

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.391/14/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000203889-08  
Impugnação: 40.010135210-47  
Impugnante: Aethra Sistemas Automotivos S/A  
IE: 067789134.00-47  
Proc. S. Passivo: Marcelo Braga Rios/Outro(s)  
Origem: DF/Contagem

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – COMODATO.** Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em documentos fiscais de aquisição de bens, posteriormente cedidos em comodato, ao abrigo da não incidência do imposto prevista no art. 5º, inciso XIII da Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada nos termos dos art. 31, inciso I da Lei nº 6.763/75, arts. 70, inciso II e 71, inciso I da Parte Geral do RICMS/02 e art. 1º da IN SUTRI nº 02/09.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – BEM TRANSFERIDO PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DE MESMA TITULARIDADE.** Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em documentos fiscais de aquisição de bens do Ativo Imobilizado, posteriormente transferidos para outro estabelecimento da empresa autuada, ao abrigo da não incidência do imposto prevista no art. 5º, inciso XII da Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada nos termos do disposto no art. 66, § 3º, III da Parte Geral do RICMS/02.

**Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS em razão de apropriação indevida de créditos de ICMS provenientes da aquisição de bens cuja operação subsequente foi beneficiada com a não incidência do imposto (bens cedidos em comodato) ou transferidos para outro estabelecimento de mesma titularidade, no período de abril de 2009 a dezembro de 2012.

No tocante aos bens que foram lançados na escrita contábil da Autuada como Ativo Imobilizado e seu crédito apropriado mensalmente na fração de 1/48 (um inteiro e quarenta e oito avos), a Fiscalização promoveu o estorno mensal da fração de 1/48 avos a partir do período de apuração subsequente ao da ocorrência da saída do bem do estabelecimento autuado (Anexo 1 – fls. 61).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigência de ICMS, apurado após a recomposição da conta gráfica, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da referida lei.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e, por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 277/290, requerendo a procedência da impugnação para cancelar integralmente o lançamento. Subsidiariamente, sejam canceladas as multas e os juros.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 375/384, refuta as alegações da Defesa pedindo pela procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 390/397, opina pela procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

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

Conforme já relatado, decorre o presente lançamento da constatação de que a Autuada, no período de abril de 2009 a dezembro de 2012, recolheu ICMS a menor, apurado mediante recomposição da conta gráfica, uma vez que apropriou indevidamente créditos de ICMS provenientes da aquisição de bens cuja operação subsequente foi beneficiada com a não incidência do imposto (bens cedidos em comodato) ou transferidos para outro estabelecimento de mesma titularidade.

No tocante aos bens que foram lançados na escrita contábil da Autuada como Ativo Imobilizado e seu crédito apropriado mensalmente na fração de 1/48 (um inteiro e quarenta e oito avos), a Fiscalização promoveu o estorno mensal da fração de 1/48 avos a partir do período de apuração subsequente ao da ocorrência da saída do bem do estabelecimento autuado (Anexo 1 – fls. 61 e Anexo 2 – fls. 63).

Os valores apurados nos 02 (dois) anexos citados anteriormente foram levados na recomposição da conta gráfica, conforme Anexo 5 – fls. 69/76.

Exigência de ICMS, apurado após a recomposição da conta gráfica, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da referida lei.

### **Do estorno de créditos de ICMS relativos a bens cedidos em comodato**

Conforme se depreende do relatório anexo ao Auto de Infração, os documentos fiscais de entrada objeto deste item do lançamento encontram-se acostados às fls. 78/155, 165/173 e 187/219 (casos 1 a 8, 10 a 12 e 17 a 19).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalta a Fiscalização que as remessas de mercadorias realizadas pela Autuada a título de comodato ocorreram ao abrigo da não incidência do imposto, assim definidas pelo Regulamento mineiro (art. 5º, inciso XIII) e também pela própria empresa conforme informação aposta nos documentos fiscais por ela emitidos.

Destaca-se que o estorno dos créditos, em análise, respalda-se no disposto no art. 155, § 2º, inciso II da CF/88 e nos arts. 70, inciso II e 71, inciso I da Parte Geral do RICMS/02, e no art. 1ª, parágrafo único da Instrução Normativa SUTRI nº 02/09.

Acrescenta, ainda, a Fiscalização, que para os bens relativos aos casos 18 e 19, as saídas também ocorrem ao abrigo da não incidência, mas se referem a situações nas quais a Autuada creditou-se pelos bens adquiridos diretamente no livro Registro de Entradas, contrariando o que determina o inciso I do § 3º do art. 66 da Parte Geral do RICMS/02.

Desse modo, como não há incidência do tributo na saída do bem do estabelecimento adquirente, não há direito ao crédito do imposto e, tampouco, afronta ao princípio da não cumulatividade, pela incoerência de operação subsequente tributada, nos termos do inciso XIII do art. 5º da Parte Geral do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 5º O imposto não incide sobre:

(...)

XIII - operações em decorrência de contrato de comodato, locação ou arrendamento mercantil - leasing sem opção de compra ao arrendatário.

Corroborando tal entendimento a Instrução Normativa SUTRI nº 02/09, publicada com a finalidade de dirimir as dúvidas a respeito da matéria.

A referida Instrução Normativa, por meio do seu art. 1º estabelece que:

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

Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo aplica-se inclusive quando os bens cedidos em comodato se destinem à industrialização de mercadorias por encomenda do estabelecimento comodante.

Tal norma explicita o entendimento da Secretaria de Estado de Fazenda sobre a apropriação de créditos do ICMS em relação aos bens cedidos em comodato. Qualquer apropriação de maneira diversa será passível de estorno, o que é confirmado pelo disposto no art. 32, inciso I da Lei nº 6.763/75, e repetido pelo art. 71, inciso I da Parte Geral do RICMS/02, transcritos a seguir:

Lei 6.763/75

Art. 32. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado no estabelecimento:

I - for objeto de operação ou prestação subsequente não tributada ou isenta, sendo esta

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou do bem ou da utilização do serviço;

(...)

RICMS/02 - Parte Geral

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

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

Como se observa, em que pese os argumentos trazidos pela Defesa no sentido de creditar-se em casos tais, vê-se na legislação mineira dispositivos legais afastando essa possibilidade.

Em razão disso, fica afastado o creditamento defendido pela Autuada, pois, como informado, trata-se de regra contida no ordenamento mineiro que, por força do disposto no art. 182 da Lei nº 6.763/75 e no art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, não pode deixar de ser aplicada ao caso concreto dos autos.

Quanto à alegação de que as multas impostas são desproporcionais, cabe destacar que os valores exigidos são decorrentes de disposição expressa de lei, que determina os percentuais a serem aplicados sobre a base de cálculo estabelecida.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor efetuado pela Autuada.

Já a multa capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea "b" da Lei nº 6.763/75 (Multa Isolada) foi exigida pela utilização indevida de crédito fiscal relativo à saída de mercadoria não tributada, descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de aproveitar como previsto na legislação, os créditos decorrentes de suas aquisições.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Razão também não assiste à Defesa quando alega que a Multa Isolada aplicável ao caso dos autos seria a prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, uma vez que tal penalidade não se aplica à hipótese em questão por existir previsão de outra penalidade mais específica.

Nesse sentido, já decidiu este Conselho de Contribuinte. Veja-se:

ACÓRDÃO: 20.705/12/1ª

RITO: SUMÁRIO

(...)

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - COMODATO. CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS DE BENS CONTABILIZADOS NO ATIVO PERMANENTE, VEZ QUE SUAS POSTERIORES SAÍDAS FORAM REALIZADAS A TÍTULO DE REMESSA EM COMODATO.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MERCADORIAS CORRETAMENTE CARACTERIZADAS COMO ALHEIAS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO, NOS TERMOS DO ART. 1º, INCISO IV DA IN DLT/SRE Nº 01/98. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 70, INCISO XIII DA PARTE GERAL DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XIII, ALÍNEA “B” DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO PELO VOTO DE QUALIDADE.

(...)

FOI VERIFICADO TAMBÉM O DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA POR PARTE DA DEFENDENTE, NA MEDIDA EM QUE OCORREU UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO DE BENS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO, O QUE ENSEJOU A APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XIII, “B” DA LEI Nº 6.763/75, IN VERBIS:

XIII - POR UTILIZAR INDEVIDAMENTE CRÉDITO FISCAL RELATIVO A:

(...)

B) OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO SUBSEQÜENTE, COM A MESMA MERCADORIA OU COM OUTRA DELA RESULTANTE, BENEFICIADA COM A ISENÇÃO OU NÃO-INCIDÊNCIA - 50% (CINQUENTA POR CENTO) DO VALOR DA PRESTAÇÃO OU DA OPERAÇÃO;

DESTARTE, CORRETA A CAPITULAÇÃO LEGAL DAS PENALIDADES APLICADAS EM VIRTUDE DA INFRAÇÃO APURADA PELO FISCO EM RELAÇÃO ÀS EXIGÊNCIAS REMANESCENTES.

Destarte, correta a capitulação legal das penalidades aplicadas em virtude da infração apurada pela Fiscalização.

Também não assiste razão à Defesa no tocante ao argumento de que a decisão deste Conselho referente ao PTA nº 01.000158256-70 (Acórdão nº 19.735/10/3ª), de mesma sujeição passiva, legitima o creditamento em análise.

Não obstante em tal decisão foi admitida, quando do cálculo do coeficiente de aproveitamento de crédito no CIAP, a exclusão das operações que não representam uma saída definitiva de mercadoria, como, por exemplo, as remessas de bens em comodato ( documento de fls. 506/508), tem-se que tal decisão não alcança os efeitos pretendidos pela Autuada.

Observe-se que não houve qualquer mudança no critério jurídico adotado pela Fiscalização em contrariedade ao art. 146 do CTN, como afirma a Impugnante. O entendimento do presente feito permanece em compasso com a legislação referente ao aproveitamento de créditos de ICMS, sendo que, a decisão anterior no processo de mesma sujeição passiva, trata de estorno de créditos do imposto relativo a período anterior ao objeto deste lançamento. Confira-se:

ACÓRDÃO: 19.555/10/1ª RITO: ORDINÁRIO  
PTA/AI: 01.000158256-70  
IMPUGNAÇÃO: 40.010123201-70  
IMPUGNANTE: AETHRA SISTEMAS AUTOMOTIVOS S.A.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IE: 186789134.01-80

PROC. S. PASSIVO: MARCELO BRAGA RIOS/OUTRO(S)

ORIGEM: DF/CONTAGEM

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – DIVERSAS IRREGULARIDADES. CONSTATADO RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS RESULTANTE DO ESTORNO DE CRÉDITOS, INDEVIDAMENTE APROPRIADOS, PROVENIENTES: DE APURAÇÃO INCORRETA DO “COEFICIENTE DE CREDITAMENTO”, NO LIVRO CONTROLE DE CRÉDITO DE ICMS DO ATIVO PERMANENTE – CIAP, EM DESACORDO COM O ART. 206, ALÍNEA “B”, ANEXO V DO RICMS/02; DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADA DE MERCADORIAS DESTINADAS A OUTRO ESTABELECIMENTO E DE AQUISIÇÃO DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELA FISCALIZAÇÃO. DEVE-SE, AINDA, REFAZER OS CÁLCULOS DO “COEFICIENTE DE CREDITAMENTO” PARA INCLUIR NO VALOR DAS “SAÍDAS TRIBUTADAS E EXPORTAÇÃO” (NUMERADOR DA FRAÇÃO) A PARCELA CORRESPONDENTE À BASE DE CÁLCULO REDUZIDA, DESDE QUE HAJA PREVISÃO DE MANUTENÇÃO INTEGRAL DO CRÉDITO, CONSOANTE DISPÕE O INCISO II DO § 9º DO ART. 70 DA PARTE GERAL DO RICMS/02 E PARA EXCLUIR DO “VALOR TOTAL DAS SAÍDAS” (DENOMINADOR DA FRAÇÃO) OS VALORES REFERENTES AOS CFOP’S, CUJAS OPERAÇÕES NÃO REPRESENTAM UMA SAÍDA DEFINITIVA E, OU, NÃO SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA. CORRETAS, EM PARTE, AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO INCISO XXVI DO ART. 55, LEI Nº 6.763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – ESCRITURAÇÃO/DECLARAÇÃO DIVERGENTE. IMPUTAÇÃO FISCAL DE DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES DE ICMS INFORMADOS/DECLARADOS E OS ESCRITURADOS PELA AUTUADA. EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA PREVISTA NAS ALÍNEAS “A” E “B” DO INCISO IX DO ART. 54 DA LEI Nº 6.763/75, REFERENTES AO AUTO DE INFRAÇÃO Nº 03.000320554.68, DE NATUREZA NÃO-CONTENCIOSA, CANCELADA, POR INADEQUAÇÃO ENTRE A PRESCRIÇÃO LEGAL E O ATO PRATICADO PELA CONTRIBUINTE.

DA AUTUAÇÃO

A IMPUTAÇÃO FISCAL É DE RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS, **NOS MESES DE MARÇO, MAIO, JUNHO, AGOSTO, SETEMBRO E OUTUBRO DE 2006,** APURADO POR MEIO DE RECOMPOSIÇÃO DA CONTA GRÁFICA, EM RAZÃO DO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS PROVENIENTES:

**1) DE CÁLCULO INCORRETO DO COEFICIENTE DE CREDITAMENTO DE IMPOSTO, NO LIVRO “CONTROLE DE CRÉDITO DE ICMS DO ATIVO PERMANENTE” – CIAP, O QUE MOTIVOU O ESTORNO DA DIFERENÇA ENTRE OS VALORES ESCRITURADOS NO CIAP E OS APURADOS PELA FISCALIZAÇÃO;**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2) DAS NOTAS FISCAIS N°S 001.877, 001.889 E 001.910, DE ENTRADA DE MERCADORIAS, DESTINADAS A OUTRO ESTABELECIMENTO, E DA NOTA FISCAL N° 216.183, REFERENTE À AQUISIÇÃO DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO, O QUE MOTIVOU O ESTORNO DOS CRÉDITOS.

EXIGE-SE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E A MULTA ISOLADA CAPITULADA NO INCISO XXVI DO ART. 55 DA LEI N° 6.763/75.

REFERE-SE, AINDA, O PRESENTE CONTENCIOSO À EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA PREVISTA NAS ALÍNEAS "A" E "B" DO INCISO IX DO ART. 54 DA LEI N° 6.763/75, CONCERNENTE AO AUTO DE INFRAÇÃO N° 03.000320554.68, DE NATUREZA NÃO-CONTENCIOSA, LANÇADO NA MESMA DATA DESTE QUE ORA SE EXAMINA (14/05/08).

(...)

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME. (GRIFOU-SE)

Nesse sentido, importante a transcrição dos ensinamentos do ilustre tributarista Hugo de Brito Machado a respeito da matéria (Curso de Direito Tributário, 28a Edição, 2006, Malheiros, pág. 203):

Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil.

Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do direito oferece. **Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja Incorreta. Também há mudança de critério jurídico, quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um critério tributário de valor diverso, geralmente mais elevado.** (Grifou-se).

Igualmente não prospera o pedido da Autuada para que sejam canceladas as multas e juros, nos termos do disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN.

É que as decisões deste Conselho não se enquadram dentre as normas complementares, por serem despidas de eficácia normativa, nos termos do inciso II do art. 100 do CTN. Confira-se:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### SEÇÃO III

#### Normas Complementares

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

(...)

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. (Grifou-se)

Desse modo, por este outro viés, não se pode concluir que a Autuada agiu de conformidade com a orientação do Fisco.

Os demais argumentos apresentados são insuficientes para elidir as exigências fiscais.

Assim, corretas as exigências fiscais.

#### Do estorno dos créditos de ICMS relativos a bens transferidos para outro estabelecimento de mesma titularidade

Nesse caso, trata-se de bens transferidos pela Autuada para outro estabelecimento de mesma titularidade (CFOP 5552), ao abrigo da não incidência e sem a cessação do crédito no CIAP, como demonstrado pela Fiscalização às fls. 156/164 e 174/185 (casos 9 e 13 a 16).

Ressalta-se que nas notas fiscais de saídas dos bens desse item foi informado no campo “Dados Complementares” que a não incidência do ICMS estaria amparada pelo “art. 3º, inciso XIII do Decreto nº 1980, de 21/12/07”. No entanto, esse ato normativo não diz respeito à legislação tributária mineira.

Independente do dispositivo citado nas notas fiscais, o que se tem é que as saídas ocorreram sem tributação do ICMS, a título de transferência de bem do ativo imobilizado, cujas datas de aquisição constantes nas notas fiscais de entrada dos referidos bens são superiores a 12 (doze) meses, o que determina a não incidência do imposto nos termos do art. 5º, inciso XII da Parte Geral do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 5º O imposto não incide sobre:

(...)

XII - a saída de bem integrado ao ativo permanente, assim considerado aquele imobilizado pelo prazo mínimo de 12 (doze) meses, após o uso normal a que era destinado, exceto nas seguintes hipóteses:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, correto é o estorno dos créditos efetuado, nos termos do disposto no art. 66, § 3º, inciso III da Parte Geral do RICMS/02, *in verbis*:

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:

(...)

§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento observará o seguinte:

(...)

III - na hipótese de alienação, transferência, perecimento, extravio ou deterioração do bem, ou de o bem deixar de ser utilizado de forma definitiva na atividade do estabelecimento antes do término do quadragésimo oitavo período de apropriação, não será admitido, a partir do período de apuração subsequente ao da ocorrência do fato, o abatimento de que trata este parágrafo;

(Grifou-se)

Da mesma forma, como as saídas foram amparadas por não incidência e não houve a cessação do aproveitamento do crédito, correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

(...)

b) operação ou prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, beneficiada com a isenção ou não-incidência - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação;

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) e Orias Batista Freitas, que o julgavam parcialmente procedente para excluir as exigências relativas às saídas em comodato. Designado relator o Conselheiro José Luiz Drumond (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Braga Rios e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Soraia Brito de Queiroz Gonçalves. Participou do julgamento, além do signatário e, dos

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

Conselheiros vencidos, o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior.

**Sala das Sessões, 22 de maio de 2014.**

**José Luiz Drumond  
Presidente / Relator designado**

CC/MG

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

---

Acórdão:	21.391/14/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000203889-08	
Impugnação:	40.010135210-47	
Impugnante:	Aethra Sistemas Automotivos S.A.	
	IE: 067789134.00-47	
Proc. S. Passivo:	Marcelo Braga Rios/Outro(s)	
Origem:	DF/Contagem	

---

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

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

Versa a presente autuação acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de abril de 2009 a dezembro de 2012, uma que a Fiscalização considerou que a Impugnante teria se apropriado indevidamente de créditos de ICMS provenientes da aquisição de produtos cuja operação subsequente foi beneficiada com a não-incidência em operações de remessa em comodato e transferência entre estabelecimentos.

A Fiscalização chegou a tais imputações fiscais em análise da documentação fiscal relacionada a operações de transferência e remessa em comodato de maquinário/ferramental com outras unidades da empresa e terceiros, quando verificou que a Impugnante tinha mantido o crédito de ICMS correspondente à entrada de produtos posteriormente transferidos e cedidos em comodato ao abrigo da não-incidência. Para tanto a Fiscalização analisou e confrontou as notas fiscais de saída com o respectivo crédito pela entrada dos equipamentos nelas descritos, tanto no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP, quanto no livro Registro de Entradas – LRE, apurando 19 (dezenove) casos nos quais o crédito pela entrada não correspondeu a um estorno pela saída abrigada pela não incidência.

Exigência de ICMS, apurado após a recomposição da conta gráfica, e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XIII, alínea “b”.

Assim, verifica-se que parte do recolhimento a menor teria ocorrido em face do aproveitamento, considerado indevido pelo Fisco, de créditos de ICMS relativos a aquisições de bens foram cedidos em comodato.

Na decisão majoritária não foram reconhecidos os créditos relativos à aquisição de bens cedidos em comodato, ao entendimento de que a apropriação do crédito do ICMS, salvo exceções expressamente previstas, ocorre mediante operações subsequentes tributadas com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, o estorno do crédito diz respeito a bens do ativo (ferramental) que são cedidos em comodato aos estabelecimentos industriais, que promovem a industrialização de peças e componentes automobilísticos.

O fundamento do Fisco para o estorno foi o art. 70 do RICMS que, com fundamento no art. 155, § 2º, inciso II da Constituição Federal, veda o aproveitamento de crédito de ICMS se a operação subsequente ocorrer com não incidência.

De início, cumpre registrar que para este voto já se parte da premissa de que não há qualquer menção ou acusação do Fisco quanto aos bens cedidos em comodato serem alheios a atividade da Impugnante. Esta premissa também tem esteio no fato de que a utilização de tais bens na atividade produtiva da Impugnante parece, pelo conteúdo dos autos, ser incontestável, já que o ferramental é remetido aos estabelecimentos industriais para a produção de peças destinadas à própria Impugnante.

O cerne da divergência deste voto está, portanto, no direito da Impugnante creditar imposto de ativos adquiridos por ela que teriam sido cedidos em comodato a outras indústrias suas parceiras que participam de seu processo produtivo como terceirizadas.

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

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

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

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

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

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

Art. 20 - .....  
§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

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

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

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

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

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

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

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

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

Pelo que consta, em especial pelo conceito contábil, é inegável que os bens objeto dos presentes autos são utilizados para a produção dos bens vendidos pela Impugnante.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Impugnante mantém apenas a sua propriedade, mas não sua posse.

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

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

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

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

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

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

Ademais, 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, no qual a pessoa que empresta o bem é chamada comodante e a pessoa que recebe é chamada de comodatária.

O comodato é muito comum na atividade de Impugnante, onde o ferramental produzido por ela ou adquirido de terceiros é cedido temporariamente para o estabelecimento industrial, que o utiliza na industrialização de peças destinadas à Impugnante.

Por caracterizar-se com um empréstimo, os bens cedidos em comodato não deixam de pertencer à Impugnante. Após o seu uso pelo comodatário, o bem será restituído ao comodante. Ora, se o bem dado em comodato não deixa de pertencer à Impugnante, não há porque anular o respectivo crédito do ICMS gerado pela sua entrada tributada, sob pena de violação ao princípio da não cumulatividade.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Art. 20 - .....

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

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

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

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

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

.....

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

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

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

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. 5º do RICMS/MG, a saber:

Art. 5º - O imposto não incide sobre:

.....

XIII - operações em decorrência de contrato de comodato, locação ou arrendamento mercantil - leasing sem opção de compra ao arrendatário;

.....

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Repita-se, pela importância, 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 bens objeto do presente lançamento de propriedade da Defendente, que foram cedidos a título de comodato, pertencem, na verdade, ao seu ativo imobilizado, o qual, ao tempo do período fiscalizado, gerava direito amplo e irrestrito ao crédito.

Cabe ressaltar que, a aquisição de bens destinados ao ativo permanente de indústrias do ramo de atividade assemelhado ao da Impugnante faz parte do modelo de negócio, tendo o Estado se apercebido desta situação ao publicar o Decreto n.º 45.481/10 que, inserindo dispositivo no Regulamento do ICMS, expressamente autorizou as fabricantes de automóveis a manter o crédito de bens saídos em comodato, a saber:

### DECRETO Nº 45.481, DE 8 DE OUTUBRO DE 2010

Altera o Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, e dá outras providências.

O GOVERNADOR DO ESTADO DE MINAS GERAIS, no uso de atribuição que lhe confere o inciso VII do art. 90, da Constituição do Estado, tendo em vista o Convênio ICMS nº 10, de 26 de março de 2010, DECRETA:

Art. 1º A Parte 1 do Anexo IX do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, fica acrescida do Capítulo LXVI, compreendendo os arts. 496 e 497, com a seguinte redação:

#### **“CAPÍTULO LXVI**

#### **Da Apropriação de Crédito de ICMS na Cessão em Comodato por Fabricante de Veículos Automotores**

Art. 496. Fica assegurada ao fabricante de veículos automotores a apropriação de crédito de ICMS relativo à entrada de bem pertencente ao ativo permanente cedido em comodato para estabelecimento industrial, em operação interna ou interestadual, para utilização por este na fabricação de mercadoria posteriormente destinada à industrialização ou à comercialização pelo contribuinte ao qual pertença o bem objeto do comodato.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º O crédito será apropriado observando-se o disposto no § 3º do art. 66 e nos §§ 7º a 10 do art. 70 deste Regulamento.

§ 2º O disposto no caput aplica-se, inclusive, quando a mercadoria produzida pelo comodatário for destinada a outro estabelecimento do fabricante de veículos automotores diverso daquele que promoveu a remessa do bem do ativo permanente cedido em comodato.

Art. 497. Na hipótese do art. 496, caso a operação anterior com o bem cedido em comodato tenha ocorrido com diferimento do ICMS, fica dispensado o recolhimento do imposto diferido, na proporção das saídas que admitem a apropriação de crédito do imposto, vedado o lançamento do valor como crédito.

Parágrafo único. A parcela do imposto diferido não dispensada nos termos do caput será apurada, por período de apuração, até o quadragésimo oitavo período, contado a partir daquele em que tenha ocorrido a entrada do bem no estabelecimento."

Art. 2º Relativamente às cessões em comodato nos termos do art. 496 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS ocorridas anteriormente à publicação deste Decreto, o fabricante de veículos automotores, observado o disposto no parágrafo único:

I - poderá manter ou apropriar o crédito de ICMS relativo à entrada de bem pertencente ao ativo permanente cedido em comodato;

II - ficará dispensado do recolhimento do imposto diferido na hipótese de cessão em comodato em operação interna.

Parágrafo único. O disposto neste artigo:

I - está condicionado à observância das disposições constantes dos arts. 496 e 497 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS;

II - aplica-se, inclusive, em relação a crédito tributário constituído;

III - está condicionado à desistência de eventuais recursos, ações ou embargos à execução fiscal, com renúncia ao direito sobre o qual se fundam, nos autos judiciais respectivos, e à desistência de eventuais impugnações, defesas ou recursos apresentados no âmbito administrativo;

IV - está condicionado ao pagamento de custas, despesas e honorários advocatícios, quando devidos;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

V - não autoriza a devolução, a restituição ou a compensação de importâncias já recolhidas.

Art. 3º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

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

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências relativas às saídas em comodato.

**Sala das Sessões, 22 de maio de 2014.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Conselheira**