

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.892/10/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000163110-92
Impugnação: 40.010126399-66
Impugnante: Alesat Combustíveis S.A.
IE: 067615693.02-55
Proc. S. Passivo: Hérika Maria de Araújo Arcoverde/Outro(s)
Origem: DF/Betim

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – BENS CEDIDOS EM COMODATO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos destacados em notas fiscais de aquisição de bens que foram cedidos em comodato, nos termos do inciso II do art. 31 da Lei 6.763/75. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e da Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55 da lei supracitada. Infração caracterizada. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de crédito, no período de 1º de janeiro de 2004 a 31 de dezembro de 2008, relacionado com a aquisições de bens ocorridas entre 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2004, que foram cedidos em comodato a postos revendedores de combustíveis.

Exige-se ICMS, a respectiva Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada do inciso XXVI do art. 55 da mesma lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 293/307, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 1021/1029.

Em sessão realizada em 18/06/10, presidida pelo Conselheiro Mauro Heleno Galvão, nos termos da Portaria nº 04/01, defere-se o pedido de vista do processo formulado pelo Conselheiro Presidente, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 23/06/10.

Na oportunidade, são proferidos os votos dos Conselheiros, a saber: o Conselheiro Ricardo Wagner Lucas Cardoso e Edécio José Caçado Ferreira (Revisor), que julgavam procedente o lançamento, e da Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, que o julgava parcialmente procedente para excluir as exigências fiscais relativas a tanques e bombas.

DECISÃO

Inicialmente, cumpre destacar que os fundamentos expostos na Manifestação Fiscal foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passarão a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações e complementações.

Da Preliminar

Em preliminar, a Impugnante alega o cerceamento do seu direito de defesa, sob o argumento de que o Auto de Infração carece de clareza e precisão por não haver menção aos percentuais aplicados a título de multa e juros de mora.

Entretanto, não assiste razão à Impugnante, tendo em vista que consta do Auto de Infração a indicação clara e precisa da imputação fiscal e da legislação infringida, bem como foi concedido o prazo legal para interposição do recurso pertinente a este Conselho, nos termos do art. 117 do RPTA.

Ressalte-se que o Auto de Infração é composto pelo impresso denominado Auto de Infração, seus anexos, bem como pelo demonstrativo de correção monetária e multas - DCMM e o Relatório Fiscal. Todos esses documentos são partes integrantes do Auto de Infração e foram entregues à Impugnante, conforme fls. 3.

O Relatório Fiscal, de fls. 8/10, contém a capitulação legal de todas as infringências e penalidades aplicadas, com seus respectivos percentuais, além dos valores devidos a título de ICMS, multa de revalidação e multa isolada. Os juros de mora foram apurados, conforme art. 226 da Lei nº 6.763/75, conforme se segue:

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

A Impugnante cita, ainda, como causa de nulidade do Auto de Infração, a existência de outros trabalhos fiscais com objeto idêntico ao do presente, o que gera questionamentos quanto à duplicidade dos valores cobrados, visto que se reportam a períodos parcialmente coincidentes.

Contudo, o fato dos períodos fiscais coincidirem parcialmente decorre de uma particularidade do crédito lançado como ativo permanente, que é apropriado mensalmente na fração de 1/48.

Dessa forma, resta incontroversa a distinção entre os objetos dos PTA mencionados pela Impugnante, visto que o de nº 01.000157403-64 se refere a bens adquiridos pelo contribuinte no ano de 2002 e apropriados como crédito do ativo permanente no período de 01/01/02 a 31/12/06, enquanto o de nº 01.000159895-16 diz respeito a bens adquiridos em 2003, cujos créditos foram apropriados de 2003 a 2007. O presente PTA se refere a bens adquiridos em 2004 que tiveram seus créditos apropriados no período de 2004 a 2008, e, portanto, distinto do objeto dos outros dois.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto ao pedido de perícia contábil, saliente-se que a Impugnante não apresentou os quesitos, sendo aplicável nessa circunstância o disposto no inciso I, § 1º do art. 142 do RPTA:

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

Do Mérito

No que tange ao mérito da exigência fiscal, a Autuada alega que a cessão em comodato de bens com sua marca aos postos revendedores é uma forma de viabilizar sua atividade e fidelizar seus clientes, de maneira a garantir exclusividade na compra de combustíveis. Aduz que apesar de os bens encontrarem-se temporariamente cedidos em comodato nada impede que permaneçam lançados em seu ativo imobilizado, já que tais contratos não geram a transferência da propriedade, mas apenas a concessão de uso não onerosa. Afirma, ainda, que ao término dos referidos acordos, os bens comodatados retornam à posse direta da Impugnante, o que demonstra que tais bens não deixaram de fazer parte de seu ativo permanente.

Entretanto, a argumentação da Impugnante não encontra respaldo na legislação tributária, tendo em vista que a apropriação do crédito do ICMS, salvo exceções expressamente previstas, ocorre mediante operações subsequentes tributadas com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante. Ademais, no caso de bens do ativo permanente, o direito ao crédito se realiza por meio de sua participação na atividade operacional do estabelecimento adquirente, conforme vedação disposta no § 1º, art. 20 da Lei Complementar nº 87/96:

§ 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.

Desse modo, como não há incidência do tributo na saída do bem do estabelecimento adquirente, e, além disso, essa própria saída determina a sua destinação para fins alheios às suas atividades operacionais, não há direito ao crédito do imposto e, tampouco, afronta ao princípio da não cumulatividade, pela incoerência de operação subsequente tributada, nos termos do inciso XIII do art. 5º do RICMS/02.

Corroborar tal entendimento a Instrução Normativa SUTRI nº 2/09, com a finalidade de dirimir as dúvidas a respeito da matéria. Tal norma explicita o entendimento da Secretaria de Estado de Fazenda acerca da apropriação de créditos do ICMS em relação aos bens cedidos em comodato. Qualquer apropriação de maneira

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

diversa será passível de estorno, o que é confirmado pelo disposto no art. 71, inciso I do RICMS/02, transcrito a seguir:

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:

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;

Na hipótese de o bem ser previamente destinado a posterior saída em comodato, no momento de sua entrada no estabelecimento ao qual pertença o valor do imposto relativo à aquisição não deve ser escriturado na coluna "Entradas" do CIAP, dada a vedação ao aproveitamento do respectivo crédito.

A Impugnante relata o tratamento fiscal dado pela Receita Federal do Brasil ao bem cedido em comodato, no sentido de reconhecê-lo como pertencente à empresa comodante, suportando os encargos de sua depreciação.

No entanto, para o aproveitamento de crédito relacionado a bem do ativo permanente não basta que este seja de propriedade do estabelecimento, mas também seja utilizado em suas atividades operacionais, consoante disposto no § 5º do art. 66 do RICMS/02, conforme se segue com a redação vigente ao tempo da ocorrência do fato gerador:

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

I - ser de propriedade do contribuinte **e ser utilizado em suas atividades operacionais;**

II - ter valor relevante;

III - ter vida útil superior a 12 (doze) meses;

IV - a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste natural ou a ação dos elementos da natureza, ou de causas funcionais, como a inadequação ou o obsolescimento;

V - não integrar o produto final, exceto se de forma residual;

A Impugnante assegura que procedeu ao creditamento do imposto com base na nota fiscal de aquisição desses bens, mas que debitou o imposto em seguida por meio de nota fiscal de transferência, o que comprova que não houve aproveitamento indevido de crédito.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, tal alegação não se encontra demonstrada nos autos, visto que, conforme notas fiscais de saída, de fls. 270/289, a natureza da operação não é de transferência, como afirmado pela Autuada, mas de remessa de bem em conta de contrato de comodato destinada a postos revendedores de seus produtos. Esses documentos fiscais não possuem destaque do ICMS, e consta da observação tratar-se de hipótese de não incidência, conforme art. 5º, XIII do RICMS/02.

As notas fiscais de transferência juntadas pela Impugnante se referem à operação de entrada dos bens no estabelecimento autuado, por meio de transferência realizada por estabelecimentos do Rio de Janeiro e Espírito Santo. Portanto, não há qualquer relação com as saídas subsequentes em regime de comodato, que se deu sem destaque do imposto sob a égide da não incidência aludida.

Por fim, a Impugnante alega a total improcedência da multa aplicada, devido à falta de clareza dos dispositivos, ferindo os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Quanto à alegação de que as multas impostas ferem o princípio da proporcionalidade e da razoabilidade, cabe destacar que os valores exigidos são decorrentes de disposição expressa de lei, que determina os percentuais a serem aplicados sobre a base de cálculo estabelecida.

Resta incontroverso que o contribuinte recolheu ICMS a menor no período de 01/01/2004 a 31/12/2008, em razão da apropriação indevida de créditos provenientes da aquisição de bens cedidos em regime de comodato, descumprindo, assim, a obrigação principal. Para tal infringência, foi estipulada a Multa de Revalidação prevista no art. 56, II da Lei 6.763/75, transcrito a seguir:

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

Houve também o descumprimento da obrigação acessória por parte da Autuada, na medida em que esta se apropriou do crédito em desacordo com a legislação tributária, o que ensejou a aplicação da Multa Isolada prevista no art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75.

Destarte, correta a capitulação legal das penalidades aplicadas em virtude da infração apurada pelo Fisco.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 19/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 23/06/10. ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, que o julgava

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

parcialmente procedente para excluir as exigências fiscais relativas a tanques e bombas. Participaram do julgamento, além dos signatários e da Conselheira vencida, os Conselheiros Edécio José Cançado Ferreira (Revisor) e Maria de Lourdes Medeiros.

Sala das Sessões, 30 de junho de 2010.

**Mauro Heleno Galvão
Presidente**

**Ricardo Wagner Lucas Cardoso
Relator**

CC/MIG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	19.892/10/1ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000163110-92	
Impugnação:	40.010126399-66	
Impugnante:	Alesat Combustíveis S.A.	
	IE: 067615693.02-55	
Proc. S. Passivo:	Hérika Maria de Araújo Arcoverde/Outro(s)	
Origem:	DF/Betim	

Voto proferido pelo Conselheiro Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

Versa a presente autuação acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de 1º de janeiro de 2004 a 31 de dezembro de 2008, apurado mediante recomposição da conta gráfica.

Referido recolhimento a menor teria ocorrido em face do aproveitamento, considerado indevido pelo Fisco, de créditos de ICMS relativos a aquisições de bens ocorridas entre 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2004, que foram cedidos em comodato a postos revendedores de combustíveis.

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

De início cumpre ressaltar não haver divergência entre este voto e a decisão majoritária no que tange à arguição preliminar. Desta sorte, deixarei de abordar a matéria, passando diretamente à questão de mérito.

Na decisão majoritária não foram reconhecidos os créditos relativos à aquisição de “tanques e bombas”, ao entendimento de que a apropriação do crédito do ICMS, salvo exceções expressamente previstas, ocorre mediante operações subsequentes tributadas com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante.

Por sua vez, a Impugnante alega que a cessão em comodato de bens com sua marca aos postos revendedores é uma forma de viabilizar sua atividade e fidelizar seus clientes, de maneira a garantir exclusividade na compra de combustíveis. Aduz que apesar de os bens encontrarem-se temporariamente cedidos em comodato nada impede que permaneçam lançados em seu ativo imobilizado, já que tais contratos não geram a transferência da propriedade, mas apenas a concessão de uso não onerosa. Afirma, ainda, que ao término dos referidos acordos, os bens comodatados retornam à sua posse direta, o que demonstra que tais bens não deixaram de fazer parte de seu ativo permanente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O cerne da divergência deste voto está, portanto, no direito da empresa creditar imposto de ativos adquiridos por ela, no caso os “tanques e bombas” que teriam como finalidade cessão em comodato a postos de combustíveis que utilizam sua bandeira, pois pelo entendimento do Fisco estes “tanques e bombas” seriam alheios a atividade da empresa que desta forma não teria o direito ao crédito do imposto.

Ressalte-se que a Lei Complementar n.º 87/96, ao exercer a prerrogativa estatuída no art. 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 n.º 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 n.º 87/96.

Neste sentido, o art. 20 da Lei Complementar n.º 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.
.....”

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.

Na ausência de entendimento claro que pudesse definir o alcance da expressão “bens alheios”, uma vez que a Lei Complementar n.º 87/96 se limitou a tratar dos “veículos de transporte pessoal”, a Superintendência de Tributação editou a Instrução Normativa n.º 01/98, que não traz expressamente a questão relativa aos “tanques e bombas”.

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.

Para o deslinde da questão, portanto, necessário se faz buscar a exata conceituação da expressão “bens do ativo permanente”, adotada no citado art. 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 art. 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 art. 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, etc.

Pelo que consta, em especial pelo conceito contábil, é inegável que os “tanques e bombas” 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/MG, 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 Impugnante 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 n.º 3.000/99, que regulamenta a instituição, apuração, fiscalização e cobrança do Imposto de Renda, ao tratar da tributação das pessoas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

jurídicas, admite a dedução, a título de despesas, da depreciação de bens do Ativo Imobilizado.

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).

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 N.º 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.”

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 a conclusão de que os “tanques e bombas” são alheios à atividade da Impugnante.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Noutro giro, deve-se analisar a questão levantada lastreada na impossibilidade de manutenção dos créditos pelas entradas, na ocorrência de saídas subseqüentes não tributadas.

Na esteira do texto constitucional, o § 3º do art. 20 e o art. 21, ambos da Lei Complementar n.º 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 subseqüente 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 subseqüente, 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 subseqüente”, 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/MG, a saber:

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

.....”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 infralegais, 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.

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.

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, 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 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, sendo que o Superior Tribunal de Justiça decidiu pela manutenção dos créditos na hipótese de cessão dos bens em comodato.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, os “tanques e bombas” de propriedade da Defendente, que foram cedidos 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.

Cabe ressaltar que, a aquisição de bens destinados ao ativo permanente das distribuidoras de combustíveis, inclusive “tanques e bombas”, faz parte do modelo de negócio de distribuição, porque o órgão regulador desse segmento econômico, a ANP, não autoriza que as distribuidoras operem diretamente os postos de revenda, e, com isto, a distribuidora adquire os bens necessários ao funcionamento dos postos de revenda e cede-os em comodato.

Importante registrar que em outras oportunidades este Conselho já se manifestou sobre a matéria tendo sido excluídas as exigências relativas à apropriação dos créditos de ICMS sobre as aquisições dos “tanques e bombas”, sob o argumento de que tais produtos seriam necessários à execução da atividade-fim da então Impugnante. Este é, por exemplo, o caso do Acórdão n.º 18922/08/1ª.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso, uma vez que não devem ser mantidas as exigências relativas aos estornos de créditos pela aquisição de “tanques e bombas”.

Sala das Sessões, 30 de junho de 2010.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira**