

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.578/17/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000703065-22
Impugnação: 40.010143493-61
Impugnante: Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A
IE: 261195130.13-78
Proc. S. Passivo: Tatiana Rezende Torres/Outro(s)
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO/USO E CONSUMO. Acusação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS de bens de uso e consumo e destinados ao ativo permanente alheios à atividade do estabelecimento e, portanto, em desacordo ao previsto no art. 70, incisos III e XIII do RICMS/02, que vedam a apropriação de tais créditos. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última majorada pela constatação de reincidência, nos termos do disposto no art. 53, § § 6º e 7º, da referida lei. Entretanto, devem ser excluídas as exigências fiscais relativas aos pallets, às garrafeiras e à majoração da multa isolada pela constatação de reincidência, nos termos do disposto no art. 106, inciso II, alínea “a”, do Código Tributário Nacional (CTN), tendo em vista a revogação, pelo art. 79, inciso I, alínea “e”, da Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017, dos dispositivos da Lei nº 6.763/75 (§ § 6º e 7º do art. 53) que previam a referida majoração. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes à aquisição de bens de uso consumo/alheios às atividades do estabelecimento, ocorrida no período de março de 2012 a dezembro de 2016, cujos valores foram escriturados no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) e declarados no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS).

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista na Lei nº 6.763/75 no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei, esta majorada em razão da constatação de reincidência nos termos do art. 53, § § 6º e 7º, da citada lei.

Instruem os autos: Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF de fls. 02; Auto de Infração – AI de fls. 03/08; Relatório Fiscal (fls. 09/11); Anexo 1: Demonstrativo Mensal do Crédito Tributário (fls. 12/15); Anexos 2 e 3 - mídia eletrônica de fls. 17 (Anexo 02: Demonstrativo dos Bens com crédito apropriado indevidamente e Anexo

03: Relatório Analítico do CIAP gerado pelo Auditor Eletrônico); Anexo 4: Cópias das DAPIs com o lançamento dos créditos de Ativo Permanente (fls. 18/47); Anexo 5: Relação dos Bens constantes do Anexo 2 e suas finalidades (fls. 48/49); Anexo 6: Comprovação da Reincidência (fls. 50/64).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 93/123.

Em síntese, alega a Impugnante que:

- é pessoa jurídica de direito privado que tem como atividade preponderante a comercialização de refrescos, refrigerantes, na forma líquida e solúvel, sucos de frutas, naturais e artificiais, água mineral e outras bebidas alcoólicas e não alcoólicas;

- no exercício de suas atividades, ela adquiriu refrigeradores, mesas, cadeiras, *pallets*, entre outros, e se creditou do imposto devido na entrada de tais bens, à razão de 1/48, conforme autoriza o § 5º do art. 20 da LC nº 87/96, com a redação dada pela LC nº 102/00;

- posteriormente, referidos bens, escriturados em seu ativo imobilizado, foram remetidos a diversos clientes em comodato, para acomodação, refrigeração e divulgação de seus produtos, o que é de total interesse da empresa autuada, fazendo parte da consecução dos seus objetivos sociais de produzir e distribuir bebidas, pois compõem estratégias de marketing e logística;

- entende que a Fiscalização entendeu que os referidos produtos não teriam relação direta com atividade do estabelecimento, concluindo que a Impugnante apropriou indevidamente créditos do imposto a eles relativos, pelo simples fato de que os bens foram cedidos a terceiros em comodato (art. 31, inciso III, da Lei nº 6.763/75);

- o entendimento do Fisco pauta-se, principalmente, na Instrução Normativa nº 02/09;

- a Fiscalização e a referida Instrução Normativa contrariam a legislação estadual, uma vez que os bens objeto do estorno dos créditos do imposto compõem o ativo permanente da Impugnante e se relacionam intimamente com sua atividade operacional, sendo indiscutível o direito ao crédito do imposto;

- não há obrigatoriedade de que os bens do ativo permanente utilizados na atividade econômica, e que geram crédito do imposto na entrada, estejam localizados fisicamente no estabelecimento da empresa, já que há total interesse econômico na operação de comodato em comento. Os bens têm absoluta relação com a realização do objeto social da Impugnante e permanecem em sua propriedade;

- a legislação estadual, alinhada à Lei Complementar nº 87/96, veda somente o aproveitamento de créditos do imposto referentes a bens alheios à atividade do estabelecimento. E pela leitura do art. 70, § 3º, do RICMS/02, considera-se alheios os bens que não participam direta ou indiretamente da realização da atividade-fim do contribuinte. Todavia, os bens em questão estão em consonância com a legislação societária e são necessários à consecução de seu objeto social;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- adquire geladeiras, mesas e cadeiras com a padronização da marca, os quais, apesar de fazerem parte de seu ativo permanente, são disponibilizados a seus clientes mediante contrato de comodato e tem como escopo a divulgação da marca, facilitando e otimizando a atividade de distribuição;

- o fato de tais bens estarem em estabelecimentos de terceiros (distribuidores de bebidas em menor escala), os quais, na maioria dos casos, comprometem-se a comercializar exclusivamente os seus produtos, não implica vedação ao aproveitamento dos créditos, uma vez que têm absoluta relação com a realização do objeto social da Impugnante e permanecem em sua propriedade, tendo em vista a natureza jurídica do contrato de comodato;

- esses bens estão sendo diretamente utilizados na atividade do estabelecimento, pois vinculados a vendas de seus produtos, tal como comprovado, inclusive, em sede de laudo pericial judicial elaborado em caso análogo (doc. 06 – fls. 168/229), cujo resultado foi integralmente favorável a Impugnante, não podendo, por isso, serem considerados alheios à atividade do estabelecimento;

- cita excertos de decisão deste Conselho de Contribuintes que entende lhe socorrer;

- o § 3º do art. 70 do RICMS/02 não determina que os bens do ativo permanente que geram créditos do imposto estejam fisicamente no estabelecimento do contribuinte e nem poderia uma vez que o art. 20 da LC nº 87/96 assegura créditos do imposto relativos à entrada no estabelecimento de mercadorias real e simbólica. Diz que relevante é a entrada jurídica do bem e que ele esteja registrado nos livros fiscais e societários próprios;

- no caso, não houve alienação dos bens do ativo permanente cedidos em comodato (que continuam fazendo parte do ativo da Impugnante), e não há a obrigação de estornar os créditos do imposto apropriados;

- menciona decisões judiciais com intuito de corroborar sua defesa no sentido de que é permitido apropriar créditos do imposto de bens cedidos em comodato;

- embora os demais bens cujos créditos do imposto foram glosados não tenham sido remetidos a terceiros em regime de comodato, também foram considerados pela Fiscalização, como alheios à atividade da Impugnante de maneira equivocada, já que se tratam de paleteiras utilizadas no transporte de mercadorias da fábrica para o estoque, *containers*, *pallets* e PDA utilizados no armazenamento e organização dos produtos fabricados, peças e obras de construção de *post mix* para venda dos refrigerantes fabricados pela Impugnante e carrinhos e carroceiras utilizadas no deslocamento para venda dos produtos.

Conclui que restou demonstrado que os bens objeto de estorno dos créditos do imposto compõem o seu ativo permanente e em tudo se relacionam com a atividade do contribuinte, devendo ser afastadas as glosas efetivadas pela Fiscalização, relativas aos bens cedidos a terceiros em regime de comodato.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sustenta que, comprovada a ilegitimidade da cobrança, não há como sustentar a aplicação das multas isolada e revalidação.

Argui a impossibilidade da majoração da penalidade isolada pela constatação de reincidência, pois além das infrações apontadas terem sido desconstituídas na esfera judicial, já transcorreu o quinquênio previsto na legislação de Minas Gerais para tal acréscimo. Argui que a multa isolada foi imposta em patamar confiscatório.

No tocante à reincidência, alega que a Fiscalização, ao mencionar a suposta reincidência e majorar a multa isolada de 50% para 100%, faz alusão aos PTAs nºs 01.000162552-31, 01.000168133-65, 01.000171004-43, 01.000172525-70 e 01.000172452-47, acostando aos autos cópia dos respectivos acórdãos proferidos pelo CC/MG, sem relatar a data em que o pagamento foi realizado ou, ainda, a data em que a decisão se tornou definitiva.

Argui a impossibilidade de cumulação das multas de revalidação e isolada.

Sustenta, ainda, ser indevida aplicação de juros de mora sobre a multa

Ao final, requer seja julgado insubsistente o lançamento fiscal, tendo em vista o direito da Impugnante ao aproveitamento integral à razão de 1/48 dos créditos de ICMS decorrentes da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado, cancelando-se o AI em referência. Na hipótese da manutenção da exigência fiscal consubstanciada nestes itens, ao menos seja cancelada a majoração da multa pela suposta reincidência.

Subsidiariamente, não acatado o pleito anterior, requer seja afastada a incidência dos juros de mora sobre os valores de multa exigidos no presente AI ou, ao menos, sejam afastados os juros de mora incidentes sobre os valores de multa de revalidação no período anterior à lavratura do AI e aplicado o princípio da consunção às multas isolada e de revalidação.

Protesta, também, pela produção de todos os meios de prova admitidos em direito, notadamente a prova documental superveniente e especial baixa em diligência para comprovação de todos os fatos alegados pela Impugnante.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 237/249, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 252/277, opina pela procedência parcial do lançamento.

DECISÃO

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme relatado, a autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes à aquisição de bens de uso consumo/alheios às atividades do estabelecimento, ocorrida no período de março de 2012 a dezembro de 2016, cujos valores foram escriturados no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) e declarados no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS).

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista na Lei nº 6.763/75 no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei, esta majorada em razão da constatação de reincidência nos termos do art. 53, § 6º e 7º, da citada lei.

Consta do Anexo 5 a relação dos bens objeto da glosa dos créditos do imposto e suas finalidades (fls. 48/49). São eles:

- chopeira (bem cedido em comodato para utilização nos objetivos sociais dos clientes da Autuada, com a finalidade de promoção dos produtos Spal - *marketing*);
- *pallet* (utilizado para o transporte dos produtos, retornável);
- peça de chopeira/geladeira (peças para manutenção das chopeiras e geladeiras);
- *post mix* (equipamento com reservatório e válvula para servir bebidas em copo/jarra, cedido em comodato para utilização nos objetivos sociais dos clientes da Autuada, com a finalidade de promoção dos produtos Spal - *marketing*);
- geladeira (bem cedido em comodato para utilização nos objetivos sociais dos seus clientes, com a finalidade de promoção dos produtos Spal - *marketing*);
- peça *post mix* (peças de manutenção dos *post mix*, utilizados nas atividades dos clientes da Autuada).

Compulsando o Anexo 2: Demonstrativo dos Bens com crédito apropriado indevidamente, constante da mídia eletrônica de fls. 17, verifica-se que também foram estornados créditos do imposto de garrafeiras para transporte (embalagem plásticas). Confira-se:

Código	Descrição do Código	Tipo	Data mov.	Tipo mov.	ICMS Passível Aprop.	Ír
224588-1003	CHOP TRV 3 TON MED S GLC - CHOP TRV 3 TON MED S	Chopeira	mar-12	SI		23,81
224767-1026	CHOPEIRA EXPANSAO EXCLUSIVA HEINEK - REFRIGERAN	Chopeira	mar-12	SI		166,74
215752-1008	CHOPEIRA EXPANSAO EXCLUSIVA HEINEKEN - CHOPEIRA	Chopeira	mar-12	SI		27,86
224550-1005	CHOPEIRA EXPANSAO EXCLUSIVA HEINEKEN - CHOPEIRA	Chopeira	mar-12	SI		13,93
224588-1002	CHOPEIRA EXPANSAO EXCLUSIVA HEINEKEN - CHOPEIRA	Chopeira	mar-12	SI		41,01
215752-1005	CHOPEIRA EXPANSAO EXCLUSIVA KAISER - CHOPEIRA EX	Chopeira	mar-12	SI		83,59
224550-1006	CHOPEIRA EXPANSAO EXCLUSIVA KAISER - CHOPEIRA EX	Chopeira	mar-12	SI		97,52
224588-1001	CHOPEIRA EXPANSAO EXCLUSIVA KAISER - CHOPEIRA EX	Chopeira	mar-12	SI		68,34
215752-1011	CHOPEIRA EXPANSAO EXCLUSIVA SOL - CHOPEIRA EXPA	Chopeira	mar-12	SI		13,93
224550-1007	CHOPEIRA EXPANSAO EXCLUSIVA SOL - CHOPEIRA EXPA	Chopeira	mar-12	SI		13,93
224588-1010	CHOPEIRA EXPANSAO EXCLUSIVA SOL - CHOPEIRA EXPA	Chopeira	mar-12	SI		41,01
225914-1001	EMBALAGEM PLAST KS - EMBALAGEM PLAST KS	Garrafeira para transporte	mar-12	SI		68
225914-1002	EMBALAGEM PLAST KS - EMBALAGEM PLAST KS	Garrafeira para transporte	mar-12	SI		33,11
231524-1006	EMBALAGEM PLAST KS - EMBALAGEM PLAST KS	Garrafeira para transporte	mar-12	SI		104,36
231524-1007	EMBALAGEM PLAST KS - EMBALAGEM PLAST KS	Garrafeira para transporte	mar-12	SI		92,57

A empresa autuada encontra-se inscrita no Cadastro de Contribuintes deste Estado sob o CNAE-F 4635-4/02 (comércio atacadista de cerveja, chope e refrigerante).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaca a Fiscalização que a Impugnante entende que os bens escriturados no seu ativo imobilizado, objeto de estorno de crédito do imposto em exame, compõem o seu ativo permanente e em tudo se relacionam com a atividade do contribuinte.

Ressalta a Fiscalização que a Impugnante elenca chopeira, geladeira, mesas e cadeiras com a padronização da marca, que foram remetidos a diversos clientes mediante contrato de comodato, para utilização na acomodação, refrigeração e divulgação da marca de seus produtos, fazendo parte da consecução dos seus objetos sociais de produzir e distribuir bebidas. Assim como garrafeiras e pallets utilizados no armazenamento e transporte de mercadorias e os carrinhos (paleteiras) utilizados no deslocamento dos produtos para organização do estoque. Porém, não faz referência às peças de manutenção e reparo de geladeiras e *post mix*.

Explica a Fiscalização que, apesar da Impugnante ter mencionado que teria direito a crédito do imposto referente a mesas e cadeiras (cedidas em comodato, não houve estorno de créditos de ICMS desses produtos citados. A própria Impugnante reconheceu não ter direito ao crédito de ICMS em relação a esses bens, cedidos aos clientes com o fim de promoção dos seus produtos, tendo estornado os créditos apropriados a eles referentes, em janeiro de 2017, por meio de substituição das DAPIs. Assim, nos presentes autos a glosa dos créditos do imposto refere-se a chopeira, *pallet*, *post mix*, geladeira e peças para manutenção, conforme Anexo 5 retro.

Salienta a Fiscalização que o estorno de crédito de ICMS dos bens em questão não se deve pelo fato deles terem saído do estabelecimento autuado mediante contrato de comodato, mesmo porque esta não foi a matéria desta autuação, e sim pelo fato de ter havido aproveitamento indevido de créditos do imposto no CIAP de bens alheios à atividade/uso e consumo em desacordo com a legislação vigente.

Registra a Fiscalização que a Impugnante exerce atividade de comércio atacadista de cerveja, chope e refrigerante, e as mercadorias objeto destes autos, em nada se correlacionam com seu objetivo contratual, não sendo necessárias à sua atividade operacional.

Destaca a Fiscalização que as chopeiras, geladeiras e *post mix* são utilizados na atividade operacional dos clientes da Impugnante, ou seja, no comércio varejista de bebidas, sendo estes objetos adquiridos pela empresa autuada e cedidos aos seus clientes com o fim meramente de divulgação dos seus produtos, ou seja, trata-se de material de *marketing*.

Conclui a Fiscalização que a legislação tributária vigente, § 1º do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, inciso III do art. 31 da Lei nº. 6.763/75 e XIII, do art. 70 do RICMS/02, art. 1º da Instrução Normativa DLT/SRE Nº 01/1998, não alcança a pretensão da Impugnante de creditar do imposto referentes aos itens retro (bens alheios), visto não ser qualquer bem pertencente ao ativo imobilizado que garante o direito ao creditamento do imposto.

E, quanto aos demais bens objeto da glosa do crédito do imposto, há vedação do creditamento conforme art. 33, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, o qual determina que somente darão direito de crédito do imposto as mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, nele entradas, a partir de 1º de janeiro

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de 2020, c/c com § 5º, item 4, alínea “d” do art. 29 da Lei nº 6.763/75 e inciso X, do art. 66 do RICMS/02.

Pois bem, há de se destacar que no lançamento em análise, conforme sustentado pela Fiscalização e consta dos presentes autos, não houve estorno de créditos do imposto baseado no fato de os bens terem saído do estabelecimento para terceiros em comodato e, sim, pelo fato de serem eles alheios à atividade do estabelecimento.

Neste diapasão, vale mencionar que 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 nº 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 vedado o creditamento 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 de crédito, as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020.

Ponto pacífico, portanto, o fato de que o crédito do imposto relacionado com produtos adquiridos para uso ou consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento é vedado pela legislação tributária de regência.

Na esteira da Lei Complementar nº 87/96, o Estado de Minas Gerais disciplinou o aproveitamento de créditos de ICMS, no que interessa ao caso em tela, estabelecendo, nos arts. 29, § 4º, 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 subsequente, 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 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;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

(...)

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).

Observa-se, nos esclarecimentos prestados pela Autuada e pela Fiscalização, que os bens considerados pelo Fisco como alheios à atividade do estabelecimento são utilizados como *Merchandising*, para divulgação da marca ou para acondicionamento de produtos acabados nos clientes da Autuada (estabelecimentos varejistas).

É de se notar, portanto, que os bens (chopeira, *post mix* e geladeira), objeto de estorno de crédito do imposto, são aqueles mencionados no item “c” da instrução supramencionada e § 3º do art. 70 do RICMS/02, conceituados pela Fiscalização como bem alheio à atividade do estabelecimento fora da atividade econômica da Impugnante.

Da mesma forma, não é permitido o creditamento do imposto relativo às peças de manutenção empregadas nas chopeiras, geladeiras e *post mix* (válvula red. pressão c/2 saídas manômetro, válvula tipo "fob-stop" surflo eixo, válvulas extratoras em aço inox, torre brooklin 4v modelo trave, kit *post mix* kofbr 1q - kit de instalação olympus, pom 6v olympus cold mix - pom 6v olympus cold mix, sistemas de adequação - formiga - amc fonte de alimentação 1224vups 60w, dentre outras).

Ainda que se pudesse cogitar que os bens (chopeira, *post mix* e geladeira) não fossem alheios à atividade do estabelecimento, é certo que as peças de manutenção de tais equipamentos não se encontram dentre aquelas albergadas pelo § 6º do art. 66 do RICMS/02.

Nos termos do dispositivo retro, as partes e peças somente geram direito a créditos do imposto se a substituição delas resultasse em aumento da vida útil dos bens do imobilizado em que fossem empregadas, por prazo superior a 12 (doze) meses:

RICMS/02:

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:

(...)

§ 6º Será admitido o crédito, na forma do § 3º deste artigo, relativo à aquisição de partes e peças empregadas nos bens a que se refere o parágrafo anterior, desde que:

I - a substituição das partes e peças resulte aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 (doze) meses; e

II - as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado.

A rigor, a manutenção dos equipamentos garante o seu funcionamento, mas não uma renovação do prazo estipulado pela legislação federal para a depreciação dos bens. Como exemplo, pode-se destacar que a simples substituição de uma válvula de um equipamento, no quinto ano de produção, não autoriza a convicção de que o equipamento ganhará uma nova vida útil, por mais doze meses.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A manutenção que autoriza o crédito de partes e peças é aquela em que se recupera o equipamento, com substituição de várias partes e peças simultaneamente, sendo capaz de proporcionar um novo tempo de atuação para o bem, o que não é o caso das peças em exame.

Assim, caberia à Impugnante comprovar que a substituição não decorre de meros reparos, reposições ou manutenções, mas sim de uma reforma que autorizasse afirmar que o bem foi renovado, com aumento da vida útil por prazo superior a 12 (doze) meses, tudo devidamente demonstrado e contabilizado nos termos das Normas Brasileiras de Contabilidade, prova essa não apresentada pela Autuada.

Mencione-se que, para o aproveitamento de crédito do imposto 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 Impugnante, que é a venda de produtos acabados para bares, restaurantes, etc., sendo, inclusive, enviados para utilização nos estabelecimentos de tais adquirentes.

Sabe-se que esses bens/materiais são comumente gravados com nomes, logotipos, frases de efeito, etc., referentes aos produtos vendidos pela Autuada, deixando clara a intenção de marketing.

Ademais, conforme várias discussões no âmbito deste Conselho, envolvendo estabelecimento da Autuada e outros, tais bens são cedidos em comodato a seus clientes (bares, restaurantes e similares), estando, portanto, vedada a apropriação dos créditos oriundos das entradas desses bens nos termos da Instrução Normativa nº 01/98.

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, o que não se verifica no caso em exame.

Verifica-se, assim, que os citados bens alheios à atividade do estabelecimento tiveram seu crédito glosado pela Fiscalização por não satisfazerem às condições previstas na legislação tributária, pois, 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, retromencionados.

Foram também estornados créditos de imposto referentes a entradas de *pallet* (utilizado para o transporte dos produtos, retornável) e de garrafeiras para transporte (embalagem plásticas).

Contudo, os créditos do imposto referentes a tais bens são passíveis de apropriação pelo estabelecimento autuado, por serem utilizados diretamente na atividade tributada do estabelecimento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, devem ser excluídas as exigências fiscais relativas aos estornos dos créditos referentes a *pallet* (utilizado para o transporte dos produtos, retornável) e de garrafeiras para transporte (embalagem plásticas).

Corroborando esse entendimento, em relação às garrafeiras, a seguinte decisão deste Conselho de Contribuintes, cujo Auto de Infração é de mesma sujeição dos presentes autos. Confira-se:

ACÓRDÃO: 3.942/12/CE RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000171004-43

RECURSO DE REVISÃO: 40.060132264-90

RECORRENTE: SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A
IE: 261195130.13-78

RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

PROC. S. PASSIVO: ALESSANDRO MENDES
CARDOSO/OUTRO(S)

ORIGEM: DF/DIVINÓPOLIS

EMENTA

(...)

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM PARA O ATIVO PERMANENTE - PROPORCIONALIDADE. CONSTATOU-SE RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS, TENDO EM VISTA O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO DO IMPOSTO RELATIVO À AQUISIÇÃO DE BENS PARA O ATIVO PERMANENTE IMOBILIZADO, DE UMA SÓ VEZ E NÃO À RAZÃO DE 1/48 (UM QUARENTA E OITO AVOS) POR MÊS. INFRINGÊNCIA AO ART. 66, § 3º, INCISO I DA PARTE GERAL DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI DA LEI Nº 6.763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. **ENTRETANTO, DEVE-SE CONCEDER O CREDITAMENTO INTEGRAL DO IMPOSTO DESTACADO NOS DOCUMENTOS FISCAIS DE ENTRADA PROPORCIONAIS ÀS SAÍDAS DOS BENS GARRAFAS/GARRAFEIRAS TRIBUTADAS E COM RELAÇÃO AO SALDO REMANESCENTE, CONCEDER O CRÉDITO DO IMPOSTO À RAZÃO DE 1/48 (UM QUARENTA E OITO AVOS) MÊS, NO PERÍODO FISCALIZADO,** OBSERVADAS AS DISPOSIÇÕES DO ART. 66, § 3º DA PARTE GERAL DO RICMS/02. MANTIDA A DECISÃO À QUO.

(...)

RECURSO DE REVISÃO CONHECIDO À UNANIMIDADE E NÃO PROVIDO POR MAIORIA DE VOTOS.

(...)

A DECISÃO CONSUBSTANCIADA NO ACÓRDÃO Nº 20.495/12/3ª PELO VOTO DE QUALIDADE, JULGOU PARCIALMENTE PROCEDENTE O LANÇAMENTO PARA: 1) COM RELAÇÃO AOS ITENS 5.1 E PARTE DO 5.3 DO AI (BENS ALHEIOS À ATIVIDADE DO

ESTABELECIMENTO) **EXCLUIR AS EXIGÊNCIAS REFERENTES** AOS BENS DE INFORMÁTICA UTILIZADOS NO SETOR DE VENDAS; **2) AS EXIGÊNCIAS CONSTANTES NOS ITENS 5.2 E PARTE DO 5.3 DO AI (CRÉDITOS DE GARRAFAS/GARRAFEIRAS)** CONCEDER O CREDITAMENTO INTEGRAL DO IMPOSTO DESTACADO NOS DOCUMENTOS FISCAIS DE ENTRADA PROPORCIONAIS ÀS SAÍDAS TRIBUTADAS DOS CITADOS BENS; **PARA AS DEMAIS AQUISIÇÕES CONCEDER O CRÉDITO DO IMPOSTO À RAZÃO DE 1/48 (UM QUARENTA E OITO AVOS) MÊS, NO PERÍODO FISCALIZADO (JANEIRO/2009 A DEZEMBRO/2010),** OBSERVADAS AS DISPOSIÇÕES DO ART. 66, § 3º DA PARTE GERAL DO RICMS/02.

(...)

1 - APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS REFERENTES A BENS (GARRAFAS, EMBALAGENS E MICROONDAS) DO ATIVO PERMANENTE IMOBILIZADO, QUE FORAM CREDITADOS DE UMA SÓ VEZ, NÃO SENDO RESPEITADA A FRAÇÃO MENSAL DE 1/48 DO VALOR DO ICMS, CONFORME DETERMINA A LEGISLAÇÃO VIGENTE.

AS EXIGÊNCIAS SE REFEREM À APROPRIAÇÃO INTEGRAL E DE UMA ÚNICA VEZ DOS CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A AQUISIÇÕES DE BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE DA EMPRESA, CONTRARIANDO O DISPOSTO NA LEGISLAÇÃO PERTINENTE, SEGUNDO A QUAL OS CRÉDITOS DEVEM SER APROPRIADOS À RAZÃO DE 1/48 (UM QUARENTA E OITO AVOS) POR MÊS.

OS BENS (GARRAFAS, EMBALAGENS E MICROONDAS) CUJOS CRÉDITOS FORAM ESTORNADOS ENCONTRAM-SE LISTADOS ÀS FLS. 92/93 E 215/216 DOS AUTOS.

EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6763/75 E DA MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXVI DA MESMA LEI.

(...)

A FISCALIZAÇÃO DISCORDA DA RECORRENTE QUANDO ELA ALEGA QUE ADQUIRIU OS PRODUTOS COM INTENÇÃO DE REVENDA, APROVEITANDO-SE DO CRÉDITO TOTAL DO ICMS, ENTENDENDO QUE AS GARRAFAS E EMBALAGENS (GARRAFEIRAS) FAZEM PARTE DO ATIVO PERMANENTE IMOBILIZADO DA EMPRESA.

PARA CORROBORAR O ENTENDIMENTO SUPRACITADO A FISCALIZAÇÃO, A TÍTULO DE EXEMPLO, CITA AS SEGUINTE AQUISIÇÕES/ESCRITURAÇÃO REFERENTES À COMPRA DE GARRAFAS DE COCA COLA LS E KS, DEVIDAMENTE REGISTRADAS NO LIVRO CIAP, COM O LANÇAMENTO DO VALOR DO CRÉDITO DO ICMS PARA SER APROPRIADO AO LONGO DOS 48 (QUARENTA E OITO) MESES. SENÃO VEJA-SE:

(...)

SUSTENTA A FISCALIZAÇÃO QUE A RECORRENTE DEVERIA TER PROCEDIDO À VENDA DAS GARRAFAS E DAS EMBALAGENS, COMO

SENDO VENDAS DE ATIVO IMOBILIZADO, RESPEITANDO A LEGISLAÇÃO NO QUE TANGE AOS CRÉDITOS/ESTORNO DEVIDOS.

DESTACA A FISCALIZAÇÃO QUE O CFOP UTILIZADO PELA RECORRENTE QUANDO DAS ENTRADAS NADA PROVA, A NÃO SER A INTENÇÃO DE SE APROPRIAR DE UMA SÓ VEZ DO CRÉDITO DO ICMS DAS RESPECTIVAS NOTAS FISCAIS DE PRODUTOS QUE SÃO, NA VERDADE, BENS PERTENCENTES AO ATIVO PERMANENTE.

ENTENDE A FISCALIZAÇÃO QUE ALGUMAS NOTAS FISCAIS DE VENDA NÃO TÊM O CONDÃO DE TORNAR LEGAL A APROPRIAÇÃO INDEVIDA DOS CRÉDITOS DE ICMS SOBRE AS GARRAFAS E EMBALAGENS PERTENCENTES AO ATIVO PERMANENTE DA RECORRENTE, DEVENDO SER OBSERVADAS AS NORMAS ESPECÍFICAS PERTINENTES AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DO ICMS, EM ESPECIAL AS DO ART. 66, INCISO II DO RICMS/02.

DESTACA QUE COM ESTE *MODUS OPERANDI* A RECORRENTE EXIME-SE DO PAGAMENTO DO ICMS REFERENTE À DIFERENÇA DE ALÍQUOTA.

A ASSESSORIA DO CCMG, NA BUSCA DA VERDADE MATERIAL, EXAROU A DILIGÊNCIA DE FLS. 557/558, PARA QUE O FISCO ACOSTASSE AOS AUTOS TODOS OS DOCUMENTOS FISCAIS REFERENTES ÀS REVENDAS DE GARRAFAS E EMBALAGENS CONFORME ALEGAÇÃO DE FLS. 401 DA PEÇA DE DEFESA.

EM ATENDIMENTO À MEDIDA SUPRACITADA, A RECORRENTE ACOSTOU AOS AUTOS OS DOCUMENTOS FISCAIS DE FLS. 575/3188.

A FISCALIZAÇÃO AO ANALISAR TAIS DOCUMENTOS INFORMOU O SEGUINTE (FLS. 3.191/3.192):

- DAS 201.600 (DUZENTAS E UM MIL E SEISCENTAS) “GARRAFAS DE COCA COLA SLS CAUCIONAMENTO” CÓDIGO 5025-R COMPRADAS EM 2009, JANEIRO E FEVEREIRO, SOMENTE 14.715 (QUATORZE MIL SETECENTAS E QUINZE) FORAM VENDIDAS DURANTE O ANO. TAL QUANTIDADE SIGNIFICA O ÍNFIIMO PERCENTUAL DE 7,29%;
- DESTACA QUE NO EXERCÍCIO DE 2010, OBSERVOU QUE DAS 1.270.241 UNIDADES COMPRADAS, SOMENTE 19.341 FORAM VENDIDAS, O QUE SIGNIFICA 1,52% DO TOTAL, CONFORME PLANILHAS DAS DISTRIBUIÇÕES DE FREQUÊNCIAS, EXTRAÍDAS DO AUDITOR ELETRÔNICO (FLS. 3193/3197);
- REFUTA A ALEGAÇÃO DA IMPUGNANTE DE QUE TODAS AS NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS SE DERAM COM OS CFOPS DE VENDA, POIS HÁ VÁRIAS NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS QUE FORAM EMITIDAS, EM 2009 E 2010, COM O CFOP 5551 – VENDA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO, SEM QUALQUER TRIBUTAÇÃO;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- JUNTA PLANILHA QUE CONTÉM, POR AMOSTRAGEM, ALGUMAS NOTAS FISCAIS DE SAÍDA CONTENDO MERCADORIAS CÓDIGO 5066-R (GARRAFA KUAT KS CAUCIONAMENTO) SEM DESTAQUE DO IMPOSTO;

- **CONCLUI QUE TAIS FATOS REFORÇAM AINDA MAIS A IRREGULARIDADE EM ANÁLISE, POIS A AUTUADA COMPRA BENS QUE SÃO NA VERDADE PERTENCENTES AO SEU ATIVO PERMANENTE-IMOBILIZADO, CONTABILIZA-OS COMO MERCADORIA PARA REVENDA, APROVEITANDO DE UMA ÚNICA VEZ O CRÉDITO DO ICMS, AO INVÉS DE EFETUAR O APROVEITAMENTO DE 1/48/MÊS, CONFORME DETERMINA A LEGISLAÇÃO VIGENTE E, TAMBÉM, NÃO RECOLHE O ICMS DEVIDO REFERENTE À DIFERENÇA DE ALÍQUOTA.**

CABE FRISAR QUE A EMPRESA RECORRENTE TEM COMO ATIVIDADE PRINCIPAL O COMÉRCIO ATACADISTA DE CERVEJA, CHOPE E REFRIGERANTE.

ANALISANDO OS DADOS TRAZIDOS PELA FISCALIZAÇÃO (QUANTIDADE ADQUIRIDA X QUANTIDADE VENDIDA NO PERÍODO AUTUADO), PODE-SE AFIRMAR QUE A VENDA DE VASILHAME REALIZADA PELA RECORRENTE É ESPORÁDICA, NÃO SE VISLUMBRANDO, NOS PRESENTES AUTOS, QUE AS AQUISIÇÕES DAS GARRAFAS/GARRAFEIRAS, CUJOS CRÉDITOS FORAM ESTORNADOS, OCORRERAM COM INTUITO DE REVENDA, COMO QUER CRER A RECORRENTE.

TAL ASSERTIVA ALIADA ÀS AQUISIÇÕES/ESCRITURAÇÕES REFERENTES À COMPRA DE GARRAFAS/GARRAFEIRAS QUE FORAM REGISTRADAS NO LIVRO CIAP, COM O LANÇAMENTO DO VALOR DO CRÉDITO DO ICMS PARA SER APROPRIADO AO LONGO DOS 48 (QUARENTA E OITO) MESES, PERMITEM A CONCLUSÃO DE QUE RAZÃO ASSISTE AO FISCO, AO CONSIDERAR TAIS BENS COMO PERTENCENTES AO ATIVO PERMANENTE IMOBILIZADO DA IMPUGNANTE.

ASSIM, TAIS BENS DEVEM SER REGISTRADOS NO GRUPO ATIVO PERMANENTE, SUBGRUPO IMOBILIZADO, POIS SEM DÚVIDA, ALÉM DE A VIDA ÚTIL DESTA CATEGORIA DE BENS PODER PERFEITAMENTE ULTRAPASSAR A UM EXERCÍCIO, SÃO UTILIZADOS PELA RECORRENTE NA CONSECUÇÃO DE SUA ATIVIDADE PRINCIPAL, COM APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DO IMPOSTO À RAZÃO DE 1/48 (UM QUARENTA E OITO AVOS) MÊS.

NESSE INTERIM, O FISCO APUROU O COEFICIENTE DO MÊS, CONFORME QUADRO DE FLS. 92/93 E 215/216, IDENTIFICANDO A PARCELA DE 1/48 (UM QUARENTA E OITO AVOS) A SER APROPRIADA, ESTORNANDO O VALOR EXCEDENTE.

CONTUDO, É DE SE DESTACAR QUE SENDO BENS DO ATIVO PERMANENTE IMOBILIZADO, O CREDITAMENTO DE 1/48 (UM QUARENTA E OITO AVOS), OBSERVADAS AS DISPOSIÇÕES DO ART. 66, § 3º DA PARTE GERAL DO RICMS/02, É UM DIREITO DO CONTRIBUINTE. ASSIM, DEVE SER CONCEDIDO O CRÉDITO DE

1/48 (UM QUARENTA E OITO AVOS) MÊS, ALÉM DAQUELE DA ENTRADA, PARA O RESTANTE DOS MESES QUE COMPREENDEM O PERÍODO FISCALIZADO, JANEIRO/2008 A DEZEMBRO/2010. AS PARCELAS SUBSEQUENTES AO PERÍODO FISCALIZADO, PODERÃO SER APROPRIADAS PELA RECORRENTE EM MOMENTO POSTERIOR.

POR OUTRO, RESTOU DEMONSTRADO, TAMBÉM, QUE NO PERÍODO AUTUADO HOUVE SAÍDAS TRIBUTADAS REFERENTES AOS BENS CUJOS CRÉDITOS FORAM ESTORNADOS CONFORME DOCUMENTOS FISCAIS JUNTADOS AOS AUTOS.

VALE DESTACAR, POR OPORTUNO, QUE RELATIVAMENTE À VENDA DE BEM APÓS SUA A INTEGRAÇÃO AO ATIVO IMOBILIZADO PELO PRAZO MÍNIMO DE 12 (DOZE) MESES, APÓS O USO NORMAL A QUE ERA DESTINADO, NÃO HÁ INCIDÊNCIA DO ICMS, NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ART. 5º, INCISO XII DO CITADO REGULAMENTO.

JÁ NO CASO DE A VENDA OCORRER ANTES DE DECORRIDO O REFERIDO PRAZO DE 12 (DOZE) MESES, A OPERAÇÃO SERÁ TRIBUTADA, SENDO A BASE DE CÁLCULO EQUIVALENTE AO VALOR DA OPERAÇÃO, NOS TERMOS DO ART. 43, INCISO IV, ALÍNEA "A" DO RICMS/02, SENDO ADMITIDO, EM CUMPRIMENTO À REGRA CONSTITUCIONAL DA NÃO CUMULATIVIDADE, O CREDITAMENTO DO ICMS INCIDENTE NA ENTRADA DA MERCADORIA.

COMPULSANDO OS DOCUMENTOS FISCAIS RELATIVOS À VENDA DAS GARRAFAS/GARRAFEIRAS PELA RECORRENTE, VERIFICA-SE QUE HÁ DESTAQUE DO IMPOSTO, O QUE PERMITE CONCLUIR QUE TAIS VENDAS OCORRERAM ANTES DE DECORRIDO O REFERIDO PRAZO DE 12 (DOZE) MESES.

DESTE MODO, PREVÊ A LEGISLAÇÃO QUE OCORRENDO A VENDA DOS BENS DO ATIVO PERMANENTE ANTES DO PRAZO DE 12 (DOZE) MESES, ESTA SERÁ INTEGRALMENTE TRIBUTADA À ALÍQUOTA PREVISTA NO ART. 42 DO RICMS/02 PARA A OPERAÇÃO, SENDO DADO AOS CITADOS BENS O TRATAMENTO DE MERCADORIA, ENCERRANDO-SE, A PARTIR DO PERÍODO EM QUE OCORRER A ALIENAÇÃO, A APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO EM RELAÇÃO À FRAÇÃO QUE CORRESPONDERIA AO RESTANTE DO QUADRIÊNIO, CONSOANTE DETERMINA O INCISO III, § 3º, ART. 66 DO RICMS/02.

TODAVIA, COMO NO CASO DOS AUTOS HOUVE O ESTORNO INTEGRAL DOS CRÉDITOS, NÃO TENDO AINDA SIDO UTILIZADO O LIVRO CIAP, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM CREDITAMENTO DE QUALQUER FRAÇÃO DOS 1/48 (UM QUARENTA E OITO AVOS), DEVENDO-SE CONCEDER O CRÉDITO INTEGRAL REFERENTE ÀS AQUISIÇÕES PROPORCIONAIS AS SAÍDAS TRIBUTADAS.

COM RELAÇÃO ÀS DEMAIS AQUISIÇÕES, DEVE-SE CONCEDER O CRÉDITO DO IMPOSTO À RAZÃO DE 1/48 (UM QUARENTA E OITO AVOS) MÊS, NO PERÍODO FISCALIZADO, OBSERVADAS AS DISPOSIÇÕES DO ART. 66, § 3º DA PARTE GERAL DO RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...) (GRIFOU-SE).

No tocante aos *pallets*, cita-se a seguinte resposta de Consulta de Contribuintes exarada pela Superintendência de Tributação da SEF/MG que corrobora o entendimento ora externado:

PTA N°: 45.000012793-35

CONSULENTE: Arcom S/A

ORIGEM: Uberlândia - MG

ICMS - CRÉDITO - ATIVO IMOBILIZADO - As aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado ensejam direito ao crédito de ICMS, desde que atendidas as condições estabelecidas na legislação tributária, especialmente nos §§ 5° a 7°, 12 e 13 do art. 66 do RICMS/2002 e no art. 1° da Instrução Normativa DLT/SRE n° 01/1998.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente apura o ICMS pela sistemática de débito e crédito e tem como atividade principal informada no cadastro estadual o comércio atacadista de mercadorias em geral, sem predominância de alimentos ou de insumos agropecuários (CNAE 4693-1/00).

Informa que tem por objeto social a importação, exportação e comercialização de produtos em geral, além de serviço de transporte rodoviário de cargas, armazenagem e embalagem de mercadorias, serviços auxiliares ao comércio de mercadorias, representação e distribuição, entre outros.

Diz que suas vendas são realizadas, principalmente, por representação autônoma e televendas, tendo como maiores clientes redes de farmácias e supermercados.

Afirma que sempre adquiriu bens do ativo imobilizado para uso em sua atividade operacional, de acordo com o inciso IV do art. 179 da Lei Federal n° 6.404/1976, tais como: veículos (caminhões, carros, empilhadeiras, aeronaves, motos, etc.), equipamentos eletrônicos (tablets, computadores, celulares, impressoras, servidores, entre outros), instalações, móveis, equipamentos e utensílios (porta PALLET, mobiliário, inclusive mesas e cadeiras para área de televendas, eletrodomésticos, ferramentas de maior porte e vida útil superior a 12 meses para uso na oficina, etc.).

Alega que sempre observou o inciso II e § 5° do art. 66 do RICMS/2002, bem como o art. 1° da Instrução Normativa n° 01/1998, para fins de aproveitamento de crédito de ICMS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com dúvida sobre a correta interpretação da legislação tributária, formula a presente consulta.

CONSULTA:

Tendo em vista o objeto social da empresa (comercialização, armazenamento, venda e distribuição de mercadorias em geral), poderá aproveitar créditos de ICMS sobre as aquisições dos bens abaixo relacionados, como ativo imobilizado utilizado em suas atividades operacionais:

a) Veículos: caminhões utilizados na entrega e distribuição de mercadorias, automóveis e motos utilizados pela equipe de vendas (gerentes, supervisores e representantes), empilhadeiras utilizadas na armazenagem e manuseio do estoque de mercadorias, aeronaves utilizadas no transporte de diretores, supervisores e gerentes (inclusive no deslocamento de equipe de vendas para reuniões e atendimentos de clientes especiais e grandes redes), etc.;

b) Móveis e utensílios, incluindo o mobiliário utilizado pela equipe de vendas: PA (posições de atendimento em vendas), mesas, cadeiras, armários, estantes, etc;

c) Instalações: ar condicionado dos setores de vendas, kits de câmeras de segurança utilizadas na automação do processo de carga e descarga, **além de estruturas porta-PALLET utilizadas na armazenagem das mercadorias de revenda, etc;**

d) Ferramentas e equipamentos: balanças eletrônicas, geradores elétricos e baterias utilizados na armazenagem do estoque de mercadorias, outras ferramentas e equipamentos utilizados na manutenção da frota de veículos da empresa;

e) Equipamentos eletrônicos necessários para a manutenção e realização das vendas (utilizados pela equipe de vendas e vendas): tablets, notebooks, computadores, celulares, impressoras, servidores, switches, storage, estrutura de redes (vendas e estoque), telefones IP para vendas, etc.?

RESPOSTA:

O direito ao creditamento do imposto em razão da entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria destinada ao seu ativo imobilizado está condicionado ao reconhecimento contábil do bem como ativo imobilizado (arts. 179 e 183 da Lei Federal nº 6.404/1976 e §§ 5º a 7º, 12 e 13 do art. 66 do RICMS/2002) e, ainda, que este não seja empregado

em atividade alheia a do estabelecimento (§§ 3º e 5º do art. 70 do RICMS/2002 e art. 1º da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/1998).

Portanto, o bem corretamente classificado como ativo imobilizado gera direito ao crédito do ICMS relativo à sua aquisição nas condições impostas pela legislação, exceto se considerado alheio à atividade do estabelecimento adquirente.

Conforme art. 1º da citada Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/1998:

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.

Depreende-se da legislação acima referida que a classificação de bens como alheios há que ser feita pela análise da finalidade e aplicação dos mesmos no contexto das atividades desenvolvidas no estabelecimento do contribuinte, sujeitas ao ICMS, que, na presente situação, **é a comercialização e distribuição de mercadorias em geral.**

Assim, serão considerados alheios às atividades da Consulente, por não serem empregados na área de comercialização, não ensejando o aproveitamento de crédito de ICMS:

- os veículos de transporte pessoal, tais como os automóveis e motos utilizados por gerentes, supervisores e representantes e as aeronaves para transporte de diretores, supervisores e gerentes;

- os móveis e utensílios, incluindo o mobiliário utilizado pela equipe de televendas: PA (posições de atendimento em vendas), mesas, cadeiras, armários, estantes, etc;
- outras ferramentas e equipamentos utilizados na manutenção da frota de veículos da empresa;
- as instalações: ar condicionado dos setores de televendas e kits de câmeras de segurança utilizadas na automação do processo de carga e descarga.

Por outro lado, admite-se o aproveitamento dos créditos relativamente àqueles veículos utilizados para comercialização de mercadorias, como os caminhões próprios utilizados na entrega e distribuição dos produtos vendidos, **bem como às empilhadeiras e estruturas porta-PALLET utilizadas na armazenagem de mercadorias.**

Quanto aos equipamentos eletrônicos, não serão considerados alheios se utilizados para realização das vendas, como, por exemplo, tablets, notebooks, computadores, impressoras e demais periféricos utilizados para demonstração dos produtos aos clientes, para elaboração e transmissão de pedidos ou para impressão de documentos fiscais, assim como os telefones utilizados para televendas. Do contrário, sendo, por exemplo, utilizados no setor administrativo, serão considerados alheios e não ensejarão o aproveitamento de créditos.

Finalmente, no relato da Consulta não restou esclarecido o emprego específico das balanças eletrônicas, geradores elétricos e baterias utilizados na armazenagem do estoque de mercadorias. Caso tenham participação intrinsecamente relacionada com a comercialização dos produtos, darão direito ao aproveitamento do crédito de ICMS. Sugere-se que a Consulente dirija-se à Delegacia Fiscal de sua circunscrição caso remanesçam dúvidas sobre a classificação dos bens.

Situações semelhantes já foram objeto de análise por esta Diretoria por ocasião da resposta às Consultas de Contribuintes nº 120/2009, 103/2010, 125/2013 e 022/2015.

Por fim, se da solução dada à presente consulta resultar imposto a pagar, este poderá ser recolhido sem a incidência de penalidades, observando-se o prazo de 15 (quinze) dias contados da data em que a Consulente tiver ciência da resposta, desde que o prazo normal para seu pagamento tenha vencido

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

posteriormente ao protocolo desta Consulta, observado o disposto no art. 42 do RPTA.

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 28 de março de 2017. (GRIFOU-SE).

Corretas, portanto, em parte, a glosa dos créditos do imposto em exame e as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista na Lei nº 6.763/75, art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, da citada lei.

No que tange às multas aplicadas, cabe destacar que a multa de revalidação foi exigida pelo não cumprimento da obrigação principal de recolher tributo, correspondente a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto inadimplido (art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75), e a outra (multa isolada) tem por fato gerador o descumprimento de obrigação acessória de 50% (cinquenta por cento) do crédito de ICMS indevidamente aproveitado, com fulcro no art. 55, inciso XXVI da citada lei.

A multa de revalidação tem caráter genuinamente sancionatório, punitivo, em face do contribuinte que deixa de pagar, a tempo e modo, o tributo devido, no caso, o ICMS, visando em tese coibir a inadimplência, e tem por escopo garantir a inteireza da ordem jurídica tributária. Neste sentido é o entendimento de abalizada doutrina:

Não resta dúvida de que as sanções tributárias não podem ser insignificantes, de modo que percam seu aspecto repressivo ou preventivo de coibição de ilícito. (...)."(DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

As penalidades são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias" (CALMON, Sacha, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696).

Na lição de RICARDO LOBO TORRES (in Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício.

Lado outro, a multa isolada incide nos casos de o contribuinte deixar de cumprir obrigação acessória, consistente no dever de creditar do ICMS de acordo com a legislação tributária, por exemplo, como é o caso dos presentes autos, sendo certo que o seu descumprimento acarreta a imposição de sanção pecuniária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em suma, enquanto a multa de revalidação decorre do não pagamento do tributo a tempo e modo (obrigação principal), a multa isolada decorre do não cumprimento de uma obrigação acessória.

Destaca-se, por oportuno, que é possível a incidência concomitante das multas em questão, porquanto foram cobradas nos exatos termos da legislação pertinente, não havendo que se falar em violação ao art. 150, inciso IV da Constituição Federal/88.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também tem amparo no Poder Judiciário mineiro, como se verifica no julgamento da Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR) (GRIFOU-SE)

Ressalte-se, por fim, que as multas de revalidação e isolada exigidas são disciplinadas pela legislação tributária vigente, tanto na forma quanto no conteúdo e encontram-se regularmente capitulada no Auto de Infração.

As questões de cunho constitucional levantadas pela Impugnante não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/2008, “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Destaca-se, no entanto, que as penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por sua vez, a incidência dos juros (SELIC) sobre as multas está prevista nas Resolução nº 2.880/97, alterada pela Resolução nº 4.404/12, editada com respaldo nos arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75.

RESOLUÇÃO Nº 2.880, DE 13 DE OUTUBRO DE 1997

(MG de 14/10/1997)

Disciplina a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado, e dá outras providências.

O SECRETÁRIO DE ESTADO DA FAZENDA DE MINAS GERAIS, no uso de suas atribuições, e

considerando o disposto nos artigos 127 e 226 da Lei n.º 6.763, de 26 de dezembro de 1975, que estabelecem vinculação dos critérios adotados para cobrança de juros moratórios e de correção dos débitos estaduais decorrentes do não pagamento de tributos e de multas no prazo legal aos mesmos critérios prescritos para os débitos fiscais federais;

considerando o disposto no § 3º do artigo 5º e no artigo 75 da Lei Federal nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, RESOLVE:

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

Efeitos de 14/10/1997 a 05/03/2012 - Redação original:

“§ 1º Em nenhuma hipótese a taxa de juros de mora prevista no caput poderá ser inferior a 1% (um por cento) ao mês.”

(...)

Art. 2º **Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa,** inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

(...)

II - **tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI)...**”

RESOLUÇÃO Nº 4.404, DE 5 DE MARÇO DE 2012

(MG de 06/03/2012 e republicada no MG de 07/03/2012)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Altera a Resolução nº 2.880, de 13 de outubro de 1997...

(...)

Art. 1º O § 3º do art. 1º da Resolução nº 2.880, de 13 de outubro de 1997 passa a vigorar com a seguinte redação:

“§ 3º A taxa SELIC será divulgada, mensalmente, mediante Comunicado da Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais, relativamente ao mês anterior, no Diário Oficial de Minas Gerais”. (nr).

Art. 2º Ficam revogados os seguintes dispositivos da Resolução nº 2.880, de 13 de outubro de 1997:

I - o § 1º do art. 1º;

II - o inciso III e o parágrafo único, ambos do art. 5º...”

(Grifou-se).

Com relação ao questionamento acerca do termo inicial da aplicação dos juros sobre o valor da multa de revalidação, o que no entender da Impugnante somente ocorreria após o vencimento prazo pagamento do AI, também não assiste razão à Defesa.

Com efeito, nos termos do art. 226 da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 2º da Resolução SEF nº 2.880/97, os juros de mora incidem sobre as parcelas do crédito tributário relativas tanto ao tributo quanto à multa, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento.

Assim, considerando que o fato gerador da multa de que trata o art. 56 da Lei nº 6.763/75 é a falta de recolhimento ou o recolhimento intempestivo do imposto (total ou parcial), a mesma é devida sempre a partir da data de vencimento daquele, de modo que o termo inicial dos juros é também determinado por esta data – *e não pela ação fiscal em si, que constitui mera circunstância agravante da penalidade, nos termos do inc. II do referido artigo.*

Portanto, nos termos da legislação específica, independentemente de haver ação fiscal, incidirão juros sobre a multa pela falta de pagamento ou pagamento intempestivo do imposto, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento deste.

No tocante à majoração da penalidade pela constatação de reincidência, cumpre destacar que o art. 79, inciso I, alínea “e”, da Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017, revogou os dispositivos da Lei nº 6.763/75 (§ § 6º e 7º do art. 53) que previam a referida majoração. Examine-se:

Art. 79 - Ficam revogados:

I - na Lei nº 6.763, de 1975:

(...)

e) o item 1 do § 5º e os §§ 6º e 7º do art. 53;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...) (Grifou-se)

Dessa forma, nos termos do disposto no art. 106, inciso II, alínea “a”, do Código Tributário Nacional (CTN), a seguir reproduzido, exclui-se a majoração da multa isolada pela constatação de reincidência.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

(...)

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências relativas aos pallets e às garrafeiras constantes do Anexo II do Auto de Infração e, ainda, a majoração da multa isolada em virtude de revogação do inciso I do § 5º e dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75, pela Lei nº 22.549/17, nos moldes do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Anthéia Aquino Melo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Erick de Paula Carmo (Revisor) e Vander Francisco Costa.

Sala das Sessões, 02 de agosto de 2017.

**Eduardo de Souza Assis
Presidente**

**Luiz Geraldo de Oliveira
Relator**

P