V O T O

O Senhor Ministro Alexandre de Moraes: Trata-se de Recurso Extraordinário interposto em face de acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, em que se discute o Tema 1052 da repercussão geral:

> *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.*

Cuida-se, na origem, de ação ordinária ajuizada pela VIVO S.A, posteriormente sucedida pela Telefônica Brasil S.A e Telefônica Data S.A, com o escopo de ver anulado Auto de Lançamento lavrado pelo Estado do Rio Grande do Sul, referente à apropriação indevida de creditamento de ICMS.

Afirma, em suma, que é empresa prestadora de serviços de telefonia móvel e que, nessa qualidade, adquire e posteriormente cede aparelhos celulares a seus clientes em regime de comodato.

Sustenta que os aparelhos continuam sob sua propriedade e integram seu ativo imobilizado, o que permite o aproveitamento dos créditos de ICMS cobrados na entrada.

Julgado procedente o pedido, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul reformou a decisão, nos termos da seguinte ementa (Vol. 5, fl. 55):

> "APELAÇÃO CÍVEL. AUTO DE LANÇAMENTO. AÇÃO ANULATÓRIA. SERVIÇO DE TELEFONIA MÓVEL. CRÉDITO DO ICMS PAGO NAS OPERAÇÕES DE ENTRADA SOBRE APARELHOS CELULARES, NÃO REVENDIDOS, MAS CEDIDOS EM COMODADO AOS CONSUMIDORES. INADMISSIBILIDADE. BENS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. EXEGESE DO ART. 20, §1º, DA LC 87/96. PRECEDENTES DO STJ INAPLICÁVEIS AO CASO. REEXAME NECESSÁRIO CONHECIDO DE OFÍCIO. APELAÇÃO PROVIDA, PREJUDICADO O REEXAME NECESSÁRIO CONHECIDO DE OFÍCIO".

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/09/20 16:31

No julgamento do RESP nº 748.359 – RS, o Superior Tribunal de Justiça, em decisão monocrática, reformou o acórdão do TJRS e deu provimento ao recurso das empresas – o que foi confirmado pela Segunda Turma daquela Corte Superior, nos termos da seguinte ementa (Vol. 8, fls. 142 e 143):

> "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

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/09/20 16:31

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".

Irresignado, o Estado do Rio Grande do Sul interpôs o presente Recurso Extraordinário, com amparo no artigo 102, III, "a", da CF/1988, ao fundamento de que o acórdão recorrido violou os artigos 5º, LV; e 93, IX; 155, II, § 2º, I e II, "a" e "b", e XII, todos da Constituição Federal. Sustenta, em suma, que:

> (a) a Constituição da República estabeleceu a não-cumulatividade como princípio aplicável ao ICMS, mas deixou à legislação complementar a regência do instituto;
>
> (b) a Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir) "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".

O Plenário Virtual reconheceu a repercussão geral da matéria. A Procuradoria-Geral da República manifestou-se pelo provimento do recurso do Estado.

É o relatório.

Preenchidos os pressupostos constitucionais de admissibilidade do Recurso Extraordinário, passo à análise do mérito.

Trata-se de Recurso Extraordinário em que se discute a possibilidade de creditamento de ICMS cobrado em operação de entrada de aparelhos celulares em empresa prestadora de serviço de telefonia móvel, na hipótese

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/09/2016 13:31

em que os telefones são posteriormente cedidos, mediante comodato, a clientes.

A Constituição Federal, em seu artigo 155, II, na redação dada pela Emenda Constitucional 3/1993, disciplina que compete aos Estados e Distrito Federal instituir impostos sobre operações relativas a circulação de mercadorias.

Por "circulação de mercadorias", entende-se que a Constituição se refere a "atos ou negócios jurídicos que impliquem mudança da propriedade da referida mercadoria", de forma que "é imprescindível a circulação jurídica do bem para fins de incidência do ICMS, não bastando o mero deslocamento físico" (CASTRO, LUSTOZA E GOUVÊA, *Tributos em espécie* , 6ª Ed. Salvador: Editora Juspodvm, 2019. p. 659).

Por sua vez, o artigo 155, §2º, I, da CF/1988 prevê o princípio da não-cumulatividade, estabelecendo que o ICMS "será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal".

O princípio da não-cumulatividade objetiva reduzir a carga tributária sobre as mercadorias, de forma que, quando o contribuinte adquire um produto tributado, tem o direito de creditar-se desse valor, quando da posterior alienação - evitando-se, portanto, a incidência tributária em cascata.

O artigo 155, §2º, II, da Carta da República, traz, ainda, hipóteses em que não será possível a compensação do tributo recolhido na operação anterior. Veja-se o teor da norma:

> "II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:
>
> a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
>
> b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/09/2020 16:31

A controvérsia posta sob debate situa-se em saber se o tributo pago por empresa prestadora de serviços de telefonia móvel, quando da aquisição de aparelho celular, pode gerar direito a creditamento, ***quando a empresa cede o aparelho celular a clientes, em regime de comodato.***

Pois bem: conforme já mencionado, a hipótese de incidência do ICMS é a circulação jurídica de mercadorias - ou seja, ***quando há efetiva transferência de propriedade.***

No caso do comodato, o art. 579 do Código Civil conceitua-o como "o empréstimo gratuito de coisas não fungíveis. Perfaz-se com a tradição do objeto".

Trata-se, portanto de "contrato unilateral, benéfico e gratuito em que alguém entrega a outra pessoa uma coisa infungível, para ser utilizada por um determinado tempo e devolvida findo o contrato" (FLÁVIO TARTUCE, Manual de direito civil, 2ª Ed. São Paulo: Editora Método, 2012. p. 675).

Pode-se concluir, portanto, que não pode haver o creditamento do imposto, relativamente às operações de cessão de aparelhos por comodato, eis que não há a transferência efetiva de domínio do bem.

Em segundo lugar, observa-se que, embora a Constituição Federal tenha traçado as balizas gerais do ICMS, o artigo 155, §2º, XII outorgou à lei complementar a regulamentação do tributo.

Concretizando a determinação constitucional, a Lei Complementar 87 /1996 regulamentou o ICMS e estabeleceu, em seus artigos 19 e 20, que:

> "Art. 19. 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 pelo mesmo ou por outro Estado.
>
> 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

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/09/2016 16:31

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** ".

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal".

No caso dos autos, verifica-se que a cessão de aparelhos telefônicos a clientes, mediante contrato de comodato, está fora do campo de atuação principal da empresa prestadora de serviços de telefonia móvel.

Tem-se, assim, a exceção prevista no § 1º, acima mencionado.

Conforme bem pontuado pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, o empréstimo de aparelhos móveis não é imprescindível à realização das atividades da empresa, configurando apenas um *plus* para aqueles clientes que assinam os contratos mais onerosos. Tanto que, mesmo não havendo o contrato de comodato, o cliente poderá usufruir do serviço de telefonia móvel.

Nesse sentido, por sua exatidão, cito as palavras do relator do acórdão do TJRS:

"Ora, no caso em julgamento, ainda que o consumo do serviço de telefonia, na modalidade móvel, tenha como suporte material o dito celular, o aparelho em si é alheio à atividade, não é vinculado a ela, tanto assim que a autora compra o aparelho para revendê-lo ou dá-lo em comodato. Não é inerente ao serviço de telefonia em si, haja vista nada obstar o consumidor comprá-lo em operação autônoma no mercado e fazer a habilitação para utilizar o serviço.

Não se trata, pois, de atividade meio, e sim autônoma, relacionada – portanto, alheia à atividade do estabelecimento – assim como explicitou o §2º em relação aos veículos de transporte pessoal.

[…]

Já no caso de celulares, os comodatários são consumidores, não revendedores".

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/09/20 16:31

Nesse sentido também se manifestou a Procuradoria-Geral da República:

> "No entanto, atendo-se à realidade delineada nos autos, e em face da impossibilidade de se revolver os fatos sobre os quais repousa a tese jurídica ora em debate, para aquilatar a classificação jurídica dada aos fatos subjacentes, impõe-se sustentar, no que aqui apresentado, que não é possível o creditamento de ICMS cobrado em operação de entrada de aparelhos celulares em empresas prestadoras de serviço de telefonia móvel, posteriormente cedidos a clientes.
>
> Essa conclusão deriva do fato de que esses telefones celulares não são utilizados como forma de incremento das atividades exercidas pelas empresas de telefonia, como o seria, por exemplo, na hipótese de cessão desses mesmos aparelhos, a título de comodato, para os próprios funcionários da empresa os utilizarem no exercício de suas atividades profissionais. Nesta situação, sim, seria evidente a ausência de intuito lucrativo ou comercial da operação, a afastar a ideia de circulação de mercadorias e, por consequência, o direito de crédito do ICMS.
>
> No caso trazido a exame, vislumbra-se, então, a entrega do aparelho para os clientes em razão da aquisição, por esses, de planos de serviços com maior valor agregado e com fidelização. Tanto isso é verdade que, quanto maior o valor do plano adquirido, mais sofisticados os aparelhos disponibilizados para os clientes, o que comprova que os aparelhos celulares são utilizados com o intuito nitidamente comercial de angariar clientes para as empresas e de fidelizá-los aos serviços por elas oferecidos".

Logo, sendo o contrato de comodato serviço alheio às atividades da empresa de telefonia móvel, aplica-se a exceção do parágrafo 1º do artigo 20 da "Lei Kandir".

Por todo exposto, peço vênia ao Eminente Relator para, divergindo, dar provimento ao Recurso Extraordinário do Estado do Rio Grande do Sul.

Sugiro a seguinte tese:

É inconstitucional o creditamento de ICMS cobrado em operação de entrada de aparelhos celulares em empresa prestadora de serviço de telefonia móvel, posteriormente cedidos a clientes em regime de comodato.

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/09/2016 16:31