

Acórdão: 14.558/00/1.<sup>a</sup>  
Impugnação: 40.10050715-34  
Impugnante: Brasif S/A Exportação e Importação  
PTA/AI: 01.000106643-92  
Inscrição Estadual: 062.270714.0049  
Origem: AF/Contagem  
Rito: Sumário

### **EMENTA**

**Base de Cálculo – Arbitramento. Exigências fiscais oriundas da desqualificação de contratos de locação de equipamentos. Exigida a diferença de ICMS calculada pelo confronto entre os valores consignados nos contratos de locação e a base de cálculo utilizada pela Autuada (art. 6.º, § 2.º, “a”, da Lei 6763/75, c/c art. 13, § 2.º, “c”, do mesmo diploma legal) quando da imobilização dos equipamentos adquiridos. Procedimento fiscal tecnicamente idôneo, nos termos do art. 838, I, do RICMS/91. Excluídas as exigências relativamente aos equipamentos com retorno comprovado ao estabelecimento da Autuada. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada, no período de 07/95 a 01/96, promoveu a imobilização de máquinas/equipamentos adquiridos para comercialização sem considerar como base de cálculo, para a apuração do imposto, o valor de venda na data da imobilização, ocasionando uma diferença tributável de R\$ 118.555,90, no exercício de 1995, e de R\$ 34.763,76, no exercício de 1996.

Inconformada a Autuada impugna, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, o Auto de Infração (fls.143 a 149), apresentando as seguintes argumentações:

Inicialmente, tece comentários sobre o princípio da não cumulatividade do ICMS e sobre a sua natureza plurifásica.

A seguir aduz que, quando uma empresa imobiliza determinada mercadoria, na verdade ela está retirando o bem móvel do processo chamado ciclo econômico, razão pela qual o RICMS/91, em seu art. 3.º, inciso I, determina que “considera-se saída do estabelecimento que a produziu ou adquiriu para industrialização ou comercialização, a mercadoria por ele consumida ou integrada ao ativo permanente, no mesmo estado ou após industrialização”.

Considera esta a razão pela qual a empresa adquirente de mercadorias, que vierem a ser objeto de imobilização, deve emitir nota fiscal para se debitar pelo valor

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do imposto devido, não se confundindo com estorno do crédito, pois este se dá considerando-se a alíquota de entrada, enquanto o débito se faz pela alíquota interna.

Quanto à base de cálculo, pondera que os artigos 60 a 80 do RICMS/91 não deixam claro o valor a ser adotado no caso de imobilização de mercadorias. Porém, baseando-se no disposto no art. 13, § 2.º, alínea “c”, da Lei 6763/75, considera que o valor a ser tomado como base de cálculo, em tais circunstâncias, é o valor da aquisição, acrescido do IPI, se for o caso, e não o valor de venda.

Afirma que, em momento algum, a Lei 6763/75, assim como o RICMS/91, mencionam que o valor a ser adotado deva ser o preço de venda e nem poderiam mencionar, uma vez que não se trata de uma venda, mas de mera imobilização, operação que apenas retira a mercadoria do ciclo econômico.

Acrescenta que, além de todo o acima exposto, pelo princípio da estrita legalidade, consubstanciado no art. 97, do Código Tributário Nacional, não pode uma norma infralegal estabelecer a base de cálculo de qualquer tributo, a não ser do IPI, IOF, Imposto de Importação e Exportação.

Ao final, requer a procedência de sua impugnação e o cancelamento do feito fiscal.

O Fisco, por sua vez, manifestando-se às folhas 161 a 169, em síntese, assim se pronunciou:

Inicialmente, pondera que analisando os contratos de locação anexados aos autos, emergem diversos detalhes que os desqualificam como sendo de locação, dentre os quais destaca-se a opção de compra do bem pelo locatário.

Transcreve o art. 1.192, inciso IV, do Código Civil Brasileiro, cuja norma estabelece que “o locatário é obrigado a restituir a coisa, finda a locação, no estado em que a recebeu, salvo as deteriorações naturais do uso regular”.

Aduz que, do enunciado do aludido dispositivo, depreende-se que a locação não comporta faculdade. Ao contrário, obriga o locatário a restituir a coisa ao término do contrato.

Assevera que a Impugnante mesclou elementos jurídicos próprios da locação, no intuito de desobrigar-se, via este instituto, do pagamento dos tributos devidos, resguardando-se, no entanto, com elementos próprios do arrendamento mercantil, o direito ao negócio efetivamente pactuado, qual seja, a venda de empilhadeiras, pás carregadeiras e retroescavadeiras.

Argumenta que a Impugnante, caso pretendesse praticar operações de arrendamento mercantil, encontraria verdadeiro óbice de natureza legal à sua pretensão, transcrevendo a Lei 6.099, de 12/09/74, que disciplina a matéria, assim como a Resolução 980, de 13/12/84, do Conselho Monetário Nacional.

Salienta que a verdadeira operação praticada pela Impugnante é a de venda à prestação.

Questiona o fato de que, embora a imobilização e a remessa para locação se deram no mesmo dia, e se realmente os equipamentos fossem retornar ao estabelecimento da Impugnante, porque os valores dos equipamentos discriminados nas notas fiscais de imobilização são sempre inferiores aos constantes nas notas fiscais de remessa para locação?

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Informa que, para fins de apuração do imposto devido relativo às operações objeto da presente lide, foram considerados, como base de cálculo, os valores constantes dos respectivos contratos de locação.

Ao final, solicita a manutenção integral do feito fiscal.

Em julgamento realizado, em 16/03/00, a 4.<sup>a</sup> Câmara deliberou, em preliminar, à unanimidade, exarar despacho interlocutório, para que a Autuada juntasse aos autos cópias das notas fiscais de prestação de serviço de locação, bem como das notas fiscais de comprovação de retorno das máquinas/equipamentos ou dos documentos fiscais referentes às vendas das mesmas, caso não tenha ocorrido retorno.

Em cumprimento à Douta decisão, a Impugnante promove a juntada da documentação requerida, às folhas 178 a 407.

A seguir, o Fisco, manifestando-se de forma derradeira (folhas 409 a 411), tece considerações sobre as cópias de notas fiscais apresentadas pela Impugnante, requerendo a manutenção do feito fiscal.

---

### **DECISÃO**

Vale destacar, primeiramente, que o feito fiscal baseia-se, em síntese, na desqualificação, pelo Fisco, dos contratos de locação firmados pela Autuada com diversas empresas, tendo como objeto equipamentos adquiridos com intuito inicial de comercialização.

Para possibilitar a locação desses equipamentos, a Autuada, que havia se creditado do valor destacado nas respectivas notas fiscais de aquisição, os imobilizou e, em obediência ao disposto no art. 6.<sup>o</sup>, § 2.<sup>o</sup>, “a”, da Lei 6763/75, c/c art. 13, § 2.<sup>o</sup>, “c”, do mesmo diploma legal, emitiu nota fiscal de saída, constando como natureza da operação “imobilização”, adotando como base de cálculo o valor de aquisição, acrescido do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, com a aplicação da alíquota interna.

**Art. 6<sup>o</sup>** - Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

§ 2<sup>o</sup> - Para efeito desta lei, considera-se:

**Efeitos de 13/03/89 a 31/10/96 - Redação dada pelo art. 1<sup>o</sup> e vigência estabelecida pelo art. 15, II, da Lei nº 9.758, de 10/02/89 - MG de 11:**

“a) saída do estabelecimento que a produziu, ou adquiriu para industrialização ou comercialização, a mercadoria por ele consumida ou integrada ao ativo fixo;”

**Art. 13** - A base de cálculo do imposto é:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 13/03/89 a 31/10/96 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 15, II, da Lei nº 9.758, de 10/02/89 - MG de 11:

“§ 2º - Integra a base de cálculo do imposto o valor correspondente a:

(...)

c) o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados cobrados na aquisição da mercadoria, quando esta, adquirida para fins de industrialização ou comercialização, for destinada ao consumo próprio ou ao ativo fixo do estabelecimento.”

Até aqui, não se vislumbra qualquer infringência, por parte da Impugnante, à legislação tributária.

Entretanto, em todos os contratos de locação anexados aos autos, firmados pela Impugnante com seus clientes, há a menção expressa, especificamente na cláusula sétima, da opção de compra pelo locador do bem locado. Esta e outras causas motivaram o Fisco a desqualificar os contratos firmados.

Como bem salienta o Fisco, locação **“é o contrato pelo qual uma das partes se obriga, mediante contraprestação em dinheiro, a conceder à outra, temporariamente, o uso e o gozo de coisa não fungível”** (Orlando Gomes – Contratos, 15ª Edição, Pág. 274).

Segundo a doutrina e os dispositivos legais que regem a matéria, é da essência do contrato de locação a temporariedade, ao final do qual, a coisa dada em locação deve regressar ao poder do locador. Do contrário, equivaleria à venda.

O art. 1.192, do Código Civil Brasileiro, assim dispõe:

Art. 1.192 - O locatário é obrigado:

(...)

IV - a restituir a coisa, finda a locação, no estado em que a recebeu, salvo as deteriorações naturais do uso regular.

Considerando-se o acima exposto, em sessão realizada no dia 16/03/00, a Colenda 4.ª Câmara de julgamento, deliberou por exarar despacho interlocutório para que a Impugnante juntasse aos autos cópias das notas fiscais de prestação de serviço de locação, bem como das notas fiscais de comprovação de retorno das máquinas/equipamentos ou dos documentos fiscais referentes às vendas das mesmas, caso não tivesse ocorrido o retorno, em estrita observância ao princípio da verdade material.

Tais documentos foram juntados pela Impugnante às folhas 178 a 407.

Da análise da documentação juntada, depreende-se o que se segue:

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

<b>Equipamento – N.º Série</b>	<b>Última Operação</b>	<b>Folhas dos Autos</b>
JHF0020308	Remetido para conserto – não há nota de retorno	178
JHF0020387	Transferido para Brasif – Barueri (SP) – não há nota de retorno	179
D177Y-2382T	Equipamento devolvido – Nota fiscal 47.774, de 27/07/99	210
JHF0022529	Equipamento devolvido – Nota fiscal 35.057, de 21/02/97	246
JHF0022520	Vendido para BCN Leasing – Nota fiscal 91.821, de 08/07/98	258
JHF0022522	Vendido para a locatária – Nota fiscal 85.970, de 20/05/98	288
JHF0022524	Vendido para o locatário – Nota fiscal 38.825, de 26/03/97	301
D177Y-2359S	Vendido para o locatário – Nota fiscal 87.364, de 29/05/98	314
JHF0007866	Venda para a locatária – Nota fiscal 56.999, de 31/08/97	333
JHF0007865	Venda para a locatária – Nota fiscal 57.008, de 31/08/97	334
JHF0007930	Venda para a locatária – Nota fiscal 90.970, de 30/06/98	371
D177Y-2349S	Venda para a locatária – Nota fiscal 94.917, de 31/07/98	390

Portanto, dos equipamentos locados, apenas aqueles de n.ºs de série D177Y-2382T e JHF0022529, locados a Blindex Vidros de Seg. Ltda. e Multi-Limp Serv. Gerais Ltda., retornaram ao estabelecimento da Impugnante.

Assim sendo, correto o procedimento do Fisco no que tange à desqualificação dos demais contratos de locação.

Para efeito de base de cálculo, o Fisco considerou os valores lançados nos respectivos contratos de locação, exigindo ICMS e respectiva multa de revalidação sobre a diferença entre a base de cálculo utilizada pela Impugnante, nas notas fiscais de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

imobilização, e aqueles consignados nos referidos contratos, conforme demonstrativo contido à folha 08 dos autos.

Ressalte-se, por fim, que o procedimento do Fisco encontra respaldo nos artigos 77 a 79, do RICMS/91, bem como no art. 838, do mesmo diploma legal, abaixo transcrito:

**Art. 838** - para apuração das operações ou prestações realizadas pelo sujeito passivo, o fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

I - análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários"

Os demais argumentos apresentados pela Impugnante são insuficientes para descaracterizar as infrações.

Diante do exposto, ACORDA a 1.<sup>a</sup> Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para se excluir as exigências relativas aos equipamentos de n.ºs de série D177Y-2382T, locado à Blindex Vidros de Seg. Ltda., e JHF0022529, locado a Multi-Limp Serv. Gerais Ltda., face à comprovação do retorno dos equipamentos locados. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão que o julgava improcedente. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Windson Luiz da Silva e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Sala das Sessões, 26/10/00.**

**Ênio Pereira da Silva**  
**Presidente**

**José Eymard Costa**  
**Relator**

L