

VOTO

O Senhor Ministro Dias Toffoli:

Trata-se, na origem, de ação ordinária, com pedido de antecipação de tutela, ajuizada pela VIVO S/A contra o Estado do Rio Grande do Sul.

Alegou a autora que tem por objeto social a prestação de serviços de telefonia móvel pessoal (SMP) e que, muitas vezes, cede, em regime de comodato, aparelhos de telefonia celular de sua propriedade, integrantes de seu ativo imobilizado, para clientes corporativos.

Aduziu que foi lavrado em seu desfavor, pelo réu, auto de lançamento, sob a argumentação de que houve aproveitamento indevido de créditos de ICMS advindos da aquisição de tais aparelhos, cedidos em comodato a terceiros.

Pediu a declaração de nulidade do Auto de Lançamento nº 0015151468 (Dívida Ativa nº 0969174314), com a consequente extinção dos créditos tributários nele consubstanciados.

A sentença foi pela procedência do pedido inicial.

O Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul (TJRS) deu provimento à apelação e julgou prejudicado o reexame necessário conhecido de ofício.

Contra o acórdão, a Telefônica Brasil S/A e a Telefônica Data S/A, sucessoras da VIVO S/A, interpuseram recurso especial e recurso extraordinário, esse com fundamento na letra a do permissivo constitucional.

No Superior Tribunal de Justiça (STJ), a Ministra **Assusete Magalhães**, em decisão monocrática, conheceu do agravo e deu provimento ao recurso especial, restabelecendo a sentença. A decisão foi mantida em de agravo regimental, como mostra a ementa:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. CREDITAMENTO. BENS DO ATIVO PERMANENTE, CEDIDOS EM COMODATO. EMPRESA QUE PRESTA SERVIÇOS DE TELEFONIA MÓVEL. CESSÃO DE APARELHOS CELULARES, EM REGIME DE COMODATO.

POSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA COLEGIALIDADE. NÃO OCORRÊNCIA. SÚMULA 568/STJ E ART. 253, PARÁGRAFO ÚNICO, II, C, DO RISTJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

I. Agravo interno aviado contra decisão publicada em 02/08/2017, que, por sua vez, julgara recurso interposto contra decisum publicado na vigência do CPC/73.

II. Na forma da jurisprudência, podem ser objeto de creditamento de ICMS os bens adquiridos com a finalidade de integrar o ativo permanente da sociedade empresária, ainda que posteriormente sejam cedidos a terceiros em regime de comodato, desde que se refiram a mercadorias ou serviços inerentes à atividade do estabelecimento. Nesse sentido: STJ, RMS 24.911/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 06/08/2012; REsp 1.307.876/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 15/02/2013.

III. A propósito, dispõe a Súmula 573/STF: "Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato".

IV. Na hipótese, a empresa ora agravada - que tem por objeto social a prestação de serviços de telefonia móvel pessoal - adquiriu bens para seu ativo permanente, ou seja, aparelhos celulares, que foram cedidos, em regime de comodato, a determinados clientes. Essa operação não enseja transferência de propriedade, assim como não caracteriza circulação econômica de mercadoria, a ensejar recolhimento de ICMS. Ademais, prescinde do reexame de provas, a atrair o óbice da Súmula 7/STJ, concluir, no caso, que os bens cedidos relacionam-se com as atividades de prestação de serviços de telecomunicações que a parte agravada desenvolve, tal como demonstrado pela sentença.

V. A questão ora controvertida possui entendimento dominante nesta Corte, que autoriza a apreciação monocrática do apelo, nos termos da Súmula 568 do STJ ("O relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema") e do art. 253, parágrafo único, II, c, do RISTJ. Ademais, na forma da jurisprudência desta Corte, o posterior julgamento do recurso, pelo órgão colegiado, na via do Agravo Regimental ou interno, tem o condão de sanar qualquer eventual má aplicação da regra contida no art. 557 do CPC/73, entendimento que se aplica à sistemática advinda com o CPC/2015. Inocorrência de afronta ao art. 932 do CPC/2015.

VI. Agravo interno improvido".

Opostos embargos de declaração, foram eles rejeitados.

Contra o acórdão, o Estado do Rio Grande do Sul interpôs recurso extraordinário, com fundamento na letra a do permissivo constitucional, aduzindo que: a) houve violação do art. 155, II; e § 2º, I, II, a e b, e III, da Constituição Federal; b) a LC nº 87/96 não admite o creditamento indiscriminado de ICMS; c) a legislação veda, por exemplo, o crédito quando a operação de entrada e a de saída estiver ao abrigo da isenção ou da não tributação ou quando ocorre a entrada de mercadoria alheia à atividade do estabelecimento; d) não se pode considerar que os aparelhos celulares adquiridos pela parte autora e cedidos em comodato a seus clientes integrem seu ativo permanente, já que foram eles adquiridos com a finalidade exclusiva de serem transferidos a terceiros; e) o fornecimento desses aparelhos não é condição indispensável à prestação de serviços de comunicação; f) “os bens em discussão passaram a integrar o ativo fixo da autora no momento (...) que deixaram fisicamente seu estabelecimento”; g) na saída, não houve incidência do imposto; h) não integrando os mencionados bens o ativo imobilizado, o estorno do crédito do imposto deve ser realizado; i) o princípio da não cumulatividade estabelece que o crédito de ICMS existe quando há entrada e saída, tributadas pelo imposto, de mercadorias.

O presente caso é paradigma do Tema nº 1.052, que possui o seguinte título: “Possibilidade de creditamento de ICMS cobrado em operação de entrada de aparelhos celulares em empresa prestadora de serviço de telefonia móvel, posteriormente cedidos, mediante comodato, a clientes”.

O parecer da Procuradoria-Geral da República foi pelo provimento do recurso extraordinário, com a fixação da seguinte tese de repercussão geral:

“não é possível o creditamento de ICMS cobrado em operação de entrada de aparelhos celulares em empresa prestadora de serviço de telefonia móvel, posteriormente cedidos a clientes, porquanto não se trata, verdadeiramente, de comodato”.

Em 10/8/20, o Relator declarou prejudicado o recurso extraordinário formalizado pelas sociedades empresárias, em razão do provimento, pelo STJ, daquele recurso especial que haviam interposto.

Em sustentações orais por meio eletrônico: pelo Estado do Rio Grande do Sul, falou o Dr. Luis Carlos Kothe Hagemann; pela Telefônica Brasil S/A,

o Dr. André Mendes Moreira; pelo Sindicato Nacional das Empresas de Telefonia e de Serviço Móvel Celular e Pessoal (SINDITELEBRASIL), o Dr. Roque Antonio Carrazza.

É o relatório.

Discute-se a possibilidade de a empresa prestadora de serviço de telefonia móvel se creditar do ICMS relativo às aquisições de aparelhos celulares, integrantes de seu ativo imobilizado, cedido a clientes em regime de comodato.

O Relator, Ministro **Marco Aurélio**, concluiu pela possibilidade, negando provimento ao recurso extraordinário e sugerindo a seguinte tese de repercussão geral:

“ **Observadas as balizas da Lei Complementar nº 87/1996**, é constitucional o creditamento de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias – ICMS cobrado na entrada, por prestadora de serviço de telefonia móvel, considerado aparelho celular posteriormente cedido, mediante comodato.”

Peço vênia para divergir do ilustre Relator.

Em primeiro lugar, embora tenha eu votado pela existência de questão constitucional, quando da submissão do caso ao Plenário virtual para o exame da repercussão geral, julgo, agora, melhor analisando os autos, que a presente controvérsia se cinge ao nível infraconstitucional.

Note-se que o Tribunal local concluiu não ser possível o gozo do benefício fiscal previsto no art. 20, § 1º, da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), forte na argumentação de que tais aparelhos celulares são alheios à atividade de prestação de serviço de telefonia.

Ao analisar o recurso especial interposto pelas empresas sucessoras da parte autora, a Corte Superior, se debruçando sobre o mesmo art. 20, 1º, da Lei Kandir, concluiu em sentido oposto.

O Estado do Rio Grande do Sul, no recurso extraordinário manejado contra o acórdão do STJ, defende que tal lei não admite o creditamento do imposto na hipótese em tela, em razão das limitações por ela mesma estabelecidas.

Como se percebe, as instâncias inferiores decidiram a causa com base na interpretação da legislação infraconstitucional pertinente, sendo certo que, para se superar o entendimento constante do acórdão do STJ e acolher a pretensão do Fisco gaúcho, seria necessário o reexame da causa à da mesma legislação, o que não é possível em sede de recurso extraordinário.

Sendo assim, manifesto-me pela natureza infraconstitucional da controvérsia sobre a possibilidade de creditamento de ICMS cobrado em operação de entrada de aparelhos celulares em empresa prestadora de serviço de telefonia móvel, posteriormente cedidos, mediante comodato, a clientes. Por conseguinte, julgo serem aplicáveis ao presente caso os efeitos da ausência de repercussão geral (RE nº 584.608/SP-RG, Relatora a Ministra **Ellen Gracie**, DJe de 13/3/09) e, assim, **nego seguimento ao recurso extraordinário do Estado do Rio Grande do Sul.**

Na hipótese de ficar vencido quanto a essa compreensão, avanço no julgamento do mérito desse recurso. Também quanto ao mérito peço vênha para divergir do ilustre Relator.

O texto constitucional dispõe que o imposto “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias (...) com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal” (art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal).

A respeito do que se entende por operação, por circulação e por mercadoria, fiz algumas anotações no julgamento do RE nº 607.056.

Em tal ocasião, observei que Geraldo Ataliba define ‘operações’ como “atos jurídicos; atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica; são atos juridicamente relevantes; circulação e mercadorias são, nesse sentido adjetivos que restringem o conceito substantivo de operações”.

Também consignei, no voto que proferi no julgamento do citado recurso extraordinário, que “circular”, no dizer de Ataliba e Cleber Giardino, citados por José Eduardo Soares de Melo (ICMS: Teoria e Prática. 10. Ed. Dialética. p. 14),

“significa, para o Direito, mudar de titular. Se um bem ou uma mercadoria mudam de titular, circula para efeitos jurídicos. Convenciona-se designar por titularidade de uma mercadoria à

circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma, sendo ou não seu proprietário (disponibilidade jurídica)”.

No que se refere à noção de mercadoria para fins de tributação do ICMS, aduzi, na mesma oportunidade, que houve a consolidação, ao longo do tempo, do entendimento de que consiste em bem móvel sujeito à mercancia ou, se preferirmos, no objeto da atividade mercantil”.

À luz dessas noções, vale dizer que a possibilidade de, **com base na não cumulatividade prevista na Constituição Federal**, o estabelecimento se creditar do ICMS relativo à aquisição de mercadorias **pressupõe etapa posterior, na qual também se cobra o imposto, de circulação da mesma mercadoria ou de outra à qual a primeira se integrou (regime de crédito físico)**.

Sobre o assunto, transcrevo trecho do voto-vista do Ministro **Carlos Velloso** na ADI nº 2.325/DF-MC:

“A cláusula constitucional mencionada [art. 155, § 2º, I, da C.F], **está-se a ver, não adota o crédito financeiro, mas o crédito físico**. Compensa-se, está no dispositivo constitucional mencionado, ‘o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores.’ Ora, falando a Constituição em ‘operação relativa à circulação de mercadorias’, tem-se a idéia de bens que são objeto de operação decorrente da circulação da mercadoria, vale dizer, mercadoria objeto de circulação, mercadorias ou bens que são comprados e vendidos, bens e mercadorias que circulam.

Hugo de Brito Machado, no trabalho mencionado, opina nesse mesmo sentido: da disposição constitucional – C.F., art. 155, § 2º, I – pode-se extrair a conclusão de que ‘o imposto a ser compensado é apenas aquele que diz respeito às entradas de mercadorias que, como tal, seguirão sendo objeto de circulação, vale dizer, sairão do estabelecimento no qual entraram’. (Ob. e loc. cit., ps. 15-16)”.

Em outras palavras, a não cumulatividade consiste numa técnica que evita o efeito cascata da tributação. Pressupõe, assim, que haja cobrança do imposto tanto na operação entrada quanto na de saída, adjetivadas de circulação de mercadorias.

Ao lado disso, registro ter a Constituição Federal, expressamente, estabelecido que, na hipótese de isenção ou de **não incidência do imposto**,

deve haver a anulação do crédito relativo às operações anteriores. O comando está no art. 155, § 2º, II, b, do texto constitucional. Só não haverá a necessidade de se proceder a essa anulação se **houver determinação em contrário da legislação**, conforme preceitua a parte final do inciso em referência.

Vide, portanto, que a não cumulatividade prevista no texto constitucional está relacionada com o regime do crédito físico do ICMS, tal como visto acima. Nesse sentido a Corte firmou jurisprudência de que eventual crédito do imposto abrangido pelo conceito do crédito financeiro (como o decorrente de aquisição de bens para o ativo imobilizado) consiste em benefício fiscal, **podendo ser tratado com boa liberdade pelo legislador complementar**, a quem compete disciplinar o regime de compensação do imposto (155, § 2º, XII, c, da CF/88). Sobre o assunto: AI nº 658.740, Relator o Ministro **Joaquim Barbosa**.

Relevante destacar que a tese proposta pelo Ministro Relator expressamente registra a necessidade de que sejam “ **observadas as balizas da Lei Complementar nº 87/86**”, o que, a priori, pode levar a conclusão de que a lei complementar do ICMS autorizaria o respectivo crédito fiscal, nas hipóteses em que a empresa de telefonia móvel cede em comodato bens adquiridos para integrar o seu ativo imobilizado.

Nesse ponto é que reside minha divergência. Diversamente da conclusão alcançada no acórdão recorrido, a legislação de regência do ICMS (Lei Complementar nº 87/96), promulgada em absoluta conformidade com o **art. 155, XII, c, da CF / 88**, não admite o creditamento pretendido, como deixa clara a dicção de seus artigos 20, 21, 23 e 33.

Trago à colação trecho do memorial apresentado pelo Estado do Rio Grande do Sul.

“Com efeito, as limitações impostas ao uso do crédito fiscal vão além do que já foi dito, uma vez que o artigo 20 da LC nº 87/96, por intermédio de seus parágrafos, veda o crédito quando a operação (de entrada e da saída subsequente) estiver ao abrigo da isenção ou da não tributação (por decorrência direta de disposição constitucional), quando ocorre a entrada de mercadoria alheia à atividade do estabelecimento e quando determina o aproveitamento de forma fracionada do crédito decorrente de aquisições para o ativo permanente.”

Ademais, esses limites impostos pela legislação complementar foram incorporados simetricamente na legislação local, a justificar a conduta da Fazenda Estadual no tocante à glosa dos créditos que deram ensejo ao auto de lançamento debatido neste processo.

Com efeito, a Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir) estabeleceu hipótese em que é possível o aproveitamento de crédito de ICMS decorrente da aquisição de mercadoria destinada ao ativo permanente. E firmou que não daria direito ao crédito as entradas “que se refiram a mercadorias ou serviços alheios a atividades do estabelecimento”.

Vejamos, em abstrato, o caso das empresas de telefonia que adquirem aparelhos celulares e os cedem, em comodato, para seus clientes, no contexto da prestação de serviços de telefonia.

Trata-se o comodato de contrato de empréstimo gratuito de coisa não fungível, perfazendo-se com a tradição do objeto. É o que consta do art. 579 do Código Civil. O comodatário deve devolver a coisa ao comodante, “findo o prazo ou finalidade estipulados no contrato ou, se por prazo indeterminado, após a notificação” (VENOSA, Sílvio de Salvo. Código civil interpretado. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 660). O contrato, como se vê, não provoca, a princípio, a alteração da titularidade do bem, um dos pressupostos para a incidência do ICMS.

Muitas legislações estaduais, diga-se de passagem, preveem a não incidência do imposto sobre comodatos, o que se harmoniza com o texto constitucional. Nesse sentido, vai a Súmula nº 573/STF: “não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas utensílios e implementos a título de comodato”.

Visto isso, cumpre destacar que as empresas de telefonia, usualmente, registram em sua contabilidade os citados aparelhos de celular como itens do ativo imobilizado. E creditam-se elas do ICMS concernente à entrada dos mencionados aparelhos, com apoio no benefício fiscal constante da LC nº 87 /96 (crédito financeiro).

Paralelamente a isso, oferecem elas planos de telefonia a seus clientes. Visando a atrair maior clientela, alguns desses planos vêm acompanhados daqueles aparelhos celulares, os quais são cedidos aos clientes, a título de comodato. Em casos como esses, as empresas de telefonia geralmente exigem a fidelização dos clientes por certo período. Não cumprindo os clientes essa fidelização, é comum a cobrança de multa.

Fica evidente, nesse ponto, que tais aparelhos celulares possuem inequívoca destinação comercial, consistindo em objetos próprios de comercialização, embora conectados a um plano de serviços de telefonia. O negócio com eles praticados (o comodato) consiste, assim, em uma atividade empresarial típica, mas alheia à prestação de serviços de telefonia móvel.

Para fins de verificação das regras de tributação pelo ICMS, constata-se, desse modo, não serem tais aparelhos destinados rigorosamente à manutenção dessa última atividade, explorada pelas empresas de telefonia. **Vid** e que esses aparelhos não são, por exemplo, dados em comodato aos empregados das empresas de telefonia para serem utilizados em suas atividades laborais. Trata-se aquilo, em verdade, de estratégia empresarial para angariar mercado, com concessão de vantagens especiais aos adquirentes daqueles planos de telefonia.

Em suma, o que temos é o seguinte: não existindo determinação em contrário em lei, é vedado o creditamento, por prestadora de serviço de telefonia móvel, do ICMS cobrado na entrada do aparelho celular posteriormente cedido a seus clientes, mediante comodato. Na espécie, é certo que a Lei Complementar nº 87/96 não prevê a manutenção do crédito do citado tributo nessa hipótese. E não existe notícia nos autos de que há lei estadual prevendo esse benefício fiscal, devidamente autorizado no âmbito do CONFAZ.

Por fim, não possui o condão de afastar os entendimentos acima o mero fato de os aparelhos celulares estarem registrados contabilmente como ativos imobilizados. Com efeito, o Tribunal Pleno já fixou orientação de que a contabilidade, ainda que "possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação" (RE nº 606.107/RS, Relatora a Ministra **Rosa Weber**).

Passo a analisar o caso concreto.

Conforme delineado pelo TJRS, soberano na análise do conjunto fático-probatório constante dos autos, a VIVO S/A, empresa prestadora de serviços de telefonia móvel, adquiriu aparelhos celulares inicialmente para revenda, escriturando como crédito o ICMS destacado na nota fiscal. Posteriormente, decidiu "transpor seu estoque de mercadorias para ingresso no ativo imobilizado que, de forma simultânea, são destinados em comodato aos seus clientes" (trecho do auto de lançamento).

O STJ, como visto, concluiu pela legitimidade do crédito do imposto, consignando que a Lei Kandir autoriza o creditamento. Ao assim decidir, a Corte Superior garantiu o crédito com base em classificação jurídica dos fatos que não se adéqua à interpretação do texto constitucional nem à realidade jurídica das operações.

Os aparelhos celulares em questão, como visto abstratamente acima, são alheios à atividade de prestação de serviço de telefonia móvel. Como destacou a Procuradoria-Geral da República, “não são utilizados como forma de incremento das atividades exercidas pelas empresas de telefonia”, mas sim “com intuito nitidamente comercial de angariar clientes para as empresas e de fidelizá-los aos serviços por ela oferecidos”. E, quanto a essa hipótese, a Lei Kandir não prevê a manutenção dos créditos de ICMS decorrente da entrada de tais aparelhos celulares.

Ante o exposto, pedindo vênua ao Relator para divergir, julgo que o Tema nº 1.052 se cinge ao nível infraconstitucional (interpretação do art. 20, da LC nº 87/06), sendo a ele aplicáveis os efeitos da ausência de repercussão geral, e, assim, nego seguimento ao recurso extraordinário do Estado do Rio Grande do Sul. Proponho a fixação da seguinte tese:

“É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a discussão sobre o creditamento do ICMS cobrado na entrada, por empresa prestadora de serviço de telefonia móvel, considerado aparelho celular – integrante de seu ativo imobilizado – posteriormente cedido, mediante comodato”.

Caso vencido quanto a essa parte, dou provimento ao recurso extraordinário interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul para restabelecer o acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul e proponho a fixação da seguinte tese para o Tema nº 1.052:

“É vedado o creditamento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias – ICMS cobrado na entrada, por prestadora de serviço de telefonia móvel, considerado aparelho celular posteriormente cedido, mediante comodato, salvo determinação em contrário em lei”.

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 25/09/20 11:45