

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 19.958/11/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000159770-62  
Impugnação: 40.1012415219  
Impugnante: AMBEV – Companhia de Bebidas das Américas  
IE: 74035874003-89  
Proc. S. Passivo: Peter de Moraes Rossi/Outros  
Origem: DF/Contagem

***EMENTA***

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO.** Constatou-se o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de bens destinados ao ativo permanente alheio à atividade do estabelecimento, apurado por meio da recomposição do livro Controle de Créditos do Ativo Permanente – CIAP. Inobservância do disposto no art. 70, inciso XIII c/c inciso III do art. 71, todos do RICMS/02 e Instrução Normativa DLT/SRE 01/98, que vedam a apropriação de tais créditos. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

***RELATÓRIO***

**Da Autuação**

O presente lançamento decorre da constatação de falta de recolhimento/ou recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2007, em virtude de aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes da escrituração de documentos fiscais relativos à aquisição de bens do ativo permanente, alheios à atividade do estabelecimento, apurado por meio da recomposição do livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP.

Foram considerados os dados da Companhia Brasileira de Bebidas (IE: 186.195092.1070) como ponto de partida para o trabalho uma vez que a Autuada, Companhia Brasileira das Américas – AMBEV (IE: 740.358740.0389) a sucedeu em setembro de 2005.

Para apuração do valor a estornar foram considerados, na recomposição do livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP, as alterações dos saldos decorrentes do Auto de Infração 01.000158691.54.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada (a partir de 01/11/03) prevista no inciso XXVI do art. 55 da Lei 6763/75.

Instruem o processo os seguintes demonstrativos e Anexos:

- Anexo I – Recomposição do CIAP de 2001 a 2007 (fls.15/86);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Anexo II – Apuração do Crédito Aproveitado Indevidamente (fls.88/89);
- Anexo III – Resumo do Crédito Tributário (fls. 91/92);
- Anexo IV – Cópia das Intimações (fls. 94/114);
- Anexo V – Cópia dos Livros de Apuração do ICMS de 2003 a 2007 (fls.117/192);
- Anexo VI – Cópia dos Livros CIAP de 2001 a 2007 (fls.195/257);
- Anexo VII – Planilhas do AI: 01.000158691.54 - Utilizadas como ponto de partida para a recomposição do livro CIAP (fls.259/351);
- Anexo VIII – Cópias das Notas Fiscais com crédito estornados (fls. 353/1.546).

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1.550/1.602, com documentos juntados às fls. 1.603/1.670 e alega, em síntese, o que segue.

Inicialmente, com fulcro no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional - CTN, aduz que teria ocorrido a decadência do direito de lançar da Fazenda Pública Estadual, nos períodos anteriores a 23 de dezembro de 2003.

Diz que existe outro Processo Tributário Administrativo (PTA), de nº 01.000158691.54, a ela relacionado, e requer seja dado efeito suspensivo ao presente PTA até o julgamento final daquele.

Assegura que o aproveitamento do crédito foi realizado nos exatos termos da legislação aplicável, pois, trata-se de bens que compõem o seu ativo fixo, os quais não são alheios à produção e, por isto, entende que faz jus ao crédito do ICMS;

Esclarece que os créditos glosados são, na sua maioria, aquisições de refrigeradores (freezers), motocicletas e uma diminuta parte é referente a acessórios que se constituem em elementos fundamentais ao funcionamento dos equipamentos.

Acrescenta que, na condição de fabricante de cervejas e refrigerantes, os refrigeradores e geladeiras são necessários para que seus produtos cheguem ao consumidor em condições adequadas e com excelência de paladar. Por esta razão, disponibiliza, mediante empréstimos acobertados por contratos de comodato, os equipamentos aos pontos de venda com tal finalidade e como veículos de marketing dos seus produtos. E diz que as motocicletas são utilizadas exclusivamente com a finalidade comercial.

Propugna, na eventualidade de ser mantido o lançamento, que a multa isolada deva ser aplicada com critério justo e equitativo, livre de conotação confiscatória.

Prosseguindo, lembra que não prospera o entendimento do Fisco quanto à sua responsabilidade solidária e indigna-se com a aplicação da taxa de juros baseada na Taxa Selic, porque entende que os juros devem incidir, se for o caso, somente sobre o valor do tributo, não recaindo sobre as multas. Conclui que os juros baseados na Taxa

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Selic são devidos e que o aceitável, quanto muito, seriam juros de 1% (um por cento) a.m.

Requer a produção de prova pericial, formula quesitos e indica assistente técnico.

Pede, ao final, a procedência de sua impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em bem fundamentada Manifestação de fls. 1.681/1.702, refuta os argumentos da defesa pedindo o indeferimento da prova pericial e, ao final, a manutenção do Auto de Infração alegando, para tanto, o seguinte:

- o termo de início para contagem do prazo decadencial para constituir o crédito tributário é o primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos moldes do que dispõe o art. 173, inciso I do CTN;

- o sobrestamento deste processo até a decisão final do PTA 01.000.158691.54 não se justifica; As matérias tratadas em ambos os processos são distintas, pois, o PTA 01.000.158691.54 refere-se ao estorno, no livro CIAP, dos créditos utilizados além dos 48 meses permitidos pela legislação e, do cálculo do coeficiente de creditamento utilizado pela Contribuinte; Já no presente processo, glosou-se os créditos do imposto aproveitados em desacordo com a legislação, de itens aproveitados no livro CIAP.

- no caso de o Conselho de Contribuinte julgar improcedente o PTA 01.000.158691.54, a Fiscalização tem o dever de reformular de ofício o presente trabalho, não havendo prejuízos para a Autuada;

- a Fiscalização baseou-se, para o estorno dos créditos, nas informações, prestadas pela Autuada, sobre a destinação de cada bem (item lançado no Livro CIAP), conforme intimação fls. 94 e resposta fls. 95/96 e os estornos realizados referem-se a bens alheios as atividades da Contribuinte;

- é inócua e meramente protelatória a realização de perícia, uma vez que todas as informações necessárias já encontram no presente trabalho.

### **Do Parecer da Assessoria do CC/MG**

A Assessoria deste Conselho, em parecer de fls. 1.709/1.724, opina em preliminar, pela rejeição do pedido de perícia e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento.

### **Da Instrução Processual**

Em sessão de julgamento realizada no dia 15/09/09, acordou a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em deferir o pedido de perícia formulado pela Autuada, apresentando os quesitos de fls. 1.727.

A Autuada às fls. 1.730/1.732 indica assistente técnico e formula quesitos suplementares às fls. 1.735/1.736.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Laudo Pericial elaborado é acostado às fls. 1.740/1.765, com o Anexo I – Relação dos Produtos Cujos Créditos de ICMS que foram Glosados e Anexo II – Comunicados e Atos Diversos, são acostados às fls. 1.766/1.805.

Em razão do falecimento do perito outrora designado, a Autuada nomeia novo Assistente Técnico, às fls. 1.810, o qual apresenta seu Parecer Técnico às fls. 2.075/2.111, Anexo I – Termo de Substituição de Motocicleta e Ficha Financeira dos Vendedores, Anexo II – Fotos e Anexo III – Ficha do Imobilizado, acostados às fls. 2.112/2.195.

A Autuada novamente se manifesta às fls. 2.196/2.201 e a Fiscalização, às fls. 2.205/2.210.

### **Do Segundo Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, em novo parecer de fls. 2.212/2.223, considerando a observação constante no Laudo Pericial, às fls. 1790, de que o produto discriminado às fls. 54 refere-se à “chopeira e regulador de pressão para chope”, equivocadamente discriminado na planilha de estorno como sendo “garrafeira plástica”, retifica a sua conclusão anterior, propondo a procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

#### **Da preliminar**

#### **Do Pedido de Perícia**

Ressalte-se, inicialmente, que a decisão para se realizar a prova pericial veio a revelar-se necessária para elucidar as questões envolvidas nestes autos.

Deste modo, o Perito elaborou o Laudo Pericial de fls. 1.740/1.765, com os anexos de fls. 1.766/1.798; o Assistente Técnico, designado pela Autuada, elabora o Parecer Técnico de fls. 2.075/2.111, com anexos acostados às fls. 2.112/2.195.

#### **Do Mérito:**

Conforme já relatado, o presente lançamento decorre da constatação de falta de recolhimento/ou recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2007, em virtude do aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes da escrituração de documentos fiscais relativos à aquisição de bens do ativo permanente, alheios à atividade do estabelecimento, apurado por meio da recomposição do livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP.

Destaca-se, inicialmente, que os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG, de fls. 1709/1724, rerratificados no segundo parecer de fls. 2.212/2.223, foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por esta razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações e adaptações de estilo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De plano, sustenta a Impugnante que parte do crédito tributário (relativo aos períodos anteriores a dezembro de 2.003), fora alcançado pela decadência, fundamentando seu entendimento no art. 150, § 4º do CTN.

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

Constitui regra geral, no entanto, que ao lançamento de ofício aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em Acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em exame):

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

Naquela decisão, ao analisar a exigência sobre serviço preparatório (de comunicação) não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal e qual a situação ora em análise, entenderam os julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas, sim, em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art. 173, inciso I do CTN.

No mesmo norte, decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150 retromencionado, o relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2003, o marco inicial é o primeiro dia do exercício seguinte (01/01/04) e, tendo o Contribuinte sido intimado da lavratura do Auto de Infração em 23/12/08, ou seja, dentro do prazo de direito da Fazenda para constituir o crédito tributário, a alegação de decadência do crédito tributário, ainda que parcial, não há que ser admitida.

Prosseguindo, trata-se o presente caso de aquisições efetuadas nos exercícios de 2001 a 2007, que foram indevidamente classificados pela Autuada como bens do ativo permanente, cujos lançamentos ocorreram de forma fracionada à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) mês. No entanto, foram consideradas, para efeito de estorno de crédito, somente as parcelas apropriadas a partir de janeiro de 2003.

Ressalta-se que o objetivo social da Autuada, de acordo com o art. 3º do seu Estatuto Social, é: “a) a produção, e comércio de cervejas, concentrados, refrigerantes e demais bebidas; b) a produção e o comércio de matérias-primas necessárias à industrialização de bebidas e seus subprodutos, como malte, cevada, gelo, bem como de aparelhos, máquinas, equipamentos e tudo o mais que seja necessário ou útil às atividades...”, dentre outros.

A Companhia Brasileira das Américas – AMBEV (IE: 740.358740.0389), sucedeu, em setembro de 2005, e deu continuidade à escrituração da Companhia Brasileira de Bebidas (IE: 186.195092.1070) e, por esta razão, o livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP, escriturado pela antecessora foi considerado ponto de partida para o levantamento fiscal.

Como bem salientou a Fiscalização, não procede a alegação da Autuada de que o presente processo deveria ficar sobrestado até o julgamento final e irrecorrível do PTA nº 01.000.158691.54.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tal PTA trata do estorno, no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP, dos créditos utilizados além dos 48 (quarenta e oito) meses permitidos pela legislação e, do cálculo do coeficiente de creditamento utilizado pela Contribuinte. No lançamento em análise estornou-se créditos provenientes de bens do ativo permanente, alheios à atividade da empresa, em desacordo com a legislação.

Embora a verificação sobre a regularidade da apuração dos créditos do ativo permanente, objeto de ambos os lançamentos, envolva a recomposição do livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP, no mérito, referem-se a matérias diferentes, o que não impede que cada PTA prossiga seu curso normal e seja analisado em momentos distintos.

É evidente que qualquer alteração no PTA 01.000158691.54 implicaria na reformulação do presente lançamento, tanto assim, que as planilhas dele constantes são parte integrante deste processo, estando aqui representadas pelo Anexo VII (fls.259/351). Todavia, havendo alterações naquele lançamento, a reformulação do presente crédito tributário se apresenta como medida vinculada e obrigatória, devendo, no entanto, ocorrer posteriormente à decisão final daquele lançamento, na esfera administrativa, e antes das ações relacionadas à cobrança deste PTA, quer seja administrativa ou judicial, sendo o pretendido sobrestamento desnecessário.

No que concerne ao mérito propriamente dito, constata-se que a controvérsia instaurada girará em torno do alcance do princípio da não-cumulatividade. É que, na interpretação da Autuada, o estorno de crédito efetuado pela Fiscalização afronta o preceito constitucional, que não comportaria restrições.

Lado outro, os fundamentos para o lançamento residem na mesma regra, porém, no campo das restrições extraídas do próprio conceito contido nas normas definidoras do sistema de compensação do ICMS.

Menciona-se que o princípio da não-cumulatividade consiste na compensação do valor do ICMS incidente em cada operação com o incidente nas operações anteriores, pressupondo a existência de mais de uma fase do ciclo alcançável pelo imposto ou, em outras palavras, de mais de uma operação tributável no processo de circulação da mercadoria. Devem acontecer operações anteriores e posteriores sujeitas à tributação.

Por dedução, a Constituição Federal de 1988 (CF/88) estabelece como garantia constitucional o princípio da não-cumulatividade dos créditos físicos do ICMS, que concede o direito à dedução do imposto pago na operação anterior, garantindo, ao contribuinte de fato, o menor preço do produto e a liberdade na concorrência, pois desonera a produção econômica e desestimula a criação dos monopólios.

Assim, é possível concluir que o regime do crédito do ICMS, adotado pela CF/88, caracteriza-se por ser físico, real e condicionado. Físico, porque somente gera crédito a mercadoria associada, empregada ou que participa fisicamente do processo de industrialização ou comercialização. Real, pois deve corresponder ao *"montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado"*. Condicionado, dado que necessita de posterior saída da mercadoria para evitar a sua anulação. Logo, o crédito fica sujeito à condição resolutória de ulterior desgravação fiscal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Depreende-se que o crédito financeiro consubstancia-se em um benefício legal, autorizado em norma constitucional, pois tem sustentação no artigo 155, § 2º, inciso XII da CF/88, que diz caber à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto.

Infere-se que a norma do artigo 155, § 2º, inciso I da CF/88, traz em si uma delegação de competência para a lei complementar disciplinar o regime dos créditos, interpretado à luz do disciplinamento contido no art. 155, § 2º, inciso XII da CF/88. Neste norte estão as decisões dos tribunais. Veja-se:

Apelação e Reexame Necessário nº 70002658847, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, relator: Des. Irineu Mariani, julgado em 29/08/01. Ementa: tributário. Crédito de ICMS. Princípio da não-cumulatividade. Integrações real e simbólica. Bens do ativo permanente, de uso e consumo no estabelecimento, energia elétrica e serviços de comunicação. Quadro vigente para a integração simbólica. Princípio da anterioridade. LCs nºs 87/96, 92/98, 99/99 e 102/2000. Princípio da não-cumulatividade e as integrações real e simbólica. 1. O conceito de não-cumulatividade posto no art. 155, § 2º da CF, abrange apenas os bens de integração real aos produtos nas operações de saída, uma vez que o imposto é de Circulação de Mercadorias e Serviços. Quanto aos bens com integração simbólica, como são os do ativo permanente, os de uso e consumo no estabelecimento, energia elétrica e os serviços de comunicação tem o legislador complementar a faculdade, conforme a conveniência e oportunidade, de conceder, ou não, o creditamento, sem receio de violar a Carta Magna, pois trata-se benefício legal, e não de garantia constitucional. (...) (grifos nossos);

Lei Complementar nº 102, de 11/07/00. Decreto Estadual nº 41.218, de 23/08/00. ICMS. Aproveitamento de crédito. Energia elétrica e serviços de comunicação. – O aproveitamento de crédito do ICMS, relativo ao fornecimento de energia elétrica e de serviços de comunicação, não é direito constitucionalmente assegurado, mas simples benefício fiscal, que pode ser alterado, diminuído, ou mesmo suprimido, por legislação do mesmo nível daquela que o instituiu. (DJMG, 1ª CÂM., AP Nº 237.885-9/00, REL. DES. FRANCISCO LOPES DE ALBUQUERQUE, DJMG DE 12/04/02 – NO MESMO SENTIDO, AP Nº 224.397-0/00, RELATOR IDEM, DJMG DE 12/04/02)

Outrossim, não se sustenta a afirmação da Autuada de que o crédito foi realizado nos exatos termos da legislação aplicável, pois referem-se a bens que compõem o seu ativo fixo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não é o fato de os bens serem contabilizados no ativo permanente da empresa que propicia o direito aos créditos a eles referentes. O art. 20, § 1º da LC nº 87/96, estabelece, *in verbis*:

LC nº 87/96

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.

Neste sentido, a Lei nº 6763/75 que não diverge da LC nº 87/96, assim disciplina a matéria:

Lei nº. 6.763/75

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

(...)

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

O Regulamento do ICMS de 2002 em consonância com o disposto no art. 31, inciso III da Lei nº 6763/75, assim determinou:

RICMS/02

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

(...)

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - vierem a ser integrados ou consumidos em processo de comercialização, industrialização, produção, extração, geração, prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, quando a operação ou prestação subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, observado o disposto no § 3º deste artigo;

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

Conclui-se, portanto que é vedado o aproveitamento do crédito do imposto destacado em documentos fiscais de aquisição de mercadorias que não são empregados na atividade principal da empresa, ou seja, no caso da Autuada, mercadorias e serviços que não são empregados na fabricação de refrigerantes.

Ainda, no que se refere ao conceito de bens ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, para fins de vedação ao crédito do ICMS, tem-se a IN DLT/SRE nº 01/98, que dispõe sobre bens ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, para fins de vedação ao crédito do ICMS.

A questão a ser ressaltada é que, pela legislação vigente, existem bens considerados ativos permanentes que podem gerar crédito de ICMS e outros cuja apropriação de crédito é vedada, entre eles, os denominados bens alheios à atividade econômica da empresa.

Por conseguinte, é possível afirmar que a legislação vigente impede a utilização indiscriminada de créditos advindos das entradas, mormente aquelas não vinculadas diretamente a seu processo produtivo.

Estas entradas podem comportar bens ou materiais diversos que, apesar de, contabilmente, poderem ser enquadrados como Ativo Permanente ou Imobilizado, tais como refrigeradores, chopeiras e equipamentos, quiosques, motocicletas, microcomputadores, ferramentas, etc., não tem vínculo direto com seu processo produtivo, que no caso específico é a fabricação de refrigerantes, não ensejando o aproveitamento do crédito.

Neste caso, para o estorno dos créditos, a Fiscalização baseou-se nas informações prestadas pela Autuada, sobre a destinação de cada bem (item lançado no CIAP), conforme intimação de fls. 94 e resposta às fls. 95/96.

De acordo com a classificação da Fiscalização, os bens sobre os quais se impõe o estorno de crédito compreendem os grupos e respectivos percentuais, em relação ao montante estornado, conforme tabela de fls. 1.689.

A conclusão da Fiscalização é de que o estorno de créditos se justifica porque, apesar de necessários ao estabelecimento, tais bens não se enquadram na atividade de industrialização, condição indispensável para o aproveitamento do crédito.

A Fiscalização considera inadmissível o aproveitamento de créditos provenientes de bens, os quais, embora classificados contabilmente como ativo permanente, são considerados alheios à atividade do estabelecimento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por sua vez a Autuada, com base na classificação contábil atribuídas aos bens, entende perfeitamente legítimo creditar-se dos valores correspondentes a essas entradas, já que seriam essenciais à consecução da atividade fim da empresa.

É importante recordar que a apropriação em debate se deu por meio de lançamentos das correspondentes notas fiscais de entradas no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP, envolvendo todos os bens, indistintamente, como se do ativo permanente fossem, de refrigeradores, garrafas, garrafeiras e motocicletas a materiais diversos, inclusive vestuários.

No Anexo I de fls.15/86, que compõe o Auto de Infração, encontram-se identificados os bens sobre os quais recaem os estornos. Verifica-se, a partir da informação constante na coluna “CLASSIFICAÇÃO DA FISCALIZAÇÃO”, que esses produtos foram divididos em 16 (dezesesseis) grupos, sendo eles: MARKETING, VENDAS, INFORMÁTICA, LINHA MARGINAL DE PRODUÇÃO, MOBILIÁRIO, MANUTENÇÃO, EDIFICAÇÃO, SEGURANÇA DO TRABALHO, LABORATÓRIO, ACONDICIONAMENTO, ESCRITÓRIO, VESTUÁRIO, PORTARIA, ESTRUTURA, PUBLICIDADE E TREINAMENTO.

Destes 16 (dezesesseis) grupos, os mais representativos são: MARKETING, VENDAS, INFORMÁTICA e LINHA MARGINAL DE PRODUÇÃO; e, a soma dos percentuais destes 4 (quatro) grupos totaliza aproximadamente 95% (noventa e cinco por cento), em relação ao montante estornado.

Ainda, no que diz respeito ao critério adotado pela Fiscalização, verifica-se que o estorno foi efetuado com base em informações sobre a função ou a utilização do bem, fornecidas pela Contribuinte. A partir daí, a Fiscalização procedeu a classificação dos bens, identificando na coluna “Crédito Estornado”, com “SIM” os bens sujeitos ao estorno, e “NÃO” aqueles cujo crédito foi mantido.

Reportando-se novamente ao Anexo 1, fls.15/86, verifica-se, por exemplo, que foram estornados (“SIM”) os créditos relativos a refrigeradores, motocicletas e materiais diversos. Já a expressão “NÃO” identifica os bens cujos créditos foram mantidos, sendo estes relativos a entradas de garrafas, garrafeiras e diversos bens vinculados à produção.

Todavia, a 1ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada aos 15/09/09, deliberou pela realização de prova pericial e, em decorrência, o Perito designado elaborou o Laudo Pericial de fls.1740/1799.

Anota-se que a resposta ao quesito formulado pela 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG pode ser consultada às fls. 1744, os quesitos formulados pelo Sujeito Passivo na Impugnação encontram-se respondidos às fls.1744/ 1757 e os suplementares às fls.1758/1762. As respostas aos quesitos da Fiscalização encontram-se elencadas às fls. 1762/ 1764.

O Sr. Perito esclarece a metodologia aplicada para elaboração do laudo, dizendo que *“para início da perícia, examinou-se, do ponto de vista estritamente técnico, o conteúdo de diversas peças dos autos, notadamente a documentação anexada, constatando-se, desse exame, que, para cumprir o encargo a si confiado, seria necessário vistoriar outros documentos além dos apresentados.”*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na sequência, diz que solicitou ao Procurador da Autuada que apresentasse documentação e esclarecimentos que auxiliassem na elaboração do trabalho pericial e, que após análise da documentação apresentada, estudo da matéria e visita ao estabelecimento do Sujeito Passivo, passou às respostas aos quesitos formulados (fls.1743).

Foram anexados aos autos os seguintes documentos: Estatuto Social, Ata de Assembleia e Procuração (1814/1827); cópia de Fichas Financeiras Funcionais dos vendedores e Termos de Substituição de Motocicletas (fls.1829/1864); fotos Ilustrativas do Estabelecimento (fls.1866/1900); CD contendo fotos ilustrativas do estabelecimento (fls.1901); e, cópias das notas fiscais demonstrando a aquisição das motocicletas (fls.1902/2074).

Por sua vez, o Assistente Técnico, indicado pela Autuada, apresenta o Parecer Técnico de fls.2075/2111, onde esclarece que para elaborar o documento foram realizados estudos e análises minudentes de todo conjunto processual referente ao período em apreço (Auto de Infração, planilhas analíticas, notas fiscais, contratos de trabalhos, contratos de comodato, etc.); diligências no departamento de fabricação, com o objetivo de examinar as fases e os componentes necessários à fabricação de bebidas, e em alguns postos de comercialização do produto, com o objetivo de examinar de que forma são comercializadas as bebidas.

Aduz que para a conclusão dos trabalhos foi feita a análise dos documentos constantes nos autos, da legislação aplicável, bem como doutrinas, e dos resultados dos exames realizados por meio das diligências.

A resposta ao quesito formulado pela 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG pode ser consultada às fls. 2078. Os quesitos formulados pela Autora na Impugnação encontram-se respondidos às fls.2079/2088 e os quesitos suplementares, às fls. 2089/2103. As respostas aos quesitos formulados pela Fiscalização encontram-se elencadas às fls. 2104/ 2106.

A conclusão do Sr. Assistente Técnico pode ser assim resumida:

- Os equipamentos autuados têm estrita relação com a atividade principal da empresa, qual seja, a fabricação e venda de bebidas; os produtos de 01 a 15 são utilizados no processo de fabricação de bebidas, e os produtos de 16 a 17 são utilizados no processo de comercialização de bebidas, sendo que todos os itens são unidades interligadas como uma corrente à cadeia produtiva de bebidas;

- a Impugnante mantém vínculo de emprego com os vendedores que utilizam motocicletas; os bens arrolados no Quadro 1 são destinados à manutenção das atividades da companhia; a remessa meramente física é amparada por contrato de comodato, que não desnatura o vínculo do bem com o estabelecimento, uma vez que a empresa mantém a sua propriedade;

- os vendedores da AMBEV utilizam motocicletas para o desempenho de suas atividades comerciais;

- os critérios estabelecidos pela Res. nº 1.177/09, do Conselho Federal de Contabilidade, e a legislação federal de regência, que define a classificação correta do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ativo imobilizado como “os imobilizados são bens corpóreos destinados à manutenção da atividade fim da empresa e precisam ter, notadamente, as seguintes características: ter finalidade para os negócios da empresa e não serem destinados à venda”.

Ao final, conclui textualmente que: “*considerando os critérios estabelecidos para definição do ativo imobilizado, a perícia constatou que todos os bens registrados no Ativo Imobilizado objeto da presente autuação e listados no Quadro 1 desta Conclusão são utilizados no processo produtivo da empresa, concernente na atividade de fabricação e comercialização dos bens produzidos pela empresa. Ressalta-se que tais bens guardam estrita relação com a atividade principal da empresa, qual seja, a produção e o comércio de cervejas, concentrados, refrigerantes e demais bebidas.*” (fls. 2109).

Junta os seguintes documentos: Termo de Substituição de Motocicletas e Ficha Financeira dos Vendedores (fls.2113/2121); fotos (fls.2123/2186); e, Ficha do Imobilizado (fls.2188/2189).

No que concerne ao Relatório Técnico emitido pelo Perito designado, observa-se que o mesmo foi concebido de modo a atender aos questionamentos formulados tanto pela Câmara de Julgamento quanto pelo Contribuinte e, também, pela Fiscalização (fls.1740/1765).

Destaca-se que o trabalho desenvolvido foi cauteloso e detalhado, sendo elaborado depois de conhecido todo o processo de produção e comercialização dos produtos do estabelecimento. Para ilustrar foram anexadas fotos do local, algumas impressas (fls.1866/1900) e gravadas em DVD (fls.1901).

Em seu trabalho, o *expert* visando proporcionar melhor compreensão dos produtos objeto da glosa do crédito, relacionou os bens dividindo-os em 13 (treze) grandes grupos de acordo com seu setor de utilização ou função (fls.1745/1754), a saber:

1 – BENS DE USO UTILIZADOS PARA ACONDICIONAR PRODUTOS ACABADOS NOS PONTOS DE VENDAS (PDV's). Neste grupo destacam-se: refrigeradores, quiosques, chopeiras, abraçadeiras, pré-resfriador, torre para chope, válvula da extratora de chope, bomba da chopeira e tradutor eletropneumático;

2 - VEÍCULOS DE LOCOMOÇÃO DE VENDEDORES/SUPERVISORES. Estão nesse grupo: motocicletas, baús para motocicleta, adesivos para moto, suporte para baú e limitador de velocidade;

3 – PROCESSADOR DE DADOS/ESTRUTURA FÍSICA – SETOR ADMINISTRATIVO. microcomputador, notebook, monitores, aparelho telefônico, aparelho de fax, copiadoras Xerox, câmara digital, rede de informática e diversos equipamentos e acessórios de informática;

4 – SETOR ADMINISTRATIVO – ESTRUTURA FÍSICA . Incluem-se neste grupo: estação de trabalho, televisão, passa documentos deslizantes (Guichê), passa malote rotativo, equipamento para detecção de cédula falsa, máquina para contar moedas, cadeira, mesa de reunião, carteira universitária c/ prancheta, material de treinamento e diversos outros móveis equipamentos e acessórios para escritório;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

5 – PRODUTOS DIVERSOS UTILIZADOS NO SETOR DE PACKAGING (EMBALAGEM). Por exemplo: adequação de linha de refrigerantes, bobinas, peças diversas, materiais diversos, conjunto de manuais, canaleta, materiais elétricos, fita adesiva, metalon, rack, equipamentos de segurança, adequação de linhas de packanging descartáveis, adequação da empacotadora, adequação da rotuladora e outros;

6 – PRODUTOS UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO DO PRÉDIO DA FÁBRICA/ARMAZEM. São por exemplo: perfis, trincha, tinta, peças para montagem de divisórias, tinner, iluminação de emergência, materiais de iluminação, cantoneira, telhas galvanizada e outras;

7 – LABORATÓRIO. Por exemplo: indicador digital microprocessador para P., amperímetro analógico, balança eletrônica, balança digital, banho ultrassônico, termômetro digital, medidor de espessura, turbidímetro portátil e outros;

8 – EQUIPAMENTOS GERADORES DE ENERGIA. Compõem esse grupo os geradores de energia elétrica;

9 – SETOR FÁBRICA/ARMAZEM. Por exemplo: ar condicionado, evaporador e condicionador de ar, ebara, enceradeira industrial, cortina de luz, divisória, garrafeira plástica, bebedouro, calça para eletricista, camisa masculina, extintor, luminária e outros;

10 – SUBPRODUTOS. A esse grupo pertencem as caçambas utilizadas para acondicionar cacos de vidros;

11 – UTILIDADES. Por exemplo, acetileno, argônio, oxigênio, material Rockwell nacional e importada (medidor de vapor que aquece a soda cáustica utilizado na limpeza das garrafas de refrigerantes), bronzina, acoplamento, compressor radical, entre outras;

12 – SETOR SOPRADORA. Exemplo: molde para garrafa, calco curto lamp 4, anel raspador p/ roda sopro sopradora, bomba cola, ligueta, fusível e rolete da rotuladora, reparo para cilindro tubeira da sopradora, entre outros;

13 – CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO. Compõem esse grupo: UAP 2102C com rádio IEEE 802.11b, material elétrico, leitor externo com teclado TCP/IP.

No Anexo I, que compõe o laudo pericial (fls.1766 a 1798), além de conter informações sobre a utilização do bem, consta ainda, a título de exemplo, o número de alguns documentos fiscais de aquisição. Confira-se:

- do grupo 1, “1.1 Refrigerador – Utilização: condicionamento de produtos acabados nos pontos de vendas (PDV’s)”, fls.1767;

- do grupo 2, “21.Motocicletas: Utilização: veículos de locomoção de vendedores/supervisores” (fls.1769);

- do grupo 3, “Processamento de dados: 3.2 Microcomputadores”, e do grupo 5, “Produtos diversos”, “Utilização: Adequação de linha de refrigerantes” (fls.1777).

Percebe-se quanto à classificação dos bens, consoante a sua função ou utilização e atividade econômica do estabelecimento, que não há divergências significativas entre a interpretação da Autuada, da Fiscalização e, tampouco, a dos Peritos. Neste aspecto, é importante ressaltar que não há dissonância nas respostas dadas aos quesitos formulados pelas partes, pelo perito e assistente técnico indicados.

É de se observar, nada obstante, que permanecem as controvérsias advindas do campo das restrições à apropriação ao crédito de ICMS, limitações estas, materializadas nas regras que impõem vedações à compensação do imposto.

Como já mencionado, é da essência das regras que disciplinam a não-cumulatividade, assegurar o direito à compensação do imposto cobrado em operações ou prestações anteriores, desde que estas estejam vinculadas às correspondentes saídas. Com efeito, a possibilidade de apropriação se estabelece, sobretudo, em razão da atividade econômica do estabelecimento, configurada na capacidade de agregação de valores no ciclo econômico.

Partindo-se desse pressuposto e, com base nas informações e elementos extraídos da prova técnica, relativamente aos pontos considerados relevantes ao desate da questão, que consiste na definição sobre a legitimidade ou não da apropriação dos créditos em debate, é possível elaborar as conclusões que se seguem.

#### **Da Atividade Econômica Do Estabelecimento.**

A atividade econômica da Autuada encontra-se classificada no CNAE-F (Classificação Nacional de Atividades Econômicas – Fiscal) 1122-4/01, que tem como descrição da atividade a “Fabricação de refrigerantes”. Já de acordo com a alínea “a” do artigo 3º do Estatuto Social da Companhia de Bebidas das Américas – AMBEV, o objeto principal da sociedade é a produção e o comércio de cervejas, concentrados, refrigerantes e demais bebidas.

Registra-se, ainda, que na comercialização dos produtos, a Autuada os destina tanto a estabelecimentos atacadistas quanto a varejistas.

#### **Dos Créditos relacionados à aquisição de motocicletas.**

Salienta-se que referidos bens, estão relacionados à atividade de comercialização (secundária) do estabelecimento autuado. Quanto à utilização ou função dos veículos, resta incontroverso que as motos são utilizadas pelos vendedores e supervisores na execução de seus serviços.

Compulsando os documentos de fls. 2113/2120, é possível confirmar a existência de vínculo empregatício entre os vendedores e a Autuada, apesar da pequena amostragem (quatro conjuntos), em relação à quantidade de motocicletas adquiridas no período fiscalizado (centenas de motos – fls.16/83).

Este fato, contudo, não prejudica a análise sobre a legitimidade ou não do aproveitamento dos créditos em questão. Poder-se-ia considerar imprescindível a existência de vínculo empregatício nas hipóteses em que a legislação condiciona o aproveitamento do ICMS à comprovação de que se trata de veículo próprio (ainda registrado em nome de terceiro). É o caso, por exemplo, da prestação de serviços de

transporte executada por meio de veículo contratado por transportadoras que não possuem frota própria.

Diferentemente, no presente caso, é irrelevante a existência ou não de vínculo empregatício entre os vendedores e a Autuada. Há que ser considerado que as motocicletas sobre as quais se questiona os créditos, apesar de pertencerem ao ativo permanente do estabelecimento, na realidade, são utilizadas como meio de transporte dos vendedores.

Como meio de transporte que são, esses veículos são considerados bens alheios à atividade do estabelecimento, posto que destinados ao transporte de pessoas, nos termos da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01, de 06.05.98.

Assim sendo, de acordo com a Lei Complementar nº 87/96 (art. 20, § 1º) é vedado o aproveitamento dos créditos a eles relativos, ainda que se reconheça que esses bens são utilizados no segmento de comercialização dos produtos fabricados pela Autuada.

Portanto, o entendimento da Fiscalização, pelo estorno dos créditos correspondente a tais aquisições, afigura-se acertado.

#### **Dos Créditos relacionados à Aquisição de Bens Cedidos em Comodato.**

A Impugnante questiona a restrição para o aproveitamento do crédito da saída em comodato, dos refrigeradores. Porém, no trabalho em pauta, não houve estorno baseado somente na condição de saídas em comodato e, sim, pelo fato de serem os bens alheios à produção.

Quanto à utilização desses bens, a melhor definição é a acrescentada pelo Assistente Técnico, às fls. 2080, confira-se:

*“Tem sua atribuição concernente na função de manter gelados os produtos comercializados, servindo, também de marketing dos produtos da organização.”*

É também incontroverso o fato de que esses bens são cedidos em comodato pelos fabricantes aos clientes varejistas, tais como, bares e restaurantes, denominados genericamente como “pontos de vendas”. Como afirma o Assistente Técnico, esses bens “servem de *marketing* dos produtos do fabricante”, que deles se utiliza, também como estratégia comercial de fidelização de “pontos de vendas”.

Deve-se alertar para o fato de que, apesar de se reconhecer que a Fabricante comercializa seus produtos, tanto com estabelecimentos atacadistas quanto com os varejistas, quem usufrui da real função desses bens (vender os produtos gelados ao consumidor final) são os pontos de vendas.

Sabe-se que nessa etapa da comercialização, esses bens também funcionam como um diferencial no atendimento, não se podendo ignorar o fato de que se trata de uma forma eficiente de “fidelização de consumidores”, que escolhem os “pontos para consumo” com base em dois critérios fundamentais: conforme suas preferências de marca, reconhecidas pelos *slogans* “a número 1”, “a redonda”, “a boa” entre outras, e do grau de temperatura em que bebida a ser consumida é mantida.

Deste modo, a argumentação da Impugnante de que os refrigeradores fazem parte da “cadeia produtiva de bebidas”, não encontra respaldo na legislação tributária. Há que ser ponderado que a apropriação do crédito do ICMS, salvo exceções expressamente previstas, ocorre mediante operações subsequentes tributadas com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante.

Ademais, no caso de bens do ativo permanente, o direito ao crédito se realiza por meio de sua participação na atividade operacional do estabelecimento adquirente do bem, conforme norma expressa no § 1º, art. 20 da LC nº 87/96, já mencionado.

Deste modo, como não há incidência do tributo na saída do bem do estabelecimento adquirente e, além disto, esta saída determina a sua destinação para fins alheios às atividades operacionais da Autuada, não há, de fato, direito ao crédito do imposto e, tampouco, se configura afronta ao princípio da não cumulatividade, pela inocorrência de operação subsequente tributada, nos termos do inciso XIII do art. 5º do RICMS/02.

Corroborar tal entendimento a Instrução Normativa SUTRI nº 2/09, editada com a finalidade de dirimir as dúvidas a respeito da matéria. Tal norma explicita o entendimento da Secretaria de Estado de Fazenda acerca da apropriação de créditos do ICMS em relação aos bens cedidos em comodato. Qualquer apropriação de maneira diversa será passível de estorno, o que é confirmado pelo disposto no art. 71, inciso I do RICMS/02.

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

Logo, também em relação a esses bens, o entendimento da Fiscalização pelo estorno dos créditos correspondente a essas aquisições afigura-se acertado.

Sobre a matéria “bens cedidos em comodato”, menciona-se por oportuno, recente decisão pela procedência do lançamento, tomada no Acórdão 19.892/10/1ª.

#### **Dos Créditos relacionados à Aquisição de Materiais de Informática e Linha Marginal de Produção.**

Sobre os materiais abordados neste item, é importante enfatizar que todos foram lançados pela Autuada no livro CIAP, como se pertencessem ao seu ativo permanente. Surge aí o primeiro equívoco da Autuada, uma vez que muitos desses materiais, em razão da irrelevância do seu valor, ou por se referir a materiais de uso e consumo, não se enquadram no conceito de ativo.

Os materiais e sua utilização ou função foram cautelosamente detalhados pelo sr. Perito em 9 (nove) itens e dezenas de subitens, confira-se às fls.1770/1789. Por sua vez o Assistente designado, ao responder os quesitos da Autora, os relaciona às fls. 2079/2080, sintetizando-os nos itens 1 a 15.

Do exame das informações acrescentadas pela perícia, às fls. 1770/1789 e respectivos documentos, não é necessário muito esforço para se concluir que esses

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

materiais ou bens são utilizados no processamento de dados (notebook, microcomputadores, impressoras, câmara digital); na estrutura física do setor administrativo (cadeira, televisão, carteira); na adequação da linha de refrigerantes (bobinas, avaliador de dosagem de sabão, conjunto de manuais, luvas); na manutenção do prédio (perfis, tinta, telhas); no laboratório (indicador digital, amperímetro, termômetro, balanças); e, por derradeiro, no setor fábrica (geradores de energia elétrica, ar condicionado, enceradeira industrial, divisórias, calça e camisa masculina).

É bem verdade que diversos materiais cujos créditos foram glosados, destinaram-se ao uso e consumo do estabelecimento e, como tal, também não geram direito a crédito pela adquirente, independentemente da atividade econômica. Contudo, para não descaracterizar a classificação atribuída pela Autuada (como sendo do ativo permanente), a Fiscalização entendeu por bem considerá-los como alheios à produção e comercialização do estabelecimento autuado.

Portanto, o entendimento e procedimento da Fiscalização que resultou no estorno dos créditos correspondente a tais entradas afiguram-se acertados.

Menciona-se, por oportuno, decisão desta Casa tomada recentemente no Acórdão 18.996/10/2ª, em autuação sobre matéria semelhante, referente a período anterior à deste PTA, tendo como sujeito passivo a própria Autuada.

Releva trazer à baila decisão do Tribunal de Justiça de MG, *in verbis*:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 000.185.587-3/00 - COMARCA DE UBERLÂNDIA - APELANTE: (...) APELADO: FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE MINAS GERAIS EMENTA: ICMS - CRÉDITO - APROVEITAMENTO INDEVIDO - USO E CONSUMO. A empresa que, não exercendo como atividade econômica a prestação de serviços de transporte, adquire pneus, câmaras de ar, óleo combustível e lubrificante para emprego em sua frota própria de veículos transportadores, não pode aproveitar como crédito o ICMS pago naquela operação, pois como consumidora final foi que adquiriu aquelas mercadorias. (...) Ao adquirir pneus, câmaras de ar, óleo combustível e lubrificante para emprego em sua frota própria de veículos transportadores, fê-lo a apelante como consumidora final, e não como prestadora de serviço de transporte, atividade econômica que não exerce, nem tampouco figura no rol dos seus objetivos societários. Com inteira pertinência e acerto lê-se no relatório suscrito pelo AFTE Ademar Inácio da Silva, por cópia acostado aos autos, fls.156/163-TJ. "Segundo consta da relação das notas fiscais, são pneus, câmaras de ar, óleo combustível e lubrificantes para emprego em sua frota de veículos. Como a empresa, ao efetuar o transporte de mercadorias vendidas a terceiros, o faz em seu próprio nome, não se pode admitir a existência formal de prestação de serviços. Esta só se caracteriza em relação a terceiros. A prestação vincula-se a um contrato, ainda que informal, presumindo sempre uma relação bipolar. Ninguém presta serviço para si próprio. Assim, quando a autuada transporta as

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadorias que vende em veículos seus, não nasce a figura da prestação. O fato de possuir frota própria para transporte de mercadorias vendidas sob cláusula CIF não a transforma em empresa transportadora. Os veículos são bens do ativo imobilizado. As mercadorias entradas para consumo nesse transporte, ou manutenção dos veículos, afiguram-se de uso/consumo do estabelecimento, não ensejando, ipso facto, suas entradas, crédito de ICMS. Apenas as empresas transportadoras, e como tal inscritas, podem se creditar do tributo pago na aquisição desses insumos e tão só na proporção dos serviços prestados sujeitos à incidência do imposto.

Corretas, assim, as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada prevista no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75 (a partir de novembro de 2.003), conforme demonstrado às fls.91/92 dos autos.

No que tange às arguições de ilegalidade levantadas pela Impugnante, relativas à cobrança de juros de mora e correção monetária, não se inclui na competência deste Órgão Julgador a negativa de lei, decreto ou ato normativo, conforme o disposto no art. 182 da Lei nº 6.763/75, e no art. 105 do RPTA/MG (Dec. nº. 44.747/08), com igual redação.

Ressalte-se que a cobrança de juros de mora está prevista no art. 226, da Lei nº 6.763/75, disciplinada através da Resolução da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais nº. 2.880 de 13/10/97, bem como nos artigos 212 e 215, do RPTA/MG.

Estabelece a Resolução mencionada que os créditos tributários, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, serão acrescidos de multa e juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando corretamente demonstradas as exigências de ICMS, multa de revalidação e multa isolada, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal. corretas são as exigências fiscais consubstanciadas no Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido o Conselheiro Marco Túlio da Silva, que o julgava parcialmente procedente para excluir as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 23/12/03, com base no § 4º do art. 150 do CTN. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Alberto Ursini Nascimento (Revisor), Luiz Fernando Castro Trópia e Marco Túlio da Silva.

**Sala das Sessões, 04 de março de 2011.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente / Relatora**

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

---

Acórdão:	19.958/11/3 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000159770-62	
Impugnação:	40.010124152-19	
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 Marco Túlio da Silva, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

Como se verifica da decisão proferida, o lançamento foi julgado parcialmente procedente, nos seguintes termos:

ACORDA a 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de perícia, conforme solicitação do Contribuinte, com quesitos por ele formulados às fls. 1600/1601 e o seguinte quesito formulado pela Câmara: Queira o Sr. Perito informar se a Impugnante mantém vínculo de emprego com os vendedores que utilizam as motocicletas, objeto de estorno de crédito, anexando os documentos comprobatórios. Caso não exista vínculo de emprego, favor informar a modalidade de contratação dos vendedores e anexar a documentação pertinente. O Procurador do Estado, Dr. Carlos José da Rocha, não fez sustentação oral por motivo de impedimento legal.

Não obstante o lançamento ter sido parcialmente provido, para excluir as exigências que menciona, com o que concordo, também julgo procedente a exclusão de todas as exigências anteriores a 23 de dezembro de 2003, em razão da decadência de que trata o art. 150, § 4<sup>o</sup> c/c o art. 156, VII, todos do Código Tributário Nacional (CTN).

É fato que o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais vem decidindo majoritariamente no sentido de que, não havendo pagamento, não há o que se homologar, aplicando-se à hipótese a regra de decadência prevista no inciso I do art. 173 do CTN, segundo a qual a contagem do prazo de que dispõe o Fisco para formalizar o crédito tributário se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, fundamento adotado nos votos vencedores.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Referida posição parte do pressuposto de que o objeto da homologação é o pagamento do tributo, entendido como o ato de efetuar o recolhimento do saldo devedor apurado. Aqui se localiza o cerne da divergência.

A delimitação do objeto da homologação é matéria que, no mínimo, comporta outras interpretações, no que se mostra razoável a posição de que o objeto da homologação é o pagamento, enquanto atividade que engloba um conjunto de procedimentos tendentes ao pagamento, posição corroborada pela doutrina, conforme trecho da obra de José Souto Maior Borges (Lançamento Tributário, 2ª ed., Malheiros, 1999, p. 373 e 381):

“De se notar, portanto, que a homologação nem sequer se refere sempre a tributo pago, mas eventualmente a tributo apenas contabilizado, dado a circunstância eventual de que a conta corrente fiscal apure, no período considerado, a existência de créditos acumulados superiores aos débitos realizados”.

(...)

“À falta de pagamento, só há o que homologar nas hipóteses de crédito maior do que o débito apurado no período fiscal (ICMS e IPI). A atividade homologável não corresponde necessariamente ao pagamento. Conseqüentemente, a terminologia contemplada no Código Tributário Nacional é, sob esse aspecto, feliz: **homologa-se a ‘atividade’ do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será, então, necessariamente o pagamento**”. (grifou-se)

No caso do ICMS, o pagamento do imposto é precedido por deveres instrumentais tais como a emissão e escrituração de documentos e livros fiscais, bem como a apuração do imposto, seguida da declaração do correspondente saldo. Somente após essa atividade é que o contribuinte satisfaz a obrigação principal, mediante o pagamento do imposto, caso resulte em saldo devedor.

Assim, tratando-se o ICMS de tributo sujeito ao lançamento por homologação, dispõe o Fisco do prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador para homologar expressamente a atividade (conjunto de procedimentos tendentes ao pagamento) do contribuinte, aperfeiçoando-se assim o lançamento. Permanecendo inerte o Fisco, a homologação se dá tacitamente, e torna-se definitivamente extinto o crédito tributário, ressalvados os casos em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação, nos termos do disposto no art. 150, §§ 1º e 4º do CTN.

De mesmo prazo dispõe o Fisco para negar expressamente a homologação, caso verifique incorreções ou omissões do contribuinte na apuração e pagamento do imposto, ou qualquer outra infração à legislação tributária que possa dar ensejo ao lançamento de ofício, nos termos do art. 149, V do CTN.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nessa perspectiva, no caso do ICMS, pode o Fisco apurar e lançar de ofício eventual crédito tributário, desde que o faça no prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, sob pena da decadência do direito, ressalvada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, situações em que a contagem do prazo se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em poderia ter sido feito o lançamento, nos termos do art. 173, I do CTN.

Na mesma linha de raciocínio cabe citar os votos proferidos, respectivamente, pelos então Conselheiros Lívio Wanderlei de Oliveira, no Acórdão 17.597/07/2ª; Jefferson Nery Chaves, no Acórdão 18.198/08/2ª; e mais recentemente, pelo Conselheiro Raimundo Francisco da Silva, dentre outros, no Acórdão 3.510/10/CE.

Com estas considerações, dou provimento parcial ao lançamento para excluir, além das exigências afastadas no voto vencedor, aquelas anteriores a 23 de dezembro de 2003, em face da decadência de que trata o § 4º do art. 150 do CTN.

**Sala das Sessões, 04 de março de 2011.**

**Marco Túlio da Silva  
Conselheiro**