

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.082/11/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000165152-91
Impugnação: 40.010127628-73
Impugnante: Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV
IE: 740358740.03-89
Proc. S. Passivo: Peter de Moraes Rossi/Outro(s)
Origem: DF/Contagem

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO/ BEM ALHEIO. Imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS decorrentes de aquisição de materiais destinados a uso ou consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento, nos termos do art. 70, III e § 3º do RICMS/02. Mantidas, em parte, as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no inciso XXVI do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, em face do acolhimento parcial das razões da Impugnante para excluir as exigências fiscais relativas a produtos considerados intermediários.

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO/ ATIVO PERMANENTE- OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Constatada a falta de recolhimento da diferença de ICMS entre as alíquotas interna e interestadual referente às aquisições interestaduais de materiais destinados a uso e consumo e de bens para o ativo permanente. Procedimento fiscal respaldado pelo § 2º do art. 12 da Lei n.º 6.763/75. Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei n.º 6.763/75. Excluídas as exigências relativas aos produtos cujo crédito deve ser admitido.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa a presente autuação acerca das seguintes imputações fiscais referentes ao período de janeiro a dezembro de 2005:

1) aproveitamento indevido de créditos de ICMS, mediante escrituração no livro de Registro de Entradas, referentes à aquisição de material de uso ou consumo e bens alheios à atividade do estabelecimento;

2) falta de recolhimento do diferencial de alíquota nas aquisições interestaduais de bens para ativo permanente e materiais de uso e/ou consumo do estabelecimento.

Exigências de ICMS e Multas de Revalidação e Isolada, capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, no inciso II do art. 56 e no inciso XXVI do art. 55.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1.109/1.151, em síntese, aos seguintes argumentos:

- a tipificação posta foi redigida de forma por demais confusa;
- a Fiscalização tem lavrado diversos Autos de Infração com superposição de períodos e cobrança em duplicidade, como por exemplo o PTA nº 01.000161151-53, devendo ser decotadas as cobranças que já ocorreram em outros procedimentos;
- informou à Fiscalização a destinação de todos os bens de uso e consumo dos quais utilizou-se do crédito do ICMS, comprovando, inclusive, que são imprescindíveis e essenciais ao processo produtivo;
- os produtos de uso e consumo e intermediários mencionados são verdadeiros insumos, imprescindíveis ao processo industrial e à obtenção do produto final, que além de exigidos pelos padrões industriais de qualidade, são necessários à manutenção dos padrões internacionais de consumo, à boa imagem do produto e ao cumprimento das legislações de proteção ao consumidor e ambiental;
- até mesmo os produtos usados no tratamento de restos industriais têm sua cota de integração ao processo industrial, pois, sem tratar os restos, o ciclo produtivo não se fecha e a indústria, simplesmente, entra em colapso;
- todos os insumos cujos créditos foram glosados agregam valor ao produto final, integram seu custo deste e a base de cálculo do ICMS;
- a vedação ao crédito vem expressa no art. 70 do atual Regulamento do ICMS, que, contudo, não é aplicável a todo o período fiscalizado, valendo dizer que o lançamento enseja nulidade em relação aos fatos geradores ocorridos entre 2001/2002;
- a matéria já nasce viciada, quando o princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS espanca a tentativa da Fiscalização;
- diferentemente do que pensam os autores do lançamento atacado, produzir algo hoje, numa indústria, significa envidar esforço humano, usar tecnologia com segurança, cumprir normas ambientais, técnicas, sanitárias e civis, além de coordenar setores de produção paralelos, mas interligados, e gerenciar segmentos produtivos subordinados e subsequentes, para, ao final, tudo reunido, obter o produto de qualidade;
- e os produtos intermediários ou de uso e consumo indicados, verdadeiros insumos, encaixam-se nessa efetiva cadeia técnico-produtiva;
- a matéria em questão finca raízes na antiga Instrução Normativa SLT nº 86, que norteou todos os entendimentos posteriores e é contra tal norma que o Fisco quer agora se rebelar;
- cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes e do Poder Judiciário, bem como resposta de consulta da Receita Federal e quesitos de perícia técnica;
- as acusações e exigências a elas relativas ofendem ao princípio da não cumulatividade, consagrado e detalhado nas normas constitucionais já mencionadas;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- as supostas infrações relativas ao aproveitamento de crédito de conhecimento de transporte rodoviário de cargas que acobertaram o transporte de material de uso e consumo são mera consequência, verdadeiros acessórios e, com a queda do principal, também sucumbem, o mesmo ocorrendo com a acusação de falta de recolhimento do diferencial de alíquota nas aquisições interestaduais;

- como o aproveitamento de crédito dos produtos intermediários aplicados e consumidos no processo produtivo certamente será considerado procedente deve ser excluída a suposta acusação de falta de recolhimento da diferença de alíquota;

- sempre considerou, além de respostas a consultas, as decisões do órgão coletivo de jurisdição administrativa, além das práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas a respeito do assunto, o que exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, nos termos do art. 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, caso, por absurdo, venha a ser condenada em qualquer parcela;

- cita exemplos em que o próprio Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais vem cuidando de extirpar tais exigências da Fiscalização;

- o direito ao crédito de combustíveis utilizados nas motocicletas da empresa é mais do que devido, é constitucionalmente assegurado, pois estas são utilizados exclusivamente para efetivar vendas, para o exercício da comercialização;

- a Lei Complementar n.º 87/96 confirma o direito ao crédito financeiro do ICMS, incidente sobre mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do contribuinte e ou para seu uso e consumo, e de fornecimento de energia elétrica e serviços de comunicação, transporte interestadual e intermunicipal;

- a Constituição Federal instituiu, em substituição ao abatimento, outra sistemática para a apuração do crédito financeiro do ICMS, ou seja, o mecanismo da compensação, envolvendo todos os bens e mercadorias para uso e consumo;

- a Lei Complementar n.º 87/96, ao reafirmar a cláusula da não-cumulatividade, não está criando ou reconhecendo relações inexistentes antes dela, mas tão-somente declarando o sentido fiel da Constituição Federal;

- se existe alguma resolução do Estado de Minas Gerais impedindo ou limitando a utilização de créditos relativos a tais aquisições, tal diploma é de inconstitucionalidade absoluta;

- a Carta Constitucional da República autoriza expressamente o direito ao crédito ao pugnar pelo princípio da não cumulatividade;

- argui, em seu favor, o disposto no art. 5º, inciso II da Constituição Federal;

- uma vez que o direito ao crédito apropriado é lúcido e absoluto, não há se falar em qualquer divergência relativa ao diferencial de alíquota em operações;

- discorre sobre o princípio da não cumulatividade, citando doutrina e jurisprudência sobre o tema;

- discorda da aplicação da Taxa Selic como taxa de juros e da incidência de juros sobre a multa.

Ao final, protesta pela produção de prova pericial formulando quesitos e indicando assistente técnico e pede seja provida a presente impugnação, julgado insubsistente o Auto de Infração e canceladas as cominações ali previstas;

Da Manifestação Fiscal

O Fisco se manifesta às fls. 1.321/1.339, contrariamente ao alegado pela defesa, resumidamente, aos argumentos seguintes:

- a Autuada diz estar a tipificação descrita de forma confusa, mas ao citá-la faz de forma equivocada, transcrevendo infringências alheias ao PTA;

- o PTA 01.000161151.53, citado como exemplo, pertence a outro estabelecimento da Autuada, localizado no município de Juatuba e, portanto, nada tem a ver com a referida autuação;

- o critério utilizado para definição dos produtos objetos do estorno, assentou-se na descrição da matéria e sua real aplicação, de acordo com informações prestadas pela Autuada e visita técnica realizada em seu estabelecimento;

- descreve os produtos sobre os quais se restringiu a glosa de créditos, afirmando que estes não podem ser classificados como intermediários, por não se enquadrarem na definição do art. 66, inciso V, alínea b do RICMS/02 e na Instrução Normativa SLT n.º 01/86;

- cita as respostas dadas pela SUTRI às Consultas de Contribuintes n.º 128/00 e 038/10 bem como acórdãos do Tribunal de Justiça de Minas Gerais sobre o tema;

- o estorno dos créditos de materiais de uso e consumo está fundamentado no art. 70, inciso III do RICMS, vigente a partir do ano de 2002;

- quanto às disposições do art. 66, incisos V do RICMS/02, destaca-se que refere a autorização de utilização de créditos de matéria prima e materiais intermediários e os produtos ora estornados não se enquadram nessas definições;

- o texto constitucional atribuiu a lei complementar a função de disciplinar o regime de compensação do imposto, ou seja, não cumulatividade e, obedecendo ao dispositivo constitucional foi editada a Lei Complementar n.º 87/96 que estabelece prazo para o aproveitamento de crédito relativo às mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento;

- as referências da Autuada a estorno de créditos de conhecimento de transporte são equivocadas, pois não foi feito tal estorno;

- cita os acórdãos de estabelecimentos diversos da Autuada que apresentam itens comuns ao presente auto mantendo as exigências;

- os créditos referentes aos combustíveis consumidos em veículos utilizados para vendas dos produtos são indevidos nos termos do art. 70 do RICMS, pois o setor de vendas está totalmente fora do processo produtivo, não podendo ser o combustível classificado como material intermediário nos termos da legislação;

- não há aqui julgamento sobre inconstitucionalidade de lei complementar;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a Constituição de 1988 instituiu em seu texto o crédito físico, reservando à lei complementar disciplinar, secundariamente, o crédito financeiro e, em decorrência deste regime, o crédito financeiro foi instituído pela Lei Complementar nº 87/96 como sendo um benefício fiscal. Assim, o crédito físico se caracteriza como um direito fundamental e o crédito financeiro como um benefício legal;

- cita o art. 20, § 1º da Lei Complementar nº 87/96;

- o bem será considerado alheio à atividade do estabelecimento quando não fizer parte da atividade-fim da empresa, vale dizer, quando integrar as atividades meio;

- não basta o destaque do imposto no documento fiscal de aquisição de mercadorias, para que seja legítimo o exercício do princípio constitucional da não cumulatividade, previsto no art. 155 da Constituição Federal, pois há que se observar o art. 146, inciso III do mesmo diploma legal;

- cita a Lei nº 6.763/75 e o RICMS/02 para sustentar ser vedado o aproveitamento do crédito do imposto destacado em documentos fiscais de aquisição de mercadorias que não são empregadas na atividade principal da empresa;

- cita a Instrução Normativa nº 01/98 que dispõe sobre bens ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, para fins de vedação ao crédito do ICMS;

- equivocadamente, a Autuada faz contestações sobre o direito ao crédito das aquisições de fornecedores estabelecidos em outra unidade da federação, os quais são beneficiários de incentivos e benefícios fiscais;

- a Autuada reconheceu e pagou parte do valor cobrado no PTA nº 01.000163264-48 que trata do crédito de materiais de merchandising;

- foi exigida a diferença entre a alíquota interna e a interestadual relativa às aquisições interestaduais dos produtos analisados e alguns itens que embora a própria Autuada classificasse como material de uso e consumo e/ou ativo permanente não recolheu o diferencial, conforme demonstrado em planilhas discriminativas do diferencial declarado em DAPI e recolhido aos cofres públicos;

- quanto a contestação das multas e juros, foi aplicada a legislação;

- a perícia técnica requerida é inócua e meramente protelatória.

Ao final, pede o indeferimento de prova pericial e a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1.346/1.374, opina pela procedência parcial do lançamento.

Em sessão realizada em 26/01/11, presidida pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, acorda a 2ª Câmara de Julgamento, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Também à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Em seguida, nos termos da Portaria nº 04/01, defere-se o pedido de vista formulado pelo Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 11/02/11.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na oportunidade, são proferidos os votos dos Conselheiros a saber: os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) e Rodrigo da Silva Ferreira pela procedência parcial do lançamento para excluir as exigências relacionadas a: 1) óleo combustível e catalisador utilizados na produção de vapor para utilização nos setores de xaroparia, lavadora de garrafa e ETA, sendo que em relação às estações de tratamento de água (ETA) devem ser excluídas as exigências na proporção da água utilizada no processo produtivo; 2) gás amoníaco utilizado para resfriar a água utilizada no processo produtivo; 3) materiais utilizados na limpeza e assepsia de garrafas; 4) estorno de créditos de ICMS referente às mesas e outras mercadorias na mesma situação, desde que imobilizadas, além de respeitadas as demais condições previstas pela legislação relativas a bem do ativo permanente, e que foram cedidas aos clientes da Impugnante a título de comodato; 5) GLP utilizado nas empilhadeiras, e o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior (Revisor), pela procedência parcial do lançamento para excluir apenas as exigências relativas a óleo diesel. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Shirley Daniel de Carvalho.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca das seguintes imputações fiscais referentes ao período de janeiro a dezembro de 2005:

- 1) aproveitamento indevido de créditos de ICMS, mediante escrituração no livro de Registro de Entradas, referentes à aquisição de material de uso ou consumo e bens alheios à atividade do estabelecimento;
- 2) falta de recolhimento do diferencial de alíquota nas aquisições interestaduais de bens para ativo permanente e materiais de uso e/ou consumo do estabelecimento.

Exigências de ICMS e Multas de Revalidação e Isolada, capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, no inciso II do art. 56 e no inciso XXVI do art. 55.

Da Preliminar de Nulidade

Cumpre, primeiramente, analisar a arguição de nulidade parcial do lançamento apresentada pela Impugnante que alega não ser a vedação ao crédito expressa no art. 70 do atual Regulamento do ICMS aplicável a todo o período fiscalizado, o que levaria à nulidade parcial do lançamento, no que pertine aos fatos geradores ocorridos entre 2001 e 2002.

Contudo, não há nos presentes autos exigências relativas aos períodos de 2001 e 2002. O lançamento se reporta unicamente ao exercício de 2005, com vigência dos dispositivos dada pelo RICMS/02.

Assim, não é cabível a arguição de que a Fiscalização teria se restringido a citar dispositivos do atual Regulamento do ICMS.

Todos os dispositivos legais e regulamentares citados no Auto de Infração se encontravam plenamente vigentes à época dos fatos geradores e respaldam as exigências fiscais relativas a todo o período fiscalizado, conforme consta nos campos próprios do Auto de Infração (fls. 04/05).

Foram citados pelo Fisco, de forma expressa, dispositivos da Lei n.º 6.763/75, da Instrução Normativa n.º 01/98 e diversos artigos do Regulamento do ICMS de 2002, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02, dentre eles o art. 70 e seus incisos, que ampara a glosa dos créditos efetuada na presente autuação.

Pelo exposto, não pode ser acolhida a nulidade parcial do lançamento.

Do Pedido de Prova Pericial

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender que seja necessária tal prova à elucidação de eventuais obscuridades do lançamento.

Para tanto formula os seguintes quesitos:

- 1) Quais são os produtos cujos créditos de ICMS foram glosados pelos autores do lançamento ora impugnado? Queira listá-los, indicando as respectivas utilidades ou funções.
- 2) Tais produtos são insumos industriais ou produtos intermediários? Por quê?
- 3) Em que fase de industrialização se aplica cada produto? Tais produtos são consumidos no processo industrial?
- 4) Tais produtos têm influência ou aplicação em relação a cervejas, refrigerantes e chopes? Têm influência ou aplicação em relação a embalagens, vasilhames, garrafas, tubulações, instalações e equipamentos de produção?
- 5) Tais produtos têm importância fundamental na higiene (asepsia, esterilização, desinfecção) e na qualidade (pureza e não contaminação) do produto final?
- 6) Queira descrever o processo de produção da impugnante, indicando os produtos intermediários empregados em cada fase dele.
- 7) Queira descrever o processo de limpeza, higienização e desinfecção das garrafas, e dos demais vasilhames, indicando os produtos intermediários nele empregados.
- 8) As ótimas condições de asepsia, higiene, esterilização e desinfecção do produto final, das instalações fabris, dos equipamentos e das embalagens (vasilhames) são indispensáveis à obtenção do produto final em qualidade tal que o tome o próprio ao consumo e a apresentação? O produto final seria potável, sem uma ótima e rigorosa higienização?
- 9) O tratamento da água é necessário à obtenção de refrigerantes, cervejas e chopes de boa qualidade?

10) Os produtos intermediários relacionados na resposta ao quesito 1 são indispensáveis ao processo de fabricação? Por quê?

11) A impugnante está sujeita às exigências e à fiscalização do Ministério da Agricultura, do Ministério da Saúde, dos órgãos de fiscalização sanitária (Saúde Pública) municipal e estadual do INMETRO e de outros? Por quê? Para quê? Seus produtos, equipamentos e instalações devem ser inspecionados quanto à higiene, à qualidade, à classificação e a eventuais riscos de consumo?

12) O tratamento de caldeiras, dutos, compressores, água etc. é essencial à obtenção do produto industrial final? Por quê?

13) As esteiras rolantes necessitam de lubrificantes? Por quê? Em que quantidades? Tais lubrificantes têm uso contínuo no processo industrial? Esses lubrificantes se consomem em tal processo? Devem ser renovados constante ou continuamente?

14) Quais os insumos usados em limpeza, lavagem, esterilização e desinfecção de garrafas, Vasilhames, instalações, recipientes (metálicos ou não - inclusive tanques) e tubulações?

15) As instalações, os produtos finais e os equipamentos da impugnante se apresentam em boas condições de higiene? Tais condições são indispensáveis ao ramo de atividade e aos produtos finais da impugnante?

16) Gentileza informar se os bens cujo crédito se originou estão devidamente escriturados nos livros fiscais competentes, como pertencentes ao ativo fixo da atuada.

17) Queiram os experts apresentar outros esclarecimentos que julgarem necessários ao esclarecimento da questão.

18) Para que são utilizadas as motocicletas da empresa? O combustível que teve o crédito de ICMS glosado era nelas empregado?

19) Qual a destinação dos materiais de marketing glosados? São eles facilitadores de vendas?

20) Pede, por fim, que todas as respostas sejam devidamente fundamentadas."

Segundo a doutrina "em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua

apreciação" (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como, pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Ademais, pode-se presumir, que o pedido na autuação impugnada tem como finalidade, a extensão de prazo para beneficiar a Impugnante como já visto em provimento anterior: "*Convencendo-se o magistrado, da desnecessidade da prova pericial requerida, para a formação de sua convicção pessoal acerca da lide, deve indeferir a sua realização, principalmente quando a finalidade da pretensão é meramente protelatória (Processo Número: 2.0000.00.425505-4/000(1)Relator: Antônio Sérvulo, TJMG)*" assegurado nos termos do art. 142, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747, de 03 de março de 2008:

"Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

.....
§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

.....
II - será indeferido quando o procedimento for:

- a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;
- b) de realização impraticável;
- c) considerado meramente protelatório.

....."

No caso em tela, o pleito formulado mostra-se totalmente desnecessário, porquanto os autos trazem elementos suficientes de modo a possibilitar ao julgador aplicar, ao caso concreto, o tratamento legal atinente à matéria.

Com efeito, as planilhas elaboradas pela Fiscalização (fls. 12/23 e 25/35), constando a descrição, a utilização e a classificação dos produtos, identificam perfeitamente a origem dos valores dos créditos estornados na escrita fiscal da Impugnante.

Vale destacar que, os critérios adotados para se proceder aos estornos de créditos, tomaram por base as informações sobre a destinação de todos os bens de uso, consumo e bens do ativo permanente prestadas pela própria Impugnante na mídia juntada à fl. 39 (Anexo 4 - Planilha referente à utilização dos materiais constantes nos documentos fiscais), bem como, com fundamento no Relatório (Anexo 5 - fls. 41/43)

emitido após visita técnica realizada pelo Fisco às instalações industriais da Impugnante.

Efetivamente, as planilhas anexadas aos autos possibilitam a aplicação ao caso concreto do tratamento legal, de modo a verificar o enquadramento ou não dos produtos em questão nas disposições contidas na Instrução Normativa SLT n° 01/86, a qual trata do conceito de produto intermediário, para efeito de crédito de ICMS, bem como nas disposições contidas na Instrução Normativa SL T n° 01/98, editada com a finalidade de dirimir dúvidas no que diz respeito à definição de bens alheios à atividade do estabelecimento.

Além do mais, o que a Impugnante pretende ver provado confunde-se com o próprio mérito do lançamento, ou seja, a classificação ou não dos produtos como sendo de uso e consumo ou alheios à atividade da empresa.

Deste modo, é desnecessária a produção de prova pericial, que por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento, portanto, o pedido requerido não se revela pertinente para o desate da demanda, eis que a prova pericial é supérflua por outras provas produzidas nos autos sob exame capazes de dirimir as dúvidas existentes, sem causar nenhum tipo de prejuízo a Impugnante.

Do Mérito

Cumpra de início ressaltar que inexistente superposição de períodos ou cobrança em duplicidade, como alega a Impugnante.

O PTA 01.000161151-53, citado como exemplo, pertence a outro estabelecimento da Impugnante, localizado no Município de Juatuba e, portanto, não se refere à presente autuação.

Assim, conforme apresentado no Anexo I (fls. 12/23), a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco se restringiu aos seguintes produtos:

- 1) materiais utilizados para assepsia - classificados como materiais de uso e consumo - os materiais de limpeza (detergente, soda, sanitizante, etc.);
- 2) materiais utilizados para merchandising - classificados como material de uso e consumo - produtos de marketing tais como camisetas, faixa, banner, copos, etc. e como bens alheios a atividade do estabelecimento os conjuntos de mesa e cadeiras e outros adquiridos também com a finalidade de marketing;
- 3) materiais utilizados na linha marginal de produção - classificados como material de uso e consumo - os produtos óleo combustível e catalisador utilizados na caldeira, filtros e outros;
- 4) materiais utilizados na manutenção - classificados como materiais de uso e consumo - os produtos como óleo lubrificante, graxa, etc.;
- 5) materiais utilizados na armazenagem - classificados como materiais de uso e consumo - como o gás GPL utilizado nas empilhadeiras;
- 6) materiais utilizados em vendas - classificados como material de uso e consumo - como a gasolina para veículos que realizam vendas;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

7) materiais utilizados na estação de esgoto - classificados como material de uso e consumo: o lodo, polímero e aditivo.

8) materiais utilizados para acondicionamento dos produtos - classificados como ativo permanente tais como os pallets, chapatex, garrafeiras e outros;

9) materiais utilizados na produção - classificados como ativo permanente.

10) materiais utilizados em setores administrativos - classificados como alheio a atividade tais como impressoras, home theater, servidor, etc.

O PTA encontra-se instruído com o Termo de Início de Ação Fiscal (fl. 02) e o Auto de Infração (fls. 04/05), acompanhado pelos demais documentos que embasam a autuação, assim identificados:

- Demonstrativo de Correção Monetária e Multas - DCMM - fls. 06;
- Relatório Fiscal de fls. 07/10, no qual a Fiscalização descreve o procedimento que resultou na detecção das irregularidades imputadas à Impugnante, indicando os dispositivos legais relativos às infringências e respectivas penalidades aplicadas, bem como demonstrando os valores totais do crédito tributário exigido;
- Anexo 1 (fls. 12/23) - Planilha "Estorno de Créditos de Uso e/ou Consumo e Bens Alheios à Atividade";
- Anexo 2 (fls. 25/35) - Planilha "Cálculo do Diferencial de Alíquota não Recolhido";
- Anexo 3 (fl. 37) - "Resumo do Crédito Tributário";
- Anexo 4, de fls. 38/39 - "CD" contendo planilha com as respostas fornecidas pela Impugnante, relativamente à utilização dos materiais discriminados nos documentos fiscais;
- Anexo 5, de fls. 41/43 - Relatório da visita realizada pelo Fisco às instalações da Defendente para conhecimento do processo produtivo;
- Anexo 6, de fls. 45/82 - Relatório detalhado do diferencial de alíquota recolhido pela Defendente;
- Anexo 6 (fls. 84/92) - Retificação dos relatórios detalhados dos diferenciais de alíquotas recolhidos pela Impugnante dos meses de julho e outubro de 2005;
- Anexo 7, de fls. 94/105 - Cópias das Intimações encaminhadas à Defendente;
- Anexo 8, de fls. 107/688 - Cópias das notas fiscais de aquisição;
- Anexo 9, de fls. 689/1.093 - Cópias de páginas do livro Registro de Entradas - exercício 2005;
- Anexo 10, de fls. 1.094/1.106 - Conta Corrente Fiscal - exercício 2005.

Os créditos considerados como indevidamente apropriados e as parcelas da diferença de alíquotas apuradas pelo Fisco encontram-se indicados, respectivamente, nas planilhas que compõem o Anexo 1 - "Estorno de créditos de uso e/ou consumo e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

bens alheios à atividade" (fls. 12/23) e Anexo 2 - "Cálculo do diferencial de alíquota não recolhido" (fls. 25/35), contendo, entre outras informações, a descrição dos produtos feita pela Impugnante, a utilização e classificação identificadas pelo Fisco, bem como a parcela do imposto considerada pela Fiscalização como indevidamente apropriada e aquela não recolhida.

O crédito tributário formalizado acha-se demonstrado no Anexo 3 - Resumo do Crédito Tributário (fl. 37).

Ressalte-se não ter havido estorno referente a aproveitamento de créditos relativos a conhecimentos de transporte rodoviário de cargas, como mencionado pela Impugnante em sua defesa, motivo pelo qual esta questão não será abordada por esta decisão que analisou o lançamento.

Delineadas as informações gerais acerca do presente feito, passa-se à análise das infrações imputadas à Defendente, destacando que o cerne da questão consiste no correto enquadramento dos materiais para efeito de crédito, ou seja, uso e/ou consumo e finalidade alheia à atividade do estabelecimento, como imputado pelo Fisco, ou intermediário e não alheio à atividade, como sustentado pela defesa.

Neste ponto, cumpre destacar que os critérios adotados para definição das mercadorias/produtos, cujos créditos foram objeto de estorno, além de exigência do diferencial de alíquota, assentou-se na descrição do material, sua função e indicação do setor onde é utilizado, fornecidas pela própria Impugnante nas planilhas contidas no "CD" anexado à fl. 39, bem como na discriminação inserida nas notas fiscais de aquisição, anexadas por cópias às fls. 74/736, além de conclusões advindas de visita técnica realizada pelo Fisco ao estabelecimento da Defendente (fls. 41/43).

Desse modo, identificaram-se os seguintes tipos de bens/mercadorias que motivaram a glosa dos créditos (a título de exemplo): materiais de limpeza (detergente, soda, sanitizante, etc.); materiais utilizados para merchandising (camisetas, faixa, banner, etc.); bens alheios à atividade do estabelecimento (conjuntos de mesas e cadeiras, etc.); materiais utilizados na linha marginal de produção (óleo combustível e catalisador utilizados na caldeira, filtros e outros); materiais utilizados na manutenção (óleo lubrificante, graxa, etc.); materiais utilizados na armazenagem (gás GPL utilizado nas empilhadeiras); gasolina para veículos utilizados pelo setor de vendas; copos; apliques; bolachas; porta guardanapo; tinta; displays, etc.

O aproveitamento de créditos do ICMS estabelecido no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "c" da Constituição Federal, encontra-se disciplinado, como regra geral, no art. 20 da Lei Complementar n.º 87/96 que assim determina:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

§ 2º - Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 3º - É vedado o crédito relativo entrada no estabelecimento ou a 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.

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista neste parágrafo anterior.

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

.....

§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:

I - produtos agropecuários;

II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.

Assim, como pode ser visto na legislação complementar acima transcrita, a única vedação textual trazida pela norma é quanto aos veículos de transporte pessoal, até mesmo porque a Lei Complementar nº 87/96 permite o aproveitamento do crédito do material denominado de uso e consumo, mas determina que tal direito só poderá ser exercido a partir de data futura.

Na esteira da Lei Complementar nº 87/96, o Estado de Minas Gerais disciplinou o aproveitamento de créditos de ICMS estabelecendo, no art. 31 da Lei nº 6.763/75, as hipóteses em que não será aproveitado o crédito, a saber:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

I - a operação ou a prestação beneficiada por isenção ou não-incidência do imposto, salvo previsão em contrário da legislação tributária;

II - o imposto relativo à operação ou à prestação, quando a operação ou a prestação subseqÜente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, inclusive a utilizada na produção, na geração ou na extração, estiverem beneficiadas por isenção ou não incidência, exceto, observado o disposto no § 3º do artigo 32, quando destinada a exportação para o exterior;

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

§ 1º - Salvo determinação em contrário da legislação tributária, quando a operação ou prestação subseqÜente estiver beneficiada redução da base de cálculo, o crédito proporcional à base de cálculo adotada.

§ 2º - Salvo prova em contrário, presume-se alheio à atividade do estabelecimento o veículo de transporte pessoal.

§ 3º - Em cada período de apuração do imposto, não será admitido o abatimento de que trata a alínea "a" do item 4 do § 5º do art. 29, na proporção das operações e prestações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida em relação ao total das operações e prestações, conforme dispuser o regulamento.

§ 4º - Após o quadragésimo oitavo período de apuração do imposto, contado a partir daquele em que tenha ocorrido a entrada do bem destinado ao ativo permanente, também não será admitido o abatimento, a título de crédito, da eventual diferença entre o valor total do imposto incidente na operação relativa à entrada do bem e o somatório dos valores efetivamente lançados como crédito nos respectivos períodos de apuração.

Como pode ser visto das normas transcritas, a Lei nº 6.763/75 também não tratou diretamente da conceituação dos materiais alheios à atividade do estabelecimento para fins de aproveitamento de crédito.

Já o Regulamento do ICMS cuida da questão do aproveitamento de créditos do ICMS, dentre outros, no art. 66, assim determinando:

Capítulo II

Do Crédito do Imposto

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

I - ao serviço de transporte ou de comunicação prestado ao transportador, observado o disposto no § 2º deste artigo;

II - à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º e 6º deste artigo;

III - à entrada de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, observado o disposto no § 4º deste artigo;

IV - às mercadorias, inclusive material de embalagem, adquiridas ou recebidas no período para comercialização;

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

.....

b - são compreendidos entre as matérias-primas e os produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição;

.....

x - à entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento, ocorrida a partir de 1º de janeiro de 2011. (grifos não constam do original)

Portanto, o Regulamento do ICMS já define mais estreitamente qual é o produto intermediário que enseja direito a crédito do ICMS explicitando que é aquele adquirido para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização.

É exatamente neste conceito que se inserem alguns dos produtos cujos créditos foram objeto de estorno neste processo.

Contudo, vários outros produtos não podem ser classificados como intermediários, como quer a Impugnante, por não se enquadrarem na definição contida na Instrução Normativa SLT nº 01/86, segundo a qual, produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto, e também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

A citada Instrução Normativa define como consumido diretamente no processo de industrialização o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Define, ainda, como produto intermediário aquele que desde o início de sua utilização na linha de produção vai-se consumindo ou desgastando contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado ou inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica, sem comportar recuperação de seu todo ou de seus elementos.

Na mesma linha, a referida Instrução Normativa nº 01/86 estabelece que não são produtos intermediários as partes e peças de máquinas, aparelhos ou equipamentos, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

O entendimento da Impugnante com relação ao amplo aproveitamento do crédito de ICMS, em respeito ao princípio da não cumulatividade, não encontra respaldo legal, sendo correto o trabalho fiscal que determina os estornos com fundamento no art. 70, inciso III do RICMS/02, que se respalda no art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, acima transcritos, a saber:

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

.....
III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;
.....

Entretanto, cabe discutir se todos os itens que tiveram os respectivos créditos estornados pelo trabalho fiscal se enquadram como materiais de uso e consumo, ou, se de outra forma, podem ser considerados como insumos ou produtos intermediários.

Faz-se, portanto, análise pontual dos itens cujos créditos foram estornados, considerando-se a legislação supra e as informações trazidas pelas partes aos autos (planilhas de fls. 12/23, 25/35, "cd" de fls. 39 e planilha de fls. 41/43):

- óleo combustível e catalisador utilizados na produção de vapor para utilização nos setores de xaroparia, lavadora de garrafa e ETA: considerando-se que os setores de xaroparia e assepsia de garrafas estão inseridos no processo produtivo, o óleo combustível e o catalisador utilizados na produção de vapor para utilização nesses setores geram direito a créditos de ICMS; em relação às estações de tratamento de água, conclui-se que o óleo combustível e o catalisador utilizados na produção de vapor utilizado nessas estações de água também geram direito a créditos do imposto na proporção da água utilizada no processo produtivo;

- filtro F30, filtro FS 15P e manta filtrante, utilizados na purificação do ar que propulsiona as garrafas na linha de engarrafamento: não há dúvidas quanto à função desempenhada na linha de produção pelos equipamentos onde estão contidos os filtros e a manta. Contudo, com fulcro na Instrução Normativa nº 01/86, entende-se os itens ora

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

analisados como peças de reposição de equipamentos da linha de produção, até porque verifica-se, por exemplo à fl. 192, que são itens de valores ínfimos. Nesse sentido, considerando-se tratar-se de partes e peças de máquinas, aparelhos ou equipamentos e pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas, não ensejam apropriação de créditos de ICMS;

- gás butano: utilizado no preparo para coleta de amostras no laboratório; por não ser consumido da linha de produção, trata-se de material de uso/consumo do estabelecimento;

- filtro Parker para ar comprimido: utilizado para retirar as impurezas do ar comprimido; da mesma forma que os outros filtros, classifica-se como parte e peça de máquinas, aparelhos ou equipamentos e pelo fato de não se constituir em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componente de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição da mesma, não enseja apropriação de créditos de ICMS;

- gás amoníaco: utilizado para resfriar a água utilizada no processo produtivo; produto intermediário consumido no curso do processo de industrialização;

- elemento filtro G78B2: utilizado nas máquinas de posmix para filtrar a água da chopeira; item utilizado já fora da linha de produção; material de uso/consumo;

- lodo anaeróbio: utilizado no tratamento de esgoto; material de uso/consumo, não utilizado na linha de produção.

- materiais utilizados na limpeza e assepsia de garrafas: via de regra, os produtos utilizados na profilaxia, limpeza e assepsia não são considerados produtos intermediários, conforme reiteradas decisões deste Conselho, referendadas pelo Poder Judiciário. Contudo, quanto aos produtos utilizados no tratamento das garrafas, tidas como embalagens das cervejas e refrigerantes, bem como nos barris para chope, tais produtos são considerados intermediários, uma vez que o processo de industrialização da Impugnante compreende o engarrafamento de seus produtos, devendo ser excluídas as exigências relativas a tais produtos;

- materiais classificados pelo Fisco na rubrica "manutenção" como óleo lubrificante, graxa, tinta, solvente para tinta, etc.: produtos utilizados em linha marginal, fora da linha de produção, considerados, conforme legislação, materiais de uso/consumo do estabelecimento;

- materiais utilizados na armazenagem: trata-se especificamente do GLP utilizado como combustível das empilhadeiras. O processo produtivo da Impugnante, conforme demonstrado nos documentos anexados aos autos, apenas encerra-se com a saída da mercadoria de seu estabelecimento industrial. Não seria possível admitir-se outro conceito para o processo produtivo, ainda no caso do imposto estadual, visto que é exatamente a operação de circulação de mercadoria que se constitui em fato gerador do ICMS. Assim, o gás liquefeito de petróleo está inserido no processo produtivo, tal qual qualquer outro combustível utilizado nas máquinas e equipamentos, ou seja, como agente capaz de propiciar o funcionamento de um equipamento que está em contato

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

imediatamente e diretamente com o produto. Nesta condição o gás liquefeito de petróleo utilizado nas empilhadeiras, embora não se integre ao novo produto, é consumido imediatamente e integralmente no curso de sua industrialização, sendo, assim, passível de crédito pela Impugnante em sua escrita fiscal;

- materiais utilizados nas vendas: trata-se do combustível utilizado nos veículos que, por sua vez, são utilizados para a atividade de venda dos produtos do estabelecimento. Verifica-se que este combustível não faz parte do processo de produção do estabelecimento. Dessa forma, trata-se de material de uso/consumo que não tinha autorização para gerar créditos de ICMS no período objeto do lançamento;

- materiais utilizados para acondicionamento dos produtos: pallets, chapatex, garrafeiras, etc. Trata-se de ativo permanente, reconhecido como tal pelo Fisco, que não estorna os créditos respectivos mas exige o diferencial de alíquotas devido, exigência coerente com a legislação que rege a matéria;

- materiais utilizados na produção: trata-se de bens do ativo permanente (válvula de sucção, anel guia, garfos, etc.), reconhecidos pelo Fisco como tal, que não estorna os créditos respectivos mas exige o diferencial de alíquota devido, da mesma forma do item anterior, exigência coerente com a legislação que rege a matéria;

- materiais utilizados em setores administrativos: impressora, home theater, servidor, etc. Trata-se de atividades administrativas que, nos termos da Instrução Normativa nº 01/98, não acarretam crédito do ICMS correspondente;

- os materiais de merchandising merecem uma análise à parte.

De início, faz-se distinção entre aqueles materiais imobilizados pela Impugnante e aqueles escriturados apenas como despesa do estabelecimento.

Se os materiais de merchandising forem escriturados como despesa do estabelecimento, não há maiores dificuldades em entendê-los como materiais de uso/consumo do estabelecimento, pois o próprio Contribuinte assim os considerou. Cuida-se desta distinção tendo em vista a quantidade e diversidade de mercadorias classificadas pelo Fisco na rubrica "Merchandising" (planilha de fls. 12/23). Existem desde "porta cerveja" até conjunto de mesas, display, etc., estes de valores consideráveis.

Por outro lado, se esses materiais forem imobilizados pela Defendente e cumprirem os requisitos previstos pela legislação pertinente para tal, devem ter seus créditos aprovados.

Considerando-se que o trabalho fiscal trata da análise de créditos de ICMS referentes a entradas de mercadorias no exercício de 2005, deve ser observada a legislação que trata da matéria referente a este período.

Nesse sentido, no que se refere a ativo permanente, o RICMS/02 assim estabelecia:

Art. 66 - Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

.....
II - à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º e 6º deste artigo;

.....
§ 3º - O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento observará, além do disposto nos §§ 7º a 10 do artigo 70 deste Regulamento, o seguinte:

I - será feito à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento;

II - a fração de 1/48 (um quarenta e oito avos) será proporcionalmente aumentada ou diminuída, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês civil;

III - na hipótese de alienação do bem antes do término do quadragésimo oitavo período de apuração, contado a partir daquele em que tenha ocorrido a sua entrada no estabelecimento, não será admitido, a partir do período em que ocorrer a alienação, o abatimento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

IV - além do lançamento em conjunto com os demais créditos, no momento da apuração do imposto, no montante determinado, conforme o, caso, pelos incisos I e II deste parágrafo ou pelo § 8º do artigo 70 deste Regulamento, o valor do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente e o crédito correspondente serão escriturados no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), modelo C.

.....
§ 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;

Efeitos de 15/12/2002 a 29/06/2005 - Redação original:

II - ser de propriedade do contribuinte e ser utilizado em suas atividades operacionais;"

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 15/12/2002 a 29/06/2005 - Redação original:

"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;

(Efeitos a partir de 30/06/2005) VI - ser contabilizado como ativo imobilizado.

(Efeitos a partir de 30/06/2005) § 6º - Será admitido o crédito, na forma do § 3º deste artigo, relativo à aquisição de **partes e peças empregadas nos bens** a que se refere o parágrafo anterior, desde que:

(Efeitos a partir de 30/06/2005) I - a substituição das partes e peças resulte aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 (doze) meses; e

(Efeitos a partir de 30/06/2005) II - as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado.

Efeitos de 15/12/2002 a 29/06/2005 - Redação original:

"§ 6º - Consideram-se, ainda, ativo permanente as partes e as peças de máquina, equipamento, instrumento ou ferramenta, desde que estes atendam aos requisitos do ativo permanente, nos termos do parágrafo anterior."

Portanto, os pressupostos que norteavam, à época das operações tratadas nos autos, a caracterização do bem como ativo permanente eram:

- ser de propriedade do contribuinte e ser utilizado em suas atividades operacionais;
- ter valor relevante (até 29 de junho de 2005);
- ter vida útil superior a 12 (doze) meses;
- 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;
- não integrar o produto final, exceto se de forma residual;
- ser contabilizado como ativo imobilizado (a partir de 30 de junho de 2005);
- partes e peças, quando contabilizadas como ativo imobilizado e quando a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

substituição delas resultar em aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 (doze) meses (a partir de 30 de junho de 2005);

Por outro lado, tratando-se de partes e peças de máquina, equipamento, instrumento ou ferramenta, elas serão consideradas ativo permanente se cumprirem todos os pressupostos acima delineados.

Cumprе ressaltar, ainda, que quanto à análise concernente a ativo permanente deve ser observada, também, a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que dispõe sobre bens e serviços alheios à atividade do estabelecimento.

Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/1998

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.

III - as mercadorias ou os serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento.

De se notar, portanto, que o fundamento que levou ao estorno de crédito dos bens objeto de discussão ("merchandising"), são aqueles mencionados no item "c" do inciso II da Instrução Normativa nº 01/98 e § 3º do art. 70 acima transcrito, conceituados pelo Fisco como de uso fora da atividade comercial e industrial da Impugnante.

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 nº 87/96.

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

A citada lei complementar não estabeleceu nenhum conceito de ativo imobilizado. Desta forma, cabe resgatar o conceito contábil, buscando-o no art. 179, inciso IV da Lei nº 6.404/76, então vigente, que define como contas a serem

classificadas no ativo imobilizado *"direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial"*.

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

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

Pelos conceitos postos, é inegável que os bens objeto da presente discussão (conjunto de mesas e outras mercadorias na mesma situação) são utilizados 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 n.º 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"*.

Se houver remessa em comodato para os estabelecimentos varejistas, esse fato em si não desnatura o vínculo do bem com o estabelecimento, uma vez que a Impugnante manteria a propriedade do bem.

Esta afirmativa encontra respaldo inclusive na legislação federal. 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 jurídicas, admite a dedução, a título de despesas, da depreciação de bens do ativo imobilizado, estabelecendo em seu art. 305:

"Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999

Tributação das Pessoas Jurídicas - (Livro 2 Parte 2 - Art 305 a 461)

Subseção

Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado

Dedutibilidade

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

§ 1º A depreciação será deduzida pelo contribuinte que suportar o encargo econômico do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)."

Assim, a legislação que trata do Imposto de Renda autoriza 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 Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, a Receita Federal, ao ser questionada sobre o conceito de despesas operacionais, assim 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)."

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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."

Na esteira do texto constitucional, o § 30 do art. 20 e o art. 21, ambos da Lei Complementar nº 87/96 estabelecem:

Art. 20 -

§ 3º É vedado o crédito relativo entrada no estabelecimento ou a 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 estorno do imposto de que se tiver sempre que o serviço tomado ou a 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 Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais, dispõe:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

.....

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

Art. 7º - O imposto não incide sobre:

.....

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

.....

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

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.

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 (trezentos e sessenta) dias, mantendo-se integralmente os créditos decorrentes do ingresso da mercadoria ou bem no estabelecimento, sem qualquer oposição fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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, conforme mencionado nas próprias consultas destacadas pelo Fisco, para aquele que estiver na posse das mesas ou outra mercadoria na mesma situação.

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

Neste diapasão, a melhor interpretação para as normas relativas à 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 mesas e outras mercadorias na mesma situação, desde que imobilizadas, respeitadas as condições previstas pela legislação, de propriedade da Impugnante e que foram cedidas 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.

Resta configurado, portanto, que a utilização das mesas e outras mercadorias na mesma situação, imobilizados pela Defendente, não os caracteriza como alheios à

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

atividade da empresa, também não sendo exigido o estorno do crédito em razão da saída em comodato, devendo ser mantido o crédito pertinente.

Contudo, cumpre ressaltar que existindo exigência quanto à diferença entre as alíquotas para essas mercadorias/bens, não há dúvidas quanto à sua legitimidade, tratando-se de um ativo permanente do estabelecimento.

Por outro lado, as outras mercadorias da rubrica "merchandising" que não forem imobilizadas pela Impugnante e não respeitarem os pressupostos da legislação pertinentes à matéria, devem ser consideradas materiais de uso/consumo do estabelecimento, não gerando direito a crédito de ICMS.

No tocante à exigência de diferença de alíquota, verifica-se que ela alcança as mercadorias entradas no estabelecimento classificadas como materiais de uso/consumo, bem como as classificadas como bens do ativo permanente, alheios ou não à atividade, nos termos do art. 5º, § 1º, item 6, c/c art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º, todos da Lei nº 6.763/75, a seguir transcritos:

Art. 5º -

§ 1º - O imposto incide sobre:

.....

6) a entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra Unidade da Federação, destinada ao uso, consumo ou ativo permanente; " .

Art. 6º - Ocorre o fato gerador do imposto:

.....

II - na entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outra Unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo permanente;".

Art. 12 -

§ 2º na hipótese de operação ou prestação interestadual que tenha destinado mercadoria ou serviço a contribuinte domiciliado neste Estado, na condição de consumidor ou usuário final, fica este obrigado a recolher o imposto resultante da aplicação da diferença entre a alíquota interna e a interestadual que houve incidido sobre aquela operação ou prestação.

Vale anotar que a Impugnante cuidou de recolher o diferencial de alíquota referente às aquisições que realizou, porém tal procedimento não abrangeu a totalidade dos itens classificados como material de uso e consumo e/ou ativo permanente, conforme demonstrado nas planilhas discriminativas do diferencial (Anexo 2 - fls. 25/35).

Assim, em se caracterizando os produtos como materiais de uso/consumo e ativo permanente, corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação, capitulada no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, conforme análise proferida em relação ao estorno dos créditos apropriados pela Defendente, as exigências de diferença entre as alíquotas interna e interestadual devem ser decotadas na hipótese de aquisições interestaduais dos produtos excluídos conforme análise supra, ou seja, considerados produtos intermediários.

As assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório das multas, não merecem acolhida, haja vista que não compete ao Órgão julgador administrativo apreciá-las, dado o impedimento previsto no art. 110, inciso I, do RPTA//MG, que assim dispõe:

Art. 110- Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

.....

Em seus embates, a Demandante também discorda do valor das multas aplicadas, imputando-as confiscatórias e, portanto, contrárias a princípios constitucionais. Da mesma forma, ataca o emprego da Taxa Selic, a título de juros moratórios, sob crítica de que os mesmos não se aplicariam aos créditos tributários.

No que tange à controvérsia a respeito dos juros de mora lastreados na Taxa Selic, cabe ressaltar que a medida também encontra-se dentro dos parâmetros normativos estaduais aos quais o Conselho de Contribuintes tem seu limite de competência adstrito.

Com efeito, prevê o art. 127 da Lei nº 6.763/75 que os débitos decorrentes do não recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seus valores corrigidos em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

A matéria vem, ainda, regida no art. 226, da mesma lei, que estabelece:

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos 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 de débitos fiscais federais.

Os critérios adotados para cobrança dos débitos fiscais federais estão disciplinados na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, especificamente no art. 5º, § 3º, com a seguinte redação:

Art. 5º - o imposto de renda devido, apurado na forma do artigo 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

§ 3º - As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

A atualização monetária dos créditos tributários do Estado, bem como, a cobrança de juros de mora já eram previstos pela Resolução nº 2.554, de 17 de agosto de 1994, quando foi editada a Resolução nº 2.816, de 23 de setembro de 1996, introduzindo a Taxa Selic como parâmetro para cálculo dos juros moratórios incidentes sobre pagamentos de créditos tributários em atraso.

Atualmente, a matéria encontra-se regulamentada pela Resolução nº 2.880, de 13 de outubro de 1997, que revogou expressamente a Resolução nº 2.554/94. O art. 1º daquela norma é claro ao dispor que os créditos tributários, cujos vencimentos ocorressem a partir de 1º de janeiro de 1998, seriam expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema de Liquidação e Custódia (SELIC) estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

A precitada Resolução acha-se ajustada aos critérios definidos para cobrança dos débitos federais, conforme condicionado em dispositivos da Lei nº 6763175, já aludidos.

Conveniente comentar que a alteração do quantum do tributo é prerrogativa de lei, mas a incidência de juros de mora, questionados, não implica nenhuma alteração de lei, mas tão somente compensar a parcela do tributo não paga no prazo legal.

Desta forma, o procedimento sob exame não afronta as disposições legais, mas ao contrário, pauta-se exatamente de acordo com os parâmetros da legislação de regência.

Em relação ao assunto, e como subsídio, vale a pena reportar à lição do mestre Sacha Calmon Navarro Coelho que, em sua obra *Infrações Tributárias e suas Sanções* leciona:

"Adicionalmente (os juros de mora) cumprem papel de assinalada importância como fator dissuasório de inadimplência fiscal, por isso que, em época de crise ou mesmo fora dela, no mercado de dinheiro busca-se o capital onde for mais barato. O custo da inadimplência fiscal deve, por isso, ser pesado, dissuasório, pela cumulação da multa, correção monetária e dos juros". (Editora Resenha Tributária, p. 77).

Deixa-se de tecer comentários acerca das alegações de inconstitucionalidade e impropriedade de textos regulamentares, por exceder as competências do Órgão julgador, conforme previsto no art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Por todo o exposto, devem ser excluídas do lançamento as exigências relacionadas a:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- óleo combustível e catalisador utilizados na produção de vapor para utilização nos setores de xaroparia, lavadora de garrafa e ETA, sendo que em relação às estações de tratamento de água (ETA) devem ser excluídas as exigências na proporção da água utilizada no processo produtivo;
- gás amoníaco utilizado para resfriar a água utilizada no processo produtivo;
- materiais utilizados na limpeza e assepsia de garrafas;
- estorno de créditos de ICMS referente às mesas e outras mercadorias na mesma situação, desde que imobilizadas, além de respeitadas as demais condições previstas pela legislação relativas a bem do ativo permanente, e que foram cedidas aos seus clientes a título de comodato;
- GLP utilizado nas empilhadeiras.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 26/01/11. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências relacionadas a: 1) óleo combustível e catalisador utilizados na produção de vapor para utilização nos setores de xaroparia, lavadora de garrafa e ETA, sendo que em relação às estações de tratamento de água (ETA) devem ser excluídas as exigências na proporção da água utilizada no processo produtivo; 2) gás amoníaco utilizado para resfriar a água utilizada no processo produtivo; 3) materiais utilizados na limpeza e assepsia de garrafas; 4) estorno de créditos de ICMS referente às mesas e outras mercadorias na mesma situação, desde que imobilizadas, além de respeitadas as demais condições previstas pela legislação relativas a bem do ativo permanente, e que foram cedidas aos clientes da Impugnante a título de comodato; 5) GLP utilizado nas empilhadeiras. Vencidos, em parte, os Conselheiros Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior e René de Oliveira e Sousa Júnior (Revisor), que excluía apenas as exigências relativas a óleo combustível. Na oportunidade o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior (Revisor) reformulou o seu voto. Conforme art. 163, § 2º do RPTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participou do julgamento, além da signatária e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 11 de fevereiro de 2011.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente/Relatora

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.082/11/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000165152-91
Impugnação: 40.010127628-73
Impugnante: Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV
IE: 740358740.03-89
Proc. S. Passivo: Peter de Moraes Rossi/Outro(s)
Origem: DF/Contagem

Voto proferido pelo Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A autuação versa sobre falta de recolhimento ou recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2005, em face das seguintes irregularidades:

- aproveitamento indevido de créditos de ICMS, mediante escrituração no livro Registro de Entradas, relativo a aquisição de materiais de uso/consumo e bens alheios à atividade do estabelecimento, acarretando as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no inc. XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75;

- falta de recolhimento da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas aquisições interestaduais de bens para o ativo permanente e materiais de uso/consumo do estabelecimento, acarretando as exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no inc. II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Conforme apresentado no Anexo I (fls. 12/23), a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco se restringiu aos seguintes produtos:

- 1) materiais utilizados para assepsia – classificados como materiais de uso e consumo os materiais de limpeza (detergente, soda, sanitizante, etc.);
- 2) materiais utilizados para merchandising – classificados como material de uso e consumo produtos de marketing tais como camisetas, faixa, banner, copos, etc. e como bens alheios a atividade do estabelecimento os conjuntos de mesa e cadeiras e outros adquiridos também com a finalidade de marketing;
- 3) materiais utilizados na linha marginal de produção – classificados como material de uso e consumo os produtos óleo combustível e catalisador utilizados na caldeira, filtros e outros;
- 4) materiais utilizados na manutenção – classificados como materiais de uso e consumo os produtos como óleo lubrificante, graxa, etc.;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 5) materiais utilizados na armazenagem – classificados como materiais de uso e consumo como o gás GPL utilizado nas empilhadeiras;
- 6) materiais utilizados em vendas – classificados como material de uso e consumo como a gasolina para veículos que realizam vendas;
- 7) materiais utilizados na estação de esgoto – classificados como material de uso e consumo: o lodo, polímero e aditivo.
- 8) materiais utilizados para acondicionamento dos produtos - classificados como ativo permanente tais como os pallets, chapatex, garrafeiras e outros;
- 9) materiais utilizados na produção – classificados como ativo permanente.
- 10) materiais utilizados em setores administrativos – classificados como alheio a atividade tais como impressoras, home theater, servidor, etc.

A 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências relacionadas a: 1) óleo combustível e catalisador utilizados na produção de vapor para utilização nos setores de xaroparia, lavadora de garrafa e ETA, sendo que em relação às estações de tratamento de água (ETA) devem ser excluídas as exigências na proporção da água utilizada no processo produtivo; 2) gás amoníaco utilizado para resfriar a água utilizada no processo produtivo; 3) materiais utilizados na limpeza e assepsia de garrafas; 4) estorno de créditos de ICMS referente às mesas e outras mercadorias na mesma situação, desde que imobilizadas, além de respeitadas as demais condições previstas pela legislação relativas a bem do ativo permanente, e que foram cedidas aos clientes da Impugnante a título de comodato; 5) GLP utilizado nas empilhadeiras. Vencidos, em parte, os Conselheiros Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior e este Conselheiro (Revisor), que excluam apenas as exigências relativas a óleo combustível.

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

Os créditos indevidamente apropriados e as parcelas da diferença de alíquotas apuradas encontram-se indicados, respectivamente, nas planilhas que compõem o Anexo 1 - "ESTORNO DE CRÉDITOS DE USO E/OU CONSUMO E BENS ALHEIOS À ATIVIDADE" (fls. 12/23) e Anexo 2 - "CÁLCULO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA NÃO RECOLHIDO" (fls. 25/35), contendo, entre outras informações, a descrição dos produtos feita pelo Contribuinte, a utilização e classificação identificadas pelo Fisco, bem como a parcela do imposto indevidamente apropriada e aquela não recolhida.

O cerne da questão que se coloca consiste no correto enquadramento dos materiais para efeito de crédito, ou seja, uso e/ou consumo e finalidade alheia à atividade do estabelecimento, como imputado pelo Fisco, ou intermediário e não alheio à atividade, como pretendido pelo Contribuinte.

Neste ponto, faz-se apropriado destacar que os critérios adotados para definição das mercadorias/produtos, cujos créditos foram objeto de estorno, além de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

exigência do diferencial de alíquota, assentou-se na descrição do material, sua função e indicação do setor onde é utilizado, fornecidas pela própria Impugnante nas planilhas contidas no "CD" anexado às fls. 39, bem como na discriminação inserta nas notas fiscais de aquisição, estas anexadas por cópias às fls. 74/736, além de conclusões advindas de visita técnica realizada pelo Fisco ao estabelecimento do Contribuinte (fls. 41/43).

Desse modo, identificaram-se os seguintes tipos de bens/mercadorias que motivaram a glosa dos créditos (a título de exemplo): materiais de limpeza (detergente, soda, sanitizante, etc.); materiais utilizados para merchandising (camisetas, faixa, banner, etc.); bens alheios à atividade do estabelecimento (conjuntos de mesas e cadeiras, etc.); materiais utilizados na linha marginal de produção (óleo combustível e catalisador utilizados na caldeira, filtros e outros); materiais utilizados na manutenção (óleo lubrificante, graxa, etc.); materiais utilizados na armazenagem (gás GPL utilizado nas empilhadeiras); gasolina para veículos utilizados pelo setor de vendas; copos; apliques; bolachas; porta guardanapo; tinta; displays, etc.

O aproveitamento de créditos do ICMS estabelecido no art. 155, § 2º, inc. XII, alínea "c" da Constituição Federal, encontra-se disciplinado, como regra geral, no art. 20 da Lei Complementar nº 87/96 que assim determina:

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

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

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

(...)

§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:

I - produtos agropecuários;

II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.

Assim, como pode ser visto na legislação complementar acima transcrita, a única vedação textual trazida pela norma é quanto aos veículos de transporte pessoal, até mesmo porque a Lei Complementar nº 87/96 permite o aproveitamento do crédito do material denominado de uso e consumo, mas determina que tal direito só poderá ser exercido a partir de 1º de janeiro de 2011.

Na esteira da Lei Complementar nº 87/96, o Estado de Minas Gerais disciplinou o aproveitamento de créditos de ICMS estabelecendo, no art. 31 da Lei nº 6.763/75, as hipóteses em que não será aproveitado o crédito, a saber:

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

I - a operação ou a prestação beneficiada por isenção ou não-incidência do imposto, salvo previsão em contrário da legislação tributária;

II - o imposto relativo à operação ou à prestação, quando a operação ou a prestação subseqüente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, inclusive a utilizada na produção, na geração ou na extração, estiverem beneficiadas por isenção ou não-incidência, exceto, observado o disposto no § 3º do artigo 32, quando destinada a exportação para o exterior;

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

§ 1º - Salvo determinação em contrário da legislação tributária, quando a operação ou a prestação subseqüente estiver beneficiada com redução da base de cálculo, o crédito será proporcional à base de cálculo adotada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º - Salvo prova em contrário, presumem-se alheio à atividade do estabelecimento o veículo de transporte pessoal.

§ 3º - Em cada período de apuração do imposto, não será admitido o abatimento de que trata a alínea "a" do item 4 do § 5º do art. 29, na proporção das operações e prestações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida em relação ao total das operações e prestações, conforme dispuser o regulamento.

§ 4º - Após o quadragésimo oitavo período de apuração do imposto, contado a partir daquele em que tenha ocorrido a entrada do bem destinado ao ativo permanente, também não será admitido o abatimento, a título de crédito, da eventual diferença entre o valor total do imposto incidente na operação relativa à entrada do bem e o somatório dos valores efetivamente lançados como crédito nos respectivos períodos de apuração.

Como pode ser visto das normas transcritas, a Lei nº 6.763/75 também não tratou diretamente da conceituação dos materiais alheios à atividade do estabelecimento para fins de aproveitamento de crédito.

Já o Regulamento do ICMS cuida da questão do aproveitamento de créditos do ICMS, dentre outros, no art. 66, assim determinando:

Do Crédito do Imposto

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

I - ao serviço de transporte ou de comunicação prestado ao tomador, observado o disposto no § 2º deste artigo;

II - à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º e 6º deste artigo;

III - à entrada de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, observado o disposto no § 4º deste artigo;

IV - às mercadorias, inclusive material de embalagem, adquiridas ou recebidas no período para comercialização;

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

(...)

b - são compreendidos entre as matérias-primas e os produtos intermediários aqueles que sejam

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição;

(...)

X - à entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento, ocorrida a partir de 1º de janeiro de 2011. (grifos não constam do original)

Portanto, o Regulamento do ICMS já define mais estreitamente qual é o produto intermediário que enseja direito a crédito do ICMS explicitando que é aquele adquirido para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização.

Os produtos excluídos pelo voto vencedor não podem ser classificados como intermediários, por não se enquadrarem na definição da legislação tributária definida no artigo 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02 (Parte Geral) e na Instrução Normativa 01/86.

Segundo esses dispositivos, produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto e, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

A Instrução Normativa SLT nº 01/86 define como consumido diretamente no processo de industrialização, o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

Define, ainda, como produto intermediário aquele que, desde o início de sua utilização na linha de produção, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado ou inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica, sem comportar recuperação de seu todo ou de seus elementos.

Pela própria natureza dos produtos objeto da presente autuação, percebe-se nitidamente que os mesmos não se enquadram nessa definição.

Esse entendimento é corroborado pela resposta dada pela SUTRI à Consulta de Contribuinte nº 128/2000, abaixo reproduzida:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 128/2000

EXPOSIÇÃO:

A CONSULENTE, DO RAMO DE LATICÍNIO, INFORMA QUE TEM POR ATIVIDADE A PRODUÇÃO DE DOCES, RAÇÃO PARA ANIMAIS, EMBALAGEM PARA USO PRÓPRIO, COMERCIALIZAÇÃO DE MATERIAIS E FERRAMENTAS PARA AGRICULTURA E PECUÁRIA, PRODUTOS VETERINÁRIOS, FERTILIZANTES, SEMENTES E ADUBOS.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AFIRMA, AO FINAL DE SUA EXPOSIÇÃO, QUE TEM APROVEITADO CRÉDITOS REFERENTES À AQUISIÇÃO DE PRODUTOS PARA HIGIENIZAÇÃO NO SEU PROCESSO PRODUTIVO.

ISSO POSTO, CONSULTA:

(...)

3 - O ICMS RELATIVO À AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE HIGIENIZAÇÃO UTILIZADO NA LINHA DE PRODUÇÃO DA CONSULENTE GERA DIREITO A CRÉDITO?

RESPOSTA:

1, 2 E 3 - O SUBITEM 2.2, § 1º, ART. 66, PARTE GERAL DO RICMS/96 ESTABELECE QUE SÃO COMPREENDIDOS ENTRE AS MATÉRIAS-PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS AQUELES QUE SEJAM CONSUMIDOS OU QUE INTEGREM O PRODUTO FINAL NA CONDIÇÃO DE ELEMENTO INDISPENSÁVEL A SUA COMPOSIÇÃO.

O DISPOSITIVO APONTA CLARAMENTE PARA AQUELES MATERIAIS QUE SÃO IMPRESCINDÍVEIS À FABRICAÇÃO DE UM PRODUTO NOVO, OU SEJA, AQUELES CUJA PRESENÇA OU PARTICIPAÇÃO NA OBTENÇÃO DESSE PRODUTO PODERÁ SER COMPROVADA.

NÃO É O CASO DE PRODUTOS QUÍMICOS UTILIZADOS NA LIMPEZA, HIGIENIZAÇÃO OU ESTERILIZAÇÃO DE VASILHAMES, EQUIPAMENTOS OU INSTALAÇÕES INDUSTRIAIS.

ASSIM, O ICMS RELATIVO À AQUISIÇÃO DE TAIS PRODUTOS, QUE SÃO DE USO E CONSUMO PELO QUE SE DEDUZ DA EXPOSIÇÃO, NÃO IMPLICA CRÉDITOS NA APURAÇÃO DO IMPOSTO DA CONSULENTE... (grifou-se)

Os critérios utilizados para definição das mercadorias/produtos a serem objetos de estorno de crédito do imposto teve por base a descrição do material e sua real aplicação, conforme relacionado no Anexo 3 do Auto de Infração.

O assunto já foi alvo de discussão nos PTAs 01.000151721.70 e 01.000154523.42, da antiga empresa Companhia Brasileira de Bebidas, atualmente AMBEV, onde o Contribuinte define com precisão a aplicabilidade de diversos produtos no processo produtivo, confirmada pelo Fisco em diligência *in loco*.

Falta à Impugnante amparo legal para manutenção dos créditos do ICMS estornados pelo Fisco, visto que o art. 33 da Lei Complementar nº 87/96, determina que somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2011. No mesmo sentido, redação reproduzida pelo legislador estadual no § 5º, item 4, letra “d”, art. 29 da Lei nº

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

6.763/75. O que implica em dizer que a legislação tributária vigente não tem o alcance pretendido pela Impugnante.

O Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, nos Embargos Infringentes na Apelação Cível 20.184/4 de 22/08/1991, à luz da vigência de outro Regulamento, teve parecer contrário do Relator e do primeiro Vogal, que pronunciaram:

(...)

EMBORA INDISPENSÁVEIS AO PROCESSO PRODUTIVO OS PRODUTOS DE LIMPEZA E DESINFECÇÃO, NÃO GERAM CRÉDITOS APROVEITÁVEIS AO ABATIMENTO DO ICM. AFIRMA O PROLATOR DO VOTO MINORITÁRIO QUE A INDISPENSABILIDADE DOS PRODUTOS DE LIMPEZA NO PROCESSO INDUSTRIAL TORNA-SE IRRELEVANTE À CARACTERIZAÇÃO DO DIREITO AO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, PORQUE TAIS PRODUTOS (DETERGENTES E SIMILARES) NÃO PODEM SER CONSIDERADOS INTERMEDIÁRIOS NA OBTENÇÃO DE BEBIDAS E REFRIGERANTES, POR ISSO NÃO OS CONSIDERANDO PARA O CÔMPUTO FINAL DO PRODUTO PARA GERAR O CRÉDITO DE ICM, FUNDADO NO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

(...)

A INDISPENSABILIDADE DOS PRODUTOS (DETERGENTES E SIMILARES) PARA O PRODUTO FINAL É IMPERTINENTE PARA EFEITO DE RECONHECER-SE DIREITO DE CRÉDITO DO ICM RECOLHIDO NA AQUISIÇÃO DE DITOS PRODUTOS.

TAIS PRODUTOS SÃO BENS DE CONSUMO PARA O ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL DA EMBARGADA, MAS NÃO PODEM GERAR O DIREITO DE CRÉDITO.

O DIREITO DE ABATIMENTO, PARA EFEITO DE NÃO-CUMULATIVIDADE, DIZ RESPEITO AO CRÉDITO QUE SE LIMITE À AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA OU MATERIAL SECUNDÁRIO QUE SE INTEGRA FINALMENTE NO PRODUTO RESULTANTE DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, NÃO COMO AQUI, ONDE EMBORA INDISPENSÁVEIS PARA A INDÚSTRIA DA EMBARGADA, NÃO INTEGREM O PRODUTO, AQUELES PRÓPRIOS DE LIMPEZA, AINDA QUE NECESSÁRIOS PARA A LAVAGEM DE VASILHAME.

Comungando com os pronunciamentos transcritos acima, em decisão mais recente, o mesmo Tribunal, decidiu no Processo 1.0433.98.000323-3/001(1), Acórdão de 14/10/04, pela inadmissão do aproveitamento dos créditos relacionados com a aquisição de soda cáustica, sabões, detergentes e lubrificantes utilizados na lubrificação de máquinas, bem como na limpeza e higienização de vasilhames e equipamentos, utilizados por estabelecimento industrial fabricante de refrigerantes, postulando que os produtos são utilizados em fases preparatórias do processo produtivo, linha marginal e independente, sem nenhuma aplicação no processo central de produção.

Destarte é irrelevante a importância dos produtos de limpeza e higienização, pois, “o problema não é de justiça, mas de legalidade”, afirma o desembargador Schalcher Ventura, em voto proferido no acórdão abaixo transcrito, proferido na

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

terceira câmara cível do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, que tão bem se aplica ao caso.

(...)

O SR. PRESIDENTE (DES. SCHALCHER VENTURA):

“MEU VOTO É O SEGUINTE:

(...)

PRETENDE A EXECUTADA, ORA APELADA, INCLUIR OS PRODUTOS, ADQUIRIDOS PARA UTILIZAÇÃO NA DESINFECÇÃO DE VASILHAME E NA LUBRIFICAÇÃO DE ESTEIRAS, NO CONCEITO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, ALEGANDO QUE A SODA CÁUSTICA, OS SABÕES, DETERGENTES E LUBRIFICANTES DE ESTEIRA SÃO MATERIAIS INDISPENSÁVEIS AO CICLO DE PRODUÇÃO DAS MERCADORIAS QUE COMERCIALIZA (NA ESPÉCIE, REPRESENTADAS POR REFRIGERANTES), EM CONTRAPOSIÇÃO AO ENTENDIMENTO DA FISCALIZAÇÃO ESTADUAL, QUE ENQUADROU TAIS PRODUTOS ENTRE OS MATERIAIS DE USO E CONSUMO, NÃO INTEGRANTES DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO.

(...)

LUBRIFICAÇÃO DE MAQUINÁRIO, LIMPEZA E HIGIENIZAÇÃO DE VASILHAMES E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS PELO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL, CONSTITUEM FASES PREPARATÓRIAS DO PROCESSO PRODUTIVO. OS PRODUTOS ALI UTILIZADOS NÃO TÊM APLICAÇÃO NO PROCESSO CENTRAL DE INDUSTRIALIZAÇÃO, POIS PARTICIPAM DO PROCESSO INDUSTRIAL EM LINHAS MARGINAIS E INDEPENDENTES DAQUELE. ENTENDIMENTO CONTRÁRIO NOS LEVARIA A AMPLIAR INDEFINIDAMENTE O LEQUE DE "PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS", PARA EFEITO DO APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS, ADOTANDO, COMO TAL, TODO E QUALQUER MATERIAL NECESSÁRIO AO FUNCIONAMENTO DA INDÚSTRIA E UTILIZADO NAS DIVERSAS FASES PRECEDENTES AO PROCESSO PRODUTIVO, COMO INTEGRANTE DO PRODUTO FINAL, OU MESMO CONSUMIDO NO PROCESSO CENTRAL DE INDUSTRIALIZAÇÃO.(GRIFO NOSSO)
SOBRE A MATÉRIA, HÁ VÁRIOS PRECEDENTES DESTES TRIBUNAL, NO SENTIDO DA INADMISSÃO DE TAIS CRÉDITOS DE ICMS: AC 69.277-2, REL. DES. MURILO PEREIRA, J. 01.08.96; AC 70.703-4, REL. DES. FERNANDES FILHO, J.19.08.97; AC 55027-9, REL. DES. CORRÊA DE MARINS, J. 20.06.96.

(...)

TODAVIA, O PROBLEMA NÃO É DE JUSTIÇA, MAS DE LEGALIDADE E ESTA SÓ PODE TER MODIFICAÇÃO EM OUTRO PODER DA REPÚBLICA...”

NOTA-SE QUE A DECISÃO FOI EXARADA EM UM MOMENTO QUE A DISCUSSÃO SOBRE A QUESTÃO JÁ SE ENCONTRAVA BASTANTE SEDIMENTADA, TANTO QUE MENCIONA EXPRESSAMENTE VÁRIOS PRECEDENTES DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE MINAS GERAIS, NO SENTIDO DA INADMISSÃO DE TAIS CRÉDITOS DE ICMS”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O entendimento da Impugnante com relação ao amplo aproveitamento do crédito de ICMS, em respeito ao princípio da não cumulatividade, não encontra respaldo legal, sendo correto o trabalho fiscal que determina os estornos com fundamento no art. 70, inc. III, do RICMS/02:

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

(...)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;

Contudo, apenas o óleo combustível utilizado na produção de vapor para utilização nos setores produtivos geram direito a créditos de ICMS, considerando-se que estes setores estão inseridos no processo produtivo, devendo ser excluídas as exigências relacionadas a esse produto.

Com relação ao estorno de créditos de ICMS referente às mesas e outras mercadorias na mesma situação, que foram imobilizadas e cedidas aos clientes da Impugnante a título de comodato, tem-se, também, que está correto o estorno do crédito efetuado pelo Fisco.

Considerando que a Autuada tem por objeto a fabricação de bebidas, ela não utiliza estes bens em sua atividade operacional. Evidente que os mesmos foram adquiridos para serem utilizados exclusivamente pelos clientes da Autuada, sendo certo que a destinação e a forma de cessão daqueles bens (comodato – saída com não incidência) já eram previstas pela Contribuinte quando da aquisição dos mesmos.

A Lei Complementar nº 87/96 prescreve:

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; (grifou-se).

A Lei nº 6.763/75 assim dispõe:

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

(...)

II - o imposto relativo à operação ou à prestação, quando a operação ou a **prestação subseqüente**, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, inclusive a utilizada na produção, na geração ou na extração, **estiverem beneficiadas por isenção ou não-incidência**, exceto observado o disposto no § 3º do artigo 32, quando destinada a exportação para o exterior;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

I - for objeto de operação ou **prestação subsequente não tributada** ou isenta, **sendo esta circunstância imprevisível** na data da entrada da mercadoria ou do bem ou da utilização do serviço; (grifou-se)

As alegações de que não há operação na saída de bens em comodato e de que a saída em comodato não é hipótese de não-incidência revelam-se inconsistentes, por não possuírem embasamento legal. A propósito, vale destacar que na decisão proferida na Apelação Cível n.º 1.0024.02.857169-3/001, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais deixou consignado que **“Não se sujeitando a operação de comodato à incidência do ICMS, não está o contribuinte autorizado a apropriar-se do imposto relativo à cessão gratuita de moldes e ferramentas a estabelecimentos industriais terceirizados, restando, portanto, legítimo o estorno do crédito promovido pela Fazenda Pública Estadual, em consonância com a legislação tributária em vigor.”**. (Sublinhamos).

Quanto a alegações de que os bens cedidos em comodato têm relação direta com o objetivo operacional da Autuada, destaca-se que o conceito legal de bens do ativo permanente que possibilitam o creditamento pelas entradas está intimamente vinculado às atividades que constituem fato gerador do ICMS, realizadas em local caracterizado como estabelecimento, o qual no contexto da LC 87/96, deve ser visto como o lugar onde a pessoa jurídica exerce atividades alcançadas pela incidência do ICMS. Desse modo, geram direito ao crédito somente as entradas de bens que se destinam a integrar a atividade industrial desenvolvida pelo estabelecimento, vale dizer, bens que devem concorrer direta ou indiretamente para a industrialização das mercadorias passíveis de serem objeto de uma operação de circulação.

Existem dispositivos na Constituição Federal (art. 155, § 2.º, inc. II, aléneas “a” e “b”), na Lei Complementar nº 87/96 (art. 21, inc. I), na Lei estadual nº 6.763/75 (art. 32, inc. I) e no RICMS/02 – Parte Geral (art. 71, inc. I) que determinam o estorno do imposto que tiver sido creditado sempre que a mercadoria ou bem entrado no estabelecimento seja objeto de operação subsequente não tributada, exatamente como ocorre no caso presente.

Verifica-se, assim, que a saída posterior de mesas e outras mercadorias na mesma situação, que foram imobilizadas e cedidas aos clientes da Impugnante a título de comodato, legitima o estorno de crédito promovido pelo Fisco, no lançamento em lide, em consonância com os ditames legais.

Destaca-se, também, entendimento quanto ao alcance da competência do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais para interpretar a legislação em vigor.

Conforme o disposto no art. 182, inc. I da Lei nº 6.763/75, abaixo transcrito, e no art. 110, inc. I, do RPTA/MG (Dec. nº 44.747/08), com igual redação, não se incluem na competência do órgão julgador a negativa de aplicação de ato normativo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75

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

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

Constata-se, no presente caso, como já amplamente demonstrado, tratar-se de infração objetiva, face infringência ao prescrito no art. 5º, inc. XIII, c/c art. 70, inc. II, todos do RICMS/02, que abaixo se transcreve:

Art. 5º - O imposto não incide sobre:

(...)

Efeitos a partir de 28/12/2007 - Redação dada pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 3º, I, ambos do Dec. nº 44.781, de 17/04/2008:

"XIII - operações em decorrência de contrato de comodato, locação ou arrendamento mercantil - *leasing* sem opção de compra ao arrendatário."

Efeitos de 07/08/2003 a 27/12/2007 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 5º, III, ambos do Dec. nº 43.785, de 15/04/2004:

"XIII - a saída de bem em decorrência de comodato, locação ou arrendamento mercantil, observado o disposto no § 6º deste artigo;"

Efeitos de 15/12/2002 a 06/08/2003 - Redação original:

"XIII - 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 deste artigo;"

(...)

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

(...)

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

Pesquisando toda a legislação do imposto no Estado de Minas Gerais, não se vê nenhuma qualificação especial para "saídas em comodato" e, tampouco, ressalvas a permitir que se aproprie o crédito pelas aquisições relacionadas às referidas saídas. Não se vê, também, qualquer impeditivo legal a proibir que o Estado, se assim o quiser,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

como o quis em diversas outras situações, permita que se aproprie o crédito do imposto pelas aquisições relacionadas a “saídas em comodato”.

Desse modo, qualquer interpretação diferente da literalidade da legislação posta estaria a dar mais do que quis o legislador que, repetimos, poderia dar se o quisesse, e, portanto, se tal interpretação for dada pelo CC/MG, está ele a exacerbar de sua competência, competência restrita pelo acima transcrito art. 182, inc. I, da Lei nº 6.763/75.

Diante do acima exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento, para excluir apenas as exigências relacionadas a óleo combustível utilizado na produção de vapor para utilização nos setores produtivos da Autuada.

Sala das Sessões, 11 de fevereiro de 2011.

René de Oliveira e Sousa Júnior
Conselheiro