

**PROCESSO** - A. I. Nº 281081.0002/10-7  
**RECORRENTE** - TIM NORDESTE S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0047-04/11  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 15/05/2012

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJE Nº 0133-11/12

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. MERCADORIAS SAÍDAS EM COMODATO COM NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS. Não havendo operações de saídas de mercadorias tributadas pelo imposto estadual, não é admissível o creditamento do valor destacado nas notas fiscais de aquisição de tais produtos, em obediência ao princípio da não cumulatividade do tributo inserido na Constituição Federal, a não ser nas hipóteses de expressa previsão de manutenção de crédito fiscal. Vencido o voto da relatora. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão epigrafado que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado para exigir o ICMS no valor total de R\$ 145.953,71, acrescido da multa de 60%, relativo ao exercício de 2005, por imputar o cometimento de duas irregularidades, sendo apenas objeto do Recurso à primeira abaixo descrita, tendo a segunda sido reconhecida e quitada (DAE de à fl. 71 do PAF):

INFRAÇÃO 1 – Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$82.336,36, relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência do imposto. Foi consignado, ainda, que:

*“Utilização indevida de crédito fiscal quando da entrada de mercadorias em estoque, que foram utilizadas para prestação do serviço de locação de aparelho.*

*Na operação fiscal de locação de Aparelho, não existe incidência do ICMS, portanto também não há direito ao crédito fiscal, conforme previsto no art. 97, inciso I, alínea “a”, e também conforme o § 2º, I, deste mesmo artigo do nosso RICMS/BA.*

*Além disso, a atividade de locação do aparelho tem fim alheio à atividade da empresa, portanto não permite utilização de crédito fiscal, conforme art. 100, inciso I, do Decreto nº 6.284/97 (RICMS/BA).*

*Como houve utilização dos créditos fiscais do ICMS quando das aquisições das mercadorias, o estorno deveria ter sido efetuado quando destinadas para locação, o que não foi feito pelo autuado, cabendo a esta fiscalização sua exigência, conforme apurado nos Anexos de cobrança 01, 02 e 03, todos apensos a este PAF em meio magnético.”*

A JJF dirimiu o contencioso administrativo proferindo Decisão sob estes fundamentos :

*“Da análise das peças processuais verifico que, apesar de o lançamento de ofício consignar duas infrações, a lide se restringe, unicamente, à primeira infração, uma vez que o contribuinte reconheceu e recolheu, integralmente, os valores exigidos na segunda infração.*

*Quanto à primeira infração, a qual exige a falta de estorno do ICMS, no valor de R\$ 82.336,36, sob a acusação de utilização indevida de crédito fiscal quando da entrada de aparelhos celulares, utilizados para prestação do serviço de locação, cuja operação não existe incidência do ICMS e, em consequência, não há direito ao crédito fiscal, conforme previsto no inciso I, “a”, e § 2º, I, do art. 97, do RICMS, como também porque a atividade de locação de aparelhos tem fim alheio à atividade da empresa, conforme art. 100, I, do RICMS/BA, o contribuinte se defende alegando que possui o direito ao crédito fiscal, pois se trata de aquisição de aparelhos celulares, destinados ao ativo imobilizado da empresa, para serem oferecidos, em comodato, aos seus clientes para realizarem prestação de serviços de telecomunicações, atividade fim da empresa, do que invoca o art. 20 da LC nº 87/96.*

*O citado art. 20 da LC nº 87/96, resumidamente, assegura o direito ao crédito do imposto relativo à aquisição de mercadoria destinada ao ativo permanente, excetuando, em seu parágrafo primeiro, 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.*

*Assim, da dicção do dispositivo normativo, se extrai que só a aquisição dos bens do ativo permanente inerentes à atividade fim da empresa gera direito ao crédito fiscal do ICMS, ou seja, os bens que se destinem à manutenção da atividade fim da empresa ou exercidos com essa finalidade.*

*No caso concreto, trata-se de contribuinte com atividade precípua de prestação de serviços de telecomunicações, ou seja, serviços de telefonia, sendo inquestionáveis como bens do ativo permanente suas torres de comunicações, seus computadores utilizados nas prestações de serviços, seus veículos para manutenção de suas redes, enfim todo arcabouço necessário à execução do seu objeto social, ou seja, a prestação de serviços de telefonia.*

*Contudo, para a efetivação da sua prestação de serviço de telecomunicação não se faz necessária a locação ou o comodato de aparelhos celulares aos seus clientes, mas, sim, da infra-estrutura indispensável à transmissão do sinal de comunicação da telefonia, compreendidos entre cabos, torres de transmissão, computadores, etc.*

*É admissível que tal conduta (comodato de celulares) deva oportunizar uma maior demanda, por parte dos seus usuários, dos serviços de telecomunicações oferecidos pela concessionária, sendo uma boa estratégia de marketing, contudo a ausência dessa política não iria impedir a consecução da realização dos serviços de prestação de comunicação oferecidos pelo contribuinte, pois, para tal, conforme já dito, se faz mister a infra-estrutura necessária à propagação do sinal de comunicação, cujos aparelhos celulares, certamente, não estão compreendidos, sendo naturalmente adquiridos no comércio pelos seus usuários. Ademais, apesar de não ser relevante, não existe nenhuma garantia de que tais aparelhos, objeto de comodato ou de locação, serão utilizados sempre com os serviços da operadora.*

*Conforme conduta da empresa autuada, por analogia, as redes de propagação de comunicação televisivas também teriam direito aos créditos fiscais, caso distribuíssem aos seus telespectadores aparelhos receptores dos seus sinais.*

*Vislumbro que a Decisão judicial trazida pelo apelante, relativa à freezere de contribuinte que industrializa produtos que devam ser acondicionados sob baixa temperatura, não se aplica ao caso concreto, pois, neste caso, tal comodato serve como meio de garantir a consistência e qualidade do produto, como também a exclusividade de venda dos produtos ali acondicionados, o que difere do fato sob análise.*

*Assim, diante de tais considerações, concluo pela subsistência da exigência fiscal, em relação ao estorno de crédito fiscal dos aparelhos celulares, por considerar indevida a utilização dos créditos fiscais quando das entradas desses produtos, não pela ótica de que a utilização é indevida decorrente de saídas com não incidência do imposto, mas, sim, com o fundamento de que se trata de aquisição de bens destinados “a atividade de locação de aparelhos” que “tem fim alheio à atividade da empresa”, conforme foi consignado à fl. 2 dos autos, nos termos previstos no art. 20, § 1º, da LC nº 87/96, recepcionado no art. 29, § 2º, da Lei nº 7.014/96 e no art. 97, IV, “c”, c/c § 2º, I, do RICMS/BA.*

*Do exposto, meu voto é pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologado os valores recolhidos, conforme documentos às fls. 96 a 99 dos autos.”*

Apresentando resistência ao julgado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário residente às fls. 137/144, expondo, inicialmente, sobre a tempestividade do ato recursal, passando a abordar uma síntese dos fatos e descrevendo na íntegra as infrações 1 e 2 como constam da autuação, salientando que realizou o pagamento desta, transcrevendo, em seguida, todo o teor da Decisão “a quo” sobre a infração 1, ressaltando que o fisco estadual entendeu indevida a utilização de crédito fiscal quando da entrada de mercadorias em estoque, ao constatar que estes bens foram utilizados na prestação de serviço de locação (comodato) de aparelhos celulares e concluiu que não fazem parte da atividade-fim da empresa, implicando no estorno dos créditos conforme o que dispõe os artigos 97, I, “a” e § 2º, I, do RICMS/BA.

Pontua que esse entendimento dos julgadores de primeira instância é equivocado por ignorar o que estabelece o artigo 20 da Lei Complementar nº 87/97, sendo o lançamento de ofício contrário a essa expressa disposição legal.

Adentra no tópico seguinte para afirmar, em síntese, que se trata de empresa do segmento de telecomunicações e que é inconteste que os aparelhos se destinam a essa atividade de telefonia e que, para tanto, os transferiu do seu estoque para seu ativo imobilizado para viabilizar a cessão desses aparelhos telefônicos em comodato.

Destaca que essa cessão de aparelhos celulares para clientes corporativos a título de comodato é uma atividade claramente vinculada à prestação de serviços de telefonia celular, uma vez que, em virtude da forte concorrência apresentada neste mercado, tal prática tornou-se comum a todas as empresas do ramo, sendo essencial na captação e manutenção desses clientes.

Registra que, além disso, sem a utilização de aparelho celular não pode haver a prestação de um serviço de telefonia. Logo, não é difícil concluir, em sendo essencial à prestação de serviços que exerce a empresa, que é natural que os aparelhos não sejam alheios à atividade por si exercida e que por integram parte do seu patrimônio para atendimento de seus fins sociais, sendo cedidos em comodato, o que não descaracteriza o direito ao crédito fiscal, já que inexistente distinção legal entre bens do ativo fixo e bens do ativo fixo cedidos a terceiros.

Passa a citar e transcrever o art. 20, §§ 1º e 5º, da Lei Complementar nº 87/96, e posição do STJ nesse sentido, afirmando, em conclusão, que essa transferência oriunda do seu estoque para seu ativo imobilizado, lhe legitima a creditar-se, sendo o estorno do crédito, portanto, indevido.

Aborda Decisão acerca da cessão de mercadorias do ativo permanente em comodato a terceiros, do STJ, exarado em Recurso Especial (Minas Gerais), como paradigma em caso análogo, como socorro de sua tese de que o contribuinte não cabe ser instado a estornar os créditos fiscais decorrentes das aquisições de bens para o ativo permanente e, posteriormente, cedidos em comodato, e que por isso, ao transferir esses bens para seu ativo imobilizado, passou a fazer jus ao crédito fiscal, afirmando ser indevida a infração 1.

Prossegue reportando-se à outra Decisão do STJ proferida no Recurso Especial nº 791.491, de Minas Gerais, cuja ementa é no sentido de que não constitui fato gerador do ICMS a saída de mercadorias física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato, e que a transferência de bens do ativo permanente no âmbito da empresa não constitui fato gerador do ICMS, sendo indevido o crédito relativo a eles, e que nos termos da súmula do STF e do STJ, o pleito da parte é não ser instada a estornar, exatamente porque não gera o crédito que importaria, for força do princípio da não - cumulatividade, a compensação da operação subsequente.

Menciona, seguidamente, voto do Min. Luiz Fux em caso que disse ser análogo, no Recurso Especial interposto pela Nestlé Brasil Ltda. a fim de não ser instada a estornar os créditos fiscais decorrentes das aquisições de freezers para seu ativo permanente e, posteriormente, cedidos em comodato para padarias para gelarem e venderem seus sorvetes e picolés.

Em conclusão, afirma que tem direito ao crédito fiscal e que a cobrança do estorno pelo fisco baiano é indevida considerando dois fundamentos, o primeiro que a entrada de mercadorias – aparelhos celulares – para o ativo imobilizado gera direito ao crédito fiscal; que essas mercadorias cedidas em comodato referem-se à prestação de serviços de Telecom, que é sua atividade-fim, afirmando que os julgadores de primeiro grau incorreram em equívoco, e que cumpre ser julgada insubsistente a infração 1.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 151/152, pontua ser pacífica a orientação trilhada pelo CONSEF deste Estado que se alinha ao entendimento do STF manifestado no Recurso Extraordinário nº 437006, no sentido de que o contribuinte deve efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou mercadoria entrada no estabelecimento, por qualquer motivo for alienada com valor inferior ao que serviu de base de cálculo da operação de entrada.

Disse que, como bem esposado na Decisão recorrida, os bens em foco não se vinculam à atividade-fim, já que podem ser adquiridos pelo consumidor final, e que, por isso não é imprescindível à concreção dos serviços de telefonia. Junta às fls. 153/ 155 cópia de acórdãos do STF em reforço ao seu opinativo.

Pugna, por fim, pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

#### **VOTO VENCIDO**

A discussão meritória travada neste PAF gira essencialmente em derredor de ter ou não o autuado direito de utilizar-se de crédito fiscal de ICMS nas entradas de mercadorias em estoque para

ulterior prestação de serviço de telefonia, para o qual afirma serem os aparelhos celulares adquiridos e transferidos do seu estoque para seu ativo permanente e dele cedidos em comodato aos usuários das linhas telefônicas. Afirma, em acréscimo a essa assertiva, que não existe distinção legal entre bens do ativo fixo e bens do ativo fixo cedidos a terceiros.

Consta da peça acusatória que o sujeito passivo exerce atividade de locação de aparelhos e que esta tem fim alheio à atividade da empresa, tendo ali sido concluído pelo autuante que, à luz do art. 100, I, do RICMS, não era permitido a utilização de crédito fiscal.

Com efeito, as prestações de serviço de comunicação sujeitam-se ao ICMS, à luz da CF de 1988 e da LC 87/96, lei esta que no seu art. 2º III dispõe sobre a incidência do ICMS nas prestações onerosas de serviços de comunicação de qualquer natureza.

Há, portanto, incidência do ICMS na prestação de serviço de telefonia prestado onerosamente pelo recorrente aos seus clientes, usuários, os quais, por seu turno, recebem esse serviço através de um aparelho celular, sem o qual a cadeia de atos empreendidos pela empresa de telefonia em prol do serviço de comunicação não atinge seu escopo final.

É dizer, todos os atos praticados pela empresa de telefonia iniciando-se pela geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, etc., destinados à comunicação telefônica entre os usuários somente se viabilizam com a utilização dos aparelhos celulares.

Com razão o Relator de 1º grau quando afirmou em seu voto que, para a realização de serviços de telefonia, se configuram como imprescindíveis os bens do ativo permanente, como torres de comunicações, computadores, veículos para manutenção de redes são imprescindíveis, e que integram todo o arcabouço necessário à execução do objeto social.

Entretanto, em que pese assim ter afirmado e que se faz necessária toda uma infraestrutura que envolve das torres aos computadores entre outros equipamentos e aparelhos, afirmou que o aparelho celular - que é justamente o meio através do qual o serviço de telefonia se efetiva, se concretiza e atinge seu fim com o recebimento do sinal de telefonia - que o comodato dos celulares embora seja uma “boa estratégia de marketing”, mas que não integram essa infraestrutura pelo fato dos usuários poderem adquiri-los diretamente do comércio, tendo ainda salientado que não há garantia de que esses aparelhos serão utilizados para os serviços da operadora.

A contrassenso, afirmou em seguida que a Decisão judicial trazida pelo sujeito passivo relativa aos freezers cedidos em comodato pela Nestlé para comercialização dos seus produtos, como picolés e sorvetes, diferia do caso em exame, pois no caso da Nestlé, segundo entendeu o i. Relator, o comodato dos freezers serviu como meio de assegurar a consistência e qualidade dos produtos ali acondicionados e manter a exclusividade da venda. Ou seja, foi entendido que o comodato dos freezers fazem parte da atividade-fim da Nestlé, mas que o de celulares pelo recorrente, não.

Conforme se extrai da Decisão supratranscrita, o entendimento ali esposado é de que a exigência fiscal subsiste em relação ao estorno do crédito fiscal dos aparelhos celulares, por ter sido considerada indevida a utilização dos créditos fiscais quando das entradas desses aparelhos, por não se tratarem de aquisição de bens destinados “à atividade de locação de aparelhos”, como ali encontram-se destacado, e que “tem fim alheio à atividade da empresa”, tendo sido este, essencialmente, o argumento central para o desacolhimento da tese defensiva que culminou pela procedência da infração 1.

O sujeito passivo, ciente desse teor decisório, irresignado, produziu sua peça recursal a direcionando-a no sentido de rechaçar esse entendimento, e assim o fez ante a total similaridade dessas situações, isto é, do comodato de freezers com o de aparelhos celulares.

Com efeito, o recorrente frisou à saciedade que Nestlé cede em comodato os freezers como uma cortesia ao seu cliente, fruto de uma política de marketing para facilitar e daí fomentar as vendas dos seus produtos – picolé e sorvete -, e tal como os aparelhos celulares, podem ser adquiridos livremente no comércio pelo consumidor final.

Por evidente, ainda, como entendo, esses clientes da Nestlé ao receberem em comodato tais freezers reduzem seus custos com infraestrutura e tendem, justificadamente, a “fidelizar” esse fornecedor, mantendo a exclusividade da venda. Atinge-se, pois, a essência do contrato de fornecimento - que é de picolés e sorvetes - e não de freezers, estes que são apenas acessórios daqueles, principais.

Logo, o entendimento contido no acórdão recorrido de que a qualidade dos sorvetes e dos picolés estaria garantida apenas se os freezers forem cedidos pela Nestlé aos seus clientes não é consistente na medida em que, como é sabido, a Nestlé não fabrica os freezers, apenas os pinta e neles expõe sua marca antes de ceder o uso, como fornecedor de mercadoria – picolés e sorvetes – ao seu cliente para garantir comercialmente sua “fatia no mercado”.

Aliás, essa cortesia é prática habitual e comum não só das sorveterias, como das cervejarias, distribuidoras de combustível e, até, de máquinas moedoras de café, seguindo as empresas concorrentes a mesma estratégia de marketing para garantir comercialmente essa “fatia no mercado” e “fidelizar o cliente”, ofertando-lhe mais vantagens para melhor implantação do negócio a ser explorado e fomento subsequente.

Tal situação identifico como análoga com a que ora examina-se, vez que as operadoras de telefonia celular se valem dessa mesma estratégia de marketing, principalmente, diante dos contratos corporativos que são aqueles celebrados com pessoas jurídicas, via de regra, com um número elevado de planos extensíveis aos sócios, empregados e/ou associados, que firmam termo de adesão e recebem os aparelhos celulares em comodato, por certo período e sem poder desabilitá-los para outra operadora.

Essa estratégia de marketing visa flagrantemente manter a linha do celular ativa e vinculada à operadora, o que significa dizer que a cessão de uso embora seja gratuita, mas tem nítido propósito de assegurar a continuidade do contrato de telefonia celular, e com isto, a “fidelização” do cliente, o que revela ânimo claramente comercial e não gracioso.

Ademais disso, o aparelho celular cedido em comodato - e não em locação como consta da acusação fiscal - oriundo do ativo permanente da operadora, serve como um meio receptor para a prestação de serviço de comunicação, que é tributada pelo ICMS. E ambos, freezers e celulares, como é notório, podem ser adquiridos facilmente no comércio pelo consumidor final, que não são as operadoras e nem as empresas fabricantes de picolés e sorvetes, por não os fabricarem (nem freezers e nem celulares).

Pelo que, é dizer, ou os freezers e celulares não fazem parte da atividade-fim ou ambos o fazem, sem haver distinção fático-jurídica entre eles na aplicação dada pelo contribuinte como meio de concretização de sua venda/prestação de serviço, como entendeu a JJF. Isto porque, o mesmo raciocínio lógico exercido para a Nestlé se aplica aos celulares. E assim sendo, uma indagação insiste em não calar, qual seja: por que para a venda de sorvetes e picolés entendeu-se ser mercadoria intrinsecamente vinculada à atividade-fim da empresa comodante cedendo para o consumidor final e entendeu-se diversamente em relação aos celulares, muito embora sejam intrinsecamente vinculados a essa prestação do serviço?

Não há diferença, repito, tratando-se, a meu ver, de situações absolutamente análogas, pois ambas cessões- de aparelho celular e de freezer - em caráter gratuito, por comodato, sem incidência do ICMS, contudo, não são se trata de mercadorias, de bens alheios à atividade-fim empresarial, seja de venda de sorvetes, seja de prestação de serviço de comunicação. E justamente para tanto a TIM procedeu à transferência de parte dos aparelhos celulares do seu estoque para o ativo imobilizado.

Nesse contexto, como relatado acima, o Recorrente arguiu acertadamente o disposto no art. 20, § 1º da LC 87/96, ali destacando que:

*“Art. 20 . Para 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 estadual 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.*

Nessa esteira, como reforço de sua tese recursal, transcreveu ementa do STJ, que passo a reproduzir:

*“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO.ICMS. CREDITAMENTO NA ENTRADA DE BENS DESTINADOS AO USO E CONSUMO DO ATIVO FIXO.PERÍODO ANTERIOR À LC 87/96. IMPOSSIBILIDADE.*

- 1- O direito ao creditamento do ICMS advindo da aquisição de bens que compõem o ativo imobilizado, bem como daqueles que se destinam ao uso e consumo, foi reconhecido apenas com a vigência da LC 87/96, cujo art. 33 afastou expressamente, a retroatividade de sua incidência.*
- 2- Não obstante,o § 1º do artigo 20, da Lei Complementar nº 87/96, restringiu expressamente as hipóteses de creditamento do ICMS à entrada de mercadoria que façam parte da atividade do estabelecimento. Dessas limitações decorre, por imperativo lógico, que a utilização de supostos créditos não é ilimitada, tampouco é do exclusivo alvedrio do contribuinte.*
- 3- In casu, o aresto recorrido fundou-se no fato de que não comprovou o recorrente que os bens de uso e consumo interno adquiridos, bem como os destinados ao ativo fixo da empresa, estivessem vinculados à sua atividade-fim, como bem assentado no voto condutor do aresto recorrido.*
- 4- Recurso Especial não conhecido” (grifou-se).*

Neste passo, verifico da dicção da LC 87/96, mais especificamente do seu art. 20, § 1º, que a interpretação é a de que somente o recorrente não faria jus ao crédito das 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.

Não considero ocioso repisar que, sabe-se que o ICMS é regido pelo princípio da não-cumulatividade nos termos do art. 155, § 2º, I da CF e art. 19 da LC/96, que estabelece o sistema de utilização do imposto que for devido em cada operação a ser compensado com o valor exigido nas operações antecedentes, com efeito, de gerar uma sequência de acontecimentos interligados dentro da cadeia produtiva/comercial dos contribuintes.

A exegese é, por conseguinte, no sentido de que deve incidir o ICMS apenas sobre operações que possuam esta natureza, a excluir as saídas eventuais relacionadas **com atividades não habituais ou que não tenham intuito comercial.**

E como é cediço na doutrina e na jurisprudência, **a utilização de créditos do ICMS deve ficar adstrita ao âmbito do processo produtivo dentro, portanto, da cadeia de acontecimentos que envolvem os respectivos escopos comerciais.**

Esse sistema de abatimento trata-se de uma categoria jurídica de hierarquia constitucional, pois reserva-se ao contribuinte esse direito constitucional que é público e subjetivo, oponível aos Estados e ao Distrito Federal, sempre que presentes os requisitos constitucionais, o que me leva à conclusão de que o direito à compensação é assegurado independentemente da origem dos crédito e, no caso presente, a aquisição dos aparelhos que tiveram entrada no estoque da TIM foi com destinação empresarial de prestação de serviço de telefonia celular, **tendo parte dessa mercadoria sido transposta do estoque para o ativo permanente, do qual houve a cessão com intuito claramente comercial, de preservação da “fatia de mercado” e não com desiderato meramente gracioso.**

O sujeito passivo, por seu turno, como visto acima, ressaltou ainda na peça recursal que **adquiriu os aparelhos celulares com fins de comercialização- e não como consumidor final - tendo- os transferido do seu estoque para o seu ativo fixo e dele cedido em comodato a terceiros usuários, cessão esta que não foi, como se depreende dos autos, com intenção meramente gratuita por assim dizer, mas, sim, com desiderato claramente relacionado à sua atividade-fim, comercial, pois, para garanti-la e não perder “ fatia de mercado”.** Ou seja, a transferência do estoque para o ativo imobilizado com subsequente cessão do aparelho celular teve como objetivo a meu ver indubitado de melhor proporcionar o desenvolvimento da atividade – fim de telefonia de celular e poder, **igualmente, competir nesse mercado**

**empresarial altamente competitivo**, mormente nos contratos de adesão corporativos nos quais **é habitual, e não eventual**, que as operadoras cedam o uso de aparelhos celulares para manter e crescer a sua “fatia comercial no mercado”.

E como houve a transposição do estoque - que não pode ser considerado como fato gerador do ICMS – passando os aparelhos celulares dele – estoque- para o ativo fixo para viabilizar justamente a preservação da “fatia comercial de mercado” já conquistada pela TIM e, evidentemente, em prol do seu constante desenvolvimento, essa cessão, a meu ver, integra “umbilicalmente” a cadeia de acontecimentos dentro das atividades da empresa empreendidas para consecução dessa atividade-fim.

Nessa linha intelectual, insta repisar que o teor do art. 20 da LC 87/96, em seu caput, disciplina que toda mercadoria que tiver entrada no estabelecimento do contribuinte como insumos, bens de seu uso ou consumo, e ainda, bens destinados ao seu ativo fixo, dá direito ao crédito do ICMS, havendo, certamente, no § 1º a exigência de que tais entradas se refiram a mercadorias ou serviços não alheios à atividade-fim, o que, na minha interpretação desse conjunto legislativo, a partir do texto constitucional, é de que assiste direito ao sujeito passivo de se valer do crédito fiscal relativo às entradas dos aparelhos celulares no seu estoque, inicialmente, e após transferidos para o ativo permanente como manutenção e fomento da atividade de prestação de serviço de telefonia. E assim firmo meu entendimento nos termos ora expostos, em harmonia com a Decisão do STJ transcrita neste voto linhas atrás, muito embora tenha o Recorrente trazido à baila, também, a Súmula 573 do STF.

Cabe acrescentar, por fim, com a devida vênia, minha discordância da posição externada no Parecer proferido pela PGE/PROFIS às fls. 151/152, de que é descabido o pleito do contribuinte em virtude de ter havido a alienação de aparelhos celulares por valor inferior àquele que serviu de base na operação que decorreu a respectiva entrada, do que concluo que não se aplica à hipótese sob julgamento, a Decisão do STF externada no Recurso Extraordinário nº 437006, citada como paradigmática nesse duto Parecer.

Por todo o exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para declarar a IMPROCEDÊNCIA da infração 1, reformando o julgado de primeiro grau.

#### **VOTO VENCEDOR**

O lançamento de ofício foi lavrado com o intuito de exigir o imposto estadual, porque o contribuinte *“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”*.

Discordo, data venia, do voto da Relatora, pois entendo que o presente Recurso Voluntário não deve prosperar, pelos argumentos a seguir apresentados.

É procedente a alegação do contribuinte, de que a cessão de aparelhos celulares para clientes corporativos a título de comodato é importante fator na captação e manutenção de seus clientes corporativos, todavia, a análise da possibilidade de creditamento pelas entradas de tais equipamentos deve ser feita à luz do que determina a legislação vigente.

A Junta de Julgamento Fiscal fundamentou sua Decisão na regra prevista no § 1º do artigo 20 da Lei Complementar 87/96 e no inciso I do § 2º do artigo 29 da Lei nº 7.014/96, entendendo, ao final, que as operações de saídas de celulares a título de comodato realizadas pelo recorrente seriam alheias às suas atividades.

*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.*

*§ 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.*

Considero, entretanto, que a questão deve ser examinada sob outra perspectiva.

Como é cediço, o ICMS é um imposto não cumulativo, o que significa dizer que os contribuintes efetuam o destaque do tributo (débito) em suas operações de saídas de mercadorias ou prestações de serviços de comunicação ou de transporte e utilizam, como crédito fiscal, o imposto destacado nos documentos fiscais de entradas de mercadorias ou de utilização de serviços da mesma natureza.

É o que se denomina de “sistema de débitos e créditos”, pelo qual, ao fim de cada período de apuração (mês), o estabelecimento identifica se ocorreu saldo credor ou devedor de ICMS. Vejamos o que prevê os artigos 28 e 29, da Lei nº 7.014/96:

*Art. 28. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade da Federação.*

*Art. 29. 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, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.*

Ocorre que nem todas as entradas de mercadorias ou utilizações de serviços ocorridas no estabelecimento dos contribuintes dão direito a crédito fiscal. Para que seja permitido o creditamento do valor do imposto, faz-se necessário que as operações de saídas subsequentes das mercadorias ou as prestações de serviços sejam igualmente tributadas pelo imposto estadual, sob pena de ser desobedecido o princípio constitucional da não cumulatividade.

Na hipótese do presente processo administrativo fiscal verifico que o autuado adquiriu celulares para revenda e, posteriormente, decidiu cedê-los em comodato a seus clientes, com o fito de elevar a sua participação no mercado e, em consequência, incrementar as receitas oriundas da prestação de serviços de telecomunicação.

Comodato, de acordo com o artigo 579 do Código Civil, “*é o empréstimo gratuito de coisas não fungíveis. Perfaz-se com a tradição do objeto*”. Ainda de acordo com o Código Civil (artigo 581), “*Se o comodato não tiver prazo convencional, presumir-se-lhe-á o necessário para o uso concedido; não podendo o comodante, salvo necessidade imprevista e urgente, reconhecida pelo juiz, suspender o uso e gozo da coisa emprestada, antes de findo o prazo convencional, ou o que se determine pelo uso outorgado.*”

Ocorre que o recorrente, além de não destacar o ICMS, nas notas fiscais de saídas dos celulares cedidos em comodato, também não consigna prazo para uso dos equipamentos cedidos, sendo notório o grau de obsolescência existente na área de informática e telecomunicações. De maneira que, embora tais saídas sejam definidas pelo contribuinte como empréstimo, dificilmente os aparelhos retornarão à condição de mercadorias para revenda com saídas subsequentes tributadas pelo imposto estadual.

Em resumo, não havendo operações de saídas de mercadorias tributadas pelo imposto estadual, não é admissível o creditamento do valor destacado nas notas fiscais de aquisição de tais produtos, em obediência ao princípio da não cumulatividade do tributo inserido na Constituição Federal, a não ser nas hipóteses de expressa previsão de manutenção de crédito fiscal.

Aliás, a Decisão do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 791.491-MG (2005/0172026-8), juntada pelo recorrente às fls. 73 a 88, confirma esse entendimento, ao considerar que “*Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato (Súmula 573/STF)*”.

E mais, ao se posicionar no sentido de que “*Consoante a Súmula do Supremo Tribunal Federal e a jurisprudência do Eg. STJ, o pleito da parte é não ser instada a estornar, **exatamente porque aquilo não gera o crédito que imporia, por força do princípio da cumulatividade, a compensação da operação subsequente***”, o STJ reafirma o posicionamento pela impossibilidade de uso do crédito fiscal nas saídas subsequentes sem o débito do imposto.



Ou seja, se o contribuinte tiver conhecimento no momento da aquisição, que a mercadoria será destinada à locação ou comodato, cuja saída subsequente será não tributada pelo ICMS, não deverá escriturar o crédito fiscal.

Na situação em análise, o recorrente usou o crédito pelas entradas de celulares porque, naquele momento, tinha a convicção de que seriam destinados à revenda com saída tributada pelo imposto estadual. No momento em que as operações de saídas de celulares foram realizadas sem a incidência do ICMS (seja por locação ou por comodato), o contribuinte deveria ter efetuado o estorno do crédito. Não o fazendo, incidiu em infração à legislação tributária.

Veja-se transcrição da Decisão judicial acima mencionada:

**“RECURSO ESPECIAL Nº 791.491 - MG (2005/0172026-8)**

**RELATOR : MINISTRO JOSÉ DELGADO**

**R.P/ACÓRDÃO : MINISTRO LUIZ FUX**

**RECORRENTE : NESTLÉ BRASIL LTDA**

**ADVOGADO : RAQUEL RIOS DE OLIVEIRA E OUTROS**

**RECORRIDO : ESTADO DE MINAS GERAIS**

**PROCURADOR : FRANCISCO DE ASSIS V BARROS E OUTROS**

**EMENTA**

**RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. COMODATO.**

**NÃO-CONSTITUIÇÃO DO FATO GERADOR. BENS**

**DESTINADOS AO USO E CONSUMO. CREDITAMENTO.**

**ESTORNO. DESCABIMENTO.**

**1. "Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato ". (Súmula 573/STF)**

**2. Deveras, a transferência de bens do ativo permanente, no âmbito da mesma empresa, não constitui fato gerador do ICMS, sendo indevido o crédito relativo a eles.**

**3. Consoante a Súmula do Supremo Tribunal Federal e a jurisprudência do Eg. STJ, o pleito da parte é não ser instada a estornar, exatamente porque aquilo não gera o crédito que importaria, por força do princípio da cumulatividade, a compensação da operação subsequente.**

**4. Recurso Especial parcialmente conhecido, e provido.”**

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado, para manter inalterada a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281081.0002/10-7**, lavrado contra **TIM NORDESTE S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$145.953,71**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “a” e VII, “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Denise Mara Andrade Barbosa, Valnei Sousa Freire, Sandra Urânia Silva Andrade, Fábio de Andrade Moura e Rubens Bezerra Soares

VOTO VENCIDO – Conselheira: Alessandra Brandão Barbosa.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de abril de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA – RELATORA/VOTO VENCIDO

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS