

PROCESSO - A. I. Nº 279468.0006/04-8  
RECORRENTE - MAXITEL S/A  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0025-01/06  
ORIGEM - IFEP - DAT/METRO  
INTERNET - 08.05.06

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0156-12/06

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO REGULAR. AQUISIÇÕES DE BENS PARA LOCAÇÃO. Modificada a Decisão recorrida. O tratamento reservado ao comodato deve ser aplicado às operações de locação em particular quando o objeto locado proporcionar prestações tributáveis, devendo o crédito ser utilizado na proporção desta tributação. Item nulo. Recurso **PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

O contribuinte em epígrafe inconformado com a Decisão da 1ª JJF que considerou procedente o lançamento de ofício contra si lavrado apresenta este Recurso Voluntário objetivando a reforma da Decisão. Para que tomemos conhecimento do até ocorrido fazemos este relatório.

O Auto de Infração em lide exige ICMS acrescido de multa e atribui ao ora recorrente de acordo com o relatório da JJF, o cometimento das seguintes irregularidades:

*“01 – Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência do imposto. Tais saídas referem-se a operações de locação de aparelhos celulares ocorridas no exercício de 2001, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 621.543,74, estando a infração demonstrada nos Anexos 01, 02 e 03;*

*02 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro, abril a julho e novembro de 2001, no valor de R\$ 3.906,30. Consta que ao escriturar o livro CIAP, o contribuinte utilizou indevidamente o crédito relativo a bens de uso e consumo e à aquisição de manuais e que a infração se encontra demonstrada no Anexo 04;*

*03 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, sendo exigido imposto no valor de R\$ 3.663,61, correspondente aos meses de abril e dezembro de 2001. Consta que o contribuinte, ao escriturar o livro CIAP, utilizou indevidamente crédito decorrente de lançamento de nota fiscal em duplicidade e por falta de escrituração de nota fiscal no livro Registro de Entradas, estando a infração demonstrada no Anexo 04;*

*04 – Recolheu a menor o ICMS relativo aos serviços de telecomunicações, apurado entre o livro Razão e o declarado pelo contribuinte no livro RAICMS, sendo exigido imposto no valor de R\$ 1.453.105,79, correspondente ao exercício de 2000, conforme Anexos 05 ao 22.”*

Em seu voto o Sr. relator afirma “*de forma diversa àquela aventada pela defesa, os autuantes aplicaram ao caso os dispositivos compatíveis à infração em tela, estando a mesma devidamente enquadrada, não se observando qualquer erro ou vício que possa decretar a sua nulidade, de acordo com o que dispõe o art. 18, do RPAF/99*”.

Essa infração corresponde ao estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que foram objeto de saídas destinadas a locação, tendo o autuado alegado que os bens em questão pertenciam a seu ativo imobilizado. Acrescentou que fazia transferência de aparelhos do estoque para seu ativo imobilizado, para atender demanda comercial relacionada com locação e/ou comodato, e que, dessa forma, não se

poderia exigir o estorno de crédito fiscal, como se as saídas fossem efetivamente uma desincorporação do ativo, por não ter havido transferência de propriedade. Citou decisões proferidas pela 3<sup>a</sup> CJF e pela Câmara Superior do CONSEF, consulta efetuada ao Conselho Regional de Contabilidade da Bahia e Parecer de auditores independentes que atestam que não há desincorporação do ativo imobilizado na operação de comodato.

Noto que o autuado no transcorrer de sua explanação reportou-se sempre às operações de comodato, em relação às quais o meu entendimento é de que realmente não cabe a obrigatoriedade do estorno do crédito, uma vez que o comodato é uma forma de empréstimo gratuito, além de existirem diversas decisões deste Conselho nesse sentido. Verifico, entretanto, que a operação de comodato não pode ser confundida com a de locação, situação esta que visa lucro e a respeito da qual o RICMS/97, em seu art. 100, inciso VI, que transcrevo a seguir, prevê que o contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, quando as mesmas forem objeto de locação.

*“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 – forem objeto de locação ou arrendamento a terceiros;”*

Ressalto inclusive que tem sido este o entendimento deste CONSEF, em decisões a respeito da matéria em lide, a exemplo do Acórdão CJF nº 0385-11/05, do qual transcrevo parte:

*“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 imobilizado 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.”*

Deste modo, mantenho a infração 1.

Verifico que o sujeito passivo reconheceu a procedência das infrações 2, 3 e 4, tendo inclusive efetivado os recolhimentos correspondentes (fl. 80). Observo que os procedimentos fiscais, nos três casos, foram realizados atendendo as orientações legais e que a constituição do lançamento do crédito tributário ocorreu de forma correta. Assim, ficam mantidos esses itens da autuação.

Voto pela Procedência do Auto de Infração, devendo ser homologado os valores recolhidos.

O Sr. Advogado do recorrente após breve histórico sobre os fatos reporta-se a infração 1: *“Em relação à infração 1, disse que as operações correspondentes, conforme consta do próprio Auto de Infração e das cópias das notas fiscais (fls. 58 a 66), tratam-se de saídas para locação, portanto com não incidência do ICMS. Aduziu que essas transações se prestam a atender demanda comercial relacionada com locação e/ou comodato, efetivadas através de transferência de aparelhos do estoque para o seu ativo imobilizado, para então atender a seus clientes por meio de locação ou de comodato. Que a comprovação de que as operações ocorreram com bens do ativo está no fato de que somente se aluga ou se dá em comodato aquilo que é da própria empresa, uma vez que o bem, posteriormente, retornará ao ativo. Dessa forma, argumentou, não há que se exigir o estorno de crédito fiscal, como se as saídas fossem efetivamente uma desincorporação de bens do ativo, pois não houve transferência de propriedade. Observou, ainda, que nas notas fiscais consta expressamente que a operação se referia a “material de nossa propriedade que segue para locação”. Objetivando comprovar que as operações efetivamente foram de locação, o autuado scaneará uma nota fiscal, inserindo-a na defesa. Prosseguiu, dizendo que, assim, não há que se falar em transferência ou saída dos bens,*

pois os mesmos permaneceram de sua propriedade. Citou decisões proferidas pela 3<sup>a</sup> CJF do CONSEF, referente ao Auto de Infração 03016950/96 e pela Câmara Superior, relativas aos Autos de Infração n<sup>os</sup> 03147530/95 e 03147551/96, argüindo que nesses casos a operação se tratava de comodato, sendo os referidos autos de infração julgados improcedentes. O recorrente citou uma resposta a consulta formulada ao Conselho Regional de Contabilidade da Bahia (fl. 68) e Parecer de auditores independentes da Deloitte Touche Tohmatsu (fl. 69), que atestam que não há desincorporação do ativo imobilizado na operação de comodato. Alegou que como as operações foram de bens do ativo, o dispositivo legal indicado pela fiscalização não se adequa ao caso em lide, pois ali não se refere a bens do ativo e sim a saídas isentas e não tributadas. Disse estar claro que a hipótese trata de incorporação ao ativo permanente, não podendo se falar em estorno do crédito, transcrevendo ementa oriunda do Superior Tribunal de Justiça, onde é manifestado o entendimento no sentido de reconhecer o direito ao crédito de ICMS relativo à aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado. Salientou que sua principal fonte de receita é a prestação de serviços de telecomunicações e que esses serviços são viabilizados através das operações de aluguel dos aparelhos. Requereu, ao final, a nulidade da infração 1 e a Procedência Parcial do Auto de Infração.

A Sra. procuradora após “apertada síntese” conclui: “*da análise dos autos, verifica que o próprio contribuinte deu tratamento de mercadorias aos celulares adquiridos, pois registrou os créditos pelas suas entradas na totalidade, não procedendo como se os bens fossem para o ativo fixo, o que importaria no seu registro como tal, acompanhado se fosse o caso, do crédito fiscal lançado no CIAP, na proporção permitida pela legislação vigente. Em sendo assim, as entradas foram registradas como mercadorias e portanto, as saídas para locações deveriam importar em estorno do crédito fiscal, conforme previsto no art. 100 do RICMS, por se tratar de uma saída não tributada, nos termos da LC Nº 87/96 acompanhada pela Lei nº 7014/96*”. Opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

O Recurso Voluntário apresentado cinge-se ao inconformismo do recorrente no que concerne ao item 1 do lançamento e que foi assim descrito:

*“Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência do imposto. Tais saídas referem-se a operações de locação de aparelhos celulares ocorridas no exercício de 2001, sendo exigido ICMS no valor de R\$621.543,74, estando a infração demonstrada nos Anexos 1, 2 e 3;”*

Preliminarmente concordo com a Decisão da JJF que não se observa qualquer erro ou vício que possa decretar a sua nulidade, de acordo com o que dispõe o art. 18, do RPAF/99, pois o lançamento foi efetuado de modo correto e não há perfeita compatibilidade entre as infrações cometidas e o seu enquadramento legal.

Como vimos, a posição adotada pela JJF espelha o entendimento de que o autuado se reportou às operações de comodato. Esta posição resultou no correto entendimento que “*não cabe a obrigatoriedade do estorno do crédito, uma vez que o comodato é uma forma de empréstimo gratuito, além de existirem diversas decisões deste Conselho de Fazenda nesse sentido*”. Citando o art. 100 do RICMS/97 ratifica a sua interpretação literal no sentido de que “*o contribuinte deverá estornar ou anular o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, quando as mesmas forem objeto de locação*”. Ressaltou mais uma vez que tem sido este o entendimento do CONSEF, transcrevendo inclusive Decisão da Câmara neste sentido.

Os argumentos defensivos praticamente retomam as discussões feitas no julgamento *ad quo*: “*tratam-se de saídas para locação, portanto com não incidência do ICMS*”; são transações que se prestam a atender demanda comercial relacionada com locação e/ou comodato; “*que a comprovação de que as operações ocorreram com bens do ativo está no fato de que somente se aluga ou se dá em comodato aquilo que é da própria empresa, uma vez que o bem, posteriormente, retornará ao ativo*; “*não há que se exigir o estorno de crédito fiscal, como se*

as saídas fossem efetivamente uma desincorporação de bens do ativo, pois não houve transferência de propriedade”; citou decisões nos casos de comodato, sendo os referidos autos de infração julgados improcedentes. Cita uma resposta à consulta formulada ao Conselho Regional de Contabilidade da Bahia (fl. 68) e Parecer de auditores independentes da Deloitte Touche Tohmatsu (fl. 69), que atestam que não há desincorporação do ativo imobilizado na operação de comodato. Alegou que como as operações foram de bens do ativo, o dispositivo legal indicado pela fiscalização não se adequa ao caso em lide, pois ali não se refere a bens do ativo e sim a saídas isentas e não tributadas. Disse estar claro que a hipótese trata de incorporação ao ativo permanente, não podendo se falar em estorno do crédito, transcrevendo ementa oriunda do Superior Tribunal de Justiça, onde é manifestado o entendimento no sentido de reconhecer o direito ao crédito de ICMS relativo à aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado. Salientou que sua principal fonte de receita é a prestação de serviços de telecomunicações e que esses serviços são viabilizados através das operações de aluguel dos aparelhos.

Algumas linhas de raciocínio poderão nortear nosso pensamento sobre a matéria em questão. Escolhemos uma delas para análise. Lembro que basicamente a Decisão da JJJ bem como da Câmara caminham na linha da interpretação, digamos, quase literal do inc. VI do art. 100 do RICMS, ou seja. “*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 – forem objeto de locação ou arrendamento a terceiros*”

Não se refere a comodato, o que levou aos colegas julgadores, tanto na Câmara e nas Juntas de Julgamento Fiscal a entenderem que não estando esta forma de “empréstimo” prevista no referido dispositivo, as aquisições de mercadorias a ela destinada não necessariamente efetuar o estorno ou anulação do crédito. Pergunto para entender melhor a mensagem transmitida por esta interpretação: o que deve acontecer na prática com uma empresa que pratica este tipo de negócio com os seus clientes? Ela adquire bens, escritura com bens do ativo, não estando obrigada a estornar o crédito decorrente desta “imobilização” e poderá logicamente utilizá-lo na proporção das operações tributáveis que realizar. Se o uso deste bem pelo comodatário não resultar em operação ou prestação tributada pelo ICMS aquele crédito, acredito, não poderá ser utilizado. Tratando-se de empresa prestadora de serviço de comunicação, como é o caso, acredito que o objeto dado em comodato é um aparelho de “telefone celular” que obrigatoriamente será utilizado para serviço de comunicação tributada pelo imposto estadual proporcionando em consequência, o uso do crédito na medida em que serviços tributados forem prestados. Data vénia não vejo diferença do ponto de vista tributário no fato do contribuinte dar em comodato ou locar. Claro que há diferenças relacionadas ao Direito Civil, pois estamos diante de duas figuras que não se confundem e tratadas de forma diversa nos artigos 565 a 578 quando for o caso de locação e 579 a 585 se tratar de comodato. Creio que a norma contida em nosso RICMS – art. 100, Inc. VI - deve ser interpretada não somente de forma literal. Entendo que esta forma primária de interpretação cabe perfeitamente para o contribuinte que, por exemplo, adquire mercadorias para revenda e resolve incluí-las como ativo imobilizado e passa a locá-las ou mesmo emprestá-las em comodato ao invés de vendê-las como originalmente previa. Não teria sentido a manutenção do crédito. Não tenho dúvidas, como retro afirmei, a respeito do significado jurídico diverso de cada uma das citadas figuras, porém, acredito que o raciocínio especificamente tributário deve levar em consideração outros elementos. Ao efetuar a locação de “estações terminais” aos seus clientes estes as utilizarão quando do serviço de telecomunicação devidamente tributado pelo ICMS. Interessante notar que, em um dos votos trazidos a colação pelos autores a Relatora na JJJ afirma que “*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 estivesse*”. Permitam-me recordar-lhes de que precisamos ir um pouco mais do que a interpretação literal. Creio ser este o nosso papel. Entendo, como todos aqueles que até aqui se posicionaram que não se trata de mercadorias e sim de bens integrantes do ativo do recorrente.

Desta forma não poderia falar em circulação de mercadoria. A saída deste bem deu lugar a uma circulação física e econômica. Não houve circulação jurídica. Afastada, portanto a idéia de incidência. Como bens do ativo de uma empresa contribuinte do ICMS têm direito ao crédito na proporção legalmente prevista. Entendo que nas saídas a título de locação de bens devidamente imobilizados e que serão objeto de tributação pelo ICMS o contribuinte não necessita estornar os créditos muito embora o uso deste crédito sujeite-se à legislação específica.

Ouso discordar do Parecer da ilustre representante da PGE/PROFIS no sentido de que o tratamento contábil dado pelo recorrente aos “celulares” foi de bens do ativo e não foi questionado neste lançamento o fato do seu uso ter sido de maneira correta ou não. O que se exigiu foi o estorno por falta de previsão legal para sua manutenção e inexistência de dispositivo expresso do RICMS quanto a necessidade do estorno. Diga-se de passagem que as entradas destes aparelhos embora tenham sido registradas como mercadorias passaram a integrar o ativo da empresa. Efetivamente, trata-se de uma saída não tributada, porém a questão diz respeito ao uso ou não do crédito decorrente de sua aquisição.

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. Creio que este item do Auto de Infração deva ser anulado e em uma nova ação fiscal deve ser verificado se o uso do crédito se deu na forma prevista na legislação.

Voto, portanto, pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para ANULAR o item 1 do lançamento de ofício realizado.

### VOTO DISCORDANTE

Com o devido respeito ao posicionamento do ilustre relator, divirjo de seu entendimento, pois considero que o item 1º do Auto de Infração não possui a nulidade vislumbrada no voto acima.

Conforme já transcrito, a razão da autuação foi a falta de *estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência do imposto*. Na descrição dos fatos, foi explicado que essas saídas eram referentes a operações de locação de aparelhos celulares.

Pelo relatório que compõe o presente Acórdão, depreende-se que as operações de saídas de aparelhos celulares ocorreram a título de locação, sendo esse fato expressamente reconhecido pelo próprio recorrente. No momento da aquisição dos citados aparelhos, o intuito do recorrente era destinar essas mercadorias à comercialização e, portanto, era legal a apropriação dos correspondentes créditos fiscais, observando os requisitos previstos na legislação tributária. Todavia, posteriormente, os aparelhos celulares foram destinados à locação. Nessa situação, determina o art. 100, inc. VI, do RICMS-BA, que deverão ser estornados ou anulados os créditos fiscais relativos às aquisições.

Observo que o fato descrito no Auto de Infração se subsume perfeitamente ao citado dispositivo regulamentar, encaixando-se como uma luva. Desse modo, verifico que o dispositivo regulamentar e o fato real constatado são tão claros que chegam a dispensar maiores esforços interpretativos. A interpretação feita pelo ilustre relator, no meu entendimento, dá ao dispositivo legal aplicável ao fato uma extensão maior que a devida, chegando a dispensar às saídas em locação o mesmo tratamento previsto para as saídas em comodato, institutos diferentes que possuem tratamentos diversos na legislação do ICMS.

Contudo, admitindo que os aparelhos celulares não se classificam como mercadorias e sim como bens do ativo imobilizado do recorrente, linha de raciocínio adotado pelo ilustre relator, ainda assim não há como manter os créditos fiscais apropriados, pois os aparelhos celulares tiveram, posteriormente, uma destinação diversa e não tributada pelo ICMS: a locação de bens.

Entendo que o fato de serem as prestações efetuadas pelos referidos celulares tributáveis pelo ICMS não elide a autuação, pois se trata de uma circunstância hipotética que se situa além do fato gerador que foi objeto do presente lançamento de ofício. Os roteiros de auditoria fiscal são empregados em relação a determinadas operações ou prestações, os fatos independentes e posteriores que venham a ocorrer com as mercadorias ou bens não são apreciados na ação fiscal.

Pelo acima exposto, considero que a Decisão recorrida está correta e, em consequência, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 279468.0006/04-8, lavrado contra **MAXITEL S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.460.675,70**, sendo R\$870.801,87, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, e R\$589.873,83, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” e VII, “a”, da citada lei, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já pagos.

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

VOTO DISCORDANTE: Conselheiro Álvaro Barreto Vieira.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de abril de 2006.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

HELCONIO DE SOUZA ALMEIDA – RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – VOTO DISCORDANTE

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