

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.818/08/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000154533-31  
Impugnação/Agravo: 40.010120018-81, 40.030121326-26  
Impugnante/Agravante: Companhia Brasileira de Bebidas  
IE: 740195092.05-62  
Proc. S. Passivo: Peter de Moraes Rossi/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

**EMENTA**

**RECURSO DE AGRAVO – PERÍCIA.** Dispensável a perícia requerida, vez que os elementos constantes dos autos são suficientes para elucidação dos fatos questionados. Recurso de Agravo não provido. Decisão unânime.

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - DIVERSAS IRREGULARIDADES.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS decorrentes de: aquisição de materiais destinados a uso ou consumo e bens alheios à atividade da empresa; CTCRs relativos a transporte de vasilhames, garrafas e pallets, cujas saídas são isentas do ICMS; bens pertencentes ao ativo imobilizado do remetente, por período superior a 12 (doze) meses, com destaque indevido do imposto nas notas fiscais de venda destinadas à Autuada; CTCRs emitidos por empresas de transporte não inscritas na Unidade da Federação onde se iniciou a prestação do serviço, sem comprovação do pagamento do imposto no Estado de origem; notas fiscais cujas primeiras vias não foram apresentadas-extraviadas. Procedimento fiscal respaldado pelos artigos 66, §§ 1º e 3º, incisos I, II, V a VIII e X e 70, §§ 3º a 5º e 10º e incisos I a IV, VI e VIII a X, ambos dos RICMS/96 e RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso XXVI da Lei 6763/75. Acolhimento parcial das razões da Impugnante, para excluir as exigências fiscais relativas aos produtos que admitem classificação de produto intermediário ou bem do ativo inerente à atividade da Autuada, inclusive os refrigeradores, chopeiras, balcões refrigeradores e fretes a eles inerentes, quando comprovado o recolhimento do imposto sobre a prestação de serviço de transporte ao Estado de origem.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre a constatação, no período de 01/01/2001 a 31/12/2004, de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo e bens alheios à atividade do estabelecimento; CTCRs relativos a: transporte de vasilhames, garrafas e pallets, cujas saídas são isentas do ICMS; bens pertencentes ao ativo imobilizado do remetente, por período superior a 12 (doze) meses, com destaque indevido do imposto nas notas fiscais de venda destinadas à Autuada; CTCRs emitidos por empresas de transporte não inscritas na Unidade da Federação onde se iniciou a prestação do serviço, sem comprovação do pagamento do

imposto no Estado de origem e notas fiscais cujas primeiras vias não foram apresentadas/extraviadas. Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso XXVI da Lei 6763/75.

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada apresenta, tempestivamente, através de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 3.596 a 3.643, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 3.855 a 3.871, após juntada de documentos e abertura de vista à Impugnante.

O pedido de prova pericial formulado pela Impugnante é indeferido pela Auditoria Fiscal, conforme despacho de fls. 3.875 a 3.876, decisão, contra a qual, a Impugnante apresenta, tempestivamente, o Recurso de Agravo fls. 3.878 a 3.884.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 3.887 a 3.898, opina, em preliminar, pelo não provimento do Recurso de Agravo e, no mérito, pela procedência do lançamento.

A 1ª Câmara de Julgamento exara o despacho interlocutório de fl. 3.901, o qual é cumprido pela Autuada (fls. 3.906 a 3.909). O Fisco se manifesta a respeito (fls. 3.910 a 3.919) e apresenta os documentos de fls. 3.920 a 3.991.

Intimada a ter vistas dos autos (fls. 3.992/3.993), a Impugnante se manifesta às fls. 3.995 a 3.996.

A Assessoria do CC/MG determina a diligência de fl. 3.999, a qual é cumprida pelo Fisco com a manifestação de fl. 4000.

A Assessoria do CC/MG (fls. 4.002 a 4.009), retifica seu entendimento anterior, opinando pela procedência parcial do lançamento, nos termos das alterações propostas nos itens “2” e “3” de seu parecer.

---

## ***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.

### **Das Preliminares**

#### **Quanto ao Recurso de Agravo retido nos autos**

Conforme a Auditoria Fiscal salientou no despacho de fls. 3875/3876, a glosa de créditos efetuada pelo Fisco se restringiu, basicamente, às partes e peças de equipamentos, aos bens destinados ao ativo fixo da empresa, considerados alheios à sua atividade, e aos respectivos serviços de transporte (fls. 17/58).

Quanto às partes e peças, a legislação mineira é clara ao defini-las como sendo “materiais de uso e consumo”, e veda, expressamente, a apropriação dos créditos de ICMS a elas relativos.

No tocante aos bens definidos como alheios à atividade do estabelecimento, existem nos autos informações suficientes para uma perfeita análise da matéria.

No que tange aos refrigeradores, ainda que considerados como bens vinculados à consecução da atividade econômica da empresa (*não alheios*), a vedação ao crédito está prevista no art. 70, II, do RICMS/MG.

Ressalte-se que vários quesitos apresentados referem-se ao PTA 01.000154523-42, e não têm qualquer vínculo com o presente processo, pois neste não há estorno de créditos relativos à energia elétrica, lubrificantes e produtos destinados ao tratamento de água/caldeiras e à assepsia, esterilização e desinfecção das instalações fabris, dos equipamentos e das embalagens (vasilhames).

Assim, o requerimento de perícia foi corretamente indeferido, com fundamento no artigo 116, incisos I e II, da CLTA/MG, vigente à época.

#### **Preliminar de Mérito - Arguição de Decadência:**

A Impugnante arguiu a decadência do crédito tributário, relativo a todos os fatos geradores anteriores a 17/12/2001, baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

A decadência é regida pelo art. 173 do CTN, donde o prazo de 5 anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2001, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/2002, findando-se em 31/12/2006.

Considerando-se que o Auto de Infração foi emitido em 14/12/2006 e que a Impugnante foi intimada em 18/12/2006 (*AR - fl. 10*), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito de promover o lançamento.

#### **DO MÉRITO**

##### **1) Créditos indevidos de ICMS destacados em notas fiscais e respectivos CTRCs referentes a aquisições de materiais de uso e consumo e de bens alheios à atividade da empresa:**

###### 1.1) Bens cedidos em comodato:

Foram classificados como bens alheios à atividade do estabelecimento autuado os refrigeradores e chopeiras cedidos em comodato, o mesmo acontecendo com os demais produtos que foram objeto desse tipo de operação (*balcão refrigerado para quiosque, bomba lava jato e válvulas diversas*).

Segundo informações prestadas pelo Fisco e não contestadas pela Impugnante, os refrigeradores em momento algum foram utilizados na empresa no acondicionamento de matéria-prima, de produto intermediário ou acabado.

O Fisco sustenta sua acusação no teor da Consulta de Contribuintes n.º 269/2005, entendendo que a mesma dissipa qualquer dúvida em relação à vedação ao crédito de bens escriturados no ativo permanente cedidos em comodato, considerados alheios à atividade do estabelecimento autuado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaca, também, que, ainda que fossem considerados como bens vinculados à consecução da atividade econômica da empresa (*não alheios*), a vedação ao crédito relativo a refrigeradores, chopeiras e quaisquer outros produtos que tenham sido adquiridos com o fim específico de serem cedidos em comodato está prevista no art. 70, II, do RICMS/MG.

Ressalta o Fisco por fim que, nos casos em que houve transferências desses produtos para outros estabelecimentos da mesma empresa (*saídas tributadas*), os créditos glosados na data de aquisição de cada um deles foram concedidos pelo Fisco no período em que as transferências ocorreram (*ver fls. 22, 24/28, 30/36 e 38*).

Neste item, a grande discussão se refere aos refrigeradores, chopeiras e balcões refrigeradores, objeto de saída subsequente em comodato, destinados a compor os pontos de venda dos estabelecimentos varejistas revendedores dos produtos fabricados pela Autuada.

Para estornar os créditos, o Fisco classifica tais bens como alheios à atividade da empresa, uma vez que a Autuada não tem como atividade o fornecimento de “cerveja gelada” aos consumidores, mas sim fabricação e distribuição aos estabelecimentos atacadistas e varejistas.

Por outro lado, destaca o Fisco que as saídas de bens em comodato estão amparadas pelo instituto da não-incidência, o que enseja o estorno de eventual crédito apropriado em relação aos bens adquiridos.

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

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

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

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

“§ 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”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O RICMS/96, em consonância com o disposto no art. 31, inciso III, da Lei 6763/75, tratou de disciplinar a matéria:

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

( . . . )

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

( . . . )

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

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

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

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

O DIRETOR DA DIRETORIA DE LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DA SUPERINTENDÊNCIA DA RECEITA ESTADUAL, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto no artigo 24 da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais (CLTA/MG), aprovada pelo Decreto nº 23.780, de 10 de agosto de 1984, e

considerando que a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, em seu artigo 20, assegura ao contribuinte do ICMS o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, destinada ao ativo permanente ou ao seu uso ou consumo, nesta última hipótese, a partir do ano 2000, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação;

considerando, no entanto, que, consoante o disposto no § 1º do mencionado artigo, não fazem jus ao respectivo crédito as entradas de mercadorias ou a 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;

considerando que a Lei Complementar nº 87/96 não definiu o que sejam mercadorias ou serviços

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

alheios à atividade do estabelecimento, limitando-se, somente, a prescrever, em seu artigo 20, § 2º, que:

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

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

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

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

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

- I - os veículos de transporte pessoal;
- II - os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que:

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

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

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

De se notar, portanto, que os bens objeto do estorno de crédito, quando cedidos em comodato, são aqueles mencionados no item "c" da IN e § 3º do artigo 70 acima, conceituados pelo Fisco como de uso fora da atividade comercial e industrial da Autuada.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 nº 6.404/76, sendo posteriormente acrescido o grupo dos “Bens Intangíveis”, com a nova redação dada pela Lei nº 11.638/07.

A Lei Complementar não estabeleceu nenhum conceito de Ativo Imobilizado. Desta forma, cabe resgatar o conceito contábil, buscando-o no artigo 179, inciso IV, da Lei nº 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 e tudo o mais que esteja no patrimônio empresarial de modo permanente.

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

Ou, no dizer da Instrução Normativa 01/98 e do RICMS/96, são bens “utilizados direta ou *indiretamente na comercialização*, industrialização, produção, extração, geração e serviço de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação”.

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

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

Neste caso, o Decreto nº 3.000/99, que regulamenta a instituição, apuração, fiscalização e cobrança do Imposto de Renda, ao tratar da tributação das pessoas jurídicas, admite a dedução, a título de despesas, da depreciação de bens do Ativo Imobilizado, estabelecendo em seu artigo 305:

Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999

Tributação das Pessoas Jurídicas - ( Livro 2 - Parte 2 - Art 305 a 461 )

**Subseção**  
**Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado**

**II**

**Dedutibilidade**

Art. 305. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57).

§ 1º A depreciação será deduzida pelo contribuinte que suportar o encargo econômico do desgaste ou obsolescência, de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 7º).

.....  
§ 5º Somente será permitida depreciação de bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

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 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).

Delimitando ainda mais a questão, a então Receita Federal, ao ser indagada sobre depreciação de bens cedidos em comodato, assim manifestou:

A pessoa jurídica cedente poderá considerar dedutível a despesa com depreciação dos bens cedidos em comodato?

A depreciação será deduzida somente pelo contribuinte que suportar o encargo econômico do desgaste ou obsolescência de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem.

Não é admitida a dedutibilidade de quotas de depreciação de bens que não estejam sendo utilizados na produção dos rendimentos, nem nos destinados à revenda.

Pelo exposto, se os bens cedidos em comodato estiverem intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens ou serviços fornecidos pela cedente, considera-se a depreciação



reconhecida desses bens despesa necessária, usual e normal naquele tipo de atividade, e, estando a relação entre as partes devidamente amparada por documentação legal, hábil e suficiente, admite-se a dedutibilidade das quotas de depreciação para estes bens.

Normativo: RIR/1999, art. 305.

Ao analisar matéria equivalente, o Conselho Federal de Contribuintes, adotando o entendimento consubstanciado na consulta acima, decidiu pela possibilidade de deduzir como despesa para apuração do Lucro Real a quota de depreciação relativa a bens cedidos em comodatos, em matéria similar à ora em litígio.

Recurso nº 135108.

Recorrente: COMPANHIA FLUMINENSE DE REFRIGERANTES

DESPESA DE DEPRECIÇÃO - GARRAFAS/GARRAFEIRAS, ENGRADADOS - Não cabe a consideração de qualquer taxa de depreciação em relação às garrafas, garrafeiras e engradados na medida em que a sua utilização, ainda que prolongada, não gera deterioração parcial. Esta, se verificada é definitiva e abrange a totalidade do bem, assim determinando, quando o evento se implementa, a baixa do bem no inventário.

ATIVO IMOBILIZADO - BENS ENTREGUES EM COMODATO - A entrega pelo sujeito passivo de bens em comodato a terceira empresa coligada não elide a possibilidade de se considerá-los como do ativo permanente até porque não possuem características que possam admitir seu tratamento como despesas operacionais.

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

“CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BENS ALHEIOS. Inobservância das disposições contidas no artigo 70, inciso XIII do RICMS/96, artigo 31, inciso III, da Lei 6763/75, artigo 20, § 1º da Lei Complementar n.º 87/96 e artigo 1º da IN DLT/SRE nº 01/98. Constatado o recolhimento a menor de imposto, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, em decorrência da apropriação indevida de créditos de ICMS, destacados em notas fiscais relativas à entrada de materiais utilizados na reforma ou reparo do estabelecimento e de bens adquiridos com a finalidade específica de cessão em comodato. Exclusão parcial

das exigências fiscais em relação aos bens objeto de comodato, mantendo somente as exigências fiscais referentes a luminosos, mesas e cadeiras.”

Desta forma, não se mostra correta a primeira das conclusões do Fisco, ou seja, a de que os congeladores são bens alheios à atividade da Autuada.

Noutro giro, deve-se analisar a segunda afirmativa fiscal, lastreada na impossibilidade de manutenção dos créditos pelas entradas, na ocorrência de saídas subseqüentes não tributadas.

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

“§ 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 subseqüente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

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

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

(...)

Na mesma linha o art. 70 do RICMS dispõe:

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

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

II - a operação ou prestação subseqüente, 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 subseqüente”, uma vez que dúvidas não existem quanto à não-

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

incidência do imposto nas operações de remessa de bens em comodato, nos termos do inciso XVI, do art. 7º, do RICMS/96, 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 ordinário e infra-legal, 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 tratadas diante da autonomia dos estabelecimentos, ou de modo diverso, se quaisquer saídas sem tributação ensejam o imediato estorno dos créditos pelas entradas das mercadorias.

Para se chegar a uma conclusão razoável, necessária se faz uma interpretação sistemática da legislação tributária mineira.

A título de informação, é bom destacar que a interpretação sistemática é aquela em que se procura o sentido da regra jurídica, verificando a posição em que a mesma se encaixa 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.

Com efeito, 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.

Para exemplificar, dois casos merecem destaque. O primeiro deles diz respeito às saídas “de mercadoria ou bem, destinados a conserto, reparo ou industrialização, total ou parcial”, previstas no item I do Anexo III do RICMS/96, amparadas pelo instituto da suspensão.

Neste caso, poderá a mercadoria permanecer na posse do destinatário, sem tributação pela sua saída, por até 360 dias (180 + 180), mantendo-se integralmente os créditos decorrentes do ingresso da mercadoria ou bem no estabelecimento, sem qualquer oposição fiscal.

Se não bastasse, por ser uma questão de suspensão, o segundo exemplo é mais claro. Trata-se de saída de mercadoria para depósito, em estabelecimento próprio ou de terceiro, sem incidência do imposto, conforme disposto no inciso IX do art. 7º, da Lei nº 6763/75, a saber:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“Art. 7º - O imposto não incide sobre:

IX - a saída de mercadoria com destino a armazém-geral ou para depósito fechado do próprio contribuinte, no Estado, para guarda em nome do remetente”;

Também neste caso não há qualquer objeção do Fisco à manutenção dos créditos, independentemente do tempo em que a mercadoria permanecer depositada.

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

Ora, se o crédito não for legitimado para o adquirente e proprietário dos bens, também não o será, conforme mencionado nas próprias consultas destacadas pelo Fisco, para aquele que estiver na posse dos congeladores.

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 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.

Rejeitada a possibilidade de utilização dos créditos em 1ª Instância, a Autuada buscou provimento judicial junto ao TJMG, que lhe negou o apelo. Eis a decisão:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0000.00.338141-5/000 -  
COMARCA DE BELO HORIZONTE - APELANTE(S): 1º  
FAZENDA PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS, 2º  
NESTLÉ BRASIL LTDA - APELADO(S): FAZENDA  
PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS, NESTLÉ BRASIL  
LTDA - RELATOR: EXMO. SR. DES. JARBAS LADEIRA  
EMENTA: ICMS - Ação Anulatória de débito fiscal -  
Auto de infração - Diferenças de recolhimento de ICMS  
- Aproveitamento indevido de crédito - Aquisições de  
bens, para o ativo permanente, destinados a  
**COMODATO**, cujas entradas se encontravam  
beneficiadas pela não incidência do imposto  
(transferência de bens do ativo permanente) - Não  
infringência ao princípio da não-cumulatividade -  
Exigibilidade do crédito **TRIBUTÁRIO** - Pedido julgado  
improcedente. Segundo apelo improvido e primeiro  
recurso acolhido em parte, apenas para aumentar os  
honorários, fixados com excessiva singeleza.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na ocasião, o Sr. Des. José Domingues Ferreira Esteves proferiu voto divergente destacando:

“Com o pedido de vista, pude, com mais tempo, reexaminar as quatro questões postas na peça apelatória da postulante, e com a devida vênua, estou divergindo, em parte, do entendimento sustentado no voto do em. Des. Relator.

A primeira questão posta em julgamento diz respeito ao estorno de créditos de ICMS relativos a aquisições de bens do ativo fixo que foram cedidos em **COMODATO**.

E neste ponto creio que inteira razão assiste à postulante.

A 2ª apelante foi autuada por aproveitar créditos de ICMS das aquisições de equipamentos que futuramente foram cedidos em **COMODATO** aos seus clientes varejistas para exposição, acondicionamento e conservações dos seus produtos, sob o fundamento de que o art. 70, do RICMS, bem como o art. 155, §2º, II, da CF/88, veda tal aproveitamento, na medida em que a operação ou prestação subsequente ocorreu com a não incidência do imposto (**COMODATO**).

A meu ver, entendo 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.

Como bem salienta o i. Professor ROQUE CARRAZZA, "as exceções contidas nas alíneas a e b do inciso II do §2º do art. 155 só cabem para aquelas situações em que o crédito de um imposto que não incidiu em operação anterior conduziu a um efeito oposto ao da acumulação, pois levaria a uma incidência final inferior à que resultaria da aplicação da alíquota nominal do tributo ao preço de varejo. Isso criaria para o órgão arrecadador uma situação desigual em que, por causa da não-cumulatividade, ele seria prejudicado." (ICMS, 9ª edição, p. 281) - grifei.

Ora, este não é o caso dos autos.

Como bem disse a empresa autuada "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" - fls. 199.

Assim, considero que os equipamentos adquiridos pela empresa apelante, que posteriormente foram cedidos aos seus clientes 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.”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Foram interpostos recursos especiais pelas partes. O juízo de admissibilidade negou seguimento ao recurso especial do Estado de Minas Gerais e admitiu o recurso da empresa (fls. 402/403). Inadmitiu-se, contudo, o recurso extraordinário da Nestlé Brasil Ltda. que interpôs agravo de instrumento, que restou provido, com decisão definitiva transitada em julgado.

Ao apreciar o recurso, o STJ decidiu pela manutenção dos créditos na hipótese de cessão dos bens em comodato. Eis os verbetes:

RECURSO ESPECIAL Nº 791.491 - MG  
(2005/0172026-8)

RELATOR : MINISTRO JOSÉ DELGADO

R.P/ACÓRDÃO : MINISTRO LUIZ FUX

RECORRENTE : NESTLÉ BRASIL LTDA

ADVOGADO : RAQUEL RIOS DE OLIVEIRA E OUTROS

RECORRIDO : ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR : FRANCISCO DE ASSIS V BARROS E  
OUTROS

EMENTA

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS.

COMODATO. NÃO-CONSTITUIÇÃO DO FATO

GERADOR. BENS DESTINADOS AO USO E

CONSUMO. CREDITAMENTO. ESTORNO.

DESCABIMENTO. Recurso Especial parcialmente  
conhecido, e provido.

Resta configurado, portanto, que a utilização dos bens na hipótese presente dos autos, não os caracteriza como alheios à atividade da empresa, também não sendo exigido o estorno do crédito em razão da saída em comodato, devendo-se excluir as exigências pertinentes a tal estorno de crédito, considerando tanto as notas fiscais quanto os CTCs correspondentes.

### 1.2) Outros Bens Alheios:

Também foram considerados alheios à atividade do estabelecimento os seguintes bens: bomba lava jato e lavadora hidrojet (utilizadas na limpeza de veículos, pallets, engradados e pisos), notebooks e microcomputadores de uso pessoal, cadeiras, chuveiros de emergência, impressoras, cartuchos para impressoras, mesa metálica, módulos (mesas conjugadas) e outros bens listados às fls. 17/58, identificados como "CONST CIVIL - ATIVO ALHEIO".

Para esses produtos a vedação ao crédito está prevista no art. 70, XIII, do RICMS/MG, c/c art. 1º, II, da Instrução Normativa 01/98.

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

(...)

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

.....

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

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

(...)

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

Com efeito, nos termos do citado art. 70, XIII, do RICMS/MG, c/c art. 1º, II, da Instrução Normativa 01/98, há de se manter de forma integral o lançamento em relação aos seguintes bens considerados alheios à atividade do estabelecimento: *Balão Inflável, Bomba Lava Jato, Cadeiras, Cantoneira, Chapas, Chuveiro de Emergência, Cobertura, Coifa de Aço Inox, Cumeeira, Garrafa P/Medicação de Vácuo, Gravador de CD, Impressora, Lavadora Hidrojet, Material de Impermeabilização, Mesa metálica, Microcomputadores, No Break, Notebooks, Oxímetro, Projetor Multimídia, Queimador Sistema Bio gás (utilizado na manutenção no sistema de biogás da ETEI), Racks, Cabos de Comunicação e acessórios, Rádio de Comunicação, Telefone, Telhas de Aço, Telhas Venezianas, Unidades de Disco, Viga, Venezianas, Virabrequim, etc.*

Entretanto, com relação aos produtos a seguir citados, cancelam-se as exigências fiscais a eles relativas, uma vez que não são considerados alheios à atividade do estabelecimento:

- Kit de rotulagem roupa nova:

Mencionado “Kit” foi classificado pelo Fisco como sendo “Equipamento rotulagem de roupas – segurança” (fl. 3.926).

Contudo, a classificação fiscal NCM desse produto, segundo a nota fiscal acostada à fl. 921, é “8422.90.90”, que se refere a “*máquinas de lavar louça; máquinas e aparelhos para limpar ou secar garrafas ou outros recipientes; máquinas e aparelhos para encher, fechar, arrolhar ou rotular garrafas, caixas, latas, sacos ou outros recipientes; máquinas e aparelhos para capsular garrafas, vasos, tubos e recipientes semelhantes; outras máquinas e aparelhos para empacotar ou embalar mercadorias (incluídas as máquinas e aparelhos para embalar com película termo-retrátil); máquinas e aparelhos para gaseificar bebidas – Partes – Outras.*”

O contribuinte, por sua vez, o classificou como “Rotuladora” (*função no processo – fl. 3.846*), que se coaduna com a classificação NCM acima citada.

- Inspetor eletrônico:

Trata-se, segundo o Fisco, de “Peças utilizadas na manutenção eletromecânica nos equipamentos do packaging” (fl. 3.930).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Porém, de acordo com sua classificação fiscal (NCM 8428.39.10 – NF às fls. 492/494) mencionado produto refere-se a “*Outras máquinas e aparelhos de elevação, de carga, de descarga ou de movimentação (por exemplo, elevadores, escadas rolantes, transportadores, teleféricos) – De correntes*”, cuja função no processo, segundo a Impugnante é a inspeção de garrafas (fl. 3.845).

### - Conjunto acústico para gerador:

Trata-se, segundo o Fisco de “equipamento que tem a finalidade de reduzir o nível de ruídos do motor estacionário do gerador de energia”.

Se o gerador de energia não pode ser considerado alheio à atividade do estabelecimento, o mesmo tratamento deve ser dado ao conjunto acústico que o integra.

### - Densímetro:

“Instrumento portátil para análise de densidade de líquidos”, essencial e plenamente vinculado à consecução da atividade econômica da empresa autuada (fabricação de cervejas), mesmo que o equipamento seja utilizado em “Laboratório”.

### - Filtro (NF 5358, de 17/12/04), Filtro Polidor e Filtro Prensa do Mosto:

Segundo informações prestadas pelo Fisco, trata-se de “*Filtros ou depuradores de água utilizados na manutenção na usina de CO<sub>2</sub>*”, “*Filtro analisador de oxigênio e enxofre na usina de CO<sub>2</sub> – manutenção*” e “*Peça utilizada manutenção mecânica na prensa do mosto da sala de brassagem*”, inexistindo nos autos informações suficientes que possam caracterizá-los como “bens alheios” ou “materiais de uso e consumo”.

### - PH-Metro Portátil:

Trata-se de “*equipamento utilizado para aferir o nível de PH do produto em fermentação na adega de fermentação*”, não sendo, pois, alheio à atividade do estabelecimento, não podendo ser considerado material de uso e consumo, por possuir valor compatível com bens do ativo permanente.

### - Sensores:

Ao responder a intimação do Fisco, a Impugnante informou que os sensores seriam equipamentos utilizados na sala de brassagem (fl. 3.842), porém o Fisco os classificou como “*peças utilizadas na manutenção do sistema de automação da sala de brassagem*”.

Não havendo maiores informações que possibilitem uma melhor análise, cancelam-se as exigências fiscais relativas aos mencionados produtos.

### - Sonda Retrátil:

O Fisco a classificou como sendo “Ativo Alheio” (fl. 56) e como uma peça “utilizada na manutenção mecânica dos equipamentos do setor de filtração” (fl. 3.923).

Por se tratar de um equipamento e estar vinculado a setor integrante da linha principal de produção da empresa autuada, cancelam-se as exigências fiscais relativas a este item.



1.3) Materiais de Uso e Consumo:

Os critérios utilizados para definição das mercadorias/produtos a serem objetos de estorno de crédito do imposto assentou-se na descrição do material e sua real aplicação, informada pela autuada às fls. 3771/3774 e 3842/3850 e na informação de que as partes e peças não foram imobilizadas – foram contabilizadas como despesas operacionais.

As exigências fiscais estão relacionadas às notas fiscais de aquisição dos seguintes produtos:

- **materiais elétricos (utilizados na manutenção e construção da rede elétrica visando distribuir a energia elétrica nos diversos setores da fábrica, incorporados à construção civil):** *blocos de derivação, cabo, caixa, rele, canaleta, chave, contator, disjuntor, cabeça para botão, conector, poste, placa, abraçadeira, tala, curva, redução, parafuso, condutele, eletroduto, eletrocalha, curva galvanizada, bucha, prensa cabo, ebarra, cabinho, quadro de comando, caixa de alumínio, poste telescópio, parafuso, arruela, presilha, porca, sikaflex, fita perfurada, cartucho, luminária, tomada, módulo de memória, termo resistência, subestação elétrica, traço elétrico, fita adesiva, pestana, fita isolante, capacitor, cabo 750v, terminal e, comutadora, utilizados na manutenção e construção da rede elétrica visando distribuir a energia elétrica nos diversos setores da fábrica, incorporados a construção civil;*

- **materiais hidráulicos (utilizados na manutenção das tubulações da fábrica):** *kit conexões, tubos galvanizados, tubo de borracha vulcanizada, tubo inox, flange, curva, te, tubo, união, solda, anel, niple, redução, válvula, mangueira, filtro, etc.;*

- **material de comunicação:** *transceptor portátil - usado como meio de comunicação portátil entre os funcionários no parque industrial;*

- **materiais de construção civil (bens alheios):** *tubo preto, viga, cantoneira, grelha, calha, material de pintura, tubo 304, susmatic (tinta), perfil, tubo pead, pedra refratária, sinalizador, produtos utilizados na construção das redes pluviais e fluviais, estruturas metálicas e alvenaria;*

- **partes e peças e materiais de manutenção de máquinas e equipamentos:** *pino, junta, porca, arruela, graxa, óleo, pistão, bóia, etc.;*

Os produtos não podem, em sua maioria, ser classificados como intermediários, por não se enquadrarem na definição contida na Instrução Normativa SLT 01/86, segundo a qual produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto, e também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

A Instrução Normativa define como consumido diretamente no processo de industrialização, o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Define, ainda, como produto intermediário aquele que desde o início de sua utilização na linha de produção, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado ou inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica, sem comportar recuperação de seu todo ou de seus elementos.

Pela própria natureza dos produtos objeto da presente autuação, percebe-se nitidamente que os mesmos não se enquadram nessa definição.

Na mesma linha, a referida Instrução Normativa estabelece que não são produtos intermediários as partes e peças de máquinas, aparelhos ou equipamentos, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

Assim, as partes e peças de reposição utilizadas na manutenção de funcionamento das redes elétrica e hidráulica, bem como nos equipamentos, devem ser consideradas materiais de uso e consumo.

Extrai-se do “Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações”, da FIPECAFI o que se segue:

“Muitas vezes, na compra de certos equipamentos de porte, as empresas adquirem no mesmo momento uma série de peças ou conjuntos importantes e vitais ao seu funcionamento, normalmente produzidas e montadas pelo próprio fornecedor do equipamento. Essas peças sobressalentes são de uso específico para tal equipamento e necessárias para que o equipamento não fique paralisado por longo tempo, no caso de necessidade de substituição (preventiva ou corretiva) Nesse caso, tais peças devem ser classificadas no imobilizado e, na verdade, têm vida útil condicionada à vida útil do próprio equipamento;...

Inversamente, as peças mantidas pela empresa, com disponibilidade normal de mercado e que, portanto, têm vida útil física e valor econômico, por si só, ou seja, vinculados à vida útil e ao valor do equipamento específico das empresas, devem ser classificados em Estoques no Circulante.”

Neste sentido, os materiais, partes e peças de reposição utilizadas na manutenção/prevenção de funcionamento das redes hidráulica, elétrica, fluvial, pluvial e de esgotos, bem como nos equipamentos, devem ser registrados como materiais de uso e consumo.

Sendo materiais considerados de uso e consumo, o aproveitamento dos créditos a eles relativos, assim como aqueles destacados nos respectivos CTSCs, são vedados pela legislação, a teor do disposto no art. 70, incisos III e IV, do RICMS/MG.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### **Efeitos a partir de 1º/01/2000 – RICMS/96**

“III – se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2002, de bens destinados a uso ou consumo do estabelecimento, excetuada a hipótese prevista no item 3 do § 1º do artigo 66;”

### **RICMS/96**

IV – os serviços de transporte e de comunicação recebidos pelo tomador, não se destinarem a ser por ele utilizados na execução de serviços da mesma natureza, na comercialização de mercadorias ou em processo de produção, extração, industrialização ou geração, inclusive de energia elétrica;

### **Efeitos de 17/12/2002 a 31/12/2006 – RICMS/02**

III – se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2006, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos VI e VII do caput do artigo 66 deste Regulamento.”

### **RICMS/02**

IV – os serviços de transporte ou de comunicação recebidos pelo tomador:

a – não se destinarem a ser por ele utilizados:

a.1 – na execução de serviços de transporte ou de comunicação;

a.2 – na comercialização de mercadorias;

a.3 – em processo de produção, extração, industrialização ou geração, inclusive de energia elétrica”;

Segundo o Fisco, antes da Lei Complementar 87/96 essas peças eram contabilizadas pela Impugnante no Ativo Circulante e levadas à conta de “despesas”, sendo consideradas como de “uso e consumo”. Posteriormente, com a edição da Lei, a Autuada passou a indicá-las nos livros fiscais como ativo imobilizado para poder apropriar-se do crédito de ICMS.

O RICMS/02 assim trata do aproveitamento de crédito de bens do ativo:

### **RICMS/02**

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

Efeitos de 15/12/2002 a 29/06/2005 – Redação original:

"I – ser de propriedade do contribuinte e ser utilizado em suas atividades operacionais;"

"II – ter valor relevante;"

III – ter vida útil superior a 12 (doze) meses;

IV – a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste natural ou a ação dos elementos da natureza, ou de causas funcionais, como a inadequação ou o obsolescimento;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

V - não integrar o produto final, exceto se de forma residual;

"§ 6º - Consideram-se, ainda, ativo permanente as partes e as peças de máquina, equipamento, instrumento ou ferramenta, desde que estes atendam aos requisitos do ativo permanente, nos termos do parágrafo anterior."

Assim, com fulcro nos §§ 5º e 6º, do art. 66, retrotranscritos, cancelam-se as exigências fiscais relativas às partes e peças de máquinas e equipamentos, entradas no estabelecimento no período compreendido entre 07/12/2002 e 29/06/2005, com valor unitário mínimo de R\$ 326,61, conforme o art. 301 do RIR/99, que tenham sido aplicadas nos seguintes setores/equipamentos: *Setor/Sistema de Filtração, Sala de Brassagem, Linha 562/502 Packaging, Usina de CO<sub>2</sub>, Resfriador de Fermento, Adega de Fermentação e Maturação, Prensa do Mosto, Motores Diesel dos Geradores, Filtro Prensa, Linha/Sistema de Engarrafamento, Linha de Fermentação, Packaging, Pasteurizador, Resfriadores de Etanol, Tina de Fermentação, Secador de Fermento e na Adega de Pressão* (incluindo os respectivos serviços de transporte), *caso presentes no lançamento.*

Tais informações podem ser encontradas nas planilhas de fls. 3.920/3.933, coluna "Local e Aplicação", conforme exemplos abaixo:

- "Peças utilizadas na manutenção mecânica equipamentos setor de filtração" (fl. 3.920);
- "Peças utilizadas na manutenção do resfriador de fermento" (fl. 3.921);
- "Peça elétrica utilizada na manutenção do pasteurizador" (fl. 3.922).

Os demais produtos devem ser considerados materiais de uso e consumo, nos termos da Instrução Normativa 01/86.

Corretas em parte, portanto, as exigências de ICMS, MR e da MI capitulada no art. 55, XXVI, da Lei 6763/75 (*exigida somente em relação aos fatos ocorridos a partir de 01/11/2003*), relativamente a todos os subitens acima analisados (*item 1, subitens 1.1 a 1.3*).

### **2) créditos indevidos de CTCRs relativos a transporte de vasilhames, garrafas e pallets, cujas saídas são isentas do ICMS:**

A glosa dos créditos refere-se às prestações relacionadas às fls. 20/21, 23, 37, 40, 53 e 54, identificadas com as expressões "Vasilhame – OP Isenta", "OP com Não Incidência", "Operação Isenta de ICMS", "Transporte de Mercadoria Isenta" e "OP Isenta de ICMS – Vasilhame".

A apropriação do crédito de ICMS corretamente destacado no CTCRC somente é admitida quando o serviço prestado estiver vinculado a uma operação tributada.

Assim, estando a prestação de serviço vinculada a operação não tributada (isenção – itens 120, do Anexo I, do RICMS/96 e 105, do Anexo I, do RICMS/02 -

remessa de vasilhames vazios), o artigo 70, I, RICMS/MG veda o aproveitamento do imposto, a título de crédito.

Corretas, portanto, as exigências fiscais de ICMS, MR e da MI capitulada no art. 55. XXVI, da Lei 6763/75 (exigida somente em relação aos fatos ocorridos a partir de 01/11/2003).

**3) créditos de Bens pertencentes ao ativo imobilizado do remetente, por período superior a 12 (doze) meses, com destaque indevido do imposto nas notas fiscais de venda destinadas à Autuada:**

A glosa está relacionada aos documentos de fls. 772/778, emitidos pela empresa Brasbel Bebidas Ltda., inscrição estadual 313.363863.0048, estabelecida em Ipatinga, que vendeu à autuada garrafas, garrafeiras (engradados), pallets, mesas, cadeiras, caixa térmica, chapatex e congelador, mercadorias constantes de seu ativo imobilizado por mais de 12 (doze) meses, informação expressa no campo “Dados Adicionais” dos referidos documentos.

Inadvertidamente, ou por exigência da destinatária, a emitente efetuou o destaque do ICMS nas notas fiscais, mas no campo “Dados Adicionais” informa: “**ICMS SUSP. (ATIVO IMOB. MAIS 1 ANO)**”.

O Fisco, consultando as declarações prestadas pela empresa (fl. 779), constatou que o imposto destacado não foi levado a débito na conta gráfica, portanto não foi recolhido aos cofres estaduais. O não recolhimento tem suporte legal no inciso XII, artigo 5º, do RICMS/96, uma vez que a operação estava amparada pela não incidência do imposto.

A Lei 6763/75, artigo 28, estabelece que o imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, e, em seu parágrafo 6º, define que não se considera cobrado o montante do imposto destacado em documento fiscal que não tenha sido objeto de escrituração. O RICMS regulamenta o texto legal no artigo 68 dispondo:

“**Art. 68** - O crédito corresponderá ao montante do imposto corretamente cobrado e destacado no documento fiscal relativo à operação ou à prestação.”

Também o artigo 70, inciso X, do mesmo RICMS/96, veda o aproveitamento a título de crédito destacado a maior no documento fiscal, relativamente ao excesso, que no caso é o valor total destacado.

Corretas, portanto, as exigências fiscais de ICMS, MR e da MI capitulada no art. 55. XXVI, da Lei 6763/75 (exigida somente em relação aos fatos ocorridos a partir de 01/11/2003).

**4) créditos indevidos de CTCs emitidos por empresas de transporte não inscritas na Unidade da Federação onde se iniciou a prestação do serviço, sem comprovação do pagamento do imposto no Estado de origem:**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os CTCRs estão relacionados no quadro de fls. 17/58 e são identificados pela expressão “*Comprovar PG ICMS XX*”, onde “XX” se refere ao Estado onde se deu o início da prestação do serviço.

Segundo a norma contida no art. 11, da Lei Complementar 87/96, o sujeito ativo da obrigação principal relativa à prestação de serviço de transporte é o Estado onde ocorre o início da prestação do serviço.

“Art. 11 - O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

(...)

II - tratando-se de prestação de serviço de transporte:

a) onde tenha início a prestação”;

Às fls. 316, 348/349, 444/446, 654/657, 1669/1673, 1711/1743 e 1841/1854, dentre outras, o Fisco anexou diversos CTCRs emitidos por empresas de transporte sediadas em unidades da Federação distintas daquelas onde teve o início a prestação do serviço (*empresas não inscritas no Estado onde se iniciou o serviço*). Para melhor entendimento, seguem-se alguns exemplos:

1) fl. 316 – Transportadora: Vitalmar Transportes Ltda. // Sede da empresa: Belo Horizonte (MG) // Local de início da prestação do serviço: Estado de Santa Catarina (sujeito ativo);

2) fls. 348/349 – Transportadora: Vitalmar Transportes Ltda. // Sede da empresa: Belo Horizonte (MG) // Local de início da prestação do serviço: Estado de São Paulo (sujeito ativo);

3) fls. 444/446 e 654/657 - Transportadora: Josel Transportes Rodoviários Ltda. // Sede da empresa: São Paulo (SP) // Local de início da prestação do serviço: Estado de Minas Gerais;

Em todos esses CTCRs houve o destaque indevido do ICMS, cujo valor foi objeto de creditamento pela empresa autuada. O destaque é indevido porque direcionado a Ente Político incompetente para a exigência do tributo.

Exatamente em função desses casos, o legislador mineiro estabeleceu no art. 9º, do Anexo IX, do RICMS/MG, que as empresas transportadoras mineiras, ao realizarem serviços de transporte iniciados em outras Unidades da Federação, devem emitir os respectivos conhecimentos de transporte sem o destaque do ICMS.

“Art. 9º - A empresa transportadora deste Estado, que realizar prestação de serviço de transporte de cargas iniciada em outra unidade da Federação, relativamente à qual o imposto tenha sido recolhido sem emissão de conhecimento de transporte, emitirá este documento ao final da prestação, sem destaque do imposto, devendo:

I - constar no documento emitido a observação: “ICMS pago por meio do documento de arrecadação anexo”;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - escriturar o documento no livro Registro de Saídas, na coluna "Operações Sem Débito do Imposto - Outras", constando na coluna "Observações": "Conhecimento de Transporte de Cargas emitido na forma do artigo 9º do Anexo IX do RICMS/96". (G.N.)

Em função do acima exposto, o Fisco intimou a empresa autuada a comprovar o efetivo recolhimento do imposto aos Estados de origem, prova esta que não foi produzida nos autos.

Face à não comprovação do pagamento do imposto à Unidade da Federação onde se iniciou a prestação de serviço, à falta de apresentação do documento de arrecadação utilizado para pagamento do imposto pelo transportador e por não constar nas notas fiscais relativas às operações informações acerca do imposto relativo ao serviço de transporte, o Fisco, de forma correta, efetuou a glosa dos créditos relativos às mencionadas prestações.

Ressalte-se que, nos termos do art. 68, do RICMS/MG, o crédito deve corresponder ao montante do imposto corretamente cobrado e destacado no documento fiscal relativo à operação ou à prestação.

Corretas, portanto, as exigências fiscais de ICMS, MR e MI, capitulada no art. 55, XXVI, da Lei 6763/75 (*exigida somente em relação aos fatos ocorridos a partir de 01/11/2003*).

### **5) créditos indevidos de notas fiscais cujas primeiras vias não foram apresentadas e extravio de documentos fiscais:**

Embora tenha sido reiteradamente intimada (*fls. 3768/3769, 3775/3828*), a Autuada não apresentou as 1.ªs vias dos documentos fiscais relacionados no quadro acostado à fl. 249, o que motivou a glosa dos créditos relativos a esses documentos, com fulcro no art. 70, VI, do RICMS/MG.

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

(...)

VI - o contribuinte não possuir a 1ª via do documento fiscal, salvo o caso de comprovação da autenticidade do valor a ser abatido, mediante apresentação de cópia do documento, com pronunciamento do fisco de origem e aprovação da autoridade fazendária da circunscrição do contribuinte";

Correta, portanto, a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco (ICMS e MR).

O crédito tributário apurado pelo Fisco, demonstrado à fl. 16 e no DCMM de fls. 07/09, foi apurado após a recomposição do livro CIAP MOD C (*livro de Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente*).

Para tanto, no quadro acostado às fls. 16/58, foram indicadas as operações e prestações cujos créditos de ICMS foram glosados pelo Fisco, relativos aos materiais de uso e consumo e aos bens alheios à atividade do estabelecimento autuado. A

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

recomposição do livro CIAP foi efetuada através dos quadros de fls. 59/67, 69/82, 84/104 e 106/123.

Às fls. 68, 83, 105 e 124, o Fisco indicou a parcela mensal dos créditos que a Impugnante tinha direito de apropriar (parcela de 1/48 ao mês).

A apuração final, conforme acima mencionado, se deu no quadro de fl. 16, coluna “*Valor do ICMS Apropriado a Maior*”, que corresponde à diferença entre o valor creditado pela Impugnante (Coluna “*Valor Creditado – Valor ICMS*”) e aquele a que a Impugnante efetivamente tinha direito (Coluna “*Valor Apurado – Crédito*”).

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em negar provimento ao Agravo Retido. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências relativas: a) aos produtos: Kit de Rotulagem Roupa Nova; Inspetor Eletrônico; Conjunto Acústico para Gerador; Densímetro; Filtro (NF 5358, de 17/12/04), Filtro Polidor e Filtro Prensa do Mosto; PH - Metro Portátil; Sensores e Sonda Retrátil; b) às partes e peças de máquinas e equipamentos, entradas no estabelecimento no período compreendido entre 07/12/2002 e 29/06/2005, com valor unitário superior (inclusive) a R\$ 326,61, que tenham sido aplicadas nos seguintes setores/equipamentos: Setor/Sistema de Filtração, Sala de Brassagem, Linha 562/502 Packaging, Usina de CO2, Resfriador de Fermento, Adega de Fermentação e Maturação, Prensa do Mosto, Motores Diesel dos Geradores, Filtro Prensa, Linha/Sistema de Engarrafamento, Linha de Fermentação, Packaging, Pasteurizador, Resfriadores do Etanol, Tina de Fermentação, Secador de Fermento e na Adega de Pressão (incluindo os respectivos serviços de transporte), caso presentes no lançamento; c) aos refrigeradores, chopeiras, balcões refrigeradores e fretes a eles inerentes, quando comprovado o recolhimento do imposto sobre a prestação de serviço transporte ao Estado de origem. Vencida, em parte, a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, que o julgava parcialmente procedente para as exclusões dos itens "a" e "b". Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além do signatário e da Conselheira supracitada, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor) e Edécio José Cançado Ferreira.

**Sala das Sessões, 30 de julho de 2008.**

**Roberto Nogueira Lima**  
**Presidente/Relator**

RNL/EJ



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

Acórdão: 18.818/08/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000154533-31  
Impugnação/Agravo: 40.010120018-81, 40.030121326-26  
Impugnante/Agravante: Companhia Brasileira de Bebidas  
IE: 740195092.05-62  
Proc. S. Passivo: Peter de Moraes Rossi/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

---

Voto proferido pela Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, nos termos do art 43 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.

Dentre as exigências a que se refere o Auto de Infração em exame inclui-se aquela decorrente da constatação de aproveitamento indevido de crédito destacado em notas fiscais e respectivos CTRCs, de bens alheios à atividade da empresa.

Foram enumerados como alheios à atividade da empresa os refrigeradores, chopeiras e balcões refrigeradores adquiridos com o fim específico de serem cedidos em comodato.

A fiscalização ressalta que a atividade da empresa é a fabricação de bebidas – cervejas e refrigerantes, vendidos exclusivamente a atacadistas, distribuidores e grandes redes de hipermercados. Os produtos por ela fabricados são comercializados exclusivamente quentes, forma em que são mantidos armazenados até o momento da venda ao consumidor final, portanto, os refrigeradores, chopeiras e balcões frigoríficos não são utilizados no estabelecimento da Autuada.

A Lei Complementar 87/96, devidamente autorizada pela Constituição Federal de 1988, ao disciplinar o regime de compensação do ICMS, estabelece:

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

Portanto, corrobora-se com o entendimento da fiscalização de que não basta o destaque do imposto no documento fiscal de aquisição de mercadorias e/ou serviços e a escrituração na forma regulamentar, para que seja legítimo o exercício do princípio da não cumulatividade do tributo, assegurado pelo artigo 155, § 2º, item I da Constituição Federal (CF)/88. Há que se considerar as disposições do artigo 146, inciso III do mesmo diploma legal ao determinar que cabe à Lei complementar dispor sobre um regime uniforme de aplicação da não-cumulatividade do ICMS, regime este de caráter geral e do qual a legislação tributária estadual não pode divergir.

Neste sentido a Lei 6763/75, tratou de disciplinar a matéria e o Regulamento do ICMS/2002 (RICMS/2002), em consonância com o disposto no seu art. 31, inciso III, regulamentou:

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

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

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;

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

Art. 71 - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou bem entrado no estabelecimento:

I - vier a ser objeto de operação subsequente não-tributada ou isenta, observado o disposto no § 3º deste artigo e no artigo 74;

§ 3º - Não se estornam créditos referentes a bens, mercadorias e serviços a eles vinculados:

1) adquiridos ou recebidos no estabelecimento, a partir de 1º de novembro de 1996:

1.1) que venham a ser objeto de operações de exportação para o exterior;

1.2) integrados ou consumidos em processo de produção, exceto industrialização, de mercadorias que venham a ser objeto de operação de exportação para o exterior;

2) adquiridos ou recebidos no estabelecimento, a partir de 16 de setembro de 1996, e integrados ou

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consumidos em processo de produção de produtos industrializados, inclusive semi-elaborados, que venham a ser objeto de operações de exportação para o exterior;

Art. 74 - Nas hipóteses do inciso I e dos §§ 4º e 6º do artigo 71, o estorno deverá ser efetuado no mesmo período da saída da mercadoria ou do bem.

Infere-se, portanto, que é vedado o aproveitamento do crédito do imposto destacado nas notas fiscais de aquisição dos bens do ativo permanente adquirido com o fim específico de utilização por terceiros, saídas com a finalidade de comodato, ao abrigo da não-incidência.

No caso, o aproveitamento do crédito pela Autuada dos bens cedidos em comodato contraria o disposto nos incisos II e XIII do artigo 70 retrocitado, uma vez que a saída das mercadorias ocorreu ao abrigo do diferimento e, ainda, não foi utilizada no estabelecimento da Autuada, sendo assim, considerado alheio à atividade da empresa.

No tocante ao conceito de bens ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, para fins de vedação ao crédito do ICMS, foi editada a IN DLT/SRE nº 01/98:

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.

(...)

Do exposto, considerando que restou demonstrado nos autos que os refrigeradores, chopeiras e balcões refrigeradores foram adquiridos com o fim específico de serem cedidos em comodato, afiguram-se corretas as exigências decorrentes do estorno do crédito destacado nas notas fiscais a eles relativas.

Voto pela procedência parcial do lançamento para excluir as exigências relativas: a) aos produtos: Kit de Rotulagem de Roupa Nova; Inspetor Eletrônico; Conjunto Acústico para Gerador; Densímetro; filtro (NF5358, de 17/12/04); Filtro Polidor e Filtro Prensa do Mosto; PH - Metro Portátil; Sensores e Sonda Retrátil; b) às partes e peças de máquinas e equipamentos, entradas no período compreendido entre

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

07/12/2002 e 29/06/2005, com valor unitário superior (inclusive) a R\$326,61, que tenham sido aplicadas nos seguintes setores/equipamentos: Setor/Sistema de Filtração, Sala de Brassagem, Linha 562/502 packaging, Usina de CO2, Resfriador de Fermento, Adega de Fermentação e Maturação, Prensa do Mosto, Motores Diesel dos Geradores, Filtro Prensa, Linha/Sistema de Engarrafamento, Linha de Fermentação, Packaging, Pasteurizador, Resfriadores do Etanol, Tina de Fermentação, Secador de Fermento e na Adega de Pressão (incluindo os respectivos serviços de transporte), caso presentes no lançamento.

**Sala das Sessões, 30 de julho de 2008.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Conselheira**