

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.699/11/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000165152-91  
Recurso de Revisão: 40.060129483-01, 40.060129443-48 (Contrib.)  
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento  
Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV  
IE: 740358740.03-89  
Recorrida: Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV, Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro (s)  
Origem: DF/Contagem

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAL DE USO E CONSUMO/ BEM ALHEIO.** Constatado o 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. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no inciso XXVI do art. 55 da Lei n.º 6.763/75. Reformada a decisão recorrida para restabelecer as exigências fiscais anteriormente excluídas, exceto em relação aos produtos óleo combustível, gás amoníaco utilizado para resfriar a água utilizada no processo produtivo e o GLP utilizado nas empilhadeiras.

**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 artigo 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. Reformada a decisão recorrida para restabelecer as exigências fiscais anteriormente excluídas, exceto em relação aos produtos óleo combustível, gás amoníaco utilizado para resfriar a água utilizada no processo produtivo e o GLP utilizado nas empilhadeiras.

Recurso de Revisão n.º 40.060129443-48 conhecido e não provido por unanimidade. Recurso de Revisão n.º 40.060129483-01 conhecido por unanimidade e parcialmente provido pelo voto de qualidade.

**RELATÓRIO**

Versa o presente lançamento sobre falta de recolhimento ou recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2005, em face das seguintes irregularidades:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 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 inciso 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 inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 19.082/11/2ª, pelo voto de qualidade, excluiu 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.

Inconformada, a Recorrente/Autuada interpõe, tempestivamente, por intermédio de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 1427/1439, requerendo o seu provimento para cancelar, também, as exigências remanescentes da decisão recorrida.

Considerando-se que a decisão se deu pelo voto de qualidade e desfavorável, em parte, à Fazenda Pública Estadual, faz-se necessário o reexame pela Câmara Especial de Julgamento, nos termos do disposto no § 2º do art. 163 do RPTA/MG.

---

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar**

Inicialmente cumpre analisar a preliminar de cabimento dos recursos nos termos do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

#### **SEÇÃO IX**

##### **DO RECURSO DE REVISÃO**

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

I - quando a decisão da Câmara de Julgamento resultar de voto de qualidade proferido pelo seu Presidente;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

§ 1º Não ensejará recurso de revisão:

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

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

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

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

(...)

Pela leitura e análise do texto acima transcrito em confronto com a decisão consubstanciada no Acórdão nº 19.082/11/2ª, ora recorrido, verifica-se serem cabíveis os recursos ora interpostos, uma vez que a decisão foi tomada pelo voto de qualidade, adequando-se, perfeitamente, aos ditames do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Ressalte-se ainda que a decisão não se enquadra em nenhuma das vedações constantes do § 1º do citado art. 163, pois não trata de questão preliminar ou de concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal.

Diante disso, encontra-se atendida a condição prevista no inciso I do art. 163 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, devendo ser conhecidos os Recursos de Revisão *sub examine* por configurados seus pressupostos de admissibilidade.

### **Do Mérito**

Tendo em vista que o Recurso interposto pela Contribuinte não renovou os pedidos de perícia e de nulidade do lançamento, passa-se à análise das questões meritórias propriamente ditas.

Versa o presente lançamento 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 inciso XXVI do art. 55 da Lei n.º 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 inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cumprido de início ressaltar que inexistente superposição de períodos ou cobrança em duplicidade, como quer a Recorrente/Autuada.

O PTA 01.000161151-53, citado como exemplo, pertence a outro estabelecimento da Recorrente/Autuada, localizado no município de Juatuba e, portanto, nada tem a ver com a 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;
- 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 (fls. 02) e o Auto de Infração (fls. 04/05), este 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 cometidas pela Recorrente/Autuada, indicando os dispositivos legais relativos às infringências e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 (fls. 37) - "Resumo do Crédito Tributário";

- Anexo 4, de fls. 38/39 - "CD" contendo planilha com as respostas fornecidas pela Recorrente/Autuada, relativamente à utilização dos materiais discriminados nos documentos fiscais;

- Anexo 5, de fls. 41/43 - Relatório da visita realizada pelo Fisco às instalações da Recorrente/Autuada para conhecimento do processo produtivo;

- Anexo 6, de fls. 45/82 - Relatório detalhado do diferencial de alíquota recolhido pela Recorrente/Autuada;

- Anexo 6 (fls. 84/92) - Retificação dos relatórios detalhados dos diferenciais de alíquotas recolhidos pela Recorrente/Autuada dos meses de julho e outubro de 2005;

- Anexo 7, de fls. 94/105 - Cópias das Intimações encaminhadas à Recorrente/Autuada;

- 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 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 pela Recorrente/Autuada, a utilização e classificação identificadas pelo Fisco, bem como a parcela do imposto indevidamente apropriada e aquela não recolhida.

O crédito tributário formalizado, acha-se demonstrado no Anexo 3 - RESUMO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (fls. 37).

Ressalta-se que não houve qualquer estorno referente a aproveitamento de créditos relativos a conhecimentos de transporte rodoviário de cargas, como mencionado pela Recorrente/Autuada em sua defesa.

Delineadas as informações gerais acerca do presente feito, passa-se à análise das infrações constatadas, destacando que 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 intermediários, como pretendido pela Recorrente/Autuada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste ponto, faz-se apropriado 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 Recorrente/Autuada nas planilhas contidas no "CD" anexado às fls. 39, bem como na discriminação inserida 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 da Recorrente/Autuada (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.

§ 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 n.º 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 n.º 87/96, o Estado de Minas Gerais disciplinou o aproveitamento de créditos de ICMS estabelecendo, no art. 31 da Lei n.º 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 no Acórdão recorrido não podem ser classificados como intermediários, por não se enquadrarem na definição da legislação tributária definida no art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02 (Parte Geral) e na Instrução Normativa SLT nº 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 Superintendência de Tributação (SUTRI) à Consulta de Contribuinte nº 128/00, 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 Processos Tributários Administrativos (PTAs) nºs 01.000151721.70 e 01.000154523.42, da antiga empresa Companhia Brasileira de Bebidas, atualmente AMBEV, onde a Contribuinte define com precisão a aplicabilidade de diversos produtos no processo produtivo, confirmada pelo Fisco em diligência *in loco*.

Falta à Recorrente/Autuada 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sentido, redação reproduzida pelo legislador estadual no § 5º, item 4, letra “d”, art. 29 da Lei nº 6.763/75. O que implica em dizer que a legislação tributária vigente não tem o alcance pretendido pela Recorrente/Autuada.

O Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, nos Embargos Infringentes na Apelação Cível nº 20.184/4 de 22/08/91, 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 PARÁ 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 nº 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Schalcher Ventura, em voto proferido no acórdão abaixo transcrito, proferido na 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SENTIDO DA INADMISSÃO DE TAIS CRÉDITOS DE ICMS". (GRIFOU-SE)

O entendimento da Recorrente/Autuada 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 os itens abaixo relacionados geram direito a créditos de ICMS, por configurarem produtos intermediários, haja vista que, nos termos do art. 66, V do RICMS/02, são aplicados no âmbito do processo produtivo, devendo ser excluídas as exigências relacionadas a esses produtos. São eles:

- óleo combustível utilizado na produção de vapor para utilização nos setores produtivos;
- gás amoníaco utilizado para resfriar a água utilizada no processo produtivo; e
- gás liquefeito de petróleo (GLP) utilizado como combustível nas empilhadeiras.

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 Recorrente/Autuada a título de comodato, tem-se, também, que está correto o estorno do crédito efetuado pelo Fisco.

Nessa esteira, imperioso trazer à baila o art. 1º da Instrução Normativa SUTRI nº 02/09, *in verbis*:

Art. 1º É **vedada** a apropriação de créditos de ICMS decorrentes da entrada no estabelecimento de bens destinados ao ativo permanente cedidos em comodato. (grifou-se)

Ademais, cumpre destacar, também, o 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, I da Lei nº 6.763/75, abaixo transcrito, e no art. 110, I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos de Minas Gerais (RPTA/MG), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, com igual redação, não se incluem na competência do órgão julgador a negativa de aplicação de ato normativo.

Lei nº 6.763/75

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

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 n.º 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 Recorrente/Autuada 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.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em seus embates, a Recorrente/Autuada 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 n.º 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 n.º 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 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 n.º 2.554, de 17 de agosto de 1994, quando foi editada a Resolução n.º 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 n.º 2.880, de 13 de outubro de 1997, que revogou expressamente a Resolução n.º 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 n.º 6763/75, 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).

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer dos Recursos de Revisão. No mérito, também à unanimidade, em negar provimento ao Recurso nº 40.060129443-48 e, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao Recurso nº 40.060129483-01 para restabelecer as exigências fiscais anteriormente excluídas, exceto em relação aos produtos óleo combustível, gás amoníaco utilizado para resfriar a água utilizada no processo produtivo e o GLP utilizado nas empilhadeiras. Vencidos, em parte, os Conselheiros Maria de Lourdes Medeiros (Relatora) que apenas admitia o crédito em relação ao óleo combustível, nos termos do voto vencido; Sauro Henrique de Almeida (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão que lhe negavam provimento, nos termos da decisão recorrida e, Raimundo Francisco da Silva que considerava passível de creditamento, além dos produtos citados na decisão majoritária, os bens cedidos em comodato. Designado relator o Conselheiro Mauro Heleno Galvão. Pela Recorrida, sustentou oralmente a Dra. Isabela Mello da Mata e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Soraia Brito de Queiroz Gonçalves. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Antônio César Ribeiro.

**Sala das Sessões, 27 de maio de 2011.**

**Mauro Heleno Galvão**  
**Presidente/Relator Designado**

MHG/cam

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

---

Acórdão:	3.699/11/CE	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000165152-91	
Recurso de Revisão:	40.060129483-01, 40.060129443-48	
Recorrente:	2ª Câmara de Julgamento	
	Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV	
	IE: 740358740.03-89	
Recorrida:	Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV, 2ª Câmara de Julgamento	
Proc. S. Passivo:	Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)	
Origem:	DF/Contagem	

---

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, restringindo-se ao estorno dos créditos relativos aos bens cedidos em comodato a terceiros, uma vez que, em relação ao óleo combustível, gás amoníaco utilizado para resfriar a água utilizada no processo produtivo e o GLP utilizado nas empilhadeiras, também admito o crédito do imposto, porém por considerá-los enquadrados no conceito de produtos intermediários, com os mesmos fundamentos da decisão recorrida.

No que diz respeito aos bens do ativo permanente, posteriormente cedidos em comodato a terceiros, razão pela qual foram os mesmos considerados alheios à atividade do estabelecimento da segunda Recorrida (AMBEV), considero equivocado tal entendimento, e conseqüentemente o estorno dos créditos procedidos pela Fiscalização.

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.

A matéria é disciplinada de forma idêntica no âmbito da legislação tributária mineira, 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

considerando que a Lei Complementar n° 87/96 não definiu o que sejam mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, limitando-se, somente, a prescrever, em seu artigo 20, § 2°, 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 n° 6.763, de 26 de dezembro de 1975, e o inciso XIII do artigo 70 do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto n° 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 § 3° 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. 1°** - 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)

(...)

Pois bem. No presente caso, o estorno dos créditos se deu exatamente sob o fundamento de que restou configurada a utilização dos bens em atividades alheias às do estabelecimento do contribuinte, nos termos da IN supra, sendo fator determinante para tal entendimento a circunstância de serem os bens efetivamente utilizados fora de seu estabelecimento, eis que cedidos a clientes seus, a título de comodato.

Com a devida venia, 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 AMBEV, posto que transmitida aos seus clientes apenas a posse direta dos mesmos. Saíram, sim, de seu estabelecimento, porém por razões de estratégia comercial, como forma de dinamizar e incrementar as atividades de comercialização de seus produtos, que, obviamente, e não obstante tratar-se de estabelecimento industrial, também integra a sua atividade operacional, aliás, como sói acontecer com toda e qualquer indústria, cujo objetivo final é a colocação de seus produtos no mercado.

Assim, sendo incontroverso que os bens são cedidos pela AMBEV para utilização na comercialização dos seus produtos, 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, excluem-se da tributação por força de exceção legal ou constitucional expressa, cujo exemplo, por excelência, são os casos de imunidade.

Evidentemente, não é este o caso dos autos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aqui, como já visto, tratam-se de saídas meramente físicas de bens, que, não obstante também se encontrarem 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, posto que não são objeto de transferência de propriedade, eis que decorrentes de cessão em comodato.

Com estas considerações, e na esteira de diversos precedentes deste Conselho de Contribuintes, de que são exemplos os Acórdãos 2.723/02/CE, 18.823/08/1ª, 18.921/08/1ª, 18.631/08/3ª e 18.778/08/3ª, excluo as exigências relativas aos bens cedidos em comodato.

**Sala das Sessões, 27 de maio de 2011.**

**Raimundo Francisco da Silva  
Conselheiro**