

PROCESSO - A. I. N° 108580.0098/04-2  
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECORRIDO - VESPER S/A  
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 4<sup>a</sup> JJF n° 0027-04/05  
ORIGEM - IFEP - DAT/METRO  
INTERNET - 19/04/2005

## 2<sup>a</sup> CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0103-12/05

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. AQUISIÇÕES DE BENS COM SAÍDAS A TÍTULO DE COMODATO. Os bens objeto de comodato permaneceram, todo o tempo, sendo utilizados nas atividades do autuado. Não é cabível o cancelamento do crédito fiscal. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, referente apenas ao item 4 do Auto de Infração, pois o contribuinte reconheceu e recolheu as demais parcelas.

O item 4 refere-se à falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bens destinados à locação ou arrendamento á terceiros. O contribuinte adquiriu Estação Terminal de Assinantes (telefones) e utilizou o crédito fiscal de ICMS. Prossegue os autuantes a acusação: “*Sendo o bem destinado a empréstimo em regime de comodato aos seus diversos clientes na prestação de serviços telefônicos e como se trata de bens destinados à locação, o contribuinte deveria ter estornado o crédito fiscal do ICMS*” (março, maio, julho a dezembro de 2000 e janeiro e fevereiro de 2001) – R\$3.287.394,23.

Por representante legalmente constituído e tempestivamente (fls. 352 a 368), o autuado insurgiu-se contra o lançamento apontado, afirmando ser direito da empresa aproveitar todos os créditos do imposto, decorrentes da aquisição para compor o seu ativo imobilizado. Transcrevendo o art. 155, II, § 2º, da Constituição Federal e lições de José Eduardo de Melo disse que o ICMS é imposto não-cumulativo decorrente de preceito imperativo constitucional. Que tal mandamento foi integralmente repetido pelo art. 19, da Lei Complementar nº 87/96. Em seguida observou que algumas leis estaduais pormenorizam o princípio da não-cumulatividade para explicar qual o procedimento a ser adotado pelo contribuinte, ou seja, confrontar os créditos com os débitos fiscais. Neste momento transcreveu o art. 29, § 1º, da Lei nº 7.014/96, concluindo que o aproveitamento de créditos fiscais pelo contribuinte resulta da própria essência do princípio constitucional da não-cumulatividade.

Citou ensinamentos do jurista Roque Antonio Carazza sobre a forma de apuração do conta corrente fiscal e seu entendimento de como os créditos e débitos fiscais devem ser constituídos. Em seguida, transcreveu o art. 20 e art. 21 da Lei Complementar nº 87/96 para afirmar que a aquisição de bens para o ativo permanente não o impedia, a princípio, de usufruir, ampla e irrestritamente, do direito de se aproveitar dos créditos fiscais destas aquisições decorrentes, o que não acontecia com a lei pretérita (Decreto-Lei nº 406/88 e Convênio ICM nº 66/88), quando o conceito admitido era do “crédito físico”, ou seja, necessariamente deveria ocorrer o negócio jurídico na circulação de mercadorias, o que, disse, de fato não ocorre com os bens incorporados ao ativo permanente.

Baseando-se nas vedações do aproveitamento dos créditos fiscais citadas pela Lei Complementar nº 87/96, observou que na presente impugnação não estava a questionar a sua constitucionalidade, alvo de obras e estudos de doutrinadores do Direito Tributário do País, que vêm concluindo pela inconstitucionalidade destas razões da matriz constitucional do não-cumulatividade do imposto. No caso, mesmo que considerasse tais restrições, subsistia o seu direito de utilização, pois relacionada com a atividade fim da empresa autuado, precisamente, a prestação de serviço de comunicação, o que passou a demonstrar.

Ressaltou que ativo permanente era, em linhas gerais, representado por bens utilizados pela empresa para obtenção do seu objeto social, caracterizando-se por sua durabilidade e finalidade de manter o funcionamento da atividade empresarial. Como, afirmou, a legislação tributária não define o que deve ser entendido por “ativo permanente” (expressão utilizada na LC nº 87/96) sacou da definição da Lei das Sociedades anônimas (Lei nº 6.404/76) a definição de “ativo imobilizado” para ressaltar que a parcela que interessava aos autos compreendia o grupo de contas onde eram contabilizados os bens adquiridos *“que carregam consigo a incidência do ICMS nas operações anteriores”*. Retornando às determinações da LC nº 87/96 (art. 20, § 1º), observou que a vedação de aproveitamento do crédito fiscal relativo ao ativo permanente decorria da utilização em atividade alheia do estabelecimento, ou seja, quando não fizer parte da sua atividade-fim, que a conceituou como *“a força produtiva (que) está vertida à elaboração do produto ou prestação de serviço principal do estabelecimento”*. Assim, passou a analisar qual era a finalidade da “estação terminal de assinantes (telefone)”, objeto da autuação.

Recorrendo às definições gerais de serviços de comunicações e de estação de telecomunicações incorporadas ao ordenamento jurídico nacional através da Lei nº 9.472/97 (art. 60 e §§ 1º e 2º), observou que as estações terminais de assinantes pertenciam, inquestionavelmente, ao seu ativo permanente. Informou, em seguida, que tem como atividade-fim a prestação de serviços de comunicações através de ondas de rádio, atividade esta que difere das demais disponíveis no mercado em razão da instalação de “estações terminais” nas residências e/ou estabelecimentos dos clientes, constituindo-se as mesmas os únicos equipamentos capazes de transmitir as ondas de rádio geradas a partir de sua central em cada Unidade da Federação, conforme ilustrou. Disse como sendo óbvio que tais estações quando analisadas de forma isolada podem ter outra finalidade e, se comercializadas sem integrar qualquer prestação de serviço de comunicação são passíveis de incidência do ICMS. Porém não era o seu caso, o que ocorria era a locação ou comodato delas aos tomadores dos serviços, não havendo transferência de suas propriedades, não se podendo falar em incidência do ICMS, nem, tampouco, em estorno de crédito fiscal. Pensar ao contrário, afirmou, seria articular tese contrária às disposições contidas no art. 20, § 5º da LC nº 87/96 e ao princípio constitucional da não-cumulatividade.

Por fim, requerendo perícia fiscal, indicou assistente técnico para este fim, e solicitou que fosse respondido o seguinte questionamento: “considerando a atividade-fim da IMPUGNANTE (objeto social) e, ainda, o fato de que tais equipamentos não são objeto de mercancia realizada por esta, enquadra-se *“Estação Terminal de Assinantes (telefone)”* no conceito de bem integrante do ativo permanente essencial à prestação dos serviços de comunicações?”

Requereu a improcedência da autuação impugnada.

Os autuantes ao prestaram informação (fl. 373 a 376), inicialmente impugnaram a colocação feita pelo defendant quando informou que haviam sido apresentados á fiscalização os livros fiscais e contábeis da empresa. Observaram que, apesar de 10 intimações expedidas, os livros contábeis não foram apresentados. Em seguida passaram a analisar diversos tópicos da defesa, como se segue:

1. as colocações feitas pelo impugnante quanto a sua atividade-fim não guardavam nenhuma

relação com o objeto da autuação que foi: “*empréstimo em comodato e que, em conformidade com o Parecer da DITRI (fl. 32) as mercadorias deveriam ter seus créditos estornados*”.

2. se os equipamentos compunham o ativo permanente da empresa e eram indispensáveis à prestação de serviços de comunicações, estes fatos pouco importavam. O que havia originado o Auto de Infração foi o comodato. Por outro lado o impugnante não havia apresentado nenhuma relação dos bens comodatados e nem tampouco tais bens constavam no seu inventário. Observaram que o sujeito passivo não possui controle sobre os mesmos e que eles se encontram a venda em jornal de grande circulação neste Estado (fls. 35 e 36). Ressaltaram que o fato concreto eram as saídas dos mesmos a título de comodato e, como tal, conforme Parecer já citado, deveria ter seus créditos fiscais estornados.
3. afirmando não ser de sua competência discutir a constitucionalidade da norma tributária, evidenciaram que a atividade do impugnante é a prestação de serviço de comunicação e não a venda, locação, empréstimo, comodato ou qualquer outra forma de negócio com aparelhos de telefone. Ademais, era de conhecimento público a oferta, por diversas empresas, de aparelhos de telefone para vendas.
4. contestaram que os equipamentos objeto da autuação se constituíam aquisições para o ativo permanente da empresa e que eram indispensáveis à sua atividade-fim, uma vez que o telefone, fosse ele de qualquer tipo, usando fios ou ondas de rádio, não era indispensável que fossem fornecidos pela operadora. Entenderam que acreditar nesta situação seria falta de bom senso, pois os aparelhos podem ser adquiridos em lojas de departamentos e supermercados, além do fato do autuado não ter qualquer controle destes bens. Em seguida observaram que embora o impugnante tenha se referido à infração 3, esta não estava em discussão, inclusive com o tributo recolhido.

Entendendo que o pedido de perícia formalizado tinha cunho procrastinatório, mantiveram a ação fiscal.

Manifestando-se a respeito da informação fiscal, o impugnante (fls. 399 a 403) discordou do entendimento exposto pelos autuantes de que os equipamentos em discussão não foram adquiridos para compor seu ativo imobilizado e que eram indispensáveis à sua atividade-fim, baseado na re-análise do princípio constitucional da não-cumulatividade e as vedações do aproveitamento dos créditos fiscais determinadas na LC nº 87/96. Afirmou que eles insistiram em alegações genéricas e que seriam os contratos de comodato a origem da exigência tributária. Trazendo aos autos, novamente, toda a sua argumentação quanto à sua atividade-fim, entendeu que a fiscalização não atacou o cerne da questão, ou seja, se as estações terminais eram indispensáveis à sua atividade.

Reiterou seu pedido de perícia ou diligência fiscal e o cancelamento da autuação relativa a este item.

Aos autos foi anexado hard copy do pagamento realizado pelo impugnante quanto aos itens 1 a 3 do Auto de Infração (fls. 408 e 409) e manifestação do autuado em relação à juntada de instrumento particular de substabelecimento, procuração pública, ata de eleição de direito e estatuto da empresa, bem como o pedido, sob pena de nulidade da ação fiscal, de que fossem enviadas todas as intimações feitas nestes autos exclusivamente para o endereço do advogado constituído. Foi observado, igualmente, que quando alguma intimação fosse efetuada por intermédio de publicação no Diário do Poder Judiciário, constasse exclusivamente o nome do referido profissional (fls. 413 a 430).

O julgador de Primeira Instância emitiu o seguinte voto:

*"(...) Apreciando as colocações da defesa, inicialmente nego provimento ao pedido de diligência requerida, com base no art. 147, I, "a", do RPAF/99 (Dec nº 7.629/99) tendo em vista meu convencimento sobre a presente lide.*

*Quanto ao seu entendimento a respeito do princípio constitucional da não-cumulatividade e das determinações da norma tributária, concordo com as colocações feitas pela defesa. Porém deixo de fazer maiores comentários tendo em vista que a autuação teve por base os empréstimos efetuados em regime de comodato.*

*Observo, em seguida, que o equipamento, ao contrário do que afirmaram os autuantes, adquiridos pelo impugnante pode se constituir sim, ativo permanente do estabelecimento comercial. Se, acaso, em lojas de departamento ou mesmo supermercados tais aparelhos são comercializados, o fato não desconstitui as aquisições feitas com esta finalidade. Para que tais aquisições se transformassem em mercadorias vendidas a outro estabelecimento (no caso as lojas de departamento e supermercados) seria necessária a comprovação da venda. Isto em qualquer momento foi provado pela fiscalização. Por outro lado, se existem vendas realizadas por terceiros e insertas em jornal de grande circulação neste Estado, de igual forma, não é prova de que as aquisições não tiveram este fim. Observo, inclusive, que os anúncios dizem respeito a venda do serviço de comunicação e não do equipamento, que é repassado com a linha telefônica. E, por fim, quanto ao sujeito passivo não ter controle sobre tais equipamentos, entendo ser de ordem administrativa da empresa que deve arcar com seus prejuízos, se houverem.*

*No mais, o fato dos aparelhos serem indispensáveis à atividade-fim do estabelecimento autuado, mais uma vez razão assiste ao defendente. Conforme explanado e não rebatido, a empresa presta serviços de comunicações através de ondas de rádio. Para isto, necessita da instalação de "estações terminais" nas residências e/ou estabelecimentos dos clientes, constituindo-se as mesmas os únicos equipamentos capazes de transmitir as ondas de rádio geradas a partir de sua central em cada Unidade da Federação.*

*Neste contexto, a "Estação Terminal de Assinantes (telefone)", bem autuado, por ser indispensável à consecução do objeto da empresa é que é emprestado através do comodato.*

*Os autuantes realizaram a fiscalização baseada no Parecer nº 4455/2004 da Diretoria de Tributação desta Secretaria da Fazenda em resposta a consulta formulada por outra empresa de telecomunicação.*

*Assim se expressou aquela Diretoria: .. Por outro lado, no tocante às saídas dos citados aparelhos em comodato ou locação, considerando que as mesmas estão fora do campo de incidência do ICMS, nos termos previstos no art. 6º, inciso XIV, do RICMS/BA, há conseqüentemente a previsão de estorno ou anulação do crédito relativo a tais aparelhos, conforme previsão expressa do art. 100, inciso VI, do citado diploma regulamentar, a saber:*

“Art. 100. O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso:

.....  
VI – foram objeto de locação ou arrendamento a terceiros”.

Temos, assim, que a exigência de estorno do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias que foram posteriormente destinadas à locação ou comodato encontra-se expressamente prevista na legislação estadual, inexistindo qualquer possibilidade de manutenção de crédito nessa hipótese.

No caso em questão, não comungo com o entendimento do Parecer ora transcrito. O comodato é uma forma de empréstimo gratuito de coisas não fungíveis que se concretiza com a entrega do objeto, não sendo confundida com a figura jurídica da locação (Parte Especial – Livro I, Título V, Capítulo V – DA LOCAÇÃO DE COISAS - art. 565 do Código Civil). Esta é sua definição inserta no art. 579 do referido Código (Parte Especial – Livro I, Título V, Capítulo VI – DO EMPRÉSTIMO – SEÇÃO I). Entendo não ser locação, nem arrendamento mercantil, pois inexiste transferência de propriedade, nem há qualquer acréscimo em termos de investimento ou especulação ao valor do bem adquirido. Indo adiante, através dele, o comodatário é obrigado a conservar a coisa emprestada, não podendo usá-la senão de acordo com o contrato, sob pena de responder por perdas e danos (art. 582 do citado Código). Neste particular, esta determinação é a mesma que nos contratos de locação (art. 570 do Código Civil). Na situação em exame, o autuado cede as estações terminais aos seus clientes, que as utilizam no serviço de telecomunicação pelo mesmo prestado, ou seja, exclusivamente, em seu negócio. Esta informação em qualquer momento foi desconstituída. O fato relevante, que entendo ser o ponto crucial da questão, é que as estações terminais continuam a ser utilizadas na própria atividade do impugnante, ou seja, embora não estivessem fisicamente em seu estabelecimento, continuam a ser utilizadas como se assim estivessem.

Observo, ainda, no caso de um bem do ativo permanente venha a ser objeto de locação ou arrendamento a terceiros, o RICMS/97 prevê o estorno do crédito (art. 100, VI, do RICMS/97), porém esta é uma situação alheia ao caso em apreço. Por este fato, é que não me alonguei sobre as colocações feitas pelo sujeito passivo quanto à norma tributária exposta na sua impugnação.

Ressalto que anteriormente já fui relatora de processo cuja autuação teve por base empréstimo através de regime de comodato (Acórdão JJF nº 0358/01-03). O posicionamento da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, na ocasião, foi este ora exposto. O processo subiu à 2º Instância para Decisão final. A 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF nº 0168-12/03 manteve a Decisão.

Por fim, quanto ao fato assinalado pelos autuantes em sua informação de que o defendente havia se reportado à infração 3, de fato ela não está em discussão na presente lide. O meu entendimento sobre a questão é que houve um equívoco de digitação, pois da leitura da contestação este fato fica patente.

Pelo exposto, a infração apontada como quarta do presente processo é insubsistente.

Voto pela procedência em parte do Auto de Infração com homologação dos valores recolhidos no valor de R\$11.893,96 de ICMS e no valor de R\$347.576,17 de penalidade acessória.”

Regularmente notificadas às partes interessadas não se manifestaram.

## VOTO

Tendo a empresa recorrido apenas da infração 4 e reconhecido expressamente as demais infrações, homologo os valores recolhidos, nos termos da Decisão de Primeira Instância.

Com referência à infração 4, adoto integralmente o bem fundamentado entendimento da JJF, pois restou demonstrado que os equipamentos em questão se constituem em ativo permanente do estabelecimento comercial e são indispensáveis para o exercício de sua atividade-fim.

Por todas essas razões, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício para manter a Decisão recorrida em todos os seus termos.

## VOTO EM SEPARADO (Quanto aos fundamentos do relator)

Acolho os fundamentos externados no voto do ilustre Consº Fauze Midlej, que manifestou sua concordância com a linha de pensamento dos integrantes da Junta de Julgamento, mas entendo ser necessário acrescer à Decisão do colegiado desta Câmara de Julgamento Fiscal outros fundamentos, de forma que fique bem delimitado o alcance da deliberação pela improcedência da infração nº 4 do presente Auto de Infração, e, em consequência, o IMPROVIMENTO do Recurso de Ofício.

Circunscreve-se a questão à infração nº 4. Devo inicialmente dizer que o ato administrativo de lançamento, objeto deste julgamento, encontra-se motivado no fato de que os bens do ativo permanente do autuado foram cedidos em comodato aos assinantes do serviço de telecomunicação prestado pela empresa autuado. Em razão desse motivo a fiscalização estornou os créditos fiscais apropriados pelo contribuinte, respaldada no Parecer DITRI nº 4455/2004, anexado a este processo.

Neste citado Parecer é manifestado o entendimento de que as saídas dos aparelhos em comodato ou locação, por estarem essas operações fora do campo de incidência do ICMS, nos termos do RICMS/BA, ensejam os estornos ou anulação dos créditos fiscais, conforme previsão estampada no art. 100, inc. VI, da norma regulamentar.

Entendo que há flagrante equívoco jurídico no mencionado Parecer. Primeiro, ao equiparar comodato à locação considerando que a norma regulamentar, que veda a apropriação dos créditos fiscais, não contém em seu texto a expressão “comodato”. Segundo, as saídas a título de comodato não implicam em desincorporação dos bens do ativo fixo da empresa. Terceiro, a cessão dos bens, neste específico caso, estava diretamente vinculada à atividade de prestação de serviços de comunicação, pois os aparelhos, denominados, “estações terminais de telefonia”, se prestam à transmissão das “ondas de rádio”, que constitui meio indispensável à realização do serviço. Houve, portanto, cessão de meios físicos, a título, de comodato, havendo vinculação direta entre a prestação do serviço e a remessa dos bens.

Considerando os fatos acima descritos, integrantes da peça de lançamento e seus demonstrativos, foi estabelecido o limite de apreciação da lide pelo órgão julgador administrativo, pois o Auto de Infração encontra-se motivado no pressuposto de que as saídas de bens do ativo permanente da empresa se deram ao amparo de contratos de comodato.

Em outras palavras: se o ato administrativo de lançamento pautou-se na tese de que as operações de saída estavam sob o agasalho do instituto do comodato, a lide fiscal ficou delimitada ou vinculada a esta motivação. De acordo com a Teoria dos Motivos Determinantes, do

administrativista Hely Lopes Meirelles, os fatos que serviram de suporte ao ato administrativo integram a validade do mesmo e uma vez enunciados os motivos em que se calçou, o ato só será válido de realmente estes ocorrem e o justificarem.

Não procede a autuação, no caso em lide, pois a motivação do estorno de créditos calçado em saídas de bens de ativo permanente, a título de comodato, não tem previsão na lei. Em acréscimo a esse fundamento, ficou também demonstrado que os bens continuaram vinculados à atividade principal da empresa, ou seja, na execução dos serviços de telecomunicação, incorporados, portanto, ao seu ativo físico.

Todavia, é importante ressaltar que não fica afastada a possibilidade do fisco, em outro procedimento fiscal, apurar novos fatos, sob outra fundamentação jurídica, de forma a vir demonstrar que o ato jurídico praticado pela empresa não se operou ao agasalho do comodato. Se acaso, após nova investigação fiscal, forem apurados elementos, de ordem fática ou de ordem jurídica, que impliquem na desconstituição do ato jurídico originalmente praticado, abre-se a possibilidade do fisco elaborar outro processo, com motivação distinta.

Assim, concluo este voto, concordando com o relator na deliberação pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, porém acrescento ao mesmo outros fundamentos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 108580.0098/04-2, lavrado contra **VESPER S/A**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$11.893,96**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014.96 e dos acréscimos legais, mais as multas no total de **R\$347.576,17**, com os acréscimos legais, previstas no art. 42, IX e XIII-A, “g”, do citado Diploma Legal, homologando-se os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de março de 2005.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/VOTO EM SEPARADO

FAUZE MIDLEJ – RELATOR

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