

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

Acórdão: 19.146/11/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000168112-06  
Impugnação: 40.010128731-87  
Impugnante: Alesat Combustíveis S.A.  
IE: 067615693.02-55  
Proc. S. Passivo: Carlos Eduardo Garcia Cotta/Outro(s)  
Origem: DF/Betim

***EMENTA***

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – COMODATO. Imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos destacados em notas fiscais de aquisição de bens que foram cedidos em comodato, Contudo, os bens pertencentes ao ativo imobilizado da Impugnante utilizados em sua atividade fim, ainda que cedidos em comodato, devem ter o crédito apropriado na forma da Lei Complementar n.º 87/96. As exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e da Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55 da mesma lei, devem ser excluídas nas operações com tanques e bombas e, mantidas, em relação aos demais materiais. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

***RELATÓRIO***

**Da Autuação**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de 1º de janeiro de 2005 a 31 de dezembro de 2009, em razão da apropriação de créditos provenientes da aquisição de bens, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2005, que foram cedidos em regime de comodato a postos revendedores de combustíveis.

Os bens adquiridos foram lançados na escrita contábil do contribuinte como ativo permanente imobilizado e seu crédito apropriado mensalmente na fração de 1/48 (um inteiro e quarenta e oito avos).

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada, previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, no inciso II do art. 56, e no inciso XXVI do art. 55.

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 485/496, em síntese, alegando o seguinte:

- o Auto de Infração encontra-se eivado de nulidades;
- a legislação do Estado de Minas Gerais assegura ao contribuinte, expressamente, o direito à ampla defesa, nos termos do art. 134 da Lei n.º 6.763/75, mas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o presente Auto de Infração não observou este direito, visto que dele não constou indicação precisa da legislação infringida, pois não foi indicado o ano da norma tida como infringida;

- o próprio sítio eletrônico da Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais realiza busca da legislação com base no ano da mesma;

- importante, ainda, que se especifique a hierarquia da norma, mencionando se está diante de uma lei ordinária ou complementar, por exemplo. No auto de infração, os I. Fiscais também foram omissos nesse ponto;

- o demonstrativo do crédito tributário não mencionou expressamente os percentuais aplicados a título de multa e de juros de mora;

- o Auto de Infração apresenta nítida contradição no que se refere à multa, pois o dispositivo citado não se coaduna com a descrição da infração;

- da imprecisão disposta na indicação da penalidade, questiona-se, inclusive qual a infração que de fato levou à lavratura do Auto de Infração;

- o Fiscal atuante passou ao largo de preceitos legais indispensáveis à validade do ato administrativo, como o princípio da legalidade, o qual restou não observado quando do preenchimento lacunoso do auto sub examine;

- em razão de que o Auto de Infração em tela não preenche os requisitos legais, de modo a garantir a ampla defesa do contribuinte, assegurada pela Constituição Federal em seu art. 5º, inciso LV, bem como do inciso III do art. 134 da Lei n.º 6.763/75, ele merece ser anulado;

- é uma empresa distribuidora de combustíveis, a qual, no intuito de viabilizar suas atividades, oferta em regime de comodato totens, bombas, tanques e outros bens (objetos do auto de infração), assim como monta as coberturas com a sua marca (ALE), permanecendo estes em seus registros contábeis como ativo imobilizado;

- não se vislumbra plausível vedar que tais bens, inclusive por uma questão lógica, sejam classificados em seu ativo imobilizado, já que são responsáveis por viabilizar as suas atividades;

- uma vez constatado que os bens indicados no lançamento encontram-se diretamente relacionados à sua atividade, imperioso concluir que não houve infração;

- o comodato firmado tem como finalidade a consecução dos seus fins econômicos;

- apesar de os bens listados encontrarem-se temporariamente cedidos em comodato não impede que estes permaneçam sendo bens do ativo imobilizado da comodante, até porque esse contrato não gera a transferência da propriedade, mas apenas a concessão de uso não onerosa e, ao fim do contrato, os bens comodatados retomam para sua posse direta;

- a Receita Federal entende que os bens cedidos em comodato poderão permanecer no ativo imobilizado da empresa, e que os encargos decorrentes da depreciação desses bens serão suportados pelo comodante;

- a mera informação acerca da remessa dos bens a postos revendedores é irrelevante para o deslinde do presente caso, pois não é capaz de retirar-lhe a propriedade do bem, o qual permanece registrado como seu ativo imobilizado;
- cita jurisprudência que entende corroborar seu entendimento;
- o crédito do ICMS é um direito do contribuinte, devidamente autorizado pela legislação;
- não praticou qualquer ato em desconformidade com a legislação vigente acerca da matéria, não se podendo, pois, imputar-lhe penalidade;
- ainda que se entenda ter havido creditamento indevido, o que não é o caso, a imposição de multa apresenta-se desproporcional ao caso concreto, pois, assim como toda e qualquer autuação da Administração Pública, deve seguir os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade;
- cita jurisprudência e doutrina sobre o tema;
- apenas por cautela, caso não se entenda que a documentação anexa seja suficiente a demonstrar o alegado, requer a designação de perícia contábil indicando assistente de perito.

Ao final, requer o acolhimento de sua impugnação, para o efeito de declarar nulo o Auto de Infração e, caso ultrapassada esta preliminar, seja julgado improcedente o presente Auto de Infração.

#### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco se manifesta às fls. 631/642, contrariamente ao alegado pela defesa, em resumo, aos argumentos seguintes:

- o pedido de perícia é dispensável, desnecessário e meramente protelatório;
- a legislação de Minas Gerais assegura ao contribuinte, expressamente, o direito à ampla defesa, nos termos do art. 136 da Lei n.º 6.763/75 e, o presente lançamento, não feriu esse direito;
- o Auto de Infração é composto também pelo Relatório Fiscal com todos os seus anexos que foram entregues ao Autuado;
- a Impugnante é recorrente nesse tipo de autuação conforme Acórdãos n.ºs 19.225/09/1ª e 19.892/10/1ª, não podendo argumentar desconhecimento da matéria que está sendo discutida e a legislação aplicada;
- o mérito da autuação consiste no aproveitamento indevido do crédito proveniente da aquisição de bens que foram incorporados como ativo permanente e, na realidade, foram cedidos em regime de comodato a postos revendedores, mas esses valores são apurados mensalmente no CIAP e levados à apuração do ICMS lançados a crédito na DAPI, resultando em redução do valor do ICMS a recolher ou aumento do saldo credor para o período seguinte;
- cita o art. 92 do RPTA, sustentando que erros formais não são hipóteses de nulidade quando a infração está corretamente identificada e comprovada;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o art. 70, inciso II do RICMS/02 veda o aproveitamento do imposto a título de crédito quando a operação subsequente com a mesma mercadoria ocorrer com não incidência, como acontece nas operações em decorrência de comodato;

- corrobora tal entendimento a Instrução Normativa nº 02/09 que veda a apropriação de créditos do ICMS em relação aos bens destinados à incorporação ao ativo permanente do estabelecimento, quando houver cessão por comodato;

- cita o art. 71, inciso I do RICMS/02;

- caso o bem seja previamente destinado a posterior saída em comodato, no momento de sua entrada, o valor do imposto relativo à aquisição não será escriturado na coluna "Entradas" do CIAP, sendo vedado o aproveitamento do crédito;

- a presente lide está no campo de incidência do ICMS, tributo de competência estadual e, por conseguinte, as normas da Receita Federal não se aplicam ao caso em tela;

- em nenhum momento a propriedade dos bens foi questionada e sim o direito de apropriação do crédito do imposto relativo à sua aquisição;

- resta evidente a posição da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais em considerar indevido o aproveitamento do crédito de bens cedidos em comodato, exigindo, inclusive, que, caso previamente apropriado, seja estornado;

- o crédito proveniente da aquisição de bens destinados ao ativo permanente do estabelecimento não segue o regime de débito e crédito, devendo ser apropriado conforme determinado pelo §3º do art. 66 do RICMS/02;

- não houve desrespeito ao princípio da não cumulatividade do imposto, visto que o aproveitamento do crédito proveniente da aquisição de bens destinados ao ativo permanente segue regime próprio e a operação de cessão em comodato ocorre sob o benefício da não incidência;

- restando irrefutável que o Contribuinte recolheu ICMS em razão da apropriação indevida de créditos provenientes da aquisição de bens cedidos em regime de comodato, descumprindo, assim, a obrigação principal, correta a aplicação das multas nos termos da Lei 6.763/75;

- o art. 53, inciso III citado no dispositivo ao cálculo das multas;

- houve também o descumprimento da obrigação acessória por parte da Autuada, na medida em que se apropriou do crédito em desacordo com a legislação tributária, o que ensejou a aplicação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei 6.763/75.

Ao final, pede que seja julgado procedente o lançamento.

---

### **DECISÃO**

Compete à Câmara analisar o lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe o qual versa acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de 1º de janeiro de 2005 a 31 de dezembro de 2009, em razão da

apropriação de créditos provenientes da aquisição de bens, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2005, que foram cedidos em regime de comodato a postos revendedores de combustíveis.

Os bens adquiridos foram lançados na escrita contábil da Impugnante como ativo permanente imobilizado e seu crédito apropriado mensalmente na fração de 1/48 (um inteiro e quarenta e oito avos).

Consta do Auto de Infração que as exigências fundam-se na Instrução Normativa SEF/MG n.º 02/09, a qual estabelece que, caso o bem seja previamente destinado a posterior saída em comodato, no momento de sua entrada no estabelecimento ao qual pertencia, o valor do imposto relativo à aquisição não será escriturado na coluna “Entradas” do CIAP, sendo vedado o aproveitamento do crédito.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, previstas no inciso II, do art. 56, e, inciso XXVI, art. 55 da Lei nº 6763/75.

#### **Das Prefaciais Arguidas**

Em preliminar, a Impugnante alega o cerceamento do seu direito de defesa, sob o argumento de que o Auto de Infração carece de clareza e precisão, elementos essenciais ao ato administrativo válido.

Entretanto, não assiste razão à Impugnante.

Se é certo que a legislação do Estado de Minas Gerais assegura ao contribuinte, expressamente, o direito à ampla defesa, nos termos do art. 136 da Lei n.º 6.763/75, também é certo que no presente lançamento esta premissa foi atendida.

Note-se que consta do Auto de Infração a indicação clara e precisa da imputação fiscal e da legislação infringida, bem como foi concedido o prazo legal para interposição do recurso pertinente ao Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, nos termos do art. 117 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Ressalte-se que o Auto de Infração é composto pelo impresso denominado Auto de Infração (fls. 02/03), mas também por seus anexos (fls. 13/483), bem como pelo Demonstrativo de Correção Monetária e Multas (DCMM) (fls. 06/08) e o Relatório Fiscal (fls. 09/12). Todos esses documentos são partes integrantes do Auto de Infração e foram entregues à Impugnante (assinatura do representante da Impugnante à fl. 03), que deles teve conhecimento antes da elaboração de sua peça de defesa.

O Relatório Fiscal de fls. 09/12, contém a capitulação legal de todas as infringências e penalidades aplicadas, com seus respectivos percentuais, além dos valores devidos a título de ICMS, multa de revalidação e multa isolada. Os juros de mora foram apurados, conforme art. 226 da Lei nº 6.763/75.

Destaque-se que a Impugnante relata que o Auto de Infração não descreveu com precisão a legislação infringida por não indicar o ano de publicação das normas. Contudo, cumpre ressaltar que no Relatório Fiscal à fl. 12, está claro o ano de todas as normas acionadas pelo Fisco para acobertar o lançamento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe ressaltar que o Auto de Infração (fls. 02/03) que a Impugnante aduz não conter a indicação dos anos da legislação infringida, trata-se de um extrato das principais informações do Processo Tributário Administrativo (PTA), sendo ainda utilizado para registro, controle e formação do histórico do contribuinte, além de alimentar o banco de dados da SEF/MG. No entanto, mesmo com esta característica, esta peça descreve com clareza e precisão o trabalho fiscal realizado, contendo a capitulação legal de todas as infringências e penalidades.

Já o Relatório Fiscal (fls. 09/12), também descreve a infração e os dispositivos normativos, inclusive com inferência ao ano de cada norma aplicada, com seus respectivos percentuais, além dos valores devidos a título de ICMS, Multa de Revalidação (MR) e Multa Isolada (MI).

Portanto, o PTA apresenta todos os elementos necessários para compor o processo com verdade material, determinando com segurança a natureza da infração e o infrator, não ferindo o direito do contribuinte à ampla defesa, como alegado.

Assim, o Auto de Infração, como ato administrativo que é, está realmente sujeito a regime jurídico de direito público e, portanto, deve observar a exigência dos pressupostos de validade dos atos administrativos, quais sejam: competência, finalidade, forma, motivo e objeto.

Neste ponto deve ser ressaltado que a forma a ser cumprida pelo lançamento, que, efetivamente é um ato administrativo adstrito à lei, encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei n.º 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

### “SEÇÃO III

#### DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

.....  
II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;  
.....

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.

.....”

Por estes fatos e fundamentos, não se configurou a alegada nulidade da presente autuação, uma vez restar demonstrado que esta condiz com a realidade dos fatos, descreve correta e claramente a conduta da Impugnante tida como infracional e promove o adequado embasamento legal na peça lavrada, sendo indiscutível, por consequência, não ter havido qualquer cerceamento ao amplo direito de defesa, assegurado o cumprimento do Princípio da Ampla Defesa e do Contraditório.

A Impugnante pleiteia também, ao final de sua defesa, a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender que seja necessária tal prova à elucidação de eventuais obscuridades do Processo. Neste sentido, indica assistente técnico, mas não aponta quesitos a serem esclarecidos.

Verifica-se que os documentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Ademais, o legislador estadual foi claro nos termos do art. 142, § 1º, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, sobre o indeferimento do pedido de prova pericial quando não há apresentação de quesitos, a saber:

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

.....

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

.....

**Do Mérito**

Relembre-se que a presente autuação versa acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS que teria ocorrido em face do aproveitamento, considerado indevido pelo Fisco, de créditos de ICMS relativos a aquisições de bens ocorridas entre 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2005, que foram cedidos em comodato a postos revendedores de combustíveis.

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

No que tange ao mérito da exigência fiscal, a Impugnante alega que a cessão em comodato de bens com sua marca aos postos revendedores é uma forma de viabilizar sua atividade e fidelizar seus clientes, de maneira a garantir exclusividade na compra de combustíveis. Aduz que apesar de os bens encontrarem-se temporariamente cedidos em comodato nada impede que permaneçam lançados em seu ativo imobilizado, já que tais contratos não geram a transferência da propriedade, mas apenas a concessão de uso não onerosa. Afirma, ainda, que ao término dos referidos acordos, os bens comodatados retornam à sua posse direta, o que demonstra que estes não deixaram de fazer parte de seu ativo permanente.

O cerne da divergência está, portanto, no direito da empresa creditar imposto de ativos adquiridos por ela, no caso os “tanques e bombas” que teriam como finalidade cessão em comodato a postos de combustíveis que utilizam sua bandeira, pois pelo entendimento do Fisco estes “tanques e bombas” seriam alheios a atividade da empresa que desta forma não teria o direito ao crédito do imposto.

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

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

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

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

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

Por sua vez, o § 1º do retro transcrito artigo, na mesma linha do desígnio constitucional, limitou o alcance do crédito, restringindo-o apenas em relação às

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, que não traz expressamente a questão relativa aos “tanques e bombas”.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 “tanques e bombas” 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/MG, são bens “utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração e serviço de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação”.

Afunilando cada vez mais a discussão, importa saber se a remessa em comodato desnatura o vínculo do bem com o estabelecimento, uma vez que a 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).

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NO ARTIGO 70, INCISO XIII DO RICMS/96, ARTIGO 31, INCISO III, DA LEI 6763/75, ARTIGO 20, § 1º DA LEI COMPLEMENTAR N.º 87/96 E ARTIGO 1º DA IN DLT/SRE N.º 01/98. CONSTATADO O RECOLHIMENTO A MENOR DE IMPOSTO, APURADO POR MEIO DE RECOMPOSIÇÃO DA CONTA GRÁFICA, EM DECORRÊNCIA DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS, DESTACADOS EM NOTAS FISCAIS RELATIVAS À ENTRADA DE MATERIAIS UTILIZADOS NA REFORMA OU REPARO DO ESTABELECIMENTO E DE BENS ADQUIRIDOS COM A FINALIDADE ESPECÍFICA DE CESSÃO EM COMODATO. EXCLUSÃO PARCIAL DAS EXIGÊNCIAS FISCAIS EM RELAÇÃO AOS BENS OBJETO DE COMODATO, MANTENDO SOMENTE AS EXIGÊNCIAS FISCAIS REFERENTES A LUMINOSOS, MESAS E CADEIRAS.”

Pode ser citado também o Acórdão 3.408/09/CE cuja decisão, no que pertine à matéria ora discutida, foi no sentido de não restabelecer as exigências fiscais relativas aos congeladores cujas saídas ocorreram sob o instituto do comodato, por serem estes perfeitamente vinculados à atividade da empresa.

Desta forma, não se mostra correta a conclusão de que os “tanques e bombas” são alheios à atividade da Impugnante.

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

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

Art. 20 - .....

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

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

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

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

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

.....

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. 7º do RICMS/MG, a saber:

Art. 7º - O imposto não incide sobre:

.....

XVI - a saída de bem em decorrência de comodato, locação ou arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário, observado o disposto no § 6º;

.....

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

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

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

Analizando 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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 “tanques e bombas” 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 das distribuidoras de combustíveis, inclusive “tanques e bombas”, faz parte do modelo de negócio de distribuição, porque o órgão regulador desse segmento econômico, a ANP, não autoriza que as distribuidoras operem diretamente os postos de revenda, e, com isto, a distribuidora adquire os bens necessários ao funcionamento dos postos de revenda e cede-os em comodato.

Importante registrar que em outras oportunidades este Conselho já se manifestou sobre a matéria tendo sido excluídas as exigências relativas à apropriação dos créditos de ICMS sobre as aquisições dos “a tanques e bombas”, sob o argumento de que tais produtos seriam necessários à execução da atividade-fim da então Impugnante. Este é, por exemplo, o caso do Acórdão n.º 18922/08/1ª.

Em relação à aplicação da Instrução Normativa n.º 02/09 tem-se que, neste caso, importa definir se a matéria versada na instrução normativa se refere a interpretação da legislação existente, se ela retorna no tempo, se aplica aos atos em andamento ou se prende-se exclusivamente aos atos (fatos geradores) futuros.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Analisando o ato normativo em questão, cabe destacar que seu art. 6º remete sua aplicação para o futuro, ao definir que “esta instrução normativa entra em vigor na data de sua publicação e revoga as disposições em contrário”.

Na mesma linha, observando a ementa da citada Instrução Normativa, não se verifica nenhuma conotação de matéria interpretativa. Ao contrário, em outros atos de igual valia, quando a Administração pretendeu dar a interpretação oficial, não deixou nenhuma dúvida, bem como indicou, de forma absolutamente clara, a retroatividade da norma.

O simples fato de o dispositivo revogar disposições em contrário, já remete para uma análise mais pormenorizada em relação ao conteúdo, pois há uma admissão clara que o ato está tratando de matéria nova, ou seja, não há que se falar em interpretação, mas sim de revogação de texto anterior, ainda que pela via oblíqua da instrução normativa.

Nesta linha de raciocínio, é possível destacar:

- o art. 1º da Instrução Normativa n.º 02/09 veda expressamente a apropriação de créditos de ICMS decorrentes da entrada no estabelecimento de bens destinados ao ativo permanente cedidos em comodato, matéria essa ainda não presente do RICMS/02, caso não se faça uma busca de outros dispositivos genéricos limitadores de crédito, como na hipótese de saídas com isenção ou não incidência;

- o parágrafo único do mesmo artigo trata de uma modalidade relativamente nova de comodato, ou seja, quando os bens cedidos em comodato se destinem à industrialização de mercadorias por encomenda do estabelecimento comodante, matéria essa ainda sem tratamento no regulamento, pois não se trata de comodato puro, mas sim de adoção de um contrato por ausência de outro mais específico, pois o bem será operado no destino por funcionários do estabelecimento proprietário do equipamento e vai gerar faturamento para o estabelecimento comodante, regularmente tributado pelo ICMS;

- o art. 2º da Instrução Normativa n.º 02/09 altera a regra geral de escrituração de documentos fiscais, estabelecendo modo próprio para lançamento das aquisições destinadas às saídas subsequentes em comodato, modificando o critério de escrituração do livro CIAP;

- os arts. 3º e 4º autorizam o lançamento dos créditos remanescentes, na hipótese do retorno do bem em comodato, matéria também sem tratamento no atual regulamento do ICMS, uma vez que tal retorno ocorre sem incidência do ICMS, logo, acobertado por documento fiscal sem destaque do imposto;

- neste caso, a Instrução Normativa n.º 02/09 autoriza uma escrituração a crédito, sem lastro no documento de retorno, reportando-se ao documento de aquisição, modificando, mais uma vez, a regra de escrituração do CIAP.

Assim, não resta qualquer dúvida de que a matéria posta na Instrução Normativa n.º 02/09 não deveria ser veiculada por tal ato, de natureza hierárquica inferior, mas sim, em decreto do Poder Executivo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta forma, não se pode falar em retroatividade ou em norma interpretativa, pois a mesma contém determinações que o contribuinte não tem como retroagir para corrigir, uma vez que acompanhou a legislação anterior, especialmente no tocante à escrituração do CIAP.

Por fim, a Impugnante alega a total improcedência da multa aplicada, devido à falta de clareza dos dispositivos, ferindo os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Neste sentido, cabe destacar que os valores exigidos a título de multas são decorrentes de disposição expressa de lei, que determina os percentuais a serem aplicados sobre a base de cálculo estabelecida.

Desta forma, em relação àqueles materiais que são considerados alheios à atividade da Impugnante, por se referirem a artigos de propaganda e publicidade, devem ser mantidas as exigências, inclusive as multas aplicadas em relação ao recolhimento a menor do ICMS. Para tal infringência, foi estipulada a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, transcrito a seguir:

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

.....  
II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

Com relação a estes casos, houve também o descumprimento da obrigação acessória por parte da Defendente, na medida em que ocorreu aproveitamento do crédito em desacordo com a legislação tributária, o que ensejou a aplicação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Destarte, correta a capitulação legal das penalidades aplicadas em virtude da infração apurada pelo Fisco em relação às exigências remanescentes.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências relativas aos estornos de crédito pelas aquisições de "tanques e bombas". Vencidos, em parte, os Conselheiros Fernando Luiz Saldanha (Revisor) e Ivana Maria de Almeida, que o julgavam procedente. Conforme art. 163, § 2º do RPTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além da signatária e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves.

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

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

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

---

Acórdão:	19.146/11/2 <sup>a</sup>	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000168112-06	
Impugnação:	40.010128731-87	
Impugnante:	Alesat Combustíveis S.A.	
	IE: 067615693.02-55	
Proc. S. Passivo:	Carlos Eduardo Garcia Cotta/Outro(s)	
Origem:	DF/Betim	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Fernando Luiz Saldanha, 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 1º de janeiro de 2005 a 31 de dezembro de 2009, apurado mediante recomposição da conta gráfica.

Referido recolhimento a menor ocorreu em face do aproveitamento, indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de bens ocorridas entre 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2005, que foram cedidos em comodato a postos revendedores de combustíveis.

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

A 2ª Câmara deste egrégio Conselho de Contribuintes, em preliminar, à unanimidade, rejeitou as prefaciais arguidas. No mérito, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências relativas aos estornos de crédito pelas aquisições de “tanques e bombas”. Ficando vencido este Conselheiro que o julgou procedente, no que foi acompanhado pela Conselheira Ivana Maria de Almeida.

Portanto, a divergência deste voto está na ausência de direito da Autuada creditar imposto de ativos por ela adquirido, no caso os “tanques e bombas”, que foram cedidos em comodato a postos de combustíveis que utilizam sua bandeira.

A apropriação do crédito do ICMS, salvo exceções expressamente previstas, ocorre mediante operações subsequentes tributadas com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante. Ademais, no caso de bens do ativo permanente, o direito ao crédito se realiza por meio de sua participação na atividade operacional do estabelecimento adquirente, conforme vedação disposta no § 1º, art. 20 da Lei Complementar nº 87/96:

## 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.

Desse modo, como não há incidência do tributo na saída do bem do estabelecimento adquirente, e, além disso, essa própria saída determina a sua destinação para fins alheios às suas atividades operacionais, 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 do RICMS/02.

Corroborar tal entendimento a Instrução Normativa SUTRI nº 2/09, com a finalidade de dirimir as dúvidas a respeito da matéria. Tal norma explicita o entendimento da Secretaria de Estado de Fazenda acerca da 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. 71, inciso I do RICMS/02, transcrito a seguir:

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;

Na hipótese de o bem ser previamente destinado a posterior saída em comodato, no momento de sua entrada no estabelecimento ao qual pertença o valor do imposto relativo à aquisição não deve ser escriturado na coluna "Entradas" do CIAP, dada a vedação ao aproveitamento do respectivo crédito.

A Impugnante relata o tratamento fiscal dado pela Receita Federal do Brasil ao bem cedido em comodato, no sentido de reconhecê-lo como pertencente à empresa comodante, suportando os encargos de sua depreciação.

No entanto, para o aproveitamento de crédito relacionado a bem do ativo permanente não basta que este seja de propriedade do estabelecimento, mas também seja utilizado em suas atividades operacionais, consoante disposto no § 5º do art. 66 do RICMS/02, conforme se segue com a redação vigente ao tempo da ocorrência do fato gerador:

§ 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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

VI - ser contabilizado como ativo imobilizado.

Por outro lado, inexistiu no processo prova de que tenha ocorrido mudança no entendimento da SEF/MG, logo a Instrução Normativa SUTRI nº 2/09, veio apenas explicitar o entendimento da Secretaria de Estado de Fazenda a respeito da matéria, uma vez que a legislação aplicável não sofreu alteração de conteúdo em relação ao objeto desta divergência do momento da ocorrência do fato gerador da obrigação (01/01/05 a 31/01/05) que gerou o lançamento em apreciação até o momento da edição da referida instrução normativa (13/04/09).

No âmbito deste Conselho, discutindo a mesma matéria e em relação ao mesmo Contribuinte, a primeira Câmara decidiu por considerar indevido o aproveitamento de créditos destacados em notas fiscais de aquisição de bens que foram cedidos em comodato, decisão consubstanciada no Acórdão nº19.892/10/1ª, com a seguinte ementa:

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – BENS CEDIDOS EM COMODATO. CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DESTACADO SEM NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO DE BENS QUE FORAM CEDIDOS EM COMODATO, NOS TERMOS DO INCISO II DO ART. 31 DA LEI 6.763/75. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO INCISO II DO ART. 56 E DA MULTA ISOLADA CAPITULADA NO INCISO XXVI DO ART. 55 DA LEI SUPRACITADA. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.**

Diante do exposto, julgo procedente o lançamento, devendo ser mantidas todas as exigências, inclusive aquelas relativas aos estornos de créditos pela aquisição de “tanques e bombas” cedidos em comodato.

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

**Fernando Luiz Saldanha  
Conselheiro**