

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.726/11/CE Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000168112-06
Recurso de Revisão: 40.060129751-03
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento
Recorrida: Alesat Combustíveis S.A.
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 do ICMS relativos à aquisição de bens do ativo permanente destinados à cessão em comodato. Contudo, restando comprovado nos autos que os bens, ainda que cedidos em comodato, são utilizados na atividade operacional do contribuinte, é legítimo o aproveitamento do crédito, na forma da Lei Complementar nº 87/96. Mantida a decisão recorrida, que excluiu as exigências referentes às aquisições de tanques e bombas. Recurso de Revisão conhecido por unanimidade e não provido por maioria de votos.

RELATÓRIO

Trata-se da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS pela Recorrida, 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 destinados a cessão em regime de comodato a clientes seus (postos revendedores de combustíveis).

Segundo consta do próprio relatório do Auto de Infração, referidos bens foram lançados como ativo permanente na escrita contábil e fiscal do contribuinte, com a apropriação mensal dos créditos do ICMS à razão de 1/48 (um inteiro e quarenta e oito avos). No entanto, conforme o disposto na Instrução Normativa nº 02/09, tratando-se de bem cedido em comodato, é vedado o aproveitamento do crédito.

Em decorrência disso, são exigidos o ICMS e as correspondentes Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso XXVI, todos da Lei n.º 6.763/75.

Contestando as exigências, a tese central da defesa é que o fato de os bens serem cedidos temporariamente a terceiros, a título de comodato, não impede a sua manutenção no ativo permanente da Recorrida, até porque o respectivo contrato não implica a transferência de propriedade dos mesmos, mas apenas a concessão de uso não onerosa, ao fim da qual retornam para a sua posse direta, sendo tal entendimento inclusive referendado pela Secretaria da Receita Federal, que admite que os encargos decorrentes da depreciação desses bens sejam suportados pelo comodante.

Assim, sustenta que a utilização dos bens encontra-se diretamente relacionada à sua atividade econômica (distribuidora de combustíveis), uma vez que são cedidos aos revendedores como forma de fidelizar clientes, e por via de consequência viabilizar e incrementar a comercialização de seus produtos, pelo que conclui ser legítima a apropriação dos créditos.

A Fiscalização, por seu turno, afirma que em nenhum momento a propriedade dos bens foi questionada, mas sim o direito de apropriação do crédito relativo à sua aquisição, que é vedado na hipótese dos autos, uma vez que a operação subsequente com a mesma mercadoria se dá a título de comodato, e, portanto, com não incidência do imposto.

Para embasar o seu entendimento, e conseqüentemente o estorno dos créditos, cita os arts. 70, inciso II, e 71, ambos da Parte Geral do RICMS/02, bem como a Instrução Normativa nº 02/09 que veda expressamente a apropriação de créditos do ICMS em relação aos bens destinados à incorporação ao ativo permanente do estabelecimento, quando de sua saída em operação de cessão por comodato, cujo principal fundamento encontra-se explicitado nos seguintes termos: “*considerando que o bem do ativo permanente cedido em comodato não é utilizado nas atividades operacionais do estabelecimento ao qual pertence (art. 66, § 5º, II, do RICMS), caracterizando, assim, bem alheio à atividade do estabelecimento (art. 70, § 3º, do RICMS);*”.

Regularmente instaurado o contencioso, a matéria foi submetida à Egrégia 2ª Câmara de Julgamento, que decidiu pela procedência parcial do lançamento, para excluir as exigências relativas aos estornos de crédito pelas aquisições de “tanques e bombas”, conforme o Acórdão n.º 19.146/11/2ª (fls. 647664), decisão esta tomada pelo voto de qualidade.

DECISÃO

Da Preliminar de Cabimento do Recurso

Considerando tratar-se da hipótese de decisão sujeita ao reexame necessário pela Câmara Especial, eis que parcialmente desfavorável à Fazenda Pública Estadual e tomada pelo voto de qualidade, deve ser conhecido o presente Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara de Julgamento, consoante o disposto no § 2º do art. 163 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Do Mérito

Conforme o relatório supra, cuida-se da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, em razão da apropriação indevida de créditos de ICMS pela Recorrida, relativamente a bens cedidos em comodato a clientes seus (postos revendedores de combustíveis).

Como anteriormente mencionado, a tese central da defesa foi parcialmente acatada pela decisão recorrida, que, pelo voto de qualidade, excluiu as exigências referentes aos tanques e bombas, sob o entendimento de que tais bens são empregados

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

na atividade operacional da Recorrida, ainda que efetivamente utilizados por clientes seus, em decorrência de cessão de uso em regime de comodato.

Em que pesem as disposições em contrário da Instrução Normativa SUTRI/SRE nº 02/09, citada inclusive no Auto de Infração como fundamento legal das exigências, e pedindo licença para discordar daqueles que comungam do entendimento ali contido, tem-se que, à luz da regra constitucional da não cumulatividade, a decisão recorrida aplicou adequadamente a legislação pertinente ao caso concreto, de modo que deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos, que passam a integrar o presente acórdão, ressalvadas pequenas alterações, especialmente em relação à citada instrução normativa.

De fato, como bem lançado no Acórdão nº 19.146/11/2^a, o cerne da discussão travada nos autos decorre do entendimento fiscal de que, por destinarem-se os “tanques e bombas” à cessão em comodato a postos revendedores de combustíveis que utilizam a bandeira comercial da Recorrida, a aquisição dos mesmos não daria a esta o direito ao crédito do imposto, sob o fundamento de que tais saídas não são tributadas e os referidos bens seriam alheios à sua atividade.

Com a devida vênia, não assiste razão ao Fisco.

É que, no caso concreto, houve meras saídas físicas dos bens em regime de comodato, cuja propriedade e domínio permaneceram sob a titularidade da Recorrida, posto que transmitida aos comodatários apenas a posse direta dos mesmos.

Com efeito, o fato de os bens se encontrarem temporariamente na posse direta de terceiros, cedidos em regime de comodato ou a qualquer outro título do qual não decorra a transferência de propriedade, não implica e nem autoriza a sua saída do ativo permanente do proprietário; pelo contrário, permanecem integrando o acervo patrimonial deste, até porque, ao término da cessão de uso, devem ser devolvidos ao mesmo, sendo esta a principal nota distintiva do comodato em relação às demais modalidades de empréstimo.

Tais saídas, pois, não se confundem com aquelas operações não tributadas que, segundo a legislação na qual se embasou a Fiscalização, impedem o creditamento do imposto ou implicam o seu estorno.

É que a citada legislação, ao tratar dessas saídas, obviamente está se referindo àquelas hipóteses que tecnicamente constituem operações relativas à circulação de mercadorias, porém, por força de exceção constitucional ou legal expressa, e tão somente por isso, excluem-se da tributação, cujo exemplo, por excelência, são os casos de imunidade ou isenção.

Não é este o caso, portanto, das saídas meramente físicas de mercadorias ou bens, tais como as decorrentes de comodato (posto que não são objeto de transferência de propriedade), que, não obstante também se encontrem fora do campo de incidência do ICMS, excluem-se da tributação não por força de exceção legal ou constitucional expressa, mas pelo simples fato de não se enquadrarem tecnicamente no conceito de operações relativas à circulação de mercadorias, para os fins de tributação pelo imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, incabível o estorno dos créditos sob o fundamento de se tratar de saídas decorrentes de operação com não incidência do imposto.

Por outro lado, é incontroverso que na hipótese dos autos a saída dos bens se deu exclusivamente por razões de estratégia comercial, isto é, como instrumento de viabilização e incremento da atividade econômica da Recorrida, por meio da fidelização de clientes. Vale dizer, houve mera saída física dos bens, sob o regime de comodato, vinculada à sua utilização na comercialização dos produtos da Recorrida, ainda que indiretamente e fora dos limites físicos de seu estabelecimento – *eis que efetivamente utilizados pelos postos revendedores de combustíveis que utilizam a sua bandeira comercial*.

A propósito, aliás, cabe ressaltar que a aquisição de bens destinados ao ativo permanente com a finalidade de cessão em comodato para os revendedores faz parte do modelo de negócio das distribuidoras de combustíveis, máxime em se tratando de “tanques e bombas”, isto porque a agência reguladora desse segmento econômico (a ANP) proíbe as distribuidoras de operarem diretamente os postos de revenda de combustíveis a consumidores finais, razão pela qual elas adquirem os bens necessários ao funcionamento daqueles, cedendo-os em comodato.

Importante também registrar que em outras oportunidades este Conselho já se manifestou sobre matéria idêntica, tendo sido excluídas as exigências relativas à apropriação dos créditos de ICMS sobre as aquisições dos “tanques e bombas”, sob o argumento de que tais produtos são necessários à execução da atividade fim da distribuidora de combustíveis. É o caso, por exemplo, do Acórdão n.º 18.922/08/1ª.

Logo, também não há como acolher o entendimento de que se trata de bens alheios à atividade operacional da Recorrida, a justificar o estorno dos créditos.

E nem se diga que, em face das limitações de competência impostas ao CC/MG pelo art. 182, inciso I da Lei n.º 6.763/75, mais especificamente aquela segundo a qual não se inclui em sua competência a negativa de aplicação de ato normativo, estariam suas decisões sobre a matéria vinculadas a tal entendimento, eis que expressamente contido na citada IN 02/09.

Pedindo vênua uma vez mais a quem defende a tese, parece que a mesma também não se sustenta.

A uma porque, mesmo que se entenda que os atos administrativos denominados “instruções normativas”, expedidos pela Superintendência de Tributação, da Subsecretaria da Receita Estadual (SUTRI/SRE), possam ser classificados como espécie de ato normativo – *o que se admite apenas para argumentar, uma vez que a finalidade precípua de tais atos é orientar, tanto internamente os órgãos fazendários e seus servidores, como externamente os contribuintes e demais interessados, quanto ao entendimento oficial da Administração Tributária acerca de determinada matéria* –, obviamente devem ser enquadrados no conceito de normas complementares de que trata o art. 100 do CTN (inc. I), e ainda assim haverá de se lhes atribuir efeitos meramente interpretativos, limitando-se, portanto, a tratar de aspectos operacionais ou secundários relativos a determinado tributo, posto que não poderiam introduzir quaisquer inovações no ordenamento tributário, nem mesmo em relação àquelas matérias já disciplinadas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pelo respectivo Regulamento (aprovado por decreto do Poder Executivo) ou por Resoluções (da alçada do Secretário de Fazenda), até porque suas normas consistiriam, no máximo, em meras disposições complementares desses atos hierarquicamente superiores.

E a duas porque, mesmo na hipótese aventada, haverá de se revestir de caráter genérico e abstrato, de modo que a efetividade de suas disposições dependerá sempre de um mínimo de interpretação do aplicador, consideradas as peculiaridades e circunstâncias de cada caso concreto submetido à sua análise, como é próprio dos atos normativos em geral.

Com base nestas premissas, e considerando que, por força da própria Constituição Federal, a disciplina da matéria versada pela mencionada IN é reservada à lei nacional de normas gerais sobre o ICMS, à qual devem obediência as próprias leis estaduais que tratam da instituição e cobrança do imposto; e mais, considerando que à luz do disposto no art. 263 da Constituição Mineira de 1989 c/c o art. 184 da Lei nº 6.763/75, o CC/MG é o único órgão da SEF/MG que detém a competência para dirimir as questões de natureza tributária suscitadas entre o sujeito passivo e a Fazenda Pública estadual no âmbito do contencioso administrativo fiscal, parece evidente que, neste mister, cumpre-lhe analisar e levar em consideração não só as disposições das normas complementares, mas de toda a legislação tributária, e sobretudo verificar a sua conformidade daquelas com os diplomas normativos hierarquicamente superiores, quando de sua aplicação ao caso concreto.

Afinal, se ao Conselho de Contribuintes é defeso negar vigência a ato normativo, e é natural que seja assim, uma vez que o resultado que se espera do julgamento que lhe compete nada mais é do que o seu pronunciamento acerca da aferição da legalidade do lançamento tributário objeto do contencioso submetido à sua análise e deliberação, devem suas decisões se vincular a toda a legislação tributária, cujos atos normativos de hierarquia superior, obviamente, prevalecem sobre os inferiores.

Por isso que, toda vez que o órgão julgador entender que o ato normativo de hierarquia inferior está em desacordo com o superior, este é que deve ser aplicado em detrimento daquele (e não o contrário!), sendo certo que nesta hipótese não há de se falar em negativa de aplicação do mesmo.

Pois bem, ao disciplinar o regime de compensação do ICMS, estabelece a Lei Complementar nº 87/96 que as entradas de bens do ativo permanente dão direito ao crédito do imposto, exceto aqueles considerados alheios à atividade do estabelecimento (cf. art. art. 20 c/c com o seu § 1º).

No âmbito da legislação tributária mineira, especialmente conforme o disposto nos arts. 66, inc. I c/c os arts. 70, inc. I e 71, inc. III, todos da Parte Geral do RICMS/02, como não poderia deixar de ser, a matéria encontra-se regulamentada com o mesmo conteúdo da referida lei complementar.

Ora, no presente caso, repita-se, ainda que indiretamente, os bens objeto das exigências são utilizados na atividade operacional da Recorrida, pelo que não podem ser considerados alheios.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, não obstante as disposições em contrário da IN 02/09, que devem ser afastadas por revelarem-se em desacordo com os atos normativos de hierarquia superior acima citados, e na esteira de diversos precedentes deste Conselho de Contribuintes, de que são exemplos ainda os Acórdãos 2.723/02/CE, 18.823/08/1ª, 18.631/08/3ª, 18.778/08/3ª, 3.408/09/CE e 3.424/09/CE, nega-se provimento ao presente recurso, mantendo-se a decisão recorrida.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros José Luiz Drumond e Mauro Heleno Galvão, que lhe davam provimento para restabelecer as exigências fiscais, nos termos do voto vencido de fls. 662/664. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Mariane Ribeiro Bueno Freire. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor), Luciana Mundim de Mattos Paixão, José Luiz Drumond e Sauro Henrique de Almeida.

Sala das Sessões, 15 de julho de 2011.

Mauro Heleno Galvão
Presidente

Raimundo Francisco da Silva
Relator