

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.025/13/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000172625-59
Recurso de Revisão: 40.060133242-46
Recorrente: Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV
IE: 740358740.00-44
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)
Origem: DF/Contagem

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO - ATIVO PERMANENTE E MATERIAL DE USO E CONSUMO. Acusação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo e de bens destinados ao ativo permanente alheio à atividade do estabelecimento, portanto, em desacordo ao previsto no art. 20, §1º e art. 33, inciso I, ambos da LC nº 87/96 c/c o art. 29, §4º, item 4 “d” e art. 31, inciso III da Lei nº 6763/75, art. 70, incisos III e XIII do RICMS/02, bem como no art. 1º, inciso II, “c” da IN 01/98, que vedam a apropriação de tais créditos. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista na Lei nº 6.763/75, art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no inciso XXVI, art. 55 da citada lei, majorada em 50% (cinquenta por cento), em razão de reincidência constatada. Mantida decisão anterior.

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO – ATIVO PERMANENTE - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Acusação fiscal de falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a uso e consumo/ativo permanente, nos termos do art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º da Lei nº 6.763/75 e art. 42, § 1º do RICMS/02. Corretas as exigências fiscais de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Matéria não objeto de Recurso.

Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e não provido por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2007 a junho de 2009, em razão das seguintes irregularidades:

1) aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes a aquisições de materiais de uso e consumo;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2) aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes a bens alheios à atividade do estabelecimento;

3) falta de recolhimento do ICMS referente ao diferencial de alíquota das aquisições de material de uso/consumo e ativo permanente escriturados e também com relação aos materiais, cujos créditos, ora estão sendo estornados no lançamento em análise.

Exige-se o 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 do mesmo diploma legal, majorada em 50% (cinquenta por cento), a partir de dezembro de 2008, em razão de reincidência constatada.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 19.906/12/2ª, por maioria de votos, julga parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente, e por intermédio de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 3.583/3.597, afirmando que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas: 20.216/11/1ª e 18.597/08/3ª.

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

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 3.639/3.642, opina em preliminar, pelo conhecimento do Recurso de Revisão e, quanto ao mérito, pelo seu não provimento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Da Preliminar

Superada, de plano, as condição de admissibilidade capitulada no art. 163, II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que se trata de PTA do rito ordinário, cumpre verificar o atendimento também da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

A Recorrente afirma que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas: 20.216/11/1ª e 18.597/08/3ª.

Após análise dos autos e inteiro teor dos acórdãos indicados como divergentes (Acórdãos nº 20.216/11/1ª e 18.597/08/3ª), constata-se assistir razão à Recorrente, eis que a decisão consubstanciada no Acórdão nº 18.597/08/3ª se revela divergente da recorrida quanto à aplicação da legislação tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vale mencionar que esta espécie de Recurso de Revisão tem como pressuposto de cabimento a existência de decisões divergentes quanto à aplicação da legislação tributária, sobre a mesma matéria e sob as mesmas circunstâncias/condições, proferidas pela mesma ou por outra Câmara de Julgamento deste Órgão Julgador, podendo ser também pela Câmara Especial.

Nesse sentido, o objetivo buscado pelo Órgão Julgador é o da uniformização das decisões, evitando que as Câmaras decidam de forma diferente sobre determinada matéria.

Diante desse entendimento, considerando-se que a decisão apontada como paradigma, consubstanciada no Acórdão nº 20.216/11/1ª, foi reformada em sede de Câmara Especial, pelo Acórdão nº 3.709/11/CE, conclui-se que fica prejudicada a análise quanto ao cabimento em relação à citada decisão, com fulcro no art. 59 do Regimento Interno do CC/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.906/08, *in verbis*:

Regimento Interno do CC/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.906/08

Art. 59. Além das hipóteses previstas no inciso II, do art. 165 do RPTA, o Recurso de Revisão interposto com base no inciso II do art. 163 do RPTA não será conhecido, se versar sobre questão consubstanciada em acórdão paradigma reformado em caráter definitivo, ainda que após a sua interposição.

No que se refere à outra decisão apontada como paradigma, consubstanciada no Acórdão nº 18.597/08/3ª, verifica-se, sem muito esforço, que ela diverge quanto à aplicação da legislação tributária da decisão recorrida, tendo em vista que reconhece os créditos de ICMS relativos aos bens do ativo permanente cedidos em comodato, contrariamente ao entendimento defendido pelos votos majoritários na decisão recorrida.

Dessa forma, verifica-se que se encontra configurado o pressuposto de cabimento do Recurso.

Diante do exposto, reputa-se atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08 (divergência jurisprudencial), em relação à decisão apontada como paradigma, consubstanciada no Acórdão nº 18.597/08/3ª, comprovando-se o preenchimento cumulativo das condições, conforme previsto no dispositivo legal.

Via de consequência encontram-se configurados os pressupostos de admissibilidade para o Recurso de Revisão.

Do Mérito

Cumpre 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.

Conforme já relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2007 a junho de 2009, em razão do aproveitamento

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

indevido de créditos de ICMS referentes a aquisições de materiais de uso e consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento, bem como da falta de recolhimento do ICMS referente ao diferencial de alíquota das aquisições de material de uso e consumo e ativo permanente.

No caso em tela, a Recorrente propugna pela reforma da decisão especificamente em relação aos dois aspectos abordados separadamente em cada um dos acórdãos paradigmas apresentados, ou seja, reconhecimento da decadência relativa aos meses de janeiro e fevereiro de 2007, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, e exclusão das exigências relacionadas aos bens do ativo permanente adquiridos e cedidos em comodato.

Considerando-se que ambas as matérias têm, atualmente, jurisprudência pacífica no âmbito deste Órgão Julgador e que a fundamentação do acórdão recorrido não se contrapõe à decisão ora tomada por esta Câmara Especial e, por consequência, vai ao encontro das discussões alinhavadas nesta sessão de julgamento, transcreve-se aquela decisão, com as adequações pertinentes, conforme a seguir.

Inicialmente, cabe destacar que não há que se falar em decadência ao direito de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos entre 01/01/07 a 26/02/07, como quer a Recorrente, uma vez que constitui regra geral a aplicação, ao lançamento de ofício, da contagem de prazo fixada no art. 173, inciso I do CTN.

Destaque-se que este Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, donde o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme Acórdãos nºs 3.742/11/CE, 3.709/11/CE, 3.907/12/CE, 20.425/11/1ª, 20.637/11/1ª e 19.626/10/3ª, dentre outros.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício 2007, somente se inspirou em 31/12/12, conforme disposto no inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Recorrente foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 27/02/12 (fls. 3381).

Quanto à exclusão das exigências relacionadas aos bens do ativo permanente adquiridos e cedidos em comodato tem-se que a glosa dos créditos efetuada pela Fiscalização se refere aos produtos listados nos Anexos 1 (materiais de uso e consumo, após a reformulação do crédito tributário – fls. 3444/3474) e 2 (bens alheios – fls. 49/53).

Não foi efetuada a recomposição da conta gráfica devido a débitos sucessivos no período autuado, conforme documentos de fls. 1530/1533.

Verifica-se que a Fiscalização estornou os créditos de ICMS referentes a entradas de materiais classificados como uso/consumo, utilizados para *merchandising*, tais como: faixa Antartica; bando Pepsi/guaraná/H2OH; régua guaraná/caracu/Skol/Brahma; bolachas Antartica; porta cerveja Brahma; barraca de eventos; faixa Brahma/Skol; mini banner H2OH; caixa térmica; adesivos H2OH; copos Brahma; moldura Bohemia; lousa; balde de gelo Bohemia; avental Bohemia;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ombrellone Bohemia; testeira Antartica; etc., listados às fls. 3444/3474 (após reformulação do crédito tributário).

Da mesma forma, foram estornados os créditos de ICMS dos seguintes bens classificados como alheios à atividade do estabelecimento: conjuntos de mesa; rack; cooler; refrigerador, listados às fls. 49/53.

Importante ressaltar que consta no Relatório Fiscal (fls. 15), que todos os bens/materiais de *merchandising*, cujos créditos foram estornados, são utilizados fora do estabelecimento da Autuada.

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.

§ 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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020; (Redação dada pela LCP nº 138, de 2010). (Grifou-se)

Assim, como pode ser visto na legislação complementar acima transcrita, é vedada a utilização do crédito do ICMS referente a bens alheios à atividade do estabelecimento.

Quanto aos materiais de uso e consumo, prevê o art. 33, inciso I, com a redação dada pelo art. 1º da LC nº 138/10, que somente darão direito a crédito, as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, cujas entradas ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 2020.

Na esteira da Lei Complementar nº 87/96, o Estado de Minas Gerais disciplinou o aproveitamento de créditos de ICMS, estabelecendo, no que interessa ao caso em tela, nos arts. 29, § 5º, item 4, “d” e 31, inciso III, ambos da Lei nº 6.763/75, as hipóteses em que não será aproveitado o crédito, a saber:

Art. 29 - O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o imposto referente à mercadoria saída e ao serviço de transporte ou de comunicação prestado e o imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem para uso, consumo ou ativo imobilizado, e o recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento.

§ 5º Para o efeito de aplicação deste artigo, será observado o seguinte:

(...)

4. darão direito a crédito:

(...)

d) a entrada, a partir da data estabelecida em lei complementar federal, de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

32, quando destinada a exportação para o exterior;

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

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

Capítulo II

Do Crédito do Imposto

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 imobilizado do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º e 12 a 16 deste artigo;

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

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

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

(...)

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

(...)

X - à entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento, ocorrida a partir de 1º de janeiro de 2020.

(...)

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte; (grifou-se)

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

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

(...)

RESOLVE:

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

I - os veículos de transporte pessoal;

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

a - sejam utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto;

b - sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa;

c - não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços.

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

Art. 2º - Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 3º - Fica reformulada toda e qualquer orientação dada em desacordo com esta Instrução Normativa. (Grifou-se)

Em sua defesa, a Recorrente relata que, embora entenda devida a apropriação dos créditos referentes aos materiais classificados como de uso e consumo pela Fiscalização, emite nota fiscal com destaque de ICMS, visando o estorno do imposto aproveitado anteriormente. Para comprovar tal alegação, acostou aos autos cópias das notas fiscais e documentos de fls. 3429/3432.

Como já relatado, a Fiscalização excluiu as exigências referentes às notas fiscais apresentadas pela Recorrente, nas quais há o estorno de parte dos créditos tidos como indevidamente aproveitados.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lado outro, alega a Recorrente que os materiais classificados pela Fiscalização como de uso e consumo são empregados com notório e indiscutível fim de comercialização, nos termos do art. 66, inciso IV do RICMS/02.

A Fiscalização, por sua vez, sustenta que as mercadorias cujos créditos foram estornados não são adquiridas pela Recorrente para comercialização, mas sim para merchandising e são claramente classificadas como materiais de uso/consumo ou bem alheio a atividade do estabelecimento.

Pela análise da descrição dos materiais classificados como de uso e consumo pela Fiscalização (faixas, réguas, porta cerveja, barraca de eventos, mini banner, adesivos, etc., que fazem referência às marcas comercializadas pela Recorrente), verifica-se que tais materiais são realmente utilizados como instrumentos e técnicas de marketing, de acordo com várias discussões já travadas no âmbito deste Conselho.

Assim, pela própria natureza dos produtos mencionados, percebe-se nitidamente que se enquadram como materiais de uso e consumo, como sustentado pela Fiscalização. Desse modo, o aproveitamento do crédito relativo ao ICMS incidente nas aquisições de tais materiais encontra-se vedado até data futura, conforme já destacado.

Por outro lado, verifica-se que os bens (refrigeradores, mesas e racks, dentre outros), objeto de estorno de crédito, são aqueles mencionados no item “c” da instrução acima transcrita e no § 3º do art. 70 do RICMS/02, conceituados pela Fiscalização como de uso fora da atividade econômica da Autuada.

Vale observar que a Recorrente escriturou os documentos fiscais relativos aos bens alheios à atividade do estabelecimento, no livro Registro de Entradas, na coluna “Operações com Crédito do Imposto”.

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

Assim, assiste razão à Fiscalização ao entender que os produtos supracitados enquadram-se como materiais de uso/consumo ou bem alheios, estando, portanto, correto o estorno dos créditos efetuado.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, que lhe dava provimento parcial para conceder os créditos em relação aos seguintes bens: refrigeradores, conjunto de mesas, cadeiras e racks. Pela Recorrente, sustentou oralmente a Dra. Cíntia Tavares Ferreira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros José Luiz Drumond (Revisor), Fernando Luiz Saldanha, André Barros de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Moura e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

Sala das Sessões, 15 de março de 2013.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**Antônio César Ribeiro
Relator**

MI

CC/MIG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	4.025/13/CE	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000172625-59	
Recurso de Revisão:	40.060133242-46	
Recorrente:	Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV	
	IE: 740358740.00-44	
Recorrida:	Fazenda Pública Estadual	
Proc. S. Passivo:	Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)	
Origem:	DF/Contagem	

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, no período de janeiro de 2007 a junho de 2009, 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 da Recorrente.

Além disto são também exigidas as parcelas relativas ao diferencial de alíquotas quando a aquisição destes bens se deu em operação interestadual.

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 n.º 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.

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 “refrigeradores, conjunto de mesas, cadeiras e racks”, 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por sua vez, a Recorrente alega que a os bens cujos crédito está sendo estornado são empregados com notório e indiscutível fim de comercialização, nos termos do disposto no inciso IV do art. 66 da Parte Geral do RICMS/MG.

Sustenta ainda que, como consta do art. 3º de seu Estatuto Social seu objetivo é “a) a produção e comércio de cervejas, concentrados, refrigerantes e demais bebidas; b) a produção e o comércio de matérias-primas necessárias à industrialização de bebidas e seus subprodutos, como malte, cevada, gelo, bem como de aparelhos, máquinas, equipamentos e tudo o mais que seja necessário ou útil às atividades...”

Alega também a Recorrente que os refrigeradores, conjunto de mesas, cadeiras e racks atendem a todos os requisitos dispostos em lei, pois mesmo que cedidos em comodato, mantém sua propriedade.

O cerne da divergência deste voto está, portanto, no direito da empresa creditar imposto de ativos adquiridos por ela, no caso refrigeradores, conjunto de mesas, cadeiras e racks 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*:

Art. 20 -
§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 refrigeradores, conjunto de mesas, cadeiras e racks.

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.

Pelo que consta, em especial pelo conceito contábil, é inegável que as refrigeradores, conjunto de mesas, cadeiras e racks objeto da presente discussão são utilizadas, num contexto maior, no incremento das vendas e expansão dos negócios,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

constituindo-se em “bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, *ou exercidos com essa finalidade*”.

Ou, no dizer da Instrução Normativa n.º 01/98 e do RICMS/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 n.º 3.000/99, que regulamenta a instituição, apuração, fiscalização e cobrança do Imposto de Renda, ao tratar da tributação das pessoas jurídicas, admite a dedução, a título de despesas, da depreciação de bens do Ativo Imobilizado.

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 n.º 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 N.º 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, DESTACADOS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 n.º 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 refrigeradores, conjunto de mesas, cadeiras e racks 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-

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

incidência, ressalvadas as disposições em contrário previstas neste Regulamento;

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

.....

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

Ora, se o crédito não for legitimado para o adquirente e proprietário dos bens, também não o será 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, os refrigeradores, conjunto de mesas, cadeiras e racks 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, dou provimento parcial ao Recurso para conceder os créditos em relação aos seguintes bens: refrigeradores, conjunto de mesas, cadeiras e racks.

Sala das Sessões, 15 de março de 2013.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira**