao crédito pela sua aquisição, conforme solidificado pela jurisprudência pátria, justifica-se como mero benefício fiscal e não para possibilitar que o contribuinte de direito se desonere pela transferência ao comprador (não-cumulatividade) e não haverá "operação" subsequente que justifique o estorno do crédito;

- o crédito dos bens destinados ao ativo imobilizado não decorreria do dispositivo constitucional que garante a não-cumulatividade, mas sim de benefício fiscal concedido pelo legislador complementar (Lei Complementar nº 87/96, com a redação dada pela Lei Complementar nº 102/00);

- os bens cuja saída se deu em comodato continuam a pertencer ao seu ativo imobilizado, sendo utilizados para sua atividade, que é alcançada pelo imposto;

- não se aplicaria *in casu* o artigo 155, § 2º, II, da CF/88, uma vez que os bens cedidos continuam a lhe pertencer, sendo utilizados em prol de seu objeto social;

- a lei complementar, seguindo a lógica da CF/88, também não determina o estorno do crédito relativo a bens do ativo imobilizado quando estes se submetam a saída em comodato, pois apenas determina o estorno do crédito de mercadorias e não dos bens do ativo imobilizado;

- em relação ao tratamento conferido pela Lei Complementar nº 87/96 ao aproveitamento de créditos do ativo permanente, merece ser ressaltado que, tendo em mira a lógica constitucional, não se determina o estorno dos créditos pela entrada quando ocorre saída isenta ou não-tributada do bem ativado;

- a lei complementar, ao regulamentar a venda de bem do ativo imobilizado, que é hipótese de não tributação pelo ICMS, corrobora toda a lógica argumentativa desenvolvida na presente defesa, ao não determinar o estorno do crédito, estabelecendo apenas, frise-se, a interrupção no seu aproveitamento;

- na sistemática originalmente estabelecida pela Lei Complementar nº 87/96, antes das alterações promovidas pela Lei Complementar nº 102/00, o crédito do ativo permanente era tomado de forma integral e, na hipótese de alienação, determinava-se o seu estorno proporcional (se não passados mais de 5 anos);

- pela lógica da Lei Complementar nº 87/96, enquanto o contribuinte for proprietário, ele pode tomar crédito, se não é mais proprietário, tem que interromper o aproveitamento do crédito, mas sem a necessidade de estorno do que já foi aproveitado;

- havendo saída de bens do ativo imobilizado em comodato, não há falar-se em estorno do crédito já aproveitado, nem mesmo em interrupção no seu aproveitamento;

- a legislação mineira deve ser interpretada considerando a Constituição Federal e a Lei Complementar n.º 87/96, concluindo-se que somente se estorna o crédito quando a operação posterior é não tributada;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a legislação mineira, como não poderia deixar de ser, traz regra específica para os casos de saída de bens do ativo imobilizado, apartando-os da regra geral prevista para os casos de saída de produtos e mercadorias produzidos pelo contribuinte (prevista nos arts. 70 e 71 do RICMS/96, repetida no RICMS/02, atualmente em vigor);

- o próprio Estado de Minas Gerais por vezes acaba por reconhecer os argumentos acima, no sentido de que a saída de bem do ativo imobilizado em comodato não configura hipótese de operação subsequente isenta ou não tributada, pois há regimes especiais concedidos prevendo o diferimento na aquisição de bens do ativo imobilizado, nos quais consta expressamente que quando o bem é cedido para fornecedores do contribuinte o diferimento não se encerra;

- cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

Ao final, pede preliminarmente, seja reconhecido que o Recurso de Revisão interposto pela Fazenda Pública Estadual não atende ao disposto no artigo 165, inciso I do RPTA e, no mérito, seja negado provimento ao mesmo.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 2685/2694, opina, em preliminar pelo conhecimento e, no mérito, pelo provimento do Recurso de Revisão.

DECISÃO

Da Preliminar

Inicialmente cumpre analisar a preliminar de cabimento do presente recurso nos termos do artigo 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

“SEÇÃO IX DO RECURSO DE REVISÃO

Art. 163. Das decisões da Câmara de Julgamento cabe Recurso de Revisão para a Câmara Especial, no prazo de 10 (dez) dias contados da intimação do acórdão, mediante publicação da decisão no órgão oficial, nas seguintes hipóteses:

.....

II - no caso de PTA submetido ao rito ordinário, quando a decisão recorrida seja divergente, quanto à aplicação da legislação tributária, de outra proferida por câmara do Conselho de Contribuintes;

§ 1º Não ensejará recurso de revisão:

I - a decisão tomada pelo voto de qualidade, relativa à:

a) questão preliminar, exceto a referente à desconsideração do ato ou negócio jurídico;

b) concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - a decisão relativa ao cancelamento ou redução de multa isolada, pelo órgão julgador, conforme estabelecido em lei.

.....”

Superada, de plano, a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do artigo 163 do RPTA/MG, acima transcrito, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Com vistas a ultrapassar a questão preliminar relativa a divergência jurisprudencial, a Recorrente apresenta os Acórdãos 17.618/07/2ª e 17.928/06/1ª os quais entende conterem decisões diversas do acórdão recorrido embora tratem da mesma matéria.

Após análise dos autos e inteiro teor dos acórdãos indicados como divergentes em confronto com a decisão recorrida, é possível verificar assistir razão à Recorrente quanto ao cabimento do presente Recurso, eis que a decisão tomada pela 1ª Câmara de Julgamento no Acórdão 18.921/08/1ª, refere-se a situação que se coaduna com o caso tratado no presente processo.

Note-se a ementa do citado Acórdão nº 17.618/07/1ª no que tange à mesma matéria tratada nos presentes autos, *in verbis*:

“CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – ATIVO PERMANENTE CEDIDO EM COMODATO –
CONSTATADO QUE OS BENS CUJOS CRÉDITOS FORAM ESTORNADOS PELO FISCO SÃO DO ATIVO PERMANENTE E ADQUIRIDOS COM A FINALIDADE DE CESSÃO EM COMODATO A CLIENTE, AO ABRIGO DA NÃO-INCIDÊNCIA. LEGÍTIMO O ESTORNO EFETUADO COM FULCRO NO ART. 66, § 5º, INCISO II C/C ART. 70, INCISO XIII, AMBOS DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MR E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ARTIGO 55, INCISO XXVI DA LEI N.º 6.763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA.

.....
LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.”

No mesmo sentido temos o Acórdão n.º 17.928/06/1ª, ratificado pelo Acórdão n.º 3.217/07/CE, a saber:

“CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO OPERAÇÃO SUBSEQUENTE NÃO TRIBUTADA -
CONSTATOU-SE O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS CONCERNENTE A AQUISIÇÕES DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO DO ESTABELECIMENTO, EM FACE DA SAÍDA DE TAIS BENS EM OPERAÇÕES DE COMODATO, AMPARADAS PELA NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS, ASSIM QUE ENTRARAM NO ESTABELECIMENTO DA AUTUADA. LEGÍTIMO O ESTORNO DO CRÉDITO ALIENADO NAS DISPOSIÇÕES CONTIDAS NO ART. 32, INCISO I DA LEI 6763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO PELO VOTO DE QUALIDADE. “

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Depreende-se dos Acórdãos cujas ementas foram acima transcritas, que naqueles casos o Conselho de Contribuintes concordou com o estorno do crédito procedido pelo Fisco tendo havido, pelo menos no caso do Acórdão n.º 17.618/007/1ª, a exigência inclusive da Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso XXVI, da Lei n.º 6.763/75, pelo aproveitamento indevido de créditos do ICMS.

A Recorrida requer seja declarado deserto o recurso apresentado pela Fazenda Pública Estadual, nos termos do artigo 165, inciso I, do RPTA/MG, por entender que não houve indicação de forma precisa do acórdão paradigma.

Isso porque, em seu entendimento a Fazenda Estadual teria indicado como paradigma o Acórdão 17.618/08/2ª, juntando a íntegra do mesmo e, ao adentrar na demonstração da divergência, teria citado a ementa de outro acórdão, qual seja, o de n.º 17.928/06/1ª.

Contudo, no caso em questão, a Fazenda Pública Estadual indicou como paradigma, num primeiro momento, o Acórdão n.º 17.618/07/2ª (fl. 2.628), cuja íntegra foi anexada às fls. 2.642/2.650, e, também, demonstrou a divergência através de outro acórdão citado e indicado de forma expressa (Acórdão n.º 17.928/06/1ª - fl. 2.630). Esta forma adotada pela Recorrente não prejudica o recurso interposto, pois ambos os acórdãos indicados contêm decisões que efetivamente divergem da decisão recorrida.

Assim, considera-se ter havido a indicação precisa de dois acórdãos distintos, sendo o Recurso apresentado em petição escrita dirigida a Câmara Especial, com os fundamentos de cabimento e as razões de mérito, atendendo plenamente as normas contidas no artigo 165, inciso I c/c artigo 167, do RPTA/MG.

Diante disso, encontra-se atendida a segunda condição prevista no inciso II do artigo 163 do RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/2008 (divergência jurisprudencial), com o cumprimento da exigência de preenchimento cumulativo das condições, conforme previsto no referido dispositivo legal.

Via de consequência, configuram-se os pressupostos de admissibilidade para o Recurso de Revisão devendo o mesmo ser conhecido.

Da Preliminar de Extensão do Recurso

De acordo com o caput do artigo 168, do RPTA/MG, “*O Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada*”.

Já o parágrafo único do mesmo artigo 168 assim determina:

“Art. 168.....
Parágrafo único. O recurso interposto com fundamento no art. 163, § 2º, devolverá à Câmara Especial o conhecimento de toda a matéria cuja decisão tenha sido contrária à Fazenda Pública Estadual, inclusive aquela não decidida pelo voto de qualidade.”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cumprir destacar que a interpretação das normas retrocitadas só pode ser admitida verificando-se todo o conjunto da Seção da Lei n.º 6.763/75 na qual estão inseridos, qual seja, Seção IX – Do Recurso de Revisão.

Buscando-se esta interpretação integrada tem-se que o termo “*matéria nele versada*” contido no *caput* do artigo 168, deve ser entendido, à luz das claras regras estampadas no artigo 167, do mesmo diploma legal, que estão assim definidas:

“Art. 167. O recurso será apresentado em petição escrita dirigida à Câmara Especial, com os fundamentos de cabimento e as razões de mérito, e entregue no Conselho de Contribuintes.” (grifos não constam do original)

Portanto, da análise conjunta dos dispositivos citados, entende-se que a matéria versada no recurso é aquela matéria para a qual a Recorrente apresenta razões de mérito que revelem a necessidade de reforma ou de revisão da decisão recorrida.

Neste diapasão, não é possível admitir como matéria versada no recurso o simples pedido de reforma da decisão. Para que se configure que a matéria foi versada no recurso é necessário que o Recorrente destaque expressamente a matéria que pretende ver reexaminada e traga as razões pelas quais o reexame deve ser feito. Não basta assim, que se faça uma mera citação ou manifestação de um desejo que a matéria seja novamente apreciada.

Ademais, é também possível verificar que o parágrafo único do artigo 168 trata expressamente do Recurso de Revisão na hipótese em que a condição de admissibilidade é decisão da Câmara de Julgamento que resultar de voto de qualidade do Presidente desfavorável à Fazenda Pública Estadual.

Assim, o recurso apresentado restringe-se à matéria tratada em petição escrita dirigida à Câmara não podendo ser estendido sequer para analisar a Instrução Normativa n.º 02, de 13 de abril de 2009 que trata da matéria e que foi publicada posteriormente à interposição do presente Recurso.

Importante destacar que, no caso de análise de recurso, a possibilidade de apreciação da Câmara fica muitíssimo restrita aos exatos termos constantes da peça recursal. Lembre-se que em qualquer fase do processo, quer no âmbito do Poder Judiciário, quer no âmbito administrativo, deve ser preservada a ampla defesa e o contraditório. Admitir-se a aplicação de norma publicada após o julgamento de primeira instância e que não foi tratada no recurso, quebra tais princípios irreparavelmente.

Ademais, apenas para fechar a questão, tem-se que a Instrução Normativa n.º 02/09, não se constitui em norma meramente interpretativa e tão pouco vem socorrer o contribuinte nos termos do artigo 106 do Código Tributário Nacional. Desta forma, por qualquer prisma que se observe, inaplicável ao presente caso a Instrução Normativa n.º 02/09.

Por derradeiro, registre-se que segundo a própria Recorrente, o objeto de seu recurso "*se restringe à questão relacionada com o aproveitamento de crédito de ICMS de bens do ativo permanente em poder de terceiros, cedidos em comodato, ponto este constante do voto vencido da Conselheira Maria de Lourdes Medeiros*", sem tecer,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

porém, qualquer comentário sobre a exclusão efetuada pela Câmara *a quo* da Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso XIII (efeitos até 31/10/03) e inciso XIII, alínea "b" (efeitos a partir de 01/11/03), da Lei n.º 6.763/75, vinculada às saídas de bens em comodato.

Efeitos de 28/12/1991 a 31/10/2003

"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;"

Efeitos a partir de 1º/11/2003

"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;"

Nesse sentido, lembre-se novamente que o caput do artigo 168 do RPTA/MG, estabelece que "*o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada*".

Segundo interpretação dada pelo CCMG através da Deliberação 05/08, "*a expressão 'matéria nele versada' deve ser entendida como exigência para que o recorrente apresente, no texto do recurso, as razões de mérito que revele eventual necessidade de reforma ou de revisão da decisão recorrida, no tocante à matéria examinada*", acrescentando que "*a Câmara Revisora não conhecerá da matéria objeto de pedido genérico desacompanhado de fundamentação*".

No caso presente, diferentemente da multa de revalidação, a multa isolada em questão não foi excluída pura e simplesmente pelo cancelamento das exigências do ICMS e da MR, mas por ter sido considerada erroneamente capitulada ou inaplicável ao caso dos autos, conforme trechos a seguir reproduzidos da decisão hostilizada.

Assim, o recurso apresentado pela Fazenda Pública Estadual deve ser apreciado apenas e tão somente no que toca ao estorno de créditos de bens cedidos em comodato (ICMS e MR), sem qualquer discussão no tocante a penalidade acima citada, uma vez que a Recorrente não apresentou, no texto do recurso, as razões de mérito que revelassem eventual necessidade de reforma ou de revisão da decisão recorrida, no tocante a multa isolada em apreço.

Do Mérito

Cumprido repetir, pela importância, que nos termos do artigo 168 do RPTA/MG, admitido o presente Recurso de Revisão, esta devolvida à Câmara Especial o conhecimento apenas da matéria nele versada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No presente caso, como já definiu a própria Recorrente, o presente Recurso restringe-se à questão relacionada com o aproveitamento de crédito de ICMS de bens do ativo permanente em poder de terceiros, cedidos em comodato.

Neste diapasão, deve ser mantida a decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos que se encontram a seguir reproduzidos, salvo pequenas alterações.

Portanto, adentrando-se ao mérito das discussões, tem-se dos autos que, para estornar os créditos, o Fisco classifica os bens do ativo permanente da Recorrida cedidos em comodato como alheios à atividade da empresa, uma vez que esta não teria 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.

Ressalte-se que a Lei Complementar nº 87/96, ao exercer a prerrogativa estatuída no artigo 146 da Constituição Federal de 1988, como não poderia deixar de ser, estabeleceu crédito amplo para o ICMS trazendo apenas prazo para a implantação da sistemática e o mesmo impedimento constante do texto constitucional acima transcrito.

Já no primeiro momento, a Lei Complementar nº 87/96 instituiu o sistema de crédito do ICMS, autorizando o creditamento do imposto pago nas aquisições de mercadorias e bens do ativo permanente.

As aquisições destinadas a uso ou consumo ainda não foram validadas no tocante ao crédito, após sucessivas alterações da Lei Complementar nº 87/96.

Neste sentido, o artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96 assim prescreve:

“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”.

Por sua vez, o § 1º do retro transcrito artigo, na mesma linha do desígnio constitucional, limitou o alcance do crédito, restringindo-o apenas 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*:

“Art. 20 -

§ 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.

.....

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A análise dos dispositivos acima transcritos demonstra que a possibilidade de crédito ditada pela Lei Complementar n.º 87/96 é ampla, abrangendo até mesmo o material de uso e consumo, apenas encontrando limitação 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.

O RICMS/96, em consonância com o disposto no artigo 31, inciso III, da Lei n.º 6.763/75, disciplinou a matéria da seguinte forma:

"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." (grifos não constam do original)

Na ausência de entendimento claro que pudesse definir o alcance da expressão "*bens alheios*", uma vez que a Lei Complementar n.º 87/096 se limitou a tratar dos "*veículos de transporte pessoal*", a hoje Superintendência de Tributação editou a Instrução Normativa n.º 01/98, com o seguinte teor:

"INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE N.º 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 n.º 23.780, de 10 de agosto de 1984, e

considerando que a Lei Complementar n.º 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

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.

....."

Destaque-se que todas as normas estaduais apenas podem ser vistas dentro dos limites traçados pela Constituição Federal e pela Lei Complementar n.º 87/96 não lhes sendo dado reduzir ou ampliar os mesmos.

De se notar, portanto, que os bens objeto do estorno de crédito, quando cedidos em comodato, são aqueles mencionados no item “c” da Instrução Normativa DLT/SRE n.º 01/98 e § 3º do artigo 70 acima, conceituados pelo Fisco como de uso fora da atividade comercial e industrial da empresa.

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 Lei Complementar n.º 87/96.

Com efeito, o ativo permanente de uma empresa compõe-se dos grupos de contas denominados Ativo Imobilizado, Ativo Diferido e Investimentos, conforme artigo 178, § 1º, alínea “c” da Lei n.º 6.404/76, sendo posteriormente acrescido o grupo dos bens Intangíveis, com a nova redação dada pela Lei n.º 11.638/07.

A Lei Complementar n.º 87/96 não estabeleceu nenhum conceito de ativo imobilizado. Desta forma, cabe resgatar o conceito contábil, buscando no artigo 179, inciso IV, da Lei n.º 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 ora Recorrida mantém apenas a sua propriedade, mas não sua posse.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 II

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 CADÉIRAS.”

Mais recentemente pode ser citado também o Acórdão 3.408/09/CE cuja decisão, no que pertine à matéria ora discutida, foi no sentido de não restabelecer as exigências fiscais relativas aos congeladores cujas saídas ocorreram sob o instituto do comodato, por serem estes perfeitamente vinculados à atividade da empresa.

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

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 artigo 20 e o artigo 21, ambos da Lei Complementar 87/96 assim prescrevem:

“Art. 20 -

§ 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 artigo 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 artigo. 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.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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 permanecer na posse do destinatário, sem tributação pela sua saída, por até 360 dias, mantendo-se integralmente os créditos decorrentes do ingresso da mercadoria ou bem 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Além do mais, o Princípio da não-cumulatividade, 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.

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 empresa 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 SUBSEQÜENTE 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 ora Recorrida 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ART. 116 DO CTN E 55-A DA CLTA, O QUE NÃO É O CASO.
(GRIFO NÃO CONSTA DO ORIGINAL).

Por todo o exposto, a melhor interpretação para as normas relativas a matéria é de 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.

Registre-se que 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.

Assim, as peças e moldes de propriedade da Recorrida, que foram cedidos aos seus fornecedores 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.

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.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso. Vencido, em parte, o Conselheiro Mauro Heleno Galvão, que lhe dava provimento parcial, para restabelecer apenas o ICMS em face das disposições do artigo 100, § 1º, do Código Tributário Nacional. O Conselheiro Roberto Nogueira Lima irá consignar voto divergente. Pela Recorrida, sustentou oralmente o Dr. Werther Botelho Spagnol e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Mariane Ribeiro Bueno Freire. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Roberto Nogueira Lima (Revisor), André Barros de Moura, Edwaldo Pereira de Salles e Luiz Fernando Castro Trópia.

Sala das Sessões, 22 de maio de 2009.

Mauro Heleno Galvão
Presidente

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.424/09/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000154669-55
Recurso de Revisão: 40.060124031-26
Recorrente: Fazenda Pública Estadual
Recorrida: 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 Roberto Nogueira Lima, nos termos do art. 54 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre este voto e aquele apresentado pela Conselheira relatora diz respeito apenas à fundamentação quanto a Instrução Normativa SUTRI nº 02/2009.

De início frise-se que, ainda que dúvidas existam quanto à vinculação do Conselho de Contribuintes aos termos de instruções normativas, tal fato, no momento, não é importante para delinear o voto, mas sim para fatos geradores futuros.

Neste caso, importa definir se a matéria versada na instrução normativa se refere a interpretação da legislação existente, se ela retorna no tempo, se aplica aos atos em andamento ou se prende-se exclusivamente aos atos (fatos geradores) futuros.

Analisando o ato normativo em questão, cabe destacar que o artigo 6º da referida instrução remete sua aplicação para o futuro, ao definir que “esta instrução normativa entra em vigor na data de sua publicação e revoga as disposições em contrário.

Na mesma linha, observando a ementa da IN, não se verifica nenhuma conotação de matéria interpretativa. Ao contrário, em outros atos de igual valia, quando a Administração pretendeu dar a interpretação oficial, não deixou nenhuma dúvida, bem como indicou, de forma absolutamente clara, a retroatividade da norma. A título de exemplo, compara-se a seguir as Instruções Normativas 01/2003 e 02/2009:

IN	Ementa	Cláusula de vigência
01/2003	Dispõe sobre a interpretação dos dispositivos legais relativos à não-incidência do ICMS nas operações interestaduais com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele	Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a contar da data de edição dos dispositivos a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

	derivados, e energia elétrica.	que se refere.
02/2009	Dispõe sobre a vedação à apropriação de créditos do ICMS em relação aos bens destinados à incorporação ao ativo permanente, quando da saída destes bens em operação de cessão de comodato.	Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação e revoga as disposições em contrário.

Com certeza, o simples fato de o dispositivo revogar disposições em contrário, já remete para uma análise mais pormenorizada em relação ao conteúdo, pois há uma admissão clara que o ato está tratando de matéria nova, ou seja, não há que se falar em interpretação, mas sim de revogação de texto anterior, ainda que pela via oblíqua da instrução normativa.

Nesta linha de raciocínio, é possível destacar:

* o artigo 1º da IN veda expressamente a apropriação de créditos de ICMS decorrentes da entrada no estabelecimento de bens destinados ao ativo permanente cedidos em comodato, matéria essa ainda não presente do RICMS/02, caso não se faça uma busca de outros dispositivos genéricos limitadores de crédito, como na hipótese de saídas com isenção ou não-incidência;

* o parágrafo único do mesmo artigo trata de uma modalidade relativamente nova de comodato, ou seja, quando os bens cedidos em comodato se destinem à industrialização de mercadorias por encomenda do estabelecimento comodante, matéria essa ainda sem tratamento no regulamento, pois não se trata de comodato puro, mas sim de adoção de um contrato por ausência de outro mais específico, pois o bem será operado no destino por funcionários do estabelecimento proprietário do equipamento e vai gerar faturamento para o estabelecimento comodante, regularmente tributado pelo ICMS;

* o artigo 2º altera a regra geral de escrituração de documentos fiscais, estabelecendo modo próprio para lançamento das aquisições destinadas às saídas subsequentes em comodato, modificando o critério de escrituração do livro CIAP;

* os artigos 3º e 4º autorizam o lançamento dos créditos remanescentes, na hipótese do retorno do bem em comodato, matéria também sem tratamento no atual regulamento do ICMS, uma vez que tal retorno ocorre sem incidência do ICMS, logo, acobertado por documento fiscal sem destaque do imposto;

* neste caso, a IN autoriza uma escrituração a crédito, sem lastro no documento de retorno, reportando-se ao documento de aquisição, modificando, mais uma vez, a regra de escrituração do CIAP.

Assim, não resta qualquer dúvida de que a matéria posta na instrução normativa não deveria ser veiculada por tal ato, de natureza hierárquica inferior, mas sim em decreto do Poder Executivo.

Desta forma, não se pode falar em retroatividade ou em norma interpretativa, pois a mesma contém determinações que o contribuinte não tem como

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

retroagir para corrigir, uma vez que acompanhou a legislação anterior, especialmente no tocante à escrituração do CIAP.

Por outro lado, o momento processual diz respeito a uma fase recursal, em que se decide, julgando ou revisando, com a legislação posta no momento de ocorrência dos fatos geradores, exceto em determinadas circunstâncias mais favoráveis ao autuado.

Noutra vertente, ao analisar o Recurso de Revisão interposto pela Advocacia Geral do Estado, esta Câmara Especial está vinculada ao disposto no art. 168 do RPTA.

Com efeito, o mencionado dispositivo cuida de regra limitadora da revisão em fase recursal, ao definir os limites da revisão, estabelecendo que o recurso de revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

Desta forma, em se tratando de norma publicada após o aviamento do recurso pela Advocacia Geral do Estado, é evidente que as razões recursais não contemplam o disposto na IN, razão pela qual a mesma sequer pode ser apreciada nesta fase processual.

Por tudo, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, 22 de maio de 2009.

Roberto Nogueira Lima
Conselheiro

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.424/09/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000154669-55
Recurso de Revisão: 40.060124031-26
Recorrente: Fazenda Pública Estadual
Recorrida: 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 Mauro Heleno Galvão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

No Acórdão 18.779/08/3ª, decorrente da sessão da 3ª Câmara de Julgamento realizada em 10 de setembro de 2008, em voto separado, deixei consignado, com vários argumentos, que o bem cedido em comodato continua na propriedade do comodante, não havendo alienação do bem (saída jurídica), mas tão somente a transferência da sua posse direta.

Por isso, não se aplicaria às saídas de bens cedidos em comodato a regra específica do art. 20, § 5º, inciso V da Lei Complementar 87/97, com redação da LC 102/2000, que veda o aproveitamento de crédito do ICMS quando houver alienação de bens do ativo imobilizado.

Saliente-se que argumentei, no acórdão acima referido, que na cessão de bem em comodato não há uma típica operação de circulação de mercadoria, mas simples movimentação física do bem, não se constituindo em hipótese de incidência do ICMS. Justamente por isso, é que a doutrina chama de não incidência genérica (sem qualificação na Constituição ou na lei) a mera saída física de bens.

Há precedentes deste Conselho tratando a matéria por outras vertentes, oportunidade que destaquei, no Acórdão 18.779 já citado, o voto proferido pelo Conselheiro Roberto Nogueira Lima no Acórdão nº 18.823/08/1ª, reproduzindo-o parcialmente.

Relativamente ao objeto deste voto vencido, constata-se que a SEF/MG celebrou Regime Especial com a Recorrente desde 1997, PTA nº 16.000012976-91, tendo a seguinte EMENTA:

“REGIME ESPECIAL - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL: DIFERIMENTO NA ENTRADA DE MERCADORIAS EM DECORRÊNCIA DE IMPORTAÇÃO DO EXTERIOR E DE AQUISIÇÃO INTERNA [...]”.

O referido RE prescreve:

“Art. 1º - Fica diferido o pagamento do ICMS incidente sobre a entrada de matérias-primas,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

produtos intermediários, material de embalagem e bens do ativo permanente, com o fim específico de industrialização, [...], em decorrência de importação do exterior, para operação subsequente praticada por FIAT AUTOMÓVEIS S/A (FIAT).” (grifos nossos)

O art. 24 das Disposições Gerais, Capítulo V, do Regime Especial do PTA nº 16.000012976-91, está assim redigido:

“Art. 24 - Não descaracteriza o diferimento a cessão, em comodato, pelo Contribuinte, de bens adquiridos na forma deste Regime Especial e nos termos do subitem 41.12 da Parte 1 do Anexo II do RICMS, desde que:

(...) - incisos especificam as condições.

(...)

Art. 27. O contribuinte deverá recolher o imposto diferido em documento de arrecadação distinto, sem direito ao aproveitamento do valor como crédito do imposto, nas hipóteses de:

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

(...)

§ 1º Considera-se devido o imposto no mês em que tenha ocorrido qualquer dos fatos previstos neste artigo, hipótese em que será observado, para fixação da base de cálculo, o disposto no artigo 43 do RICMS.

§ 2º Na hipótese do inciso I, é dispensado o recolhimento quando for assegurado o direito à manutenção do crédito do imposto pela entrada da mercadoria, observado o disposto no parágrafo seguinte.

§ 3º Não havendo o recolhimento do imposto diferido, em razão do disposto no parágrafo anterior, é vedado o lançamento do valor como crédito do imposto.

(...)

Art. 29. Encerra-se o diferimento, quando ocorrer qualquer uma das situações previstas no artigo 12 do RICMS, exceto a hipótese de mercadoria que tiver por fim a imobilização.”

Ora, vê-se que o Regime Especial, acima descrito, deu tratamento diferenciado aos bens destinados à imobilização, mantendo-se o diferimento do imposto na importação de bens destinados a integrar o ativo imobilizado do Contribuinte e posteriormente cedidos em comodato, nas condições que especifica.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste diapasão, se os bens adquiridos com diferimento do imposto, importados ou não, que integram o ativo imobilizado da contribuinte-comodante mantiveram o regime do diferimento, mesmo ocorrendo a saída em comodato, é de se admitir, por coerência lógica, que outros bens do imobilizado que geram crédito quando adquiridos com incidência do ICMS e que sejam, posteriormente, cedidos em comodato, tenham o mesmo tratamento dos adquiridos com diferimento, ou seja, a manutenção do direito ao crédito.

Isso porque, segundo dispõe o art. 12, Parte Geral do RICMS/02, é motivo de encerramento do diferimento a saída isenta ou não tributada. E a saída de bens em comodato seria uma hipótese de não-incidência, implicando em exigência do imposto dispensado nas operações anteriormente diferidas.

Daí a necessidade da regra expressa do art. 24 do citado Regime Especial, mantendo-se o diferimento nas saídas de bens cedidos em comodato.

Destarte, se o próprio órgão que autorizou o Regime Especial (SUTRI) entendeu não ser motivo de descaracterização do diferimento, com exigência do ICMS, a saída de bens cedidos em comodato, pode-se inferir que prevaleceu o entendimento que esta operação ocorre com a não-incidência genérica. Vale dizer, não-incidência que diz respeito à consideração da saída de bens em comodato como um simples deslocamento físico de bens do comodante, não se constituindo em hipótese de incidência do ICMS.

Assim, se a Administração Fazendária concede um regime especial, com todas as particularidades deste ato administrativo, considerando que os bens pertencentes ao ativo imobilizado e cedidos em comodato ao abrigo da não-incidência não desnatura o diferimento, é de se entender que o mesmo tratamento deva ser dado às operações de aquisição dos bens que gerem direito ao crédito do imposto e que também sejam cedidos em comodato.

Daí o meu entendimento em manter os créditos anteriormente apropriados.

Todavia, houve modificação do entendimento do Fisco, mediante publicação da Instrução Normativa nº 02, de 13/04/2009, onde se prevê, expressamente, que para os bens do ativo imobilizado cedidos em comodato há vedação de apropriação de crédito ICMS, sem entrar, mais uma vez, na natureza jurídica da cessão em comodato.

É importante ressaltar que o art. 100, parágrafo único do CTN procura mitigar os efeitos dessas mudanças de interpretação da Administração Tributária, ao dispor que a observância das práticas administrativas reiteradas exclui a imposição de penalidades, cobrança de juros de mora e atualização monetária.

Acrescente-se, ainda, o disposto na Lei 9.784/99 que regula o Processo Administrativo Geral da Administração Pública Federal, em seu art. 3º, inciso XII veda à Administração Pública aplicação retroativa de nova interpretação.

“Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

(...)

XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação." (grifo nosso)

É bem verdade que a Lei Estadual nº 14.184/02, que também regula o Processo Administrativo Geral no âmbito estadual, bastante análoga à lei federal, não dispõe de norma semelhante.

No entanto, apesar do dispositivo constar apenas da lei federal e ainda que se o processo tributário administrativo disponha de normas próprias, não se pode olvidar que se trata de importante sinalização do direito positivo brasileiro na direção da importância da observância pela Administração Pública do princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança.

Diante do exposto, e com o devido respeito às opiniões divergentes, dou provimento parcial ao Recurso da Fazenda, acolhendo o efeito retroativo da IN 02/99, para restabelecer o ICMS exigido, excluindo-se do lançamento as multas e juros com base no art. 100, parágrafo único do CTN.

Sala das Sessões, 22 de maio de 2009.

Mauro Heleno Galvão
Conselheiro