



MAS  
Nº 70075688697 (Nº CNJ: 0332984-61.2017.8.21.7000)  
2017/CÍVEL

**APELAÇÕES CÍVEIS. DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. CREDITAMENTO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. LC Nº 87/96.**

**PEÇAS DESTINADAS A MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS E DEMAIS BENS DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO CONTRIBUINTE. LIMITAÇÃO TEMPORAL PREVISTA NA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 E NO RICMS/RS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO ATÉ 31/12/2019.**

Consoante Nota aposta ao art. 31, I, 'b', do Livro I do RICMS/RS, as partes e peças destinadas a máquinas e equipamentos utilizados em substituições regulares constituem bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento industrial, não se inserindo no processo produtivo a ponto de caracterizar insumos.

Incidência da limitação temporal prevista nos arts. 33 da LC nº 87/96 e 31 e 33 do RICMS/RS, a inviabilizar o creditamento do imposto na aquisição desses bens até 31/12/2019.

**EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA EM GERAL. BENS QUE, EMBORA FACILITEM O DESENVOLVIMENTO DA ATIVIDADE EMPRESARIAL, NÃO SÃO IMPRESCINDÍVEIS AO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

“Os equipamentos de informática não se constituem em matéria-prima, insumos ou máquinas que sejam utilizados no processo de industrialização e tampouco integram o produto final, o que afasta o direito ao creditamento do ICMS.” (“ut” ementa do REsp 740.285/RJ, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, j. 18/08/2005).

**MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO, REFORMA E AMPLIAÇÃO. EMPREGO EM ATIVIDADE ALHEIA À FINALIDADE DA EMPRESA. APROVEITAMENTO INDEVIDO DO CRÉDITO. ART. 20, § 1º, DA LC Nº 87/96.**

Os valores de ICMS provenientes da aquisição de materiais para construção, reforma ou ampliação do estabelecimento, por isso que não destinados às atividades finalísticas da empresa, cujo objeto social reside precipuamente na produção e comércio de bebidas, não ensejam o creditamento de ICMS, à luz do disposto nos arts. 20, § 1º, da LC nº 87/96, e 16 da Lei Estadual nº 8.820/89.

**REFRIGERADORES, MESAS E CADEIRAS CEDIDOS EM COMODATO A REVENDEDORES. BENS INTEGRANTES DO**



MAS  
Nº 70075688697 (Nº CNJ: 0332984-61.2017.8.21.7000)  
2017/CÍVEL

**ATIVO PERMANENTE DO ESTABELECIMENTO, DESTINADOS À SUA ATIVIDADE-FIM. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.**

“Na forma da jurisprudência, podem ser objeto de creditamento de ICMS os bens adquiridos com a finalidade de integrar o ativo permanente da sociedade empresária, ainda que posteriormente sejam cedidos a terceiros em regime de comodato, desde que se refiram a mercadorias ou serviços inerentes à atividade do estabelecimento.” (“ut” ementa do AgInt no AREsp 748.359/RS, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, j. 07/11/2017).

Assim, viável o creditamento dos valores de ICMS relativos à aquisição de refrigeradores, cadeiras e mesas com logomarca da empresa, utilizados para divulgar os produtos comercializados pela contribuinte, porquanto compõem o ativo fixo e se destinam à atividade-fim do empreendimento.

**DECADÊNCIA PARCIAL. OCORRÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR. ART. 150, § 4º, DO CTN.**

O prazo decadencial de lançamento de tributo sujeito à homologação recolhido a menor em face de creditamento indevido é de 5 (cinco) anos contados do fato gerador, a teor do disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

“In casu”, lançado de ofício o valor suplementar do ICMS em 21/12/2009 e notificado o contribuinte em 22/12/2009, verificou-se a decadência do crédito tributário referente às competências de 01/2004 a 11/2004.

Precedentes do STJ e desta Corte.

**EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL PARCIALMENTE PROCEDENTES. DISTRIBUIÇÃO PROPORCIONAL DOS ÔNUS SUCUMBENCIAIS. SUCUMBIMENTO RECÍPROCO. DECAIMENTO MÍNIMO. INOCORRÊNCIA.**

**APELO DO ESTADO DESPROVIDO.**

**APELO DA EMPRESA EMBARGANTE PROVIDO EM PARTE.**

APELAÇÃO CÍVEL

VIGÉSIMA SEGUNDA CÂMARA CÍVEL

Nº 70075688697 (Nº CNJ: 0332984-61.2017.8.21.7000)

COMARCA DE PORTO ALEGRE

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

APELANTE/APELADO

VONPAR REFRESCOS S/A

APELANTE/APELADO



MAS  
Nº 70075688697 (Nº CNJ: 0332984-61.2017.8.21.7000)  
2017/CÍVEL

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos.

Acordam os Desembargadores integrantes da Vigésima Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado, **à unanimidade, em negar provimento ao recurso do Estado embargado e dar parcial provimento ao apelo da empresa embargante.**

Custas na forma da lei.

Participaram do julgamento, além do signatário, os eminentes Senhores **DES. LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI (PRESIDENTE) E DES.ª MARILENE BONZANINI.**

Porto Alegre, 26 de julho de 2018.

**DES. MIGUEL ÂNGELO DA SILVA,**

Relator.

## RELATÓRIO

**DES. MIGUEL ÂNGELO DA SILVA (RELATOR)**

Trata-se de recursos de apelação interpostos pelo ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL e por VONPAR REFRESCOS S/A em face da sentença proferida nos embargos à execução fiscal opostos por essa contra aquele, cujo dispositivo enuncia, “in verbis”:

*"Diante do exposto, julgo **PARCIALMENTE PROCEDENTES** os embargos movidos por VONPAR REFRESCOS S/A contra a execução fiscal ajuizada pelo ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, tão somente para anular a glosa dos créditos decorrentes da aquisição dos bens objeto de contrato de comodato.*

*Como a sucumbência do embargado foi ínfima, os ônus de sucumbência serão suportados, na íntegra, pela embargante, conforme autoriza o art. 86, parágrafo único, do CPC.*



MAS  
Nº 70075688697 (Nº CNJ: 0332984-61.2017.8.21.7000)  
2017/CÍVEL

*Condeno, pois, a embargante ao pagamento das custas processuais e honorários advocatícios, que fixo em 5% sobre o valor da causa, em conformidade com o art. 85, § 3º, III, do CPC. O valor será atualizado monetariamente pelo IPCA-E a contar da data da sentença, e acrescidos de juros de mora de 0,5%, ao mês, a partir do trânsito em julgado da presente decisão."*

Opostos embargos declaratórios pela empresa embargante, foram desacolhidos (fls. 886-886v).

Nas razões de apelo (fls. 869/882), o Estado embargado sustenta, em suma, que as aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado da empresa embargante, tais como refrigeradores, cadeiras e mesas cedidos em comodato a terceiros, não dão direito ao respectivo crédito fiscal. Afirma que, ao contrário do que concluiu a sentença fustigada, a LC nº 87/96 não admite o creditamento indiscriminado, como deixam claro os seus arts. 20, 21, 23 e 33. Alega que não são admitidos créditos fiscais relativos à entrada de mercadorias alheias à atividade-fim do estabelecimento, entendendo-se como não essenciais à consecução do objeto econômico da empresa aqueles bens não utilizados no processo de produção. Pondera que os refrigeradores, mesas e cadeiras adquiridos pela embargante e cedidos em comodato para seus clientes (comerciantes varejistas) não estão relacionados entre as mercadorias que encontram embasamento legal para justificar o aproveitamento do ICMS incidente à espécie, já que não integram o ativo permanente. Argumenta que tais bens são adquiridos com a finalidade exclusiva de transferência a terceiros, se prestando apenas à estratégia comercial e de mercado da embargante, o que, contudo, não determina a "compensabilidade" pretendida. Ressalta que não há como considerar indispensáveis à comercialização de bebidas os utensílios mobiliários que a parte entrega em comodato a alguns de seus clientes, pois sequer cumprem qualquer papel relevante nas vendas por atacado. Destaca que o comodato não caracteriza uma "circulação jurídica", asseverando que os bens cedidos a tal título não estão atrelados de forma estável e duradoura à produção ou ao funcionamento normal da empresa. Enfatiza que o ativo fixo é integrado pelos bens corpóreos destinados à manutenção das atividades mercantis do empreendimento, mas nunca por bens destinados e cedidos gratuitamente aos seus



MAS  
Nº 70075688697 (Nº CNJ: 0332984-61.2017.8.21.7000)  
2017/CÍVEL

clientes (consumidores). Aduz que, ainda que a saída em regime de comodato não implique alteração do domínio do bem, inegavelmente há a sua saída, sem incidência do ICMS, o que atrai a vedação da utilização do crédito. Observa que o regime de créditos da legislação complementar tem sido considerado constitucional pelo STF desde o Convênio nº 66/88, sublinhando que o crédito se mostra obrigatório apenas quando a entrada e a saída de mercadorias/serviços são tributadas. Requer o provimento do apelo, a fim de se julgar totalmente improcedentes os embargos.

Foram apresentadas contrarrazões (fls. 942-952).

Nas suas razões (fls. 888-914), a empresa embargante sustenta a decadência dos créditos tributários relativos às competências de janeiro a novembro de 2004, a teor do que preceitua o art. 150, § 4º, do CTN. Alega que, havendo o recolhimento antecipado do tributo, ainda que a menor, não tem aplicação à espécie o disposto no art. 173, I, do CTN. Afirma fazer jus ao creditamento do ICMS no que se refere à aquisição de materiais utilizados na área industrial e de equipamentos de informática, porquanto bens integrantes do seu ativo permanente, ligados à atividade-fim do estabelecimento. Pondera que, para integrarem o ativo permanente, os bens devem, em suma, apresentar durabilidade superior a 1 ano, integrar o estabelecimento da empresa e estar diretamente relacionados à atividade operacional de comercialização. Argumenta que a regra do art. 20 da LC nº 87/96 é clara, sendo evidente que somente aqueles bens que não são utilizados na atividade operacional do contribuinte sujeitam-se à restrição quanto ao lançamento de créditos de ICMS quando da respectiva aquisição. Alega que a natureza intrínseca do bem é insuficiente para identificação das mercadorias como integrantes do ativo permanente, bens de uso e consumo, insumos ou matérias-primas. Ressalta que o que define a natureza do bem é a atividade-fim do estabelecimento e a sua utilização pela empresa. Enfatiza que as câmeras fotográficas e *palm tops* adquiridos são utilizados pelas áreas comercial e industrial do estabelecimento, não se prestando apenas a facilitar o desenvolvimento da atividade empresarial. Aduz que integram o seu ativo permanente, por se agregarem ao estabelecimento: *“roletes para estoque dinâmico (peça aplicada em equipamento de armazenagem), ‘equipamento de som’ para refeitório, ‘redutores para roletes’, sistema SGT*



MAS

Nº 70075688697 (Nº CNJ: 0332984-61.2017.8.21.7000)

2017/CÍVEL

e SGR' (aquisição de coletor de dados do relógio ponto), 'kit de trilho para rack' e 'ref comodatos – Ppesca – 1015' (divisórias para sala)" (sic). Assevera que, quanto a "espaçados moldes pet" e "troca de moldes", referidos no auto de lançamento, correspondem à aquisição de peças aplicadas na reforma de máquina sopradora industrial, indispensável à atividade de produção, sendo equivocado classificá-los como bens de uso e consumo do estabelecimento. Observa que, atualmente, é impossível que qualquer empresa que atue no ramo industrial ou comercial exerça suas atividades sem utilizar computadores, softwares e equipamentos de informática, bens que também integram o seu ativo permanente. Enfatiza que os bens em cuja descrição consta a expressão "ETE" e "ETA", assim como o descrito como "Areador", são utilizados na Estação de Tratamento de Efluentes, estando diretamente ligados ao seu processo produtivo, circunstância a autorizar o creditamento pelas aquisições realizadas. A outro turno, sustenta a ilegalidade e a inconstitucionalidade da art. 16, V, da Lei Estadual nº 8.820/89, que veda o creditamento de ICMS relativo à aquisição de material para construção, reforma ou ampliação do estabelecimento, uma vez que tais bens integram o imóvel e compõem o seu ativo permanente. Sublinha a necessidade de minoração dos honorários advocatícios de sucumbência fixados na sentença, *"uma vez que inaplicáveis ao caso em tela as disposições contidas no Código de Processo Civil ora vigente"* (sic). Ainda, argumenta que não houve sucumbência mínima do Estado, em ordem a autorizar a aplicação do art. 86, parágrafo único, do CPC/2015 à espécie. Pondera que, na espécie, o valor total dos bens cedidos em comodato corresponde aproximadamente à metade do total das mercadorias cujas aquisições tiveram o crédito glosado pelo Fisco, daí se inferindo a sucumbência recíproca e proporcional das partes. Requer o provimento do recurso, para que sejam julgados procedentes os embargos à execução. Subsidiariamente, pugna pela minoração da honorária fixada na sentença e pela redefinição dos encargos sucumbenciais, ante a sucumbência recíproca e proporcional das partes.

Foram apresentadas contrarrazões (fls. 919-938).



MAS  
Nº 70075688697 (Nº CNJ: 0332984-61.2017.8.21.7000)  
2017/CÍVEL

Nesta instância, o Ministério Público exarou parecer opinando pelo conhecimento de ambos os apelos, desprovimento do recurso do Estado e parcial provimento do apelo da empresa embargante.

Vieram os autos conclusos.

É o relatório.

## VOTOS

### DES. MIGUEL ÂNGELO DA SILVA (RELATOR)

Conheço de ambos os apelos, pois preenchidos seus pressupostos de admissibilidade.

Cuida-se de embargos opostos por VONPAR REFRESCOS S/A à execução fiscal de débito de ICMS não informado que lhe move o ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL.

A sentença apelada julgou parcialmente procedentes os embargos, tão-somente para anular a glosa dos créditos decorrentes da aquisição dos bens objeto de contrato de comodato.

#### **Creditamento de ICMS. Princípio da não-cumulatividade. LC nº 87/93.**

Do auto de lançamento juntado às fls. 56-66 dos autos, vê-se que o executivo fiscal tem por base autuação assente em imposto não informado, ante a alegada apropriação indevida de valores a título de ICMS.

O crédito glosado, referente a aquisições efetuadas pela empresa embargante nos exercícios de 2004 a 2008, foi dividido pelo Fisco Estadual no auto de lançamento em três itens específicos, nestes termos, “*verbis*” (fls. 60-61):

*“Analisando as planilhas e documentação apresentada, constatamos que parte dos créditos fiscais, foram adjudicados indevidamente. Muitas aquisições que constam nas referidas planilhas foram lançadas com nome genérico, como “Prédio Administrativo”, “Complemento Prédio Administrativo”, “Reforma Restaurante”, “Reforma Cozinha”, “Manutenção”, “Projeto prato popular” e outras expressões abrangentes, que não especificaram o bem adquirido. Também, constam muitas aquisições de*



MAS  
Nº 70075688697 (Nº CNJ: 0332984-61.2017.8.21.7000)  
2017/CÍVEL

*freezers, geladeiras, refrigeradores, mesas e cadeiras com logomarca da empresa, com a finalidade específica de empréstimo, através de contratos de comodato aos clientes. Estas operações estão fora do campo de incidência do ICMS.*

*Dentre os créditos irregularmente aproveitados, destacamos os referentes a aquisições de:*

- refrigeradores, geladeiras, freezer, mesas e cadeiras de plástico e também de madeira, com logomarca publicitária, cuja finalidade é o empréstimo **em comodato para clientes**;*
- peças e partes, utilizadas no conserto e manutenção de máquinas e equipamentos. Essas aquisições constituem-se em bens de uso e consumo do estabelecimento;*
- materiais de construção diversos, como materiais elétricos, cobertura, piso, ferro, vidros, areia, brita entre outros."*

**- Peças destinadas a máquinas e equipamentos e demais bens de uso e consumo do estabelecimento.**

Em relação às "peças e partes, utilizadas no conserto e manutenção de máquinas e equipamentos", o auto de lançamento as identifica como bens de uso e consumo do estabelecimento. E não há nos autos prova de que integrariam o ativo imobilizado da empresa, como sustenta a embargante.

A propósito, consignou o Acórdão nº 025/11 proferido pelo Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (fls. 261-285), "in verbis": "De acordo com os textos reproduzidos, resta indubitoso que para fins de crédito de imposto destacado nos respectivos documentos fiscais de aquisição, as partes, peças e acessórios empregados no conserto ou restauração de máquinas e equipamentos são havidos como material de uso ou consumo do estabelecimento (artigo 31, alínea "b", nota, do Livro I do Regulamento do ICMS e subitem 2.1.1, alínea "c", da Seção 2.0, Capítulo V, Título I da Instrução Normativa DRP nº 45/98), exceção feita a itens adquiridos para utilização na instalação inicial do conjunto, circunstância não alegada nos autos, tampouco demonstrada (alínea "d" do subitem 2.1.2).

*Estão inseridas nesse contexto as compras de peças e kit de instalação de moldes para máquina sopradora industrial, peças aplicadas em equipamento de armazenagem, "redutores para roletes", dentre outros."*



MAS  
Nº 70075688697 (Nº CNJ: 0332984-61.2017.8.21.7000)  
2017/CÍVEL

Outrossim, consoante bem anotou o “decisum” fustigado, “*com relação aos bens que contém a descrição “ETE”, “ETA” e “AREADOR”, utilizados na Estação de Tratamento de Efluentes também são considerados como de uso e consumo.*”

*Por fim, inexistente prova nos autos de que os “sistemas SGT e SGR” (aquisição de coletor de dados do relógio ponto” e “ref comodatos – Ppescar – 1015” (divisórias de salas) sejam estruturas integrantes do ativo permanente, ônus que incumbia à embargante, nos termos do art. 373, inciso I, do CPC.”*

Assim, em relação a tais bens – dentre eles “espaçador moldes pet”, “troca de moldes”, “roletes para estoque dinâ”, “redutores para roletes” e “kit de trilho para rack” –, impende atentar à limitação temporal imposta pelo art. 33, inc. I, da LC nº 87/96, que prevê a impossibilidade de aproveitamento de crédito fiscal decorrente da entrada de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento contribuinte até 31/12/2019.

Pois bem.

A consagrar o princípio da não cumulatividade em matéria tributária, dispõe o art. 155, § 2º, inc. I, da CF, “*in litteris*”:

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*(...)*

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

*§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*I - será não-cumulativo, 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;*

Com base no referido princípio, é autorizado ao sujeito passivo, na qualidade de contribuinte de direito, efetuar compensação do imposto sobre circulação de mercadorias na forma dos arts. 20 e 33, inc. I, da Lei Complementar nº 87/96, prevendo tais dispositivos:



MAS  
Nº 70075688697 (Nº CNJ: 0332984-61.2017.8.21.7000)  
2017/CÍVEL

*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.*

*Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:*

*I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020;*

Por sua vez, dispõem os arts. 31, I, 'b', e 33, XII, ambos do Livro I do Regulamento do ICMS/RS (Decreto nº 37.699/97), "in verbis":

*Art. 31 - Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto:*

*NOTA - Ver: hipóteses em que não é admitido crédito fiscal, art. 33; apropriação de crédito fiscal mediante a emissão de Nota Fiscal relativa à entrada, Livro II, art. 26.*

*I - anteriormente cobrado e destacado na 1ª via do documento fiscal, nos termos do disposto neste Capítulo, em operações ou prestações de que tenha resultado:*

*a) a entrada de mercadorias, real ou simbólica, inclusive as destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, ou o recebimento de prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;*

*(...)*

*b) a partir de 1º de janeiro de 2020, a entrada de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento;*

*NOTA - Incluem-se entre as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, as partes, peças e acessórios de máquinas, adquiridos em separado, considerando:*

*a) "parte", como o elemento ou porção de um todo, cuja retirada descaracteriza a máquina;*

*b) "peça", como cada uma das partes que compõem a máquina e a integram individualmente, destinadas à reposição; (...)*

*Art. 33 - Para efeito de apuração do montante devido a que se referem os arts. 37 e 38, não é admitido crédito fiscal:*

*(...)*



MAS  
Nº 70075688697 (Nº CNJ: 0332984-61.2017.8.21.7000)  
2017/CÍVEL

***XII - até 31 de dezembro de 2019, relativo à entrada de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento; (Redação dada pelo art. 1º (Alteração 3345) do Decreto 47.805, de 27/01/11. (DOE 28/01/11) - Efeitos a partir de 01/01/11.) (...)***

Desse modo, no tocante às aquisições de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, a Lei Complementar nº 87/96 prevê, às expensas, a possibilidade de creditamento do imposto somente a partir de 01/01/2020.

Veja-se que tal limitação temporal é considerada legítima pela jurisprudência assente do eg. Superior Tribunal de Justiça:

***TRIBUTÁRIO. ICMS. EXPORTAÇÃO. DIREITO DE CRÉDITOS NAS OPERAÇÕES ANTERIORES. LIMITAÇÃO TEMPORAL DA LC 87/1996. LEGALIDADE.***

***1. Consoante jurisprudência do STJ, são legítimas as restrições impostas pela Lei Complementar 87/1996, inclusive a limitação temporal prevista em seu art. 33, para o aproveitamento dos créditos de ICMS em relação à aquisição de bens destinados ao uso e consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento contribuinte.***

***2. A alegação de que a restrição temporal estabelecida no art. 33, inciso I, da LC 87/1996 não seria aplicável às operações de exportação, por ser incompatível com o art. 155, §2º, inciso X, "a", da Constituição Federal, na redação que lhe foi dada pela Emenda constitucional 42/2003, não pode ser analisada pelo STJ, pois tal discussão cabe ao STF, por ser matéria de índole constitucional.***

***3. Agravo Regimental não provido.***

***(AgRg nos EDcl no REsp 1275994/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/06/2012, DJe 15/06/2012)***

***TRIBUTÁRIO – ICMS – AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO – CREDITAMENTO - LIMITAÇÕES IMPOSTAS POR LEIS COMPLEMENTARES.***

***1. Embora possível o creditamento de ICMS na aquisição de bens destinados ao ativo fixo após a vigência da Lei Complementar 87/96, são válidas as restrições qualitativas e temporais ao creditamento estabelecidas por Leis Complementares posteriores. Precedentes do STJ e do STF.***

***2. Não há óbice em escalonar o legislador ordinário a outorga de um crédito concedido sob a rubrica da isenção.***

***3. Recurso especial não provido.***



MAS  
Nº 70075688697 (Nº CNJ: 0332984-61.2017.8.21.7000)  
2017/CÍVEL

*(REsp 1105151/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA  
TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009)*

Portanto, no que tange às peças destinadas a máquinas e equipamentos e demais bens de uso e consumo do estabelecimento adquiridos pela empresa embargante, mantém-se hígida a glosa impugnada.

**- Computadores, softwares, câmera fotográfica digital, “Palm Top” e equipamentos de informática em geral.**

No tocante aos equipamentos de informática em geral (câmeras fotográficas, “Palm Tops”, computadores e demais equipamentos), bem apreciou a questão o parecer de lavra da ilustre Procuradora de Justiça Têmis Limberger, que reproduz pontualmente, pela pertinência, “in litteris”:

*“Ainda, não assiste razão à empresa recorrente quanto ao creditamento do ICMS incidente sobre a aquisição de computadores, softwares e equipamentos de informática, tampouco em relação às peças e instrumentos utilizados para a manutenção das máquinas e bens integrantes do ativo fixo da empresa.*

*Com efeito, não obstante sejam integrantes do ativo imobilizado da apelante, não geram direito ao crédito de ICMS, uma vez que apenas facilitam o desenvolvimento das atividades da recorrente ou são considerados como bens de uso e consumo, fazendo, assim, incidir as vedações contidas nos artigos 20, § 1º, e 33, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, que exigem, para fins de creditamento, a indispensabilidade do bem integrado.”*

Conforme entendimento jurisprudencial assente nos Tribunais Superiores, tais bens não constituem matéria-prima, insumos ou máquinas utilizadas no processo de industrialização, tampouco integram o produto final comercializado pelo estabelecimento contribuinte. Outrossim, embora facilitem o desenvolvimento da atividade empresarial, não são imprescindíveis à sua consecução, o que afasta o direito ao creditamento do ICMS.

Nesse sentido, refiro precedente do eg. STJ, cuja ementa segue transcrita, no que aqui importa:



MAS  
Nº 70075688697 (Nº CNJ: 0332984-61.2017.8.21.7000)  
2017/CÍVEL

**TRIBUTÁRIO. ICMS. EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA. CRÉDITO.  
ART. 20, § 1º DA LC Nº 87/96.**

1. (...).

2. *Os equipamentos de informática não se constituem em matéria-prima, insumos ou máquinas que sejam utilizados no processo de industrialização e tampouco integram o produto final, o que afasta o direito ao creditamento do ICMS.*

3. *Recurso especial improvido.*

*(REsp 740.285/RJ, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/08/2005, DJ 20/02/2006, p. 308)*

**- Materiais de construção, reforma e ampliação.**

Em relação aos materiais de construção, reforma e ampliação do estabelecimento contribuinte, ponderou percucientemente a sentença apelada, “verbis”:

*“Relativamente aos materiais de construção e bens adquiridos para reforma, tenho que não assiste razão ao embargante, mantendo-se o auto de lançamento neste ponto.*

*Tais bens são considerados como de uso e consumo, pois são mercadorias alheias à atividade da embargante, sendo, portanto, vedado o aproveitamento dos créditos antes de 01.01.2020.*

*O art. 33 da LC nº 87/96 assim estabelece:*

*“Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:*

*I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020; (Redação dada pela Lcp nº 138, de 2010).”*

(...)

*Por outro lado, não encontra respaldo a arguição de ilegalidade ou inconstitucionalidade do art. 16, Inc. V, da Lei Estadual nº 8.820/89, visto que as mercadorias que se destinam à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento são alheias à atividade do estabelecimento, não gerando direito ao aproveitamento de créditos, conforme art. 20, §1º da LC nº 87/96:*

*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,*



MAS  
Nº 70075688697 (Nº CNJ: 0332984-61.2017.8.21.7000)  
2017/CÍVEL

*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.*

*§ 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.*

*Destaca-se que o objeto social da embargante consiste na “a indústria de refrigerantes, o comércio, a importação e exportação de refrigerantes, águas minerais e bebidas, alcoólicas ou não, bem como vasilhames, engradados e material de divulgação de seus produtos, prestação de serviços de manutenção em equipamentos de refrigeração, participação em outras sociedades e comercialização de alimentos em geral”, conforme contrato social de fl. 43.*

*Portanto, resta claro que os materiais de construção não estão relacionados com a atividade-fim da embargante, sendo consumida pelo estabelecimento.”*

Com efeito, considerando que o objeto social da empresa embargante consiste precipuamente na produção e comércio de bebidas, vasilhames, engradados e material de divulgação de seus produtos, forçoso é convir que os materiais adquiridos para construção, reforma ou manutenção não se destinam à sua atividade-fim, o que inviabiliza o pretendido aproveitamento de crédito de ICMS, em face do que preveem os arts. 20, § 1º, da LC nº 87/96<sup>1</sup>, e 16 da Lei Estadual nº 8.820/89<sup>2</sup>.

A propósito, vale colacionar precedentes desta Corte:

*APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ANULATÓRIA DE ICMS. CREDITAMENTO QUANTO À AQUISIÇÃO DE MATERIAIS DESTINADOS A CONSTRUÇÃO, REFORMA OU AMPLIAÇÃO DO ESTABELECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE. MERCADORIAS ALHEIAS À ATIVIDADE FIM DO CONTRIBUINTE. (...) 2. Com relação às*

<sup>1</sup> *§ 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.***

<sup>2</sup> *Art. 16 - Para efeito de apuração do montante devido a que se refere o artigo 21, **não é admitido crédito fiscal:** (...)*

*III - relativo à entrada 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;** (...)*

*V - relativo à entrada de mercadorias ou aos serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento.*



MAS  
Nº 70075688697 (Nº CNJ: 0332984-61.2017.8.21.7000)  
2017/CÍVEL

*aquisições de bens para uso e consumo do estabelecimento ou ao ativo permanente, somente a partir de 1º-01-2020 será possível o creditamento, pois incide a limitação temporal definida no art. 33, inc. I, da Lei Complementar nº 87/96. Não bastasse a mencionada limitação temporal ao creditamento de ICMS nas aquisições de bens uso e consumo e do ativo permanente (no que se insere a aquisição de mercadorias e bens para a construção e reforma de estabelecimento), de qualquer modo, não logra êxito a demandante. **Ocorre que, com relação à aquisição de materiais destinados a construção, reforma ou ampliação do estabelecimento, incide a restrição prevista no art. 20, § 1º, da Lei Complementar nº 87/96, uma vez que configuram mercadorias alheias à atividade do estabelecimento. Vedação específica contida no art. 16, inc. V, da Lei Estadual nº 8.820/89 e no art. 33 do RICMS/RS. Precedentes desta Corte e do STJ. (...)** (AgRg no Ag 1145693/RS). APELAÇÃO DESPROVIDA (Apelação Cível Nº 70064368988, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Ricardo Torres Hermann, Julgado em 24/06/2015)*

*AGRAVO EM APELAÇÕES CÍVEIS. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. (...). DECADÊNCIA. CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, §4º, DO CTN. CREDITAMENTO DE BENS OBJETO DE COMODATO. POSSIBILIDADE. INOCORRÊNCIA DE CIRCULAÇÃO JURÍDICA DE MERCADORIAS. MERCADORIAS DESTINADAS A USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DIANTE DA LIMITAÇÃO TEMPORAL DA LC Nº 87/96. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO REFERENTE A AQUISIÇÃO DE MERCADORIA UTILIZADA NA REFORMA, CONSTRUÇÃO OU AMPLIAÇÃO DE ESTABELECIMENTO. ATIVIDADE ALHEIA À FINALIDADE DA EMPRESA. APLICAÇÃO DO ART. 21, §1º, DA LC 87/96. HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. REDIMENSIONAMENTO. (...) 5. **A atividade da embargante consiste no comércio varejista, de forma que a aquisição de materiais de construção, reforma ou mesmo ampliação de estabelecimento não gera, conforme regra do art. 20, §1º da LC n.87/96, direito ao creditamento, justamente porque tais mercadorias são alheias as atividades do estabelecimento.** (...). AGRAVO PARCIALMENTE PROVIDO. (Agravo Nº 70063065932, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Marilene Bonzanini, Julgado em 12/03/2015)*

- Refrigeradores, mesas e cadeiras cedidos em comodato a revendedores. Bens integrantes do ativo permanente do estabelecimento, destinados à sua atividade-fim. Creditamento. Possibilidade.



MAS  
Nº 70075688697 (Nº CNJ: 0332984-61.2017.8.21.7000)  
2017/CÍVEL

Quanto a esse ponto, estimo correta a douda sentença invecivada, cuja motivação reproduzo, “in litteris”:

*“No tocante ao aproveitamento dos créditos de ICMS decorrentes da aquisição de bens objeto de comodato, tenho que prosperam os argumentos da embargante, já tendo sido, inclusive, objeto de análise pela magistrada que me antecedeu nesta vara (processo nº 001/1120238222-4).*

(...)

*Pois bem, a aquisição de “refrigeradores, geladeiras, freezer, mesas e cadeiras de plástico e também de madeira, com logomarca publicitária” estão diretamente ligado a atividade-fim da embargante.*

*Ademais, os referidos bens integram o ativo imobilizado da embargante, pois retornarão ao seu patrimônio após o término do contrato de comodato, sendo mero empréstimo.*

*Consequentemente, como não há circulação de mercadorias, inaplicável o art. 20, §1º, da LC nº 87/96 como alegado pelo Estado, o qual veda o direito de crédito em razão da saída não ser tributada.*

*Desta feita, afasta-se a incidência do art. 21, inc. III, da LC nº 87/96, sendo devido o direito de crédito, nos moldes do art. 20 e 33, inc. III, da LC nº 87/96.”*

De fato, consoante entendimento jurisprudencial já sedimentado no âmbito do eg. Superior Tribunal de Justiça, o direito ao creditamento do ICMS exsurge quando houver aquisição de bens pela empresa para integrarem seu ativo imobilizado, desde que destinados à sua atividade-fim, ainda que venham a ser cedidos em regime de comodato a terceiros revendedores.

Nesse sentido, trago à balha ilustrativos precedentes do eg. STJ:

*TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. CREDITAMENTO. BENS DO ATIVO PERMANENTE, CEDIDOS EM COMODATO. EMPRESA QUE PRESTA SERVIÇOS DE TELEFONIA MÓVEL. CESSÃO DE APARELHOS CELULARES, EM REGIME DE COMODATO. POSSIBILIDADE. (...).*

***II. Na forma da jurisprudência, podem ser objeto de creditamento de ICMS os bens adquiridos com a finalidade de integrar o ativo permanente da sociedade empresária, ainda que posteriormente sejam cedidos a terceiros em regime de***



MAS  
Nº 70075688697 (Nº CNJ: 0332984-61.2017.8.21.7000)  
2017/CÍVEL

**comodato, desde que se refiram a mercadorias ou serviços inerentes à atividade do estabelecimento.**

Nesse sentido: STJ, RMS 24.911/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 06/08/2012; REsp 1.307.876/SP, Rel.

Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 15/02/2013.

**III. A propósito, dispõe a Súmula 573/STF: "Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato".**

(...).

VI. Agravo interno improvido.

(AgInt no AREsp 748.359/RS, Rel. Ministra ASSUETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/11/2017, DJe 16/11/2017)

TRIBUTÁRIO. ICMS. BENS IMPORTADOS. ATIVO PERMANENTE. DIREITO AO CREDITAMENTO. CESSÃO EM COMODATO A TERCEIROS. CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA. NÃO OCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DO DEVER DE ESTORNAR. AUTUAÇÃO FISCAL IMPROCEDENTE.

1. Hipótese em que se discute se existe o dever de o contribuinte estornar crédito de ICMS apurado na importação de bem para o ativo permanente, cedido em comodato a terceiro.

**2. Os arts. 20, § 3º, I, e 21, I, da LC 87/1996 se complementam. O primeiro autoriza o creditamento do imposto cobrado na operação que tenha resultado a entrada de mercadoria no estabelecimento, mesmo a destinada ao ativo permanente (caso dos autos), mas excepciona a hipótese em que a saída subsequente não for tributada ou estiver isenta. O segundo impõe ao contribuinte o dever de estornar o ICMS creditado, se incidir essa regra excepcional, isto é, quando o próprio creditamento for vedado.**

**3. Se os equipamentos são cedidos em comodato, não se pode falar em "saída", sob a perspectiva da legislação do ICMS, entendida como circulação de mercadoria com transferência de propriedade. Nesse caso, os bens não deixam de integrar o patrimônio do contribuinte.**

4. (...).

5. Recurso Especial provido.

(REsp 1307876/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/02/2013, DJe 15/02/2013)



MAS  
Nº 70075688697 (Nº CNJ: 0332984-61.2017.8.21.7000)  
2017/CÍVEL

*TRIBUTÁRIO. ICMS. EMPRESA QUE SE DEDICA À PRODUÇÃO E AO COMÉRCIO DE CERVEJAS, REFRIGERANTES, BEBIDAS EM GERAL E GÁS CARBÔNICO. AQUISIÇÃO DE BENS QUE SE DESTINAM À ATIVIDADE PROFISSIONAL DA EMPRESA. DIREITO AO CREDITAMENTO. CONVERSÃO EM RENDA DO DEPÓSITO RECURSAL EFETUADA EM MANIFESTA ILEGALIDADE. ANULAÇÃO DO PROCEDIMENTO.*

**1. A partir da vigência da LC 87/96, as mercadorias entradas no estabelecimento e destinadas ao ativo permanente dão direito de crédito do ICMS (art. 20, c/c o art. 33, III, da LC 87/96) incidente na operação de aquisição, impondo-se o estorno do imposto de que se tiver creditado o contribuinte sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento vier a ser utilizado em fim alheio à atividade do estabelecimento (art. 21, III, da LC 87/96).**

*Por outro lado, é incontroverso que a impetrante é empresa que se dedica à produção e ao comércio de cervejas, refrigerantes, bebidas em geral e gás carbônico. Nesse contexto, é evidente que as mercadorias em discussão vitrines, chopeiras, freezer expositores, mesas e cadeiras destinam-se à atividade profissional da empresa.*

*Cumpra acrescentar que o fato de os bens em discussão serem objeto de contratos de comodato realizados com terceiros (revendedores) não implica óbice ao creditamento do ICMS.*

2. (...).

3. *Como bem observado pelo Ministério Público Federal, "os bens adquiridos (chopeira, expositor etc.), destinados ao ativo permanente da recorrente, estão diretamente relacionados com a sua atividade-fim (produção e comércio de cervejas, refrigerantes, bebidas em geral, gelo e gás carbônico e produção e comércio de matérias-primas e materiais diversos, aparelhos, máquinas, equipamentos e tudo mais que seja necessário ou útil às suas atividades) e são necessários para a continuidade da empresa" (...).*

4. *Recurso ordinário provido.*

*(RMS 24.911/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/06/2012, DJe 06/08/2012)*

Outro não é o entendimento deste Tribunal:

**APELAÇÕES CÍVEIS. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE LANÇAMENTO POR AUSÊNCIA DE ESPECIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. INOCORRÊNCIA. DECADÊNCIA. ICMS NÃO INFORMADO. APLICAÇÃO DO ART. 173, I, DO CTN. CREDITAMENTO DE BENS OBJETO DE**



MAS  
Nº 70075688697 (Nº CNJ: 0332984-61.2017.8.21.7000)  
2017/CÍVEL

**COMODATO. POSSIBILIDADE. INOCORRÊNCIA DE CIRCULAÇÃO JURÍDICA DE MERCADORIAS. MERCADORIAS DESTINADAS A USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DIANTE DA LIMITAÇÃO TEMPORAL DA LC Nº 87/96. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO REFERENTE A AQUISIÇÃO DE MERCADORIA UTILIZADA NA REFORMA, CONSTRUÇÃO OU AMPLIAÇÃO DE ESTABELECIMENTO. ATIVIDADE ALHEIA À FINALIDADE DA EMPRESA. APLICAÇÃO DO ART. 21, §1º, DA LC 87/96. HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. REDIMENSIONAMENTO. (...) 1. O auto de lançamento acostado aos autos indica suficientemente, e com clareza, a matéria tributável, de sorte que não há violação ao art. 142, do CTN. A matéria tanto restou especificada no auto de lançamento que a embargante opôs impugnação, na via administrativa, ao respectivo auto de infração, questionando as matérias que foram glosadas, bem como recurso administrativo ao TARF. Ademais, nos presentes embargos, a embargante também impugnou todas as matérias glosadas que entende indevidas, com indicação, inclusive, das mercadorias. 2. A hipótese dos autos versa sobre imposto não informado, isto é, imposto não pago, verificado a partir de procedimento fiscal, que culminou com o lavratura de auto de lançamento, motivo pelo qual não se aplica o disposto no art. 150, §4º, do CTN, mas sim o art. 173, I, do CTN. 3. **Se os equipamentos são cedidos em comodato - hipótese dos autos -, não se pode falar em "saída", sob a perspectiva da legislação do ICMS, entendida como circulação de mercadoria com transferência de propriedade, não se aplicando, pois, os arts. 20, §3º, I, e 21, I, da LC 87/96. Precedentes do STJ e desta Corte.** 4. Conforme entendimento uniforme do Superior Tribunal de Justiça, somente é possível o creditamento do ICMS, relativo à aquisição de bens para uso ou consumo de estabelecimento, após o prazo fixado no art. 33, I, da LC 87/96. Por outro lado, é legítima a restrição temporal à compensação, pois a regulamentação do regime compensatório foi delegada integralmente, pela Constituição Federal, à lei complementar. 5. A atividade da embargante consiste no comércio varejista, de forma que a aquisição de materiais de construção, reforma ou mesmo ampliação de estabelecimento não gera, conforme regra do art. 20, §1º da LC n.87/96, direito ao creditamento, justamente porque tais mercadorias são alheias as atividades do estabelecimento. 6. Na forma do artigo 20, §§ 3º e 4º, do Código de Processo Civil, os honorários advocatícios, nas causas em que vencida a Fazenda Pública, de pequeno ou inestimável valor ou em que inexistir provimento condenatório, são fixados de acordo com a apreciação equitativa do Juiz, observados o grau de zelo d serviço, a natureza e importância da causa, o trabalho realizado e o tempo exigido para o serviço. Verba honorária redimensionada, em atenção a sucumbência recíproca, bem como**



MAS  
Nº 70075688697 (Nº CNJ: 0332984-61.2017.8.21.7000)  
2017/CÍVEL

*porque os embargos, embora acolhidos parcialmente, acarretarão anulação da maior parte dos créditos fiscais. NEGADO SEGUIMENTO AO RECURSO DO ESTADO E PARCIALMENTE PROVIDO O APELO DA VONPAR; MANTIDA, NO MAIS, A SENTENÇA, EM REEXAME NECESSÁRIO. (Apelação Cível Nº 70062322789, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Marilene Bonzanini, Julgado em 02/12/2014)*

Por seu conteúdo elucidativo, reproduzo excerto do douto voto condutor desse aresto, de lavra da em. Desembargadora Marilene Bonzanini, “in litteris”:

*“Conforme se depreende do Estatuto Social da embargante, o seu objeto social compreende, além da indústria de refrigerantes, também a comercialização, importação e exportação de refrigerantes, águas minerais e bebidas, alcoólicas ou não, bem como vasilhames, engradados e material de divulgação de seus produtos; prestação de serviço e participação em outras sociedades (fls. 49-53).*

*Logo, diferentemente do que pretende fazer crer o ESTADO, os equipamentos cedidos em comodato – geladeiras, refrigerantes, freezers, mesas, cadeiras, choppeiras (e seus acessórios), torres de chopp, caixas térmicas e conjuntos post mix – estão diretamente relacionados com a atividade fim da embargante, o que confere, conseqüentemente, direito ao creditamento do ICMS, tal como reconhecido sentença.*

*Nos termos do art. 20, §3º, I, da LC 87/96:*

*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.*

*(...)*

*§ 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;*

*Por sua vez, o art. 21, I, também da LC 87/96, assim determinada:*



MAS  
Nº 70075688697 (Nº CNJ: 0332984-61.2017.8.21.7000)  
2017/CÍVEL

*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;*

*Como se pode perceber, o primeiro artigo autoriza o creditamento do imposto cobrado na operação que tenha resultado a entrada de mercadoria no estabelecimento, mesmo a destinada ao ativo permanente (caso dos autos), mas excepciona a hipótese em que a saída subsequente não for tributada ou estiver isenta. O segundo, por outro lado, impõe ao contribuinte o dever de estornar o ICMS creditado, se incidir essa regra excepcional, isto é, quando o próprio creditamento for vedado.*

*Assim, se os equipamentos são cedidos em comodato, não se pode falar em "saída", sob a perspectiva da legislação do ICMS, entendida como circulação de mercadoria com transferência de propriedade. Nesse caso, os bens não deixam de integrar o patrimônio do contribuinte.*

*Portanto, a hipótese dos autos não se subsume aos arts. 20, § 3º, I, e 21, I, ambos da LC 87/96, o que permite a conclusão pela possibilidade de manutenção do crédito de ICMS. Se não havia o dever de estornar, afigura-se indevida a autuação do fisco."*

No caso **sub examine**, há possibilidade de aproveitamento do crédito de ICMS no que respeita às mercadorias como refrigeradores, mesas e cadeiras com logomarca publicitária das bebidas comercializadas pela embargante, pois, além de constituírem seu ativo permanente guardam direta relação com a sua atividade-fim.

Ainda que tais bens venham a ser cedidos em comodato aos comerciantes varejistas que revendem os produtos da embargante, permanecem integrado o seu ativo permanente, tendo em vista que o contrato de comodato não enseja a transferência da propriedade de tais bens.

A propósito, bem examinou tal aspecto o parecer ministerial supracitado, lançado nesta instância revisora, do qual reproduzo o seguinte excerto, "in litteris":

*"É inegável que podem ser aproveitados os créditos originados no ingresso de bens que compõem o ativo imobilizado da contribuinte, sempre que tais bens forem destinados a sua*



MAS  
Nº 70075688697 (Nº CNJ: 0332984-61.2017.8.21.7000)  
2017/CÍVEL

*atividade-fim e não sejam repassados a terceiros, consoante o disposto nos artigos 20 e 21 da Lei Complementar nº 87/96 (...).*

(...)

*No caso concreto, encontra-se suficientemente demonstrado que os bens móveis e utensílios ingressados no estabelecimento da contribuinte realmente destinam-se à exposição e revenda de sua produção de bebidas. Da mesma, mostra-se evidente que a empresa dedicada à fabricação e comércio de bebidas, ao repassar sua produção ao comerciante varejista, pode e deve fornecer meios para sua divulgação e para aumentar suas vendas aos consumidores finais, sendo uma prática comum e universalmente aceita o fornecimento de mesas, cadeiras, guarda-sóis, refrigeradores, freezers, chopeiras e outros móveis e equipamentos típicos para guarnecer os pontos de vendas e estimular o consumo.*

*Sendo assim, a aquisição de tais móveis e equipamentos para a empresa deve ser aceita como ingresso de bens para compor seu ativo imobilizado, pois destinados a sua atividade-fim, servindo para a divulgação e o incremento do comércio de sua produção. Ademais, o fato de os bens serem cedidos em comodato aos clientes afasta a ocorrência de circulação, pois permanecem integrando ativo imobilizado da empresa, de modo que não incide a previsão de estorno dos créditos do artigo 21, inciso I, da Lei Complementar 87/96.”*

**Decadência. Tributo sujeito a lançamento por homologação.  
Recolhimento a menor. Art. 150, § 4º, do CTN.**

Conforme o entendimento jurisprudencial prevalente no eg. STJ, o prazo decadencial para o lançamento suplementar de tributo recolhido a menor em face de creditamento indevido é de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN<sup>3</sup>). Vale dizer, o termo “a quo” desse prazo não corresponde ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, sobretudo quando não houver sido constatado qualquer indício de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, tal como se verifica “in casu”.

---

<sup>3</sup> § 4º **Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.**



MAS  
Nº 70075688697 (Nº CNJ: 0332984-61.2017.8.21.7000)  
2017/CÍVEL

Nesse sentido, invoco ilustrativo aresto do eg. STJ:

**TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO SUPLEMENTAR. CREDITAMENTO INDEVIDO. PAGAMENTO PARCIAL. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN.**

**1. O prazo decadencial para o lançamento suplementar de tributo sujeito a homologação recolhido a menor em face de creditamento indevido é de cinco anos contados do fato gerador, conforme a regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN. Precedentes: (...).**

**2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1318020/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 15/08/2013, DJe 27/08/2013)**

**TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO PARCIAL. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO COM O ART. 173, I, DO CTN. ORIENTAÇÃO CONFIRMADA EM RECURSO REPETITIVO. RECURSO MANIFESTAMENTE DESCABIDO. MULTA.**

**1. Na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando o contribuinte constitui o crédito, mas efetua pagamento parcial, sem constatação de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial da decadência é o momento do fato gerador. Aplica-se exclusivamente o art. 150, § 4º, do CTN, sem a possibilidade de cumulação com o art. 173, I, do mesmo diploma (REsp 973.733/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18/9/2009, submetido ao regime do art. 543-C do CPC).**

**2. (...).**

**3. Agravo Regimental não provido. Multa fixada em 10% do valor atualizado da causa.**

**(AgRg no AREsp 200.933/SC, 2ª Turma, Relator: Ministro Herman Benjamin, julgado em 20/09/2012)**

Outro não é o entendimento adotado nesta Câmara:

**APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. IMPOSTO SUPOSTAMENTE INFORMADO A MENOR. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. METODOLOGIA APLICADA NA APURAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO. IRRETROATIVIDADE DO DECRETO Nº 45.217/2007. 1. Cuidando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação e**



MAS  
Nº 70075688697 (Nº CNJ: 0332984-61.2017.8.21.7000)  
2017/CÍVEL

*que teria havido pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido a título de ICMS, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário obedece a regra prevista no § 4º do art. 150 do CTN. (...)*

*2. O lançamento de ofício da diferença de ICMS deveria ocorrer dentro de 5 (cinco) anos, a contar do fato gerador. No caso concreto, o fato gerador se refere ao período de janeiro a novembro de 2006 e o lançamento ocorreu em 05.12.2011, ocorrendo a decadência, não podendo a Fazenda Pública exigir da embargante o crédito tributário que ampara a CDA. (...)*

*APELAÇÃO DESPROVIDA. (Apelação Cível Nº 70068988401, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: José Aquino Flôres de Camargo, Julgado em 14/07/2016).*

“In casu”, portanto, lançado de ofício o valor suplementar do ICMS em 21/12/2009 e notificado o contribuinte em 22/12/2009 (cf. fl. 56), evidente a decadência do crédito tributário com fato gerador anterior a dez/2004.

Por conseguinte, provejo o apelo da empresa embargante, nesse tópico, para reconhecer a decadência dos débitos tributários relativos às competências de janeiro a novembro de 2004.

**Embargos à execução fiscal julgados parcialmente procedentes. Distribuição proporcional dos ônus sucumbenciais. Sucumbimento recíproco. Decaimento mínimo. Inocorrência.**

Na espécie, ante a procedência parcial dos embargos à execução, a implicar redução significativa da bitola da dívida, tem lugar a distribuição proporcional dos encargos da sucumbência levando em conta o proveito econômico obtido por cada um dos litigantes.

Não há falar em decaimento mínimo do pedido.

Nesse sentido:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. MASSA FALIDA. ENCARGO PREVISTO NO ART. 1º DO DECRETO-LEI N.º 1.025/69. INCIDÊNCIA. JUROS DE MORA ANTERIORES À QUEBRA.*



MAS  
Nº 70075688697 (Nº CNJ: 0332984-61.2017.8.21.7000)  
2017/CÍVEL

*1. Caracterizada a sucumbência recíproca, tendo em vista a redução do quantum debeaturo pelo Tribunal de origem, com a exclusão da multa fiscal moratória, impõe-se a distribuição e compensação proporcional, entre os litigantes, das despesas processuais e dos honorários advocatícios, nos termos do art. 21, caput, do CPC, assinalando-se, no entanto, a impossibilidade de cumulação do encargo legal de 20% com honorários advocatícios, consoante a jurisprudência pacífica desta Corte.*

*2. Agravo regimental desprovido.*

*(AgRg nos EDcl no REsp 641.692/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 09/08/2005, DJ 29/08/2005, p. 161)*

Na mesma senda, refiro julgados desta Corte:

**APELAÇÕES CÍVEIS. EMBARGOS A EXECUÇÃO FISCAL. PEDIDO DE SOBRESTAMENTO DO FEITO AFASTADO. (...) HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. SUCUMBÊNCIA PARCIAL. REDIMENSIONAMENTO.**

*- Na forma do art. 21, caput, do CPC, se cada litigante for em parte vencedor e vencido, serão recíproca e proporcionalmente distribuídos e compensados entre eles os honorários e as despesas.*

*- Caso em que, apesar de o contribuinte não ter logrado êxito na integralidade do seu pedido, o benefício auferido não pode ser considerado mínimo, sobretudo em razão do valor do crédito afastado, devendo ser reconhecida a sucumbência recíproca, com conseqüente redimensionamento dos honorários advocatícios.*

*APELO DO EMBARGANTE PARCIALMENTE PROVIDO. NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO DO EMBARGADO. (Apelação Cível Nº 70068420058, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Marilene Bonzanini, Julgado em 19/05/2016)*

*APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IPVA. AÇÃO DE BUSCA E APREENSÃO DO VEÍCULO. RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO. ILEGITIMIDADE PASSIVA DO EXECUTADO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. CUSTAS PROCESSUAIS. ISENÇÃO. Comprovado pelo embargante/executado que o veículo, à época do fato gerador (2008 e 2009), não estava mais sob seu domínio e posse, porquanto apreendido em ação de busca e apreensão promovida pela administradora de consórcio (27.03.2008), não pode ser responsabilizado pela integralidade do pagamento do IPVA.*



MAS  
Nº 70075688697 (Nº CNJ: 0332984-61.2017.8.21.7000)  
2017/CÍVEL

*Ressalva consignada na sentença quanto ao período anterior à apreensão. **A condenação do Estado ao pagamento da verba honorária decorre da parcial procedência dos embargos à execução. Princípios da sucumbência e da causalidade.** A Fazenda Pública está isenta do pagamento das custas processuais, nos termos do art. 39 da LEF. APELAÇÃO PROVIDA EM PARTE. (Apelação Cível Nº 70070484217, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: José Aquino Flôres de Camargo, Julgado em 22/09/2016)*

Assim, proferida a sentença já sob a vigência do CPC/2015, cumpre redefinir os honorários advocatícios de sucumbência atentando detidamente às disposições contidas no NCP<sup>4</sup>, bem assim ao proveito econômico obtido pelas partes, porquanto verificada sucumbência recíproca.

A propósito, calha invocar lição de THEOTONIO NEGRÃO “et al”, em notas apostas aos arts. 85, §§ 2º e 3º, e 86, ambos do CPC/2015 (“in” Código de Processo Civil e legislação processual em vigor, Ed. Saraiva, SP, 2017, 48ª ed., pp. 189 e 194):

*“**Art. 85: 34.** O proveito econômico obtido é a verdadeira base de cálculo em matéria de honorários, quer seja a sentença condenatória (v. nota 32), mesmo que a condenação seja diferente do pagamento de quantia, quer seja declaratória ou constitutiva (v. § 6º); apenas quando impossível sua mensuração é que se recorre ao valor da causa para tanto (art. 291).*

*Quando a sentença é de improcedência ou terminativa, também é o proveito econômico, agora obtido pelo réu, que orienta a fixação dos honorários (v. mais uma vez § 6º).”*

(...)

***Art. 86: 3.** “Cada parte deve suportar a verba advocatícia na proporção de sua derrota, bem como recebê-la na medida de sua vitória” (STJ-2ª T., REsp 13.526, Min. Pádua Ribeiro, j. 4.11.91, DJU 18.11.91).*

*“Afirmado o julgado que um dos litigantes foi vencido em parcela menor que a outra, mas não que houvesse decaído em parte mínima, a ele também deve ser imposta condenação em honorários, proporcionalmente à sua sucumbência” (RSTJ 11/437).”*

---

<sup>4</sup> Art. 14. A norma processual não retroagirá e será aplicável imediatamente aos processos em curso, respeitados os atos processuais praticados e as situações jurídicas consolidadas sob a vigência da norma revogada.



MAS  
Nº 70075688697 (Nº CNJ: 0332984-61.2017.8.21.7000)  
2017/CÍVEL

Em idêntico compasso, colaciono julgado deste Tribunal:

*APELAÇÃO CÍVEL.  
DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. EXECUÇÃO DE  
SENTENÇA. CORREÇÃO DO VALOR DO MONTANTE EXEQUENDO.  
FIXAÇÃO DE HONORÁRIOS CONFORME O ART. 85, §§ 2º E 3º, II,  
DO CPC/15. Em se tratando de causa em que a Fazenda Pública é  
parte, o art. 85, § 3º, do CPC/15, aplicável à espécie, não dá  
margem a dúvidas ao estabelecer que deve ser analisado  
o proveito econômico obtido e, sobre o respectivo montante,  
arbitrar o percentual devido, conforme as moduladoras  
previstas no § 2º do mesmo artigo. Sendo assim, o provimento  
do recurso é medida que se impõe. APELO PROVIDO. (Apelação  
Cível Nº 70073660177, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça  
do RS, Relator: Newton Luís Medeiros Fabrício, Julgado em  
07/06/2017)*

“In casu”, considerada a proporção do sucumbimento, complexidade da controvérsia suscitada na ação incidental, trabalho efetivo realizado pelos patronos das partes e valor atribuído à causa (R\$ 8.207.092,82, atualizado até fev/2015), impõe-se a reforma do capítulo acessório da sentença hostilizada, em conformidade com o disposto no art. 85, §§ 2º e 3º, do CPC/2015.

**Dispositivo:**

Ante o exposto, voto por **desprover a apelação do Estado e dar parcial provimento ao apelo da empresa embargante**, para reconhecer a decadência dos créditos relativos às competências de janeiro a novembro de 2004 e, de conseguinte, modificar o capítulo acessório da sentença, nos termos “infra”.

Arca a empresa embargante com 50% das custas processuais, bem assim com os honorários advocatícios dos procuradores do Estado, que fixo em 5% sobre o saldo devedor remanescente, forte no art. 85, §§ 2º e 3º, inc. III, do CPC/2015.

Em atenção ao entendimento firmado pela 1ª Turma Cível deste Tribunal no julgamento do IRDR nº 70070020896, isento o Estado embargado do pagamento das custas processuais. Todavia, condeno-o ao pagamento de honorários advocatícios aos



MAS

Nº 70075688697 (Nº CNJ: 0332984-61.2017.8.21.7000)

2017/CÍVEL

patronos da embargante, que fixo em 5% sobre o valor expungido da execução, com supedâneo no art. 85, §§ 2º e 3º, inc. III, do CPC/2015.

**DES. LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI (PRESIDENTE)** - De acordo com o(a) Relator(a).

**DES.ª MARILENE BONZANINI** - De acordo com o(a) Relator(a).

**DES. LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI** - Presidente - Apelação Cível nº 70075688697, Comarca de Porto Alegre: "À UNANIMIDADE, NEGARAM PROVIMENTO AO RECURSO DO ESTADO EMBARGADO E DERAM PARCIAL PROVIMENTO AO APELO DA EMBARGANTE."

Julgador(a) de 1º Grau: FABIANE DA SILVA MOCELLIN