

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.961/11/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000167210-37
Impugnação: 40.010128533-81
Impugnante: White Martins Gases Industriais Ltda
IE: 433616449.19-28
Proc. S. Passivo: Stanley Martins Frasão/Outro (s)
Origem: DF/Montes Claros

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO - ATIVO PERMANENTE. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, vez que provenientes de aquisições de bens contabilizados no ativo permanente e cedidos em comodato. Mercadorias corretamente caracterizadas como alheias à atividade do estabelecimento, nos termos do art. 71, inciso III do RICMS/02. Infração caracterizada nos termos do art. 70, inciso XIII, § 3º da Parte Geral do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de crédito do ICMS, no período de julho de 2005 a dezembro de 2009, relativo a aquisições de bens do ativo permanente, alheios à atividade do contribuinte e cedidos em comodato.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 189/198, acompanhada dos documentos de fls. 199/259, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 261/264.

DECISÃO

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de crédito do ICMS, no período de julho de 2005 a dezembro de 2009, relativo a aquisições de bens do ativo permanente, alheios à atividade do contribuinte e cedidos em comodato a terceiros.

Para estornar os créditos, o Fisco classifica tais bens como alheios à atividade da empresa, uma vez que a Autuada não tem como atividade o fornecimento de cilindros, tanques, vaporizadores, queimadores, compressores, sistema de oxidação, equipamentos de informática e instalações centralizadas, mas sim, a produção e comercialização de gases industriais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

Por sua vez, o § 1º do citado artigo cuidou de limitar o alcance do crédito, restringindo-o em relação às operações de aquisição de bens ou mercadorias não tributadas, inclusive as isentas, bem como em relação aos chamados bens alheios à atividade do estabelecimento, *in verbis*:

Art. 20 - (...)

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

O RICMS/02, em consonância com o disposto no art. 31, inciso III da Lei nº 6.763/75, tratou de disciplinar a matéria:

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

(...)

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

(...)

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE N° 01, DE 06 DE MAIO DE 1998

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

Art. 1° - 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.

De se notar, portanto, que os bens objeto do estorno de crédito, quando cedidos em comodato, são aqueles mencionados no item "c" da instrução supracolacionada e § 3° do art. 70 do RICMS/02, conceituados pelo Fisco como de uso fora da atividade econômica da Autuada.

Para o deslinde da questão, portanto, necessário se faz buscar a exata conceituação da expressão "bens do ativo permanente", adotada no citado art. 20 da Lei Complementar n° 87/96.

Com efeito, o Ativo Permanente de uma empresa compõe-se dos grupos de contas denominados Ativo Realizável a Longo Prazo, Investimentos, Ativo Imobilizado e Intangível, conforme art. 178, § 1°, inciso II da Lei n° 6.404/76, atualizada com a nova redação dada pela Lei n° 11.638/07.

A lei complementar não estabeleceu nenhum conceito de Ativo Imobilizado. Desta forma, cabe resgatar o conceito contábil, buscando no art. 179, inciso IV, da Lei n° 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Ou, no dizer da Instrução Normativa nº 01/98 e do RICMS/02, são bens “utilizados direta ou *indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração e serviço de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação*”.

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

Cabe destacar, que os bens cedidos em comodato não são necessários à atividade operacional da Autuada. São enviados para funcionamento nos seus respectivos clientes.

A existência de cilindros, tanques de armazenamentos de gases e controles de operação são de responsabilidade do adquirente. Portanto, o equipamento poderá ser comprado, alugado ou utilizar regime de comodato do fornecedor.

Na esteira do texto constitucional, o art. 21, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96 assim 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)

(...)

Na mesma linha, o art. 70 do RICMS/02 dispõe:

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

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

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)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 XIII, art. 5º do RICMS/02, a saber:

Art. 5º - O imposto não incide sobre:

(...)

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

(...)

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.

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.

A possibilidade de descaracterizar o regime de comodato constitui matéria já apreciada nesta Casa, com manutenção dos lançamentos fiscais, quando a acusação restou demonstrada nos autos, como nos Acórdãos 18.811/08/1ª, 19120/09/3ª e 19225/09/1ª.

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva (Relator), que o julgava improcedente. Designado relator o Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. João Rafael Gândara de Carvalho e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, o Conselheiro André Barros de Moura.

Sala das Sessões, 15 de março de 2011.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**Luiz Fernando Castro Trópia
Relator/Designado**

LFCT/EJ

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	19.961/11/3ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000167210-37	
Impugnação:	40.010128533-81	
Impugnante:	White Martins Gases Industriais Ltda.	
	IE: 433616449.19-28	
Proc. S. Passivo:	Stanley Martins Frasão/Outro(s)	
Origem:	DF/Montes Claros	

Voto proferido pelo Conselheiro Raimundo Francisco da Silva, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

Trata-se da constatação de aproveitamento de créditos de ICMS destacados em documentos fiscais de aquisição de bens do ativo permanente, posteriormente cedidos em comodato, razão pela qual foram os mesmos considerados alheios à atividade da Autuada, nos termos da alínea “a”, inciso II do art. 1º da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, com o conseqüente estorno dos créditos e as correspondentes exigências do ICMS e das multas de revalidação e isolada.

Como é sabido, dentre outras normas gerais aplicáveis ao ICMS, a Lei Complementar nº 87/96 disciplina o regime de compensação do imposto, com base no disposto no art. 155, § 2º, XII, “c”, da Constituição da República.

Segundo a referida lei complementar, geram direito ao crédito do imposto as entradas de bens do ativo permanente, excetuados aqueles alheios à atividade do estabelecimento.

No âmbito da legislação tributária mineira, como não poderia deixar de ser, a matéria é disciplinada de forma idêntica, sendo inclusive objeto da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que, buscando conferir mais clareza quanto ao alcance do conceito de bens alheios, já que a lei complementar não o fez, assim dispõe:

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

(MG de 09/05 e ret. em 12/09)

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

O DIRETOR DA DIRETORIA DE LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DA
SUPERINTENDÊNCIA DA RECEITA ESTADUAL, no uso de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

suas atribuições, e tendo em vista o disposto no artigo 24 da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais (CLTA/MG), aprovada pelo Decreto nº 23.780, de 10 de agosto de 1984, e

(...)

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

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

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

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

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

RESOLVE:

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

(...)

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;**

(...)

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. (os grifos não constam do original)**

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pois bem. No presente caso, o estorno dos créditos se deu exatamente sob o entendimento fiscal de que restou configurada a utilização dos bens em atividades alheias às do estabelecimento da Autuada, nos termos da IN supra, sendo fator determinante para tal a circunstância de serem os bens efetivamente utilizados fora do estabelecimento da Autuada, tendo a saída se dado a título de comodato, seja para viabilizar as atividades de fornecimento de gases medicinais a pacientes internados em hospitais ou até mesmo em seu próprio domicílio (sistema *home care*), ou ainda de gases industriais a clientes que o empregam em atividades de indústria ou prestação de serviços.

Sustenta a Fiscalização, com muita ênfase, que tais bens podem até ser de fundamental importância na cadeia de circulação econômica dos produtos, porém, no tocante às atividades dos clientes da Autuada, mas não dela própria, mesmo porque quem efetivamente os utiliza são aqueles, no caso dos autos, hospitais, clínicas médicas e indústrias, e não esta, cuja atividade fim é a sua produção.

Com a devida vênia, não assiste razão ao Fisco.

É que, no caso concreto, houve mera saída física dos bens em regime de comodato, cuja propriedade e domínio permaneceram sob a titularidade da Autuada, posto que transmitida aos seus clientes apenas a posse direta dos mesmos. Saíram, sim, de seu estabelecimento, porém por razões de estratégia comercial; isto é, como forma de viabilizar e incrementar as atividades de comercialização dos gases que, dada a sua natureza peculiar, requer todo um aparato de equipamentos, conhecimentos e cuidados especiais para tal, sem os quais restaria praticamente inviabilizada a sua comercialização, que, por óbvio, integra a atividade operacional da Autuada, como, aliás, sói acontecer com toda indústria, cujo objetivo final é a colocação de seus produtos no mercado.

Assim, sendo incontroverso nos autos que os bens são utilizados na comercialização dos gases produzidos pela Autuada, ainda que indiretamente e fora dos limites físicos de seu estabelecimento, não há como acolher o entendimento de que são alheios à atividade da mesma.

Com efeito, o fato de os bens se encontrarem temporariamente na posse direta de terceiros, cedidos em regime de comodato ou a qualquer outro título do qual não decorra a transferência de propriedade, não implica e nem autoriza a sua saída do ativo permanente do proprietário; pelo contrário, permanecem integrando o acervo patrimonial deste, até porque, ao término da cessão de uso, devem ser devolvidos ao mesmo, sendo esta a principal nota distintiva do comodato em relação às demais modalidades de empréstimo.

E nem se diga que, por se tratar de hipótese expressa de não incidência do ICMS (art. 5º, XIII, da Parte Geral do RICMS/02), tais saídas se enquadrariam no disposto no art. 1º, II “c” da IN DLT/SRE 01/98.

É que as hipóteses de não incidência de que trata a referida instrução normativa se referem exclusivamente àquelas saídas que tecnicamente constituam operações relativas à circulação de mercadorias, porém, por força de exceção legal ou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

constitucional expressa, e tão somente por isso, excluem-se da tributação, cujo exemplo, por excelência, são os casos de imunidade.

Não é este o caso, portanto, das saídas meramente físicas de mercadorias ou bens, tais como as decorrentes de comodato (posto que não são objeto de transferência de propriedade), que, não obstante também se encontrem fora do campo de incidência do ICMS, excluem-se da tributação, não por força de exceção legal ou constitucional expressa, mas pelo simples fato de não se enquadrarem tecnicamente no conceito de operação relativa à circulação de mercadoria passível de tributação pelo imposto.

Com estas considerações, e na esteira de diversos precedentes deste Conselho de Contribuintes, de que são exemplos os Acórdãos 2.723/02/CE, 18.823/08/1^a, 18.921/08/1^a, 18.631/08/3^a e 18.778/08/3^a, julgo improcedente o lançamento.

Sala das Sessões, 15 de março de 2011.

**Raimundo Francisco da Silva
Conselheiro**