

PROCESSO - A. I. Nº 232946.0004/05-9  
RECORRENTE - AGANOR - GASES E EQUIPAMENTOS S/A  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0069-04/06  
ORIGEM - IFEP – DAT/METRO  
INTERNET - 05/07/2006

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO CJF Nº 0275-12/06

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. BENS ADQUIRIDOS PARA INTEGRAR O ATIVO PERMANENTE. CILINDROS. LOCAÇÃO A TERCEIROS. Modificada a Decisão recorrida ao entendimento de que os referidos cilindros são utilizados no acondicionamento de gases vendidos pelo recorrente, sendo assim, utilizados para consecução da atividade-fim e primacial da empresa. Rejeitados a preliminar de nulidade e os pedidos de diligência e perícia. Recurso **PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte contra a decisão prolatada pela 4ª JJF, através do Acórdão JJF nº 0069-04/06, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, cingindo-se a peça recursal à insurgência quanto a infração 3, assim descrita:

*“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Diferença de créditos indevidos e complemento aos reclamados através do Auto de Infração nº 232946.0003/04-4, nos exercícios de 2001, 2002 e 2003, decorrentes de bens do ativo imobilizado destinados à locação. Valor lançado R\$12.599,68.”*

O autuado apresentou defesa tempestiva, informando, preliminarmente, que já providenciou o recolhimento dos valores exigidos nas infrações de nºs 1, 2, 4, 5 e 6, conforme atestam os documentos de fls. 343 e 345 dos autos, razão pela qual a impugnação se restringirá a infração 3.

Ressaltou que exerce atividade de industrialização e comercialização de gases industriais e medicinais, altamente inflamáveis, classificados como perigosos que requerem a utilização de cilindros especiais com características também especiais. Para viabilizar a comercialização dos gases, formaliza a cessão temporária dos referidos cilindros para seus clientes, por meio de comodato ou locação, sendo tais equipamentos essenciais para a consecução do objetivo social da empresa.

Aduziu que a Lei Complementar nº 87/96 e o Decreto Estadual nº 6.284/97 dão direito ao crédito de ICMS relativo aos bens adquiridos para integrar o ativo permanente, por isso os referidos créditos foram lançados na escrita fiscal na proporção de 1/48, na forma da Lei. Acrescentou que a infração ora guerreada é um complemento do Auto de Infração nº 232946.0003/04-4, que atualmente se encontra em fase de Recurso Voluntário neste CONSEF.

Em seguida, citou o art. 97, inciso IV, do RICMS, e disse que o autuante não apontou qual a alínea do referido artigo que a infração se enquadra.

Salientou que por não conter o Auto de Infração elementos suficientes que permitam individualizar quais operações objeto da autuação, bem como a metodologia de cálculo utilizada, o mesmo afronta o princípio constitucional da ampla defesa e do devido processo legal, sendo, portanto, nulo. Afirmou, ainda, que a única forma de suprir as lacunas da peça vestibular seria

através de diligência fiscal ou perícia contábil para que se comprove a exatidão do lançamento dos créditos de ICMS relativos aos bens do ativo permanente.

Continuou a sua defesa citando o princípio da não-cumulatividade apontado no art. 155, da Constituição Federal, bem como a Lei Complementar nº 87/96, e conclui que os cilindros disponibilizados pela empresa a seus clientes, em locação ou comodato, atendem as condições para crédito do ICMS descrito no art. 20, da LC Nº 87/96.

Ao final, requereu a improcedência do presente Auto de Infração.

Os autuantes, em sua informação fiscal, esclarecem que em relação à alegação do autuado de que não houve creditamento a maior, basta verificar os demonstrativos do anexo 3 para constatar os fatos que discriminam mês a mês as diferenças apuradas.

Asseveram que com base nas planilhas do CIAPs apresentadas pelo contribuinte, excluiu-se os bens para o ativo imobilizado e destinados à locação, conforme preceitua o art. 97, inciso IV, "c", parágrafo 2º, inciso I do RICMS/BA, elaborando-se novos CIAPs, apresentado ao autuado e anexo ao processo. Disseram que os exercícios de 2000, 2001 e 2002 foram auditados no ano anterior e a validade dos registros nos CIAPs bem como a identificação de bens em comodato e locados foram feitos por ele e pela ASTEC em função de diligência convertida pelo relator do processo nº 232946.0003/04-4, onde foram mantidos os bens cedidos em comodato locados anteriormente, tendo como base a decisão exarada no Acórdão JJF nº 0456-03/05 de 07/09/2005.

Por fim, mantiveram, na íntegra, os valores de ICMS reclamados no lançamento fiscal.

Através do Acórdão JJF Nº 0069-04/06, decidiu a 4ª Junta de Julgamento Fiscal pela procedência do Auto de Infração, sob o entendimento de que:

- a) deve ser negado o pedido de perícia e diligência suscitados pela defesa, “*pois os elementos constantes nos autos são suficientes para a formação de meu convencimento de julgador, ao teor do disposto no art. 147, I “a”, II, “b” do RPAF/99*”;
- b) no que concerne às alegações de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, ressaltou “*que tal matéria, de acordo com o artigo 167, I, do RPAF/99, não se inclui na competência deste órgão julgador*”;
- c) rejeitou-se, de igual forma, “*a preliminar de nulidade suscitada, uma vez que o Auto de infração preenche todas as formalidades legais previstas, não havendo, dessa forma, do que se falar em cerceamento de defesa*”;
- d) quanto ao mérito, observou, inicialmente, que “*o autuado reconheceu as infrações: 01, 02, 04,05 e 06, portanto, não existe lide em relação às mesmas, razão pela qual devem ser mantidas na autuação*”;
- e) no tocante à infração 3, entendeu o a quo que “*o procedimento fiscal refere-se à complementação do Auto de Infração nº 232946.0003/04-4, nos exercícios de 2001 e 2002, julgado procedente em 1ª instância pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal que decidiu, por unanimidade, a vedação do creditamento de ICMS referente aos bens adquiridos para locação a terceiros, além do crédito indevido apropriado em 2003, conforme demonstrativos anexos às folhas 89 a 91 do PAF*”, razão pela qual, à luz do art. 97, do RICMS/BA, acompanha-se o “*entendimento esposado na decisão proferida pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal no Acórdão nº 0456-03/05 de 07/09/2005*”.

Inconformado com a decisão proferida em Primeira Instância, o recorrente interpôs Recurso Voluntário, repisando os argumentos expendidos em sua peça defensória, notadamente, em sede de preliminar, a nulidade do Auto de Infração, bem como a necessidade de realização de perícia contábil na empresa. Quanto ao mérito, reitera os argumentos defensivos no sentido de que:

- a) possui direito ao crédito de ICMS relativo ao ativo permanente e;

b) aplica-se ao caso vertente o princípio da não-cumulatividade do ICMS. Pugna, ao final, pela reforma da decisão recorrida, a fim de que seja julgado improcedente o presente Auto de Infração.

A ilustre representante da PGE/PROFIS emite parecer conclusivo, asseverando que “*questão considerada como base para autuação não concerne ao reconhecimento do caráter de mercadorias essenciais à comercialização dos aludidos cilindros, bem como se tal bem poderia se (sic) classificada (sic) com (sic) ativo fixo*”. Entende que a “*questão discutida envolve ponto diverso, qual seja, se tais bens, quando locados, podem ou não assumir natureza de bem destinada ao ativo fixo e geradora de crédito fiscal*”. Após distinguir:

- a) bens adquiridos e cedidos gratuitamente aos clientes para acondicionar gases, que podem ser considerados destinados ao seu ativo fixo, porquanto o contribuinte absorve o ônus do desgaste ao longo do tempo;
- b) os cedidos em comodato ou locados a terceiros, os quais proporcionam retorno financeiro ao contribuinte, cuja renda é hipótese de incidência do ISS, não podendo ser admitida a utilização de crédito de ICMS, manifesta-se a nobre parecerista no sentido de que a argumentação do recorrente não tem o condão de se contrapor aos termos do julgado, uma vez que não conseguiu comprovar os argumentos deduzidos na defesa. Ao final, opina pelo “*conhecimento e improcedência do Recurso Voluntário, para que seja mantido integralmente o teor da decisão de fls. 348/350*”.

## VOTO

Inicialmente, insta salientar que não há como prosperar o pedido de perícia contábil e diligência requeridos pela recorrente, posto que suficientes, à convicção deste julgador, os elementos constantes do presente PAF, em face do quanto insculpido no art. 147, I “a”, II, “b” do RPAF/99.

No que se refere à alegação de constitucionalidade da legislação tributária estadual, é de corriqueira sabença, à luz do art. 167, I, do RPAF/99, que a sua apreciação não está albergada no âmbito de competência do CONSEF.

*Pari passu*, ainda em sede de preliminar, de referência à nulidade suscitada, rejeita-se a mesma, visto que o presente Auto de Infração preenche todas as formalidades prescritas em lei, inexistindo, *in casu*, qualquer cerceamento do direito de defesa do contribuinte, notadamente porque foi feita a reconstituição dos CIAP'S, tendo sido disponibilizados tais documentos em favor do recorrente.

No âmbito meritório, porém, entendo que razão assiste ao recorrente, devendo ser reformada a decisão de primeira instância. Senão, vejamos.

A matéria ora debatida se encontra disciplinada nos arts. 97, § 2º, I, e 100, VI, ambos do RICMS, devendo ser feita, para o deslinde da questão, uma interpretação sistemática dos mencionados dispositivos legais.

É indiscutível que, em regra, a locação de bens não gera direito ao crédito por parte do recorrente, à luz do quanto disposto nos artigos supra invocados, bem como no Parecer da DITRI aludido pelo auhtante na sua informação fiscal.

Todavia, no caso vertente, flagrante se apresenta à hipótese de exceção à regra prescrita no art. 97, § 2º, I, assim disposta:

*“Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto:*

(...)

§ 2º Para os efeitos da alínea “c” do inciso IV, salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento, não conferindo ao adquirente direito a crédito, dentre outras situações:

I - os bens, materiais, mercadorias ou serviços não destinados à utilização na comercialização, na industrialização, na produção, na extração, na geração ou na prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação, a exemplo dos bens do ativo permanente adquiridos para locação a terceiros ou para fins de investimento ou especulação, ressalvados os bens do ativo imobilizado e os materiais de uso ou consumo efetivamente utilizados, empregados ou consumidos pelo contribuinte do imposto; ”

É de corriqueira sabença que os bens do ativo permanente indicados no Auto de Infração são empregados no acondicionamento dos gases vendidos pelo recorrente, sendo esta a ÚNICA FORMA de o mesmo vender a mercadoria (gases) produzida pela empresa. Assim é que, ainda que tais bens sejam utilizados para serem locados aos adquirentes dos gases, devem, sim, gerar direito ao crédito fiscal, posto que utilizados para a consecução da atividade-fim e primacial da empresa, como já dito, a venda de gases a terceiros.

Ora, caso contrário, se não entendermos que tais bens estão ligados à atividade-fim da empresa, como é que a mercadoria sairia do estabelecimento? Parece-me evidente a indispensabilidade dos cilindros e tanques para que a mercadoria possa efetivamente circular, alcançando a empresa o seu objetivo social, sendo justo, portanto, que gere direito ao crédito fiscal por parte da empresa.

Trata-se, inclusive, da utilização do mesmo raciocínio empregado no que tange ao comodato, cujo direito ao crédito fiscal fora reconhecido na autuação originária, aplicando-se *in casu* a exceção albergada no art. 97, § 2º, I, do RICMS, já transcrito. *Permissa venia*, não vislumbro qualquer diferença do ponto de vista tributário no fato de o contribuinte dar em comodato ou locar!

Ao efetuar a locação de “cilindros ou tanques” aos seus clientes, estes os utilizarão quando da venda de gases, devidamente tributada pelo ICMS. Ora, os acondicionadores dos gases não são mercadorias, mas sim bens integrantes do ativo do recorrente, razão pela qual não se pode cogitar de circulação de mercadoria, posto que a saída deste bem deu lugar a uma circulação física e econômica, não havendo circulação jurídica.

Outrossim, em se tratando de bens do ativo do recorrente, empresa contribuinte do ICMS, certo é que o mesmo tem direito ao crédito na proporção legalmente prevista, não necessitando estornar os créditos, apesar de o uso deste crédito sujeitar-se à legislação específica.

Mister se faz invocar, como precedente a respeito da matéria, o Acórdão n.º 0156-12/06, lavrado por esta 2.ª Câmara de Julgamento Fiscal, cuja relatoria fora do eminentíssimo Conselheiro Helcônio Almeida, tendo sido o voto vencedor assim concluído:

*“Concluo no sentido de que os bens pertencentes ao ativo imobilizado da empresa inicialmente têm direito ao crédito na forma prevista na legislação. Se este bem sai do estabelecimento ele deverá ser tributado na forma da legislação em vigor. Quando se tratar de uma circulação jurídica e consequentemente ocorrer a translação da propriedade haverá necessariamente a incidência do imposto. Porém se o uso deste bem resultar numa prestação de serviço tributada pelo ICMS não há que falar-se em estorno do crédito decorrente de sua entrada ou sua imobilização. Não se trata logicamente de uma operação clássica do ICMS. Na hipótese em análise estamos diante de uma operação inicial que possibilita o uso do crédito por parte do contribuinte e que os bens imobilizados serão emprestados para realização de*

*prestações tributadas pelo mesmo imposto possibilitando ao contribuinte o uso proporcional do crédito na medida em que forem tributadas estas operações.”*

*Ex positis*, em face de tudo quanto acima exposto, após uma interpretação sistemática dos arts. 97, § 2.º, I, e 100, VI, todos do RICMS, com espeque, ainda, no entendimento esposado no precedente constante do Acórdão n.º 0156-12/06, desta 2.ª Câmara de Julgamento Fiscal, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto, a fim de decretar a IMPROCEDÊNCIA da infração 3 do Auto de Infração em epígrafe, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

## VOTO DISCORDANTE

Quanto à preliminar de nulidade, ao pedido de diligência e à alegação de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, acompanho o voto do ilustre relator. Todavia, no que tange ao mérito da lide, respeitosamente, divirjo de seu entendimento, pois considero que é devido o imposto lançado no 3º item do Auto de Infração e que, portanto, foi acertada a Decisão recorrida.

O recorrente exerce a atividade de industrialização e comercialização de gases industriais e medicinais. Esses gases são comercializados em cilindros e tanques. Uma parte desses recipientes é cedida em comodato aos adquirentes dos gases, ao passo que a outra parte é objeto de locação. No lançamento tributário, apenas os créditos fiscais referentes a aquisições de cilindros e de tanques que tiveram saídas posteriores a título de locação foram glosados.

Com o devido respeito ao posicionamento do relator, entendo que as saídas de bens do ativo imobilizado feitas a título de comodato e de locação não se confundem e têm implicações no tratamento tributário cabível. As aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado que venham posteriormente a sair em comodato geram direito ao crédito fiscal correspondente, enquanto as saídas destinadas à locação exigem que os referidos créditos sejam estornados ou anulados, conforme passo a demonstrar.

Considerando que o recorrente industrializa e comercializa gases industriais e medicinais, é óbvio que a locação de bens – campo de incidência do ISS – não integra o rol de atividades que são inerentes ao seu estabelecimento. Entendo que esse alheamento da locação de bens, dentro das atividades do recorrente, é um fato incontrovertido. Nessa situação, por força do disposto nos art. 97, IV, “c”, do RICMS-BA, a aquisição dos bens em questão não gera direito a crédito fiscal e, portanto, foi correta a Decisão recorrida. Acórdãos deste CONSEF e parecer da DITRI citado pelo relator robustecem o acerto da Primeira Instância.

Ao fundamentar o seu voto, o ilustre relator da Decisão recorrida busca guarida na hipótese de exceção prevista no inciso I do § 2º do art. 97 do RICMS-BA. Contudo, também numa visão sistemática da legislação tributária estadual, não se pode olvidar que esse dispositivo regulamentar é de caráter genérico e se encontra limitado por diversos outros dispositivos regulamentares específicos, como por exemplo, o previsto no inciso VI do art. 100, que determina o estorno do crédito fiscal relativo à entrada de mercadoria que for objeto de locação a terceiros.

Ademais, não se pode dizer que era o recorrente quem empregava os cilindros e os tanques locados na comercialização de seus gases. Considerando que os bens em questão foram locados a terceiros, quem efetivamente utilizava ou empregava esses bens era o locatário, pois, se assim não fosse, não estaríamos tratando de uma locação.

Quanto às decisões deste CONSEF sobre a matéria em questão, ressalto que esta mesma Câmara, por meio do Acórdão CJF N° 0093-12/06, em Auto de Infração lavrado contra o recorrente e em idêntica matéria, votou unanimemente pelo não provimento de Recurso Voluntário interposto contra decisão que julgara procedente lançamento anterior. Fortalecendo esse precedente, saliento que a 1ª CJF, no Acórdão CJF N° 0385-11/05, em decisão unânime, assim se pronunciou sobre a matéria em questão:

*INFRAÇÃO 2- Relativa à imposição do estorno do ICMS, por entradas de mercadorias com utilização desse crédito fiscal, e que foram objetos de saídas em locação, e a empréstimo em comodato. O autuado impugnou o Auto de Infração alegando que os bens em questão pertencem ao seu immobilizado e que a operação de comodato não está sujeita ao estorno do imposto, com o que concordo. Entretanto, para outras operações, tais como arrendamento a terceiros ou locações, o art. 100, VI, do RICMS/97 estipula para estas movimentações a imposição do estorno ou anulação do ICMS. Assim, o valor final para esta infração é de R\$442.375,78, também informado ao autuado e sem manifestação do mesmo, como no item anterior.*

Pelo acima exposto e em consonância com o Parecer da dnota PGE/PROFIS, com Decisões deste CONSEF e com disposições expressas da legislação tributária estadual, considero que a Decisão recorrida está correta e, em consequência, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 232946.0004/05-9, lavrado contra AGANOR - GASES E EQUIPAMENTOS S/A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$44.184,22**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros Nelson Antonio Daiha Filho, Bento Luiz Freire Villa-Nova, Fauze Midlej e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTO DISCODANTE: Conselheiros Álvaro Barreto Vieira e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de junho de 2006.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – VOTO DISCORDANTE

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS