

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

Acórdão: 3.716/11/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000159770-62  
Recurso de Revisão: 40.060129518-32  
Recorrente: Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV  
IE: 740358740.03-89  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)  
Origem: DF/Contagem

***EMENTA***

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO – ATIVO PERMANENTE. Imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a bens do ativo permanente alheios à atividade do estabelecimento. Contudo, merece reforma a decisão recorrida para excluir do lançamento os bens cedidos em comodato e outros bens empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, nos estritos termos da Instrução Normativa DLT/SRE n.º 01/98. Recurso de Revisão conhecido por unanimidade e parcialmente provido pelo voto de qualidade.**

***RELATÓRIO***

**Da Autuação**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de falta de recolhimento e/ou recolheu a menor ICMS devido no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2007 por aproveitamento de créditos de ICMS provenientes da escrituração de documentos fiscais relativos a aquisição de bens considerados pela Fiscalização como alheios a produção, no livro Controle de Créditos de ICMS do Ativo Permanente - CIAP.

Segundo consta do relatório do Auto de Infração (fls. 06) foram considerados os dados da Companhia Brasileira de Bebidas (I.E: 186.195.095.10.70) como ponto de partida para o trabalho uma vez que a Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV (I.E: 740.358.740.03.89) a sucedeu em setembro de 2005 e deu continuidade à escrituração da primeira. Também foram levadas em consideração as alterações feitas pelo Fisco através do Auto de Infração 01.000158691.54 onde ocorreu a análise do procedimento de escrituração do livro CIAP, sem examinar naquele momento se os créditos correspondiam a bens do ativo permanente que poderiam ser lançados no CIAP.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e, 55, inciso XXVI.

**Da Decisão Recorrida**

Em decisão consubstanciada no Acórdão n.º 19.958/11/3ª (fls. 2.291/2.247), pelo voto de qualidade, a 3ª Câmara de Julgamento julgou procedente o lançamento. Vencido o Conselheiro Marco Túlio da Silva, que o julgava parcialmente procedente para excluir as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 23 de dezembro de 2003, com base no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, nos termos do voto de fls. 2.248/2.250.

**Do Recurso de Revisão**

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente, por intermédio de procuradoras legalmente habilitadas, o Recurso de Revisão de fls. 2.257/2.267, em síntese, aos seguintes argumentos:

- o acórdão ora vergastado foi divergente de outra decisão proferida por esse Emérito Conselho de Contribuintes pela mesma câmara;
- elabora um quadro para demonstrar a divergência alegada;
- nenhum dos argumentos utilizados para proceder ao estorno do crédito merece prosperar, uma vez que os bens adquiridos foram corretamente destinados ao seu ativo fixo e na operação subsequente não houve transferência de propriedade;
- a teor do art. 66 do Regulamento do ICMS de Minas Gerais (RICMS/MG), devem ser abatidos do imposto incidente na operação seguinte, sob a forma de crédito, dentre outros montantes, o valor do ICMS correspondente às aquisições de bens destinados permanente;
- interpretação outra não deve ser dada à destinação dos refrigeradores senão ao ativo permanente, pois eles atendem a todos os requisitos dispostos em lei, eis que, mesmo que cedidos em comodato, não houve transferência de propriedade;
- conforme seu objeto social, os refrigeradores são imprescindíveis à consecução de suas atividades comerciais;
- os refrigeradores possuem vida útil muito superior a 12 (doze) meses;
- os refrigeradores, como confessado pela própria administração, foram devidamente escriturados no livro CIAP;
- caracterizados, portanto, os refrigeradores como pertencentes ao ativo permanente, cabe destacar que sua cessão em comodato não enseja transferência de propriedade em razão de sua própria natureza, não podendo ser considerada fato gerador do imposto, nem para fins de "operação não tributada";
- as operações sujeitas ao ICMS devem ter, necessariamente, caráter de mercancia, o que, por óbvio, não se vê nos contratos de comodato;
- assim sendo, se não há transferência da propriedade dos refrigeradores aos comodatários, não há que falar em operação subsequente isenta ou sob o pálio da não incidência, pois sequer ocorreu o fato gerador do imposto;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o art. 70 do RICMS/02 define o que vem a ser bens alheios à atividade do estabelecimento, de modo que resta claro que os refrigeradores cedidos em comodato não se enquadram nesse conceito;

- em se tratando da comercialização de bebidas em geral, a refrigeração se mostra sobejamente essencial não somente para que tais produtos sejam comercializados na temperatura adequada, mas principalmente para sua própria conservação, restando hialino, portanto, que os refrigeradores cedidos em comodato, além de evidentes integrantes de seu ativo fixo, também são aplicados de forma essencial à execução de sua atividade-fim;

- transcreve parte do acórdão indicado como paradigma para afirmar que a Câmara assume não haver dúvidas de que, tal como os refrigeradores cedidos em comodato na presente hipótese, *"não são alheios os bens utilizados ainda que indiretamente na atividade de comercialização do contribuinte"*.

Ao final, requer seja admitido o presente Recurso de Revisão para que, sucessivamente, lhe seja dado integral provimento, reformando-se o Acórdão recorrido.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 2.304/2.317, opina em preliminar, pelo conhecimento do Recurso de Revisão e, quanto ao mérito, pelo seu provimento parcial para excluir as exigências fiscais relativas aos itens de mercadorias relacionadas nas Planilhas de n.ºs 1, 2, 5, 7 e 12 do Anexo I do laudo pericial.

---

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar**

Inicialmente cumpre analisar a preliminar de cabimento do presente recurso nos termos do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

#### **SEÇÃO IX**

#### **DO RECURSO DE REVISÃO**

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

.....

II - no caso de PTA submetido ao rito ordinário, quando a decisão recorrida seja divergente, quanto à aplicação da legislação tributária, de outra proferida por câmara do Conselho de Contribuintes;

§ 1º Não ensejará recurso de revisão:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a) questão preliminar, exceto a referente à desconsideração do ato ou negócio jurídico;
- b) concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal;
- II - a decisão relativa ao cancelamento ou redução de multa isolada, pelo órgão julgador, conforme estabelecido em lei.

.....

Superada, de plano, a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do RPTA/MG, acima transcrito, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Após análise dos autos e inteiro teor do acórdão indicado como divergente, é possível verificar assistir razão à Recorrente, eis que a decisão mencionada refere-se a situação que se coaduna com o caso tratado no presente processo.

O Acórdão nº 18.597/08/3<sup>a</sup>, indicado como paradigma pela Recorrente (fls. 2.295/2.302), trata exatamente de autuação sobre aproveitamento indevido de créditos relacionados a bens considerados alheios à atividade do estabelecimento, tendo em vista a saída dos mesmos em operações sem incidência do imposto para cessão em comodato para contribuintes com os quais a então Impugnante mantém relações comerciais, sendo que esta exerce a mesma atividade econômica da Recorrente.

Contudo, diferentemente da decisão recorrida, a decisão apresentada como paradigma considerou corretos o aproveitamento dos créditos de ICMS relativos aos bens cedidos em comodato, no seguimento de fabricação de bebidas.

Diante disso, encontra-se atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, atendendo a exigência de preenchimento cumulativo das condições, conforme previsto no referido dispositivo legal, devendo ser conhecido o presente Recurso de Revisão por configurados seus pressupostos de admissibilidade.

### **Do Mérito**

Pelo Auto de Infração em epígrafe o Fisco formalizou as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e Multa Isolada prevista no inciso XXVI do art. 55, ambos da Lei nº 6.763/75, em virtude de imputação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relacionados a bens do ativo permanente alheios à atividade do estabelecimento.

O Recurso em tela cuida, especificamente, do estorno de créditos relacionados aos bens cedidos em comodato e considerados alheios à atividade do estabelecimento.

Antes de se adentrar ao mérito propriamente dito do lançamento, é importante esclarecer que o levantamento fiscal cuidou da análise dos créditos de ICMS escriturados no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contudo, pode ter ocorrido o lançamento de itens de mercadorias naquele livro fiscal que não se enquadram no conceito de ativo permanente definido pela doutrina contábil, e ainda que se enquadrem, pode ser que nem todos observem os pressupostos definidos pela legislação do ICMS para efeito de aproveitamento de créditos do imposto.

Entretanto, considerando-se que a acusação é de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relacionado a ativo permanente lançado no livro CIAP, a análise será feita dentro dos limites do lançamento principalmente tendo em vista tratar-se, neste momento, de recurso.

Feitas estas ponderações, passa-se à análise do mérito das exigências.

Em relação ao estorno de créditos do imposto relacionados a bens do ativo permanente cedidos em comodato aos pontos de venda - PDV (comércio varejista) para serem utilizados na venda dos produtos da ora Recorrente, cumpre esclarecer tratarem-se dos seguintes bens (fls. 1.767/ 1.768):

- refrigeradores;
- quiosques;
- abraçadeiras;
- chopeiras;
- pré resfriador;
- torre para chope;
- válvula da extratora de chope;
- transdutor eletropneumático da enchedora de chope.

No período objeto das exigências, no que se refere a ativo permanente, o RICMS/02 assim estabelecia:

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:

.....  
II - à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º e 6º deste artigo;

.....  
§ 3º - O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento observará, além do disposto nos §§ 72 a 10 do artigo 70 deste Regulamento, o seguinte:

I - será feito à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento;

II - a fração de 1/48 (um quarenta e oito avos) será proporcionalmente aumentada ou diminuída, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês civil;

III - na hipótese de alienação do bem antes do término do quadragésimo oitavo período de apuração, contado a partir daquele em que tenha ocorrido a sua entrada no estabelecimento, não será admitido, a partir do período em que ocorrer a alienação, o abatimento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

IV - além do lançamento em conjunto com os demais créditos, no momento da apuração do imposto, no montante determinado, conforme o caso, pelos incisos I e II deste parágrafo ou pelo § 8º do artigo 70 deste Regulamento, o valor do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente e o crédito correspondente serão escriturados no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), modelo C.

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

I - ser de propriedade do contribuinte;

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 - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;

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

"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;

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

(Efeitos a partir de 30/06/2005) VI - ser contabilizado como ativo imobilizado.

(Efeitos a partir de 30/06/2005) § 6º - Será admitido o crédito, na forma do § 3º deste artigo, relativo à aquisição empregadas nos bens a parágrafo anterior, desde que:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Efeitos a partir de 30/06/2005) 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

(Efeitos a partir de 30/06/2005) II - as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado.

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

"§ 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."

Art. 70 -

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

Portanto, os pressupostos que norteavam, à época das operações tratadas nos autos, a caracterização do bem como ativo permanente eram:

- ser de propriedade do contribuinte e ser utilizado em suas atividades operacionais;
- ter valor relevante (até 29 de junho de 2005);
- ter vida útil superior a 12 (doze) meses;
- 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;
- não integrar o produto final, exceto se de forma residual;
- ser contabilizado como ativo imobilizado (a partir de 30 de junho de 2005);
- partes e peças, quando contabilizadas como ativo imobilizado e quando a substituição delas resultar em aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 (doze) meses (a partir de 30 de junho de 2005).

Por outro lado, tratando-se de partes e peças de máquina, equipamento, instrumento ou ferramenta, elas serão consideradas como integrantes do ativo permanente se cumprirem todos os pressupostos acima delineados.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cumprе ressaltar, ainda, que quanto à análise concernente a ativo permanente pode ser observada até mesmo a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que dispõe sobre bens e serviços alheios à atividade do estabelecimento.

### Instrução Normativa 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.

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

De se notar, portanto, que o fundamento que levou ao estorno de crédito dos bens objeto de discussão são aqueles mencionados no item "c" do inciso II do art. 10 da Instrução Normativa nº 01/98 e § 3º do art. 70 acima, conceituados pelo Fisco como de uso fora da atividade comercial e industrial da ora Recorrente.

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

Com efeito, o ativo permanente de uma empresa compõe-se dos grupos de contas denominados "Ativo Imobilizado", "Ativo Diferido" e "Investimentos", conforme art. 178, § 1º, alínea "c" da Lei 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 nº 87/96 não estabeleceu nenhum conceito de ativo imobilizado. Desta forma, cabe resgatar o conceito contábil, buscando-o no art. 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, ali 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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Pelos conceitos postos, é inegável que os bens objeto da presente discussão (refrigeradores, chopeiras, etc.) são utilizados 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 n.º 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 comunicação"*.

Se houver remessa em comodato para os estabelecimentos varejistas, esse fato em si não desnatura o vínculo do bem com o estabelecimento, uma vez que a Recorrente mantém sua propriedade.

Esta afirmativa encontra respaldo inclusive na legislação federal. O Decreto n.º 3.000/99, que regulamenta a instituição, apuração, fiscalização e cobrança do Imposto de Renda, ao tratar da tributação das pessoas jurídicas, admite a dedução, a título de despesas, da depreciação de bens do ativo imobilizado, estabelecendo em seu art. 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**

#### **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 ou 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)."

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, a legislação que trata do Imposto de Renda autoriza 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.

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

RECORRENTE: COMPANHIA FLUMINENSE DE REFRIGERANTES

DESPESA DE DEPRECIÇÃO - GARRAFAS/GARRAFEIRAS, ENGRADADOS - NÃO CABE A CONSIDERAÇÃO DE QUALQUER TAXA DE DEPRECIÇÃO 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."

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

Art. 2º - .....

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

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

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

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

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

.....

Na mesma linha o art. 70 do Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais, 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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

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

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

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 (trezentos e sessenta) dias, 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ou de terceiro, sem incidência do imposto, conforme disposto no inciso IX do art. 7º da Lei n.º 6.763/75, a saber:

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

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 das mesas ou outra mercadoria na mesma situação.

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

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

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

Assim, os refrigeradores e os outros bens relacionados na planilha, desde que imobilizados, de propriedade da Recorrente, respeitadas as condições previstas pela legislação, e que 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.

Resta configurada, portanto, que a utilização dos refrigeradores e dos outros bens, imobilizados pela ora Recorrente, não os caracteriza como alheios à sua atividade, também não sendo exigido o estorno do crédito em razão da saída em comodato, devendo ser mantido o crédito pertinente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, merece reforma a decisão recorrida para excluir as exigências referente às mercadorias constantes da Planilha 1 do Anexo I do Laudo Pericial (fls. 1.767/1.768).

Cumpra também verificar a questão relativa ao estorno dos créditos relativos aos veículos utilizados pelos vendedores e equipamentos vinculados (fls. 1.769) - veículos de locomoção, e equipamentos vinculados, utilizados por vendedores/supervisores na atividade de venda dos produtos do estabelecimento.

Os itens cujos créditos respectivos foram estornados encontram-se relacionados no laudo pericial à fls. 1. 769.

Trata-se de motocicletas, baús utilizados nessas motocicletas, adesivo, suporte para baú e limitador de velocidade.

O acórdão recorrido entende que esses itens não são utilizados na atividade principal da empresa, ou seja, na fabricação dos produtos. Sustenta que a atividade de comercialização dos produtos seria uma "*atividade meio*" para se atingir a atividade principal que seria a produção das bebidas.

A análise quanto à caracterização de um bem como alheio ou não à atividade do estabelecimento não passa pela classificação de atividade principal ou secundária do estabelecimento.

Mesmo a Instrução Normativa DLT/SRE n.º 01/98, norma interna da Secretaria de Estado de Fazenda formalizada para orientar a própria Fiscalização, não distingue entre atividade principal e atividade secundária, muito antes pelo contrário, ela estabelece os critérios para se definir quais bens seriam alheios à atividade do estabelecimento e, conseqüentemente, quais bens não seriam alheios à atividade do estabelecimento.

Dessa forma, percebe-se que a própria Instrução Normativa DLT/SRE n.º 01/98 define que são alheios à atividade do estabelecimento os bens recebidos e utilizados em atividades exercidas fora do campo de incidência do imposto.

De pronto constata-se que os itens ora sob análise (motocicletas, baús, etc.) são utilizados na atividade de venda dos produtos, atividade essa que representa a essência do ICMS, tendo em vista que fato gerador do ICMS é a circulação dos produtos e não sua produção.

Continua a Instrução Normativa DLT/SRE n.º 01/98 estabelecendo que se consideram alheios à atividade do estabelecimento os bens que não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção, de comercialização, etc.

É incontroverso entre as partes que as motocicletas e seus acessórios são utilizados na atividade de vendas dos produtos do estabelecimento.

Mesmo a orientação emanada pela própria Secretaria de Fazenda do Estado não faz distinção entre qual seria a atividade principal e qual seria a secundária; cuida de atividades relacionadas à incidência e atividades relacionadas à não incidência do imposto.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, considerando-se os veículos utilizados pelos vendedores e equipamentos a eles vinculados (fls. 1.769) são de propriedade da Recorrente, desde que imobilizados, respeitadas as condições previstas pelas legislações contábil e tributária/fiscal respectivas já fundamentadas nesta decisão, e que forem utilizados na atividade de venda dos produtos do estabelecimento, pertencem, na verdade, ao seu ativo permanente, gerando direito aos créditos do imposto correspondentes.

Dessa forma, merece reforma a decisão para exclusão das exigências relativas aos itens relacionados na Planilha 2 do Anexo I do Laudo Pericial (fls. 1.769).

Outro ponto a merecer análise diz respeito ao estorno do crédito relativo aos produtos bens utilizados no setor de laboratório (fls. 1.784/1.786).

Conforme informação do laudo pericial (fls. 1.784), o laboratório ocupa espaço físico separado da linha de produção. Contudo, realiza análises antes (matéria prima), durante (produto em processo) e após (produto acabado) o processo de produção.

O laboratório, cuja função é promover o controle de qualidade dos bens produzidos, é utilizado na consecução da atividade econômica do estabelecimento, ou seja, no setor de produção.

Nesse sentido, os bens utilizados nessa atividade de controle de qualidade da matéria prima, do produto em processo e do produto acabado geram direito aos créditos do imposto correspondentes.

Cabe repetir que para o direito aos créditos de ICMS correspondentes, necessário que o bem (ativo permanente) cumpra os pressupostos da legislação contábil e, como não poderia deixar de ser, cumpra, também, os pressupostos da legislação tributária já explicitados anteriormente.

Dessa forma, merece reforma a decisão para exclusão das exigências relativas aos itens relacionados na Planilha 7 do Anexo I do Laudo Pericial (fls. 1.784/1.786).

Também deve ser verificada a questão dos produtos utilizados no setor "*sopradora*" (fls. 1.795/1.797).

O laudo pericial esclarece que "*sopradora*" é o equipamento destinado a transformar uma garrafa tipo pré forma em uma garrafa tipo PET, utilizada para envase do refrigerante.

Acrescenta que "*rotuladora*" é o equipamento que aplica o rótulo nas garrafas, de acordo com o produto, no momento em que estiver sendo envasado.

Percebe-se que não há dúvidas quanto à caracterização deste setor como participante do processo produtivo da fábrica.

Nesse sentido, considerando-se os pressupostos da legislação contábil e tributária/fiscal quanto a ativo permanente, conclui-se pela pertinência dos créditos de ICMS relativos aos bens do ativo permanente utilizados neste setor.

Merece, pois, reforma a decisão para exclusão das exigências relativas aos itens relacionados na Planilha 12 do Anexo I do Laudo Pericial (fls. 1.795/1.797).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Relativamente aos bens utilizados no setor de embalagem (fls. 1.776/1.782) cumpre destacar ser inegável que a linha de embalagem faz parte do processo produtivo da Recorrente.

Nesse sentido, os bens utilizados nessa atividade, de propriedade da ora Recorrente, desde que imobilizados, respeitadas as condições previstas pelas legislações tributária/fiscal e contábil respectivas, geram direito a créditos do imposto.

Repetindo o que já foi explicitado anteriormente, os pressupostos tributários/fiscais que norteavam, à época das operações tratadas nos autos, a caracterização do bem como ativo permanente eram:

- ser de propriedade do contribuinte e ser utilizado em suas atividades operacionais;
- ter valor relevante (até 29 de junho de 2005);
- ter vida útil superior a 12 (doze) meses;
- 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;
- não integrar o produto final, exceto se de forma residual;
- ser contabilizado como ativo imobilizado (a partir de 30 de junho de 2005);
- partes e peças, quando contabilizadas como ativo imobilizado e quando a substituição delas resultar em aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 (doze) meses (a partir de 30 de junho de 2005).

No caso de partes e peças de máquina, equipamento, instrumento ou ferramenta, elas serão consideradas como integrantes do ativo permanente se cumprirem todos os pressupostos acima delineados.

Portanto, se respeitados os pressupostos acima delineados, os bens do setor de embalagem geram direito aos créditos de ICMS correspondentes a partir de sua entrada no estabelecimento.

Merece, pois, reforma a decisão para exclusão das exigências relativas aos itens relacionados na Planilha 5 do Anexo I do Laudo Pericial (fls. 1.776/1.782).

Por fim, em relação aos equipamentos geradores de energia elétrica (fl. 1.787), também deve ser considerado o crédito a eles inerentes se respeitados os pressupostos já delineados nesta decisão.

Isto porque, segundo o laudo pericial, os geradores de energia elétrica somente entram em operação quando há falta de energia elétrica na unidade sem uma programação prévia. Desta forma, estes equipamentos são responsáveis pela continuidade da geração de energia elétrica imprescindível ao funcionamento dos equipamentos e à produção.

A energia elétrica gerada por estes equipamentos também é utilizada no centro de distribuição para todas as operações de venda.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, caso a Recorrente não se valesse destes equipamentos, eventual falta de energia elétrica inviabilizaria a continuidade de suas operações e, portanto, não seria possível promover operações de circulação de mercadorias e gerar o imposto estadual.

Daí verifica-se a vinculação destes equipamentos à geração do próprio imposto estadual.

Desta forma, também neste particular, merece reforma a decisão para exclusão das exigências relativas aos itens relacionados na Planilha 8 do Anexo I do Laudo Pericial (fls. 1.787).

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso para excluir as exigências fiscais relativas aos itens de mercadorias relacionadas nas Planilhas de nº 1, 2, 5, 7, 8 e 12 do Anexo I do laudo pericial. Vencidos, em parte, os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Relator) e André Barros de Moura, que mantinham as exigências relativas ao item 8. Vencida, em parte, a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros (Revisora), que lhe negava provimento, nos termos do acórdão recorrido. Vencido, em parte, o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva, que excluía, ainda, as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 23/12/03, com base no § 4º do art. 150 do CTN, nos termos do voto vencido de fls. 2.248/2.250. Vencido, em parte, o Conselheiro Mauro Heleno Galvão, que mantinha as exigências do item 1. Designada relatora a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Mariane Ribeiro Bueno Freire. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Maria de Lourdes Medeiros (Revisora), André Barros de Moura, Raimundo Francisco da Silva e Sauro Henrique de Almeida.

**Sala das Sessões, 08 de julho de 2011.**

**Mauro Heleno Galvão  
Presidente**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Relatora / Designada**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

Acórdão:	3.716/11/CE	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000159770-62	
Recurso de Revisão:	40.060129518-32	
Recorrente:	Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV	
	IE: 740358740.03-89	
Recorrida:	Fazenda Pública Estadual	
Proc. S. Passivo:	Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)	
Origem:	DF/Contagem	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de falta de recolhimento e/ou recolheu a menor ICMS devido no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2007 por aproveitamento de créditos de ICMS provenientes da escrituração de documentos fiscais relativos à aquisição de bens considerados pela Fiscalização como alheios a produção, no livro Controle de Créditos de ICMS do Ativo Permanente - CIAP.

O presente voto vencido diverge do voto vencedor, apenas em relação à manutenção das exigências fiscais relativas aos itens de mercadorias relacionadas na Planilha de nº 8 do laudo pericial, que tratam dos geradores de energia elétrica.

Assim, no que se refere aos equipamentos geradores de energia, o laudo pericial esclarece, conforme informação de fls. 1.787, tratar-se de bem utilizado, eventualmente, para manutenção da energia utilizada no Centro de Distribuição, quando ocorrer falta de energia da rede pública.

Dessa forma, verifica-se não haver relação dos referidos equipamentos com geração da energia consumida no processo de produção do estabelecimento. Via de consequência, considerando-se que o equipamento não é utilizado dentro das atividades desenvolvidas pela Contribuinte, nos termos da legislação de regência, não pode o mesmo ser classificado como um bem do ativo permanente passível de gerar crédito de ICMS.

Diante do exposto, decido pelo provimento parcial ao recurso para excluir apenas as exigências fiscais relativas aos itens de mercadorias relacionadas nas Planilhas de nº 1, 2, 5, 7 e 12 do Anexo I do laudo pericial, mantendo-se, portanto, as

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

exigências relativas aos itens de bens relacionadas na Planilha de nº 8 do referido Anexo I do laudo pericial.

**Sala das Sessões, 08 de julho de 2011.**

**Sauro Henrique de Almeida  
Conselheiro**

CC/MIG

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

---

Acórdão:	3.716/11/CE	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000159770-62	
Recurso de Revisão:	40.060129518-32	
Recorrente:	Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV	
	IE: 740358740.03-89	
Recorrida:	Fazenda Pública Estadual	
Proc. S. Passivo:	Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)	
Origem:	DF/Contagem	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Mauro Heleno Galvão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de falta de recolhimento e/ou recolheu a menor ICMS devido no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2007 por aproveitamento de créditos de ICMS provenientes da escrituração de documentos fiscais relativos à aquisição de bens considerados pela Fiscalização como alheios a produção, no livro Controle de Créditos de ICMS do Ativo Permanente - CIAP.

O presente voto vencido diverge do voto vencedor, apenas em relação à manutenção das exigências fiscais relativas aos itens de mercadorias relacionadas na Planilha de nº 1 do laudo pericial, que tratam dos bens do ativo permanente cedidos em comodato aos pontos de venda.

Assim, com relação ao estorno de créditos de ICMS referente às mesas e outras mercadorias que foram imobilizadas e cedidas aos clientes da Recorrente/Autuada a título de comodato, tem-se que está correto o estorno do crédito efetuado pelo Fisco à luz da Instrução Normativa SUTRI/SEF nº 02/89.

Com efeito, dispõe a referida Instrução Normativa, *in verbis*:

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

Ademais, cumpre destacar, também, o entendimento quanto ao alcance da competência do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais para interpretar a legislação em vigor.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme o disposto no art. 182, I da Lei nº 6.763/75, abaixo transcrito, e no art. 110, I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos de Minas Gerais (RPTA/MG), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, com igual redação, não se incluem na competência do órgão julgador a negativa de aplicação de ato normativo.

Lei nº 6.763/75

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

I - a declaração de inconstitucionalidade ou **a negativa de aplicação de ato normativo**, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146; (grifou-se)

Dessa forma, imperioso concluir pelo provimento parcial ao recurso para excluir apenas as exigências fiscais relativas aos itens de mercadorias relacionadas nas Planilhas de nº 2, 5, 7, 8 e 12 do Anexo I do laudo pericial, mantendo-se, portanto, as exigências relativas aos itens de mercadorias relacionadas na Planilha de nº 1 do referido Anexo I do laudo pericial.

**Sala das Sessões, 08 de julho de 2011.**

**Mauro Heleno Galvão**  
**Conselheiro**