

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

Acórdão: 4.012/13/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000172452-47  
Recurso de Revisão: 40.060132883-63, 40.060132992-50, 40.060132884-44 (Coob.)  
Recorrente: Refrigerantes Minas Gerais Ltda  
IE: 223009367.18-74  
Fazenda Pública Estadual  
Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A (Coob.)  
IE: 261195130.13-78  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual, Refrigerantes Minas Gerais Ltda,  
Pristine Indústria Brasileira de Bebidas Ltda, Spal Indústria  
Brasileira de Bebidas S/A  
Coobrigado: Pristine Indústria Brasileira de Bebidas Ltda  
IE: 001091442.08-60  
Proc. S. Passivo: Stanley Martins Fraseão/Outro(s), Iuri Engel  
Francescutti/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO - ATIVO PERMANENTE. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, provenientes de aquisições de bens destinados ao ativo permanente alheio à atividade do estabelecimento. Inobservância do disposto no art. 70, inciso XIII c/c inciso III do art. 71, todos do RICMS/02 e na 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, e restabelecida a majoração da multa isolada em 50% (cinquenta por cento), nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da mesma lei, apenas em relação à Refrigerantes Minas Gerais Ltda. Reformada, em parte, a decisão recorrida. Recursos de Revisão nºs 40.060132883-63 - Refrigerantes Minas Gerais Ltda e 40.060132884-44 - Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A conhecidos à unanimidade e não providos por maioria de votos. Recurso de Revisão nº 40.060132992-50 - Fazenda Pública Estadual conhecido e provido à unanimidade.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, nos exercícios de 2007 e 2008, referentes à aquisição de bens do Ativo Permanente – Imobilizado, em desacordo com a legislação vigente por serem alheios à atividade do estabelecimento. Não foi observado o disposto no art. 70, inciso XIII c/c inciso III do 4.012/13/CE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

art. 71, todos do RICMS/02 e na Instrução Normativa DLT/SRE 01/98, que vedam a apropriação de tais créditos.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mesma lei, esta majorada em 50% (cinquenta por cento) a partir de outubro de 2007, em razão de reincidência.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 20.653/12/3ª, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente o lançamento para excluir a reincidência.

Inconformados, os Sujeitos Passivos Refrigerantes Minas Gerais Ltda e Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A interpõem, tempestivamente e por intermédio de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 573/583, afirmando que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes Acórdãos indicados como paradigmas: 3.408/09/CE, 3.424/09/CE, 17.500/07/2ª, 2.723/02/CE, 18.597/08/3ª.

Requerem, ao final, o conhecimento e provimento do Recurso de Revisão.

O Estado de Minas Gerais, igualmente inconformado com a decisão em apreço, interpõe tempestivamente Recurso de Revisão (fls. 676/681), no qual afirma divergência entre a decisão recorrida e a proferida no Acórdão nº 20.858/12/1ª, apontado como paradigma.

As Recorridas/Autuadas, por intermédio de procurador regularmente constituído, manifestam-se nos autos em contrarrazões de forma tempestiva, às fls. 705/708.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 710/715, opina em preliminar, pelo conhecimento dos Recursos de Revisão e, quanto ao mérito, pelo não provimento do Recurso das Autuadas e pelo provimento do Recurso do Estado de Minas Gerais.

---

### ***DECISÃO***

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG e no Acórdão recorrido foram, em parte, utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por esta razão, passam a compor o presente Acórdão.

### **Da Preliminar**

Superada, de plano, a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

As Autuadas/Recorrentes afirmam que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes Acórdãos indicados como paradigmas: 3.408/09/CE, 3.424/09/CE, 17.500/07/2ª, 2.723/02/CE, 18.597/08/3ª (cópias anexas às fls. 585/655).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Após análise dos autos e inteiro teor dos Acórdãos indicados como divergentes, constata-se assistir razão às Recorrentes, eis que algumas das decisões apontadas como paradigmas se revelam divergentes em relação à aplicação da legislação tributária.

Contudo, no que se refere às decisões consubstanciadas nos Acórdãos nºs 17.500/07/2ª e 2.723/02/CE, publicados no Órgão Oficial do Estado de Minas Gerais respectivamente em 11/08/07 e 08/11/02, verifica-se, nos termos do inciso I do art. 165 do RPTA, que não há como considerá-las na análise em questão, tendo em vista que ultrapassam o lapso temporal de cinco anos que limita as decisões para análise, considerando-se que a decisão recorrida foi publicada em 1º/11/12.

RPTA

Art. 165. Relativamente ao Recurso de Revisão interposto com fundamento no art. 163, II, será observado o seguinte:

I - a petição indicará de forma precisa a decisão divergente, cujo acórdão tenha sido publicado no máximo há 5 (cinco) anos da data da publicação da decisão recorrida, sob pena de ser declarado deserto; (não existem grifos no original)

Já no que se refere às decisões consubstanciadas nos Acórdãos nºs 3.408/09/CE, 3.424/09/CE e 18.597/08/3ª, verifica-se que essas decisões entendem que os bens cedidos em comodato viabilizam as atividades desenvolvidas no estabelecimento comodante, não sendo, dessa forma, considerados alheios.

Por outro lado, a decisão recorrida entende que os bens cedidos em comodato não são empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento das Recorrentes (comodante).

Verifica-se, pois, que as decisões divergem quanto à aplicação da legislação tributária.

Por sua vez, o Estado de Minas Gerais afirma que a decisão recorrida revela-se divergente da decisão proferida no seguinte Acórdão indicado como paradigma: 20.858/12/1ª (cópia anexa às fls. 682/686).

Após análise dos autos e inteiro teor do acórdão indicado como divergente, constata-se assistir razão ao Recorrente, eis que a decisão apontada como paradigma se revela divergente em relação à aplicação da legislação tributária.

Verifica-se, no caso da decisão paradigma, que a Coobrigada não se caracterizava como reincidente em relação à infração objeto do lançamento, diferentemente da Autuada.

Nesse sentido, naquela sentada a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG decidiu pela exclusão da majoração da multa isolada apenas em relação à Coobrigada.

Por outro lado, no caso da decisão ora recorrida, em situação similar em relação à caracterização como reincidentes dos Sujeitos Passivos, sendo a Autuada considerada reincidente e as Coobrigadas não, a 3ª Câmara de Julgamento excluiu a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

majoração da multa isolada de todos os Sujeitos Passivos, ressalvando que o Fisco poderia exigí-la da Autuada em autuação distinta.

Verifica-se, pois, que as decisões também divergem quanto à aplicação da legislação tributária.

Desse modo, reputa-se atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08 (divergência jurisprudencial), com o cumprimento da exigência de preenchimento cumulativo das condições, conforme previsto no referido dispositivo legal.

Via de consequência, constata-se que se encontram configurados os pressupostos de admissibilidade para os Recursos de Revisão.

### **Do Mérito**

Como relatado, versa o presente contencioso sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, nos exercícios de 2007 e 2008, referentes à aquisição de bens do Ativo Permanente – Imobilizado, em desacordo com a legislação vigente por serem alheios à atividade do estabelecimento, pelo que se exigiu ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mesma lei, esta majorada em 50% (cinquenta por cento) a partir de outubro de 2007, em razão de reincidência.

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento de toda matéria nele versada.

Os bens, cujos créditos foram estornados, referem-se a geladeiras, mesas, cadeiras, rack, balcão, display, conj. para gravação imagens (fonte de alimentação, micro câmera, sistema de gravação de imagens, conector, material de fixação), pockets S HP, contador de moedas, desktop IBM, jogo de totó, bebedouro, ar condicionado, relógio de ponto, porteiro eletrônico c/ vídeo e armário convencionado.

No caso em tela, as Recorrentes/Atuadas propugnam pela reforma da decisão no sentido de que o lançamento seja julgado improcedente no que diz respeito ao estorno de créditos de ICMS relacionados às geladeiras, mesas e cadeiras cedidas em comodato a seus parceiros comerciais.

Consta no campo do Auto de Infração “infringência/penalidade”, dentre outros os seguintes dispositivos legais que se referem à acusação fiscal em análise:

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:

(...)

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte

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 ou intermunicipal, ou de comunicação.

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:

(...)

III - vierem a ser utilizados em fim alheio à atividade do estabelecimento ; (Grifou-se)

Verifica-se, assim, que o Fisco classifica os citados bens, cujos créditos foram estornados, como alheios à atividade do estabelecimento autuado.

Vale destacar, por oportuno, que a Autuada exerce atividade de comércio atacadista de cerveja, chope e refrigerante.

Quanto aos bens geladeiras, mesas e cadeiras, constata-se que a Recorrente/Atuada os adquiriu e se creditou do imposto a razão de 1/48 avos. Há também informação nos autos de que tais bens foram remetidos a diversos clientes em comodato para utilização na acomodação/refrigeração e divulgação dos produtos vendidos pela Autuada.

Relata a Recorrente/Atuada que as distribuidoras de bebidas devem dispor de instrumentos e técnicas de marketing que consolidem sua marca e facilitem a exposição de seus produtos.

Entende que o Fisco, pelo simples fato de os bens serem remetidos a terceiros em comodato, os caracterizou como alheios à atividade da empresa, estornando os créditos a eles referentes.

Lado outro, afirma o Fisco que a situação é exatamente inversa ao que foi declarado pela Autuada, ou seja, por serem bens alheios à atividade do estabelecimento é que eles são remetidos a terceiros, pela via do comodato, com a intenção única de alavancar as vendas frente à concorrência.

Assim, observa-se, nos esclarecimentos prestados pela Autuada, que tais bens são utilizados com intuito de divulgação da marca e acomodação/refrigeração de Produtos Acabados nos PDVs.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Há de se destacar que, no lançamento em análise, conforme sustentado pelo Fisco, não houve estorno baseado somente na condição de saídas em comodato e, sim, pelo fato de serem os bens alheios à atividade do estabelecimento.

Nesse diapasão, vale lembrar que a Lei Complementar nº 87/96, ao exercer o mister constitucional estabelecido no art. 150, § 2º, inciso XII 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. (Grifou-se)

O RICMS/02, em consonância com o disposto no art. 31, inciso III da Lei nº 6.763/75, tratou de disciplinar a matéria no já citado art. 70, inciso XIII, § 3º.

Ressalte-se que, com intuito de definir o alcance da expressão “bens alheios”, a Superintendência de Tributação (SUTRI) editou a Instrução Normativa nº 01/98, com o seguinte teor:

INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE Nº 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. 1º - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento:

I - os veículos de transporte pessoal;

II - os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.  
(Grifou-se)

Nota-se, portanto, que os bens (refrigeradores, mesas e cadeiras) são aqueles mencionados no item “c” da instrução supracolacionada e § 3º do art. 70 do RICMS/02, conceituados pelo Fisco como de uso fora da atividade econômica da Autuada.

Assim, para o aproveitamento de crédito relacionado a bem do ativo permanente, não basta que este seja de propriedade do estabelecimento, mas também que seja utilizado em suas atividades operacionais, consoante disposto no § 5º do art. 66 do RICMS/02 supracitado.

Cabe informar que os citados bens não são necessários à atividade operacional da Autuada, que é a venda de produtos acabados para bares, restaurantes, etc., sendo inclusive, enviados para funcionamento nos estabelecimentos de tais adquirentes.

Conforme bem destacado pelo Fisco, e também pela Defesa, tais bens são gravados com nomes, logotipos, frases de efeito, etc., referentes aos produtos vendidos pela Recorrente/Atuada, deixando clara a intenção de marketing.

Ademais, conforme várias discussões no âmbito deste Conselho, envolvendo empresas de mesma atividade da ora autuada, tais bens são cedidos em comodato a seus clientes (bares, restaurantes e similares), estando, portanto vedada a apropriação dos créditos oriundos da entrada de tais bens, nos termos da Instrução Normativa nº 01/98.

Verifica-se, assim, que os bens cedidos em comodato tiveram seu crédito glosado pelo Fisco por não satisfazerem às condições previstas na legislação tributária, pois, ao contrário do que afirma a Autuada, são alheios à atividade do estabelecimento, visto que não são utilizados em suas atividades operacionais, não gerando, portanto, direito ao crédito, de acordo com o art. 31, inciso III da Lei nº 6.763/75 e art. 66, § 5º, inciso II do RICMS/02, retro mencionado.

Portanto, o trabalho fiscal afigura-se correto, sendo legítima a exigência do crédito tributário, constituído de ICMS, além da Multa de Revalidação e da Multa Isolada, previstas nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Insta observar que o Estado de Minas Gerais, em sede de Recurso de Revisão, propugna pelo restabelecimento da majoração da multa isolada para a Autuada reincidente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, com relação à majoração da penalidade isolada, tem-se que o Fisco a fundamentou com base no PTA nº 01.000155217-27, cujo julgamento definitivo na esfera administrativa ocorreu em 29/09/07 (documentos de fls. 480/481).

Esclareça-se que a constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos arts. 54 e 55 da Lei nº 6.763/75, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subsequentes, *ex vi* do art. 53, §§ 6º e 7º da citada lei.

Art. 53. (...)

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

§ 7º - A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subsequentes.

Desse modo, correta a exigência da majoração em 50% (cinquenta por cento) da penalidade exigida, a partir de outubro de 2007.

Todavia, segundo informação deste Conselho às fls. 480/481, a reincidência foi confirmada apenas para a Autuada, não se confirmando para as Coobrigadas arroladas no presente processo.

Entretanto, não há amparo legal para se excluir do lançamento qualquer parcela reconhecidamente devida, ainda que não por todos os sujeitos passivos elencados na peça, cabendo à Administração adequar seus controles operacionais para cumprimento da decisão.

Verifica-se, então, que não há nos autos qualquer razão ou fundamento a ensejar a exclusão da majoração da penalidade pela reincidência em relação à Autuada Refrigerantes Minas Gerais Ltda.

Portanto, considerando o entendimento de que cada sujeito passivo deve ser apenado de acordo com sua responsabilidade tributária prevista em lei, restabelece-se a majoração da multa isolada em relação ao Sujeito Passivo recorrente, Refrigerantes Minas Gerais Ltda.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer dos Recursos de Revisão. No mérito, quanto aos Recursos nº 40.060132883-63 - REFRIGERANTES MINAS GERAIS LTDA e nº



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

40.060132884-44 – SPAL INDÚSTRIA BRASIEIRA DE BEBIDAS S.A., por maioria de votos, em negar-lhes provimento. Vencida a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, que lhes dava provimento para excluir as exigências relativas aos bens: geladeiras, mesas e cadeiras. Quanto ao Recurso nº 40.060132992-50 - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL, à unanimidade, em dar-lhe provimento para restabelecer a majoração da multa isolada, apenas em relação à Refrigerantes Minas Gerais Ltda. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Iuri Engel Francescutti e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários e da Conselheira vencida, os Conselheiros Antônio César Ribeiro, Fernando Luiz Saldanha e José Luiz Drumond.

**Sala das Sessões, 01 de março de 2013.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente / Revisora**

**Carlos Alberto Moreira Alves  
Relator**

MI/R

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

Acórdão: 4.012/13/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000172452-47  
Recurso de Revisão: 40.060132883-63, 40.060132992-50, 40.060132884-44 (Coob.)  
Recorrente: Refrigerantes Minas Gerais Ltda  
IE: 223009367.18-74  
Fazenda Pública Estadual  
Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A (Coob.)  
IE: 261195130.13-78  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual, Refrigerantes Minas Gerais Ltda,  
Pristine Indústria Brasileira de Bebidas Ltda, Spal Indústria  
Brasileira de Bebidas S/A  
Coobrigado: Pristine Indústria Brasileira de Bebidas Ltda.  
IE: 001091442.08-60  
Proc. S. Passivo: Stanley Martins Frasão/Outro(s), Iuri Engel  
Francescutti/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

---

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

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

Versa a presente autuação acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, nos exercícios de 2007 e 2008, apurado mediante recomposição da conta gráfica.

Referido recolhimento a menor teria ocorrido em face do aproveitamento, considerado indevido pelo Fisco, de créditos de ICMS relativos a aquisições de bens do ativo permanente – imobilizado em desacordo com a legislação vigente, por serem alheios à atividade do estabelecimento e que foram cedidos em comodato a revendedores dos produtos da Recorrente.

A Fiscalização sustenta ainda que não foi observado o disposto no art. 70, inciso XIII c/c inciso III do art. 71, todos do RICMS/02 e na Instrução Normativa DLT/SRE 01/98, que vedariam a apropriação de tais créditos.

Exigências de ICMS, Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, esta majorada em 50% (cinquenta por cento) a partir de outubro de 2007, em razão de reincidência.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

O cerne da divergência deste voto está, portanto, no direito da empresa creditar imposto de ativos adquiridos por ela, no caso geladeiras, mesas e cadeiras que teriam como finalidade cessão em comodato a revendedores de seus produtos, pois pelo entendimento do Fisco estes bens seriam alheios a atividade da empresa que desta forma não teria o direito ao crédito do imposto.

Ressalte-se que a Lei Complementar n.º 87/96, ao exercer a prerrogativa estatuída no art. 146 da Constituição Federal de 1988, como não poderia deixar de ser, estabeleceu crédito amplo para o ICMS trazendo apenas prazo para a implantação da sistemática e o mesmo impedimento constante do texto constitucional acima transcrito.

Já no primeiro momento, a Lei Complementar n.º 87/96 instituiu o sistema de crédito do ICMS, autorizando o creditamento do imposto pago nas aquisições de mercadorias e bens do ativo permanente.

As aquisições destinadas a uso ou consumo ainda não foram validadas no tocante ao crédito, após sucessivas alterações da Lei Complementar n.º 87/96.

Neste sentido, o art. 20 da Lei Complementar n.º 87/96 assim prescreve:

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

Por sua vez, o § 1º do retro transcrito artigo, na mesma linha do desígnio constitucional, limitou o alcance do crédito, restringindo-o apenas em relação às operações de aquisição de bens ou mercadorias não tributadas, inclusive as isentas, bem como em relação aos chamados bens alheios à atividade do estabelecimento, *in verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 20 - .....

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

.....

A análise dos dispositivos acima transcritos demonstra que a possibilidade de crédito ditada pela Lei Complementar n.º 87/96 é ampla, abrangendo até mesmo o material de uso e consumo, apenas encontrando limitação em relação às operações de aquisição de bens ou mercadorias não tributadas, inclusive as isentas, bem como em relação aos chamados bens alheios à atividade do estabelecimento.

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

Destaque-se que todas as normas estaduais apenas podem ser vistas dentro dos limites traçados pela Constituição Federal e pela Lei Complementar n.º 87/96 não lhes sendo dado reduzir ou ampliar os mesmos.

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

Com efeito, o ativo permanente de uma empresa compõe-se dos grupos de contas denominados Ativo Imobilizado, Ativo Diferido e Investimentos, conforme art. 178, § 1º, alínea “c” da Lei n.º 6.404/76, sendo posteriormente acrescido o grupo dos Bens Intangíveis, com a nova redação dada pela Lei n.º 11.638/07.

A Lei Complementar n.º 87/96 não estabeleceu nenhum conceito de ativo imobilizado. Desta forma, cabe resgatar o conceito contábil, buscando no art. 179, inciso IV da Lei n.º 6.404/76, então vigente, que define como contas a serem classificadas no Ativo Imobilizado, “direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial”.

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

Cabe destacar que as expressões Ativo Permanente e Ativo Fixo são geralmente utilizadas como sinônimas e designam a parte do patrimônio composta pelos bens de uso da empresa, tais como máquinas, equipamentos, móveis e utensílios, instalações, imóveis, etc.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

Para obtenção da resposta, é preciso buscar conceitos e regras da legislação Federal, que rege a matéria.

Neste caso, o Decreto nº 3.000/99, que regulamenta a instituição, apuração, fiscalização e cobrança do Imposto de Renda, ao tratar da tributação das pessoas jurídicas, admite a dedução, a título de despesas, da depreciação de bens do Ativo Imobilizado.

Autoriza, portanto, a legislação federal, que a depreciação ocorra somente em relação aos bens vinculados à produção ou comercialização, e por quem suportar o encargo econômico do desgaste.

Interpretando a legislação no tocante à possibilidade de utilização da parcela de depreciação como despesa dedutível para o IRPJ, a Receita Federal, ao ser questionada sobre o conceito de despesas operacionais, assim se expressou:

“São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, entendendo-se como necessárias as pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (RIR/1999, art. 299 e seus §§ e PN CST nº 32, de 1981).

No âmbito deste Conselho, discutindo matéria de igual valia, ou seja, saída de congeladores em comodato, a Câmara Especial decidiu por considerar tais bens inerentes ao processo de produção e comercialização das empresas fabricantes de bebidas, decisão essa consubstanciada no Acórdão nº 2.723/02/CE, na parte pertinente, com a seguinte ementa:

“CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BENS ALHEIOS. INOBSERVÂNCIA DAS DISPOSIÇÕES CONTIDAS NO ARTIGO 70, INCISO XIII DO RICMS/96, ARTIGO 31, INCISO III, DA LEI 6763/75, ARTIGO 20, § 1º DA LEI COMPLEMENTAR N.º 87/96 E ARTIGO 1º DA IN DLT/SRE Nº 01/98. CONSTATADO O RECOLHIMENTO A MENOR DE IMPOSTO, APURADO POR MEIO DE RECOMPOSIÇÃO DA CONTA GRÁFICA, EM DECORRÊNCIA DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DESTACADOS EM NOTAS FISCAIS RELATIVAS À ENTRADA DE MATERIAIS UTILIZADOS NA REFORMA OU REPARO DO ESTABELECIMENTO E DE BENS ADQUIRIDOS COM A FINALIDADE ESPECÍFICA DE CESSÃO EM COMODATO. EXCLUSÃO PARCIAL DAS EXIGÊNCIAS FISCAIS EM RELAÇÃO AOS BENS OBJETO DE COMODATO, MANTENDO SOMENTE AS EXIGÊNCIAS FISCAIS REFERENTES A LUMINOSOS, MESAS E CADEIRAS.”

Pode ser citado também o Acórdão 3.408/09/CE cuja decisão, no que pertine à matéria ora discutida, foi no sentido de não restabelecer as exigências fiscais relativas aos congeladores cujas saídas ocorreram sob o instituto do comodato, por serem estes perfeitamente vinculados à atividade da empresa.

Desta forma, não se mostra correta a conclusão de que as geladeiras, mesas e cadeiras são bens alheios à atividade da Recorrente.

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

Na esteira do texto constitucional, o § 3º do art. 20 e o art. 21, ambos da Lei Complementar n.º 87/96 assim prescrevem:

Art. 20 - .....

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

.....

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

.....

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

Art. 7º - O imposto não incide sobre:

.....

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

.....

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

Não obstante outros tratamentos tenham sido dados pelos legisladores ordinários e infralegais, cabe aqui analisar se as saídas não tributadas ou isentas que impedem a manutenção do crédito do ICMS são aquelas definitivas, decorrentes de negócios jurídicos ou, ainda que meras saídas físicas, mas com transferência de titularidade, assim tratada diante da autonomia dos estabelecimentos, ou de modo diverso, quaisquer saídas sem tributação ensejam o imediato estorno dos créditos pelas entradas das mercadorias.

A interpretação sistemática é aquela em que se procura o sentido da regra jurídica, verificando a posição em que a mesma se encarta no diploma legal e a relação desta com as demais disposições legais, visando interpretar a norma dentro de todo o seu contexto. Neste aspecto, deve-se observar o item, a alínea, o inciso, o artigo, a seção e o capítulo e outros elementos materiais presentes no contexto da norma jurídica.

Analisando o Regulamento do ICMS, é possível identificar outros casos de saídas não definitivas, ou seja, provisórias, sem a realização de negócios jurídicos, com transferência da posse da mercadoria ou bem, sem transferência da propriedade, em que, até hoje, o Fisco não promoveu nenhum estorno de crédito pelas entradas.

Verifica-se, portanto, que não é a mera saída física da mercadoria, em operação isenta ou não tributada, que determina o estorno do crédito relativo à sua aquisição, mas sim a saída definitiva do estabelecimento.

Além do mais, o princípio da não-cumulatividade, se mostra presente “*compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal*”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ora, se o crédito não for legitimado para o adquirente e proprietário dos bens, também não o será para aquele que estiver na posse dos bens.

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

Matéria idêntica (comodato) foi apreciada pelo Poder Judiciário. Na ocasião, o Fisco estornou os créditos da empresa Nestlé Brasil Ltda., em decorrência de saída de congeladores, em comodato, para os estabelecimentos revendedores de sorvetes e picolés, sendo que o Superior Tribunal de Justiça decidiu pela manutenção dos créditos na hipótese de cessão dos bens em comodato.

Por todo o exposto, a melhor interpretação para as normas relativas a matéria é de que o legislador constituinte ao prever a anulação do crédito de ICMS quando da saída de mercadoria beneficiada pela isenção ou não-incidência, referiu-se unicamente às saídas com tradição de propriedade, porquanto, somente assim, continuaria o ciclo de circulação da mercadoria.

Registre-se que o comodato é um empréstimo para uso temporário, a título gratuito, de bem infungível, que deverá ser devolvido, após o uso ou dentro de prazo predeterminado, mediante contrato.

Assim, as geladeiras, mesas e cadeiras de propriedade da Recorrente, que foram cedidos a título de comodato, pertencem, na verdade, ao seu ativo imobilizado, o qual, ao tempo do período fiscalizado, gerava direito amplo e irrestrito ao crédito.

Cabe ressaltar que, a aquisição de bens destinados ao ativo permanente das empresas da mesma atividade da Recorrente, inclusive geladeiras, mesas e cadeiras, faz parte do modelo de negócio de distribuição e, com isto, a indústria adquire os bens necessários ao funcionamento dos revendedores e cede-os em comodato.

Importante registrar que em outras oportunidades este Conselho já se manifestou sobre a matéria tendo sido excluídas as exigências relativas à apropriação dos créditos de ICMS sobre as aquisições de bens cedidos em comodato, sob o argumento de que tais produtos seriam necessários à execução da atividade-fim da então Impugnante. Este é, por exemplo, o caso do Acórdão n.º 18.922/08/1ª.

Diante do exposto, no mérito, no que tange aos Recursos n.ºs 40.060132883-63 (Recorrente: Refrigerantes Minas Gerais Ltda.) e 40.060132884-44 (Recorrente: SPAL Indústria Brasileira de Bebidas S/A), dou-lhe provimento para excluir as exigências relativas aos bens: geladeiras, mesas e cadeiras.

**Sala das Sessões, 01 de março de 2013.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Conselheira**