

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU I de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);

- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);

- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);

- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);

- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 8 - Portaria nº 2, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e

- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob nº 7 - Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

230

NOVEMBRO - 2014

REVISTA DIALÉTICA
DE DIREITO TRIBUTÁRIO
(RDDT)

ISSN 1413-7097

230

(NOVEMBRO - 2014)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra "100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Impressão
Edições Loyola

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Sérgio Lucena
é o autor da obra reproduzida em
destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

André Mendes Moreira - Do direito ao crédito de ICMS sobre bens do ativo imobilizado cedidos em comodato

1. Introdução. 2. O direito ao crédito sobre bens integrantes do ativo imobilizado: resenha legislativa. 3. Fundamentos para o creditamento em debate. 4. A jurisprudência. 5. Conclusões. 7

Bruno Fajersztajn - PIS e Cofins. Uma proposta objetiva para a definição do conceito de insumo

1. Introdução. Não cumulatividade: do sonho ao pesadelo e os objetivos deste estudo. 2. Regime não cumulativo das contribuições. Nossas premissas. 3. Conceito de insumo: um meio termo objetivo e seguro entre a legislação do IPI, o critério da essencialidade e o conceito de despesa necessária do IRPJ. 4. Conclusão. 18

Cristian Ricardo Prado Moises - O ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa: a constitucionalidade da incidência à luz da reformulação da tradicional teoria da circulação jurídica

1. Considerações iniciais. 2. A tradicional teoria da circulação jurídica. 3. Ofensa ao princípio federativo. 4. Reformulação teórica. 5. Considerações finais. 35

Guilherme Cezaroti - A cobrança do IPVA do credor fiduciário na alienação fiduciária em garantia

1. Introdução. 2. O fato gerador do IPVA. 3. A qualificação da propriedade fiduciária para fins de incidência do IPVA. 4. O credor fiduciário como sujeito passivo solidário pelo pagamento do IPVA. 5. O credor fiduciário como responsável tributário pelo pagamento do IPVA. 6. Conclusão. 50

Jefferson Marcos Biagini Medina - Dimensão semântica dos signos linguísticos “receita” e “faturamento” no Direito Tributário e a inconstitucional inclusão dos valores do ICMS na hipótese de incidência e base de cálculo do PIS e da Cofins

Introdução. 1. Proposta metodológica da abordagem do tema. 2. Dimensão semântica dos termos “receita” e “faturamento” no Direito. 3. Matriz constitucional das contribuições para a seguridade social (hipótese de incidência e base de cálculo). 4. A obrigatoriedade da legislação infraconstitucional do PIS e da Cofins atender a matriz constitucional (hipótese de incidência e base de cálculo) das contribuições para a seguridade social. 5. Entendimento jurisprudencial no STJ. 6. Da possibilidade do reconhecimento da inconstitucionalidade da inclusão dos valores do ICMS na hipótese de incidência e base de cálculo da contribuição ao PIS e à Cofins no STF. Conclusão. 61

Leonardo Freitas de Moraes e Castro - Efeitos tributários da alteração, da repactuação e da novação de contrato de mútuo passivo internacional (empréstimo externo) registrado no Banco Central do Brasil a partir de 2013

1. Introdução. 2. Aspectos regulatórios e de Direito Civil relacionados ao contrato de mútuo. 3. Necessidade de realização de câmbio simbólico simultâneo e alteração no ROF. 4. Liquidação do mútuo passivo internacional para fins de variação cambial ativa. 5. Aditamento de mútuo passivo internacional para fins de incidência do IOF-câmbio. 6. Repactuação e novação de mútuo passivo internacional para fins de aplicação das novas regras de preço de transferência sobre juros. 7. Conclusões. 76

Miguel Delgado Gutierrez - Do conceito de alienação para fins de apuração do ganho de capital

1 - Introdução. 2 - Do conceito de alienação no Direito privado. 3 - A estrutura do imposto de renda na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional. 4 - Do conceito de alienação na legislação que dispõe sobre a apuração do ganho de capital. 5 - Conclusões. 94

Osly da Silva Ferreira Neto - Os juros tributários e os três paradoxos do contribuinte curioso

1. Introdução: a espada de Dâmocles. 2. Os juros tributários. 3. A taxa Selic e o contribuinte curioso. 4. O primeiro paradoxo do contribuinte curioso (dados sigilosos). 5. O segundo paradoxo do contribuinte curioso (insegurança jurídica). 6. O terceiro paradoxo do contribuinte curioso (julgamento circular). 7. Uma tentativa de conciliação com a Constituição. 8. Conclusões.

103

Pedro Guilherme Modenese Casquet e Cesar Augusto Seijas de Andrade - A possibilidade de atribuição de efeitos retroativos à “nova” base de cálculo do PIS e da Cofins para as operadoras de planos de saúde

I - À guisa de delimitação do objeto do estudo. II - Da inovação legislativa. III - Natureza interpretativa da legislação. IV - O conceito de leis interpretativas. V - O caráter interpretativo da Lei 12.873/2013 quanto à redução da base do PIS/Cofins das operadoras de plano de saúde - consequências da discussão para o caso concreto. VI - Conclusão.

118

Ramon Tomazela Santos - Os mecanismos de resistência fiscal e as condições para a dedução de despesas em operações com paraísos fiscais - reflexões sobre o artigo 26 da Lei nº 12.249/2010

1. Introdução. 2. A concorrência fiscal prejudicial e os paraísos fiscais. 3. Os mecanismos de combate à evasão fiscal adotados pelo Brasil. 4. A análise do artigo 26 da Lei nº 12.249/2010. 5. A cláusula de não discriminação. 6. Conclusões.

128

Renato Lopes Becho - Considerações sobre a obrigação tributária principal e acessória

I - Colocação do tema. II - Sobre a expressão obrigação tributária. III - A distinção entre obrigação principal e acessória. IV - As obrigações tributárias que fazem surgir a responsabilidade de terceiros (CTN, art. 135). V - Sobre carga de obrigações acessórias. VI - Conclusão.

149

Rodrigo Martone e Bruno Ventura - O descumprimento das decisões do STJ pelo Carf com relação à coisa julgada da CSLL

I. Introdução. II. O entendimento do STJ sobre a coisa julgada da CSLL. III. As consequências processuais da análise do STJ ter se dado pela sistemática de recursos representativos da controvérsia e o desrespeito ao regimento interno do Carf. IV. Conclusão.

159

Rogério Pires da Silva - Atos normativos federais e publicação obrigatória no *Diário Oficial da União*: o caso das “Notícias Siscomex” e sua divulgação apenas no Portal Siscomex

I - Publicidade e publicação de atos normativos e as “Notícias Siscomex”. II - A vigência quase sempre imediata das “Notícias Siscomex” como circunstância de agravamento da surpresa do destinatário. III - A presunção de que o importador deve fazer consulta eletrônica prévia (no ambiente Siscomex) quanto ao tratamento administrativo em vigor em face de cada importação não justifica a falta de publicação das “Notícias Siscomex” no *Diário Oficial*. IV - Segurança jurídica e dificuldades para a solução do problema da falta de publicação das “Notícias Siscomex” no *Diário Oficial da União*. V - À guisa de conclusão.

168

Opinião Legal

Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues - Entidade imune e a contratação de seguro para proteção de seus gestores, em caso de sinistralidade - inteligência dos arts. 150, inciso VI, “c”; 195, parágrafo 7º, da CF e art. 14 do CTN, assim como da legislação infraconstitucional

Consulta. Resposta.

177

DOCTRINA

Do Direito ao Crédito de ICMS sobre Bens do Ativo Imobilizado Cedidos em Comodato

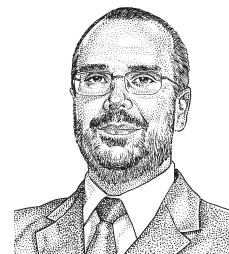
André Mendes Moreira

1. Introdução

1.1. Não cumulatividade e tributação sobre o valor acrescido

A não cumulatividade - em sua modalidade mais comum, na qual prevalece a técnica de apuração “imposto-contra-imposto”¹ - é um mecanismo pelo qual se admitem abatimentos² ou compensações³ no valor do tributo devido, buscando-se, com isso, gravar apenas a riqueza agregada ao bem ou serviço pelo contribuinte. Sua origem está imbricada à dos impostos sobre o valor agregado (IVAs), sendo a característica mais importante deste tipo de exação. No Brasil, a não cumulatividade é expressamente prescrita pela Constituição de 1988 para o IPI, ICMS, PIS/Cofins e para os impostos e contribuições sociais residuais de competência da União.

É nota típica dos IVAs o direito ao crédito sobre a compra de mercadorias para revenda, bem como sobre a aquisição de insumos utilizados na atividade do contribuinte, desde que sejam essenciais à atividade empresarial⁴.



**André Mendes
Moreira**
é Professor Adjunto de
Direito Tributário dos
Cursos de Graduação,
Mestrado e Doutorado
da Faculdade de
Direito da UFMG,
Doutor pela USP e
Mestre pela UFMG em
Direito Tributário,
Diretor da Abradt e
Advogado.

¹ As duas técnicas pelas quais a não cumulatividade opera já foram por nós descritas da seguinte forma: “Abatendo-se do IVA devido aquele recolhido na etapa anterior consagra-se a apuração intitulada *invoice credit* (crédito sobre a fatura) ou *tax on tax* (imposto-contra-imposto). As nomenclaturas são auto-explicativas: na fatura (nota fiscal) o imposto que incidiu na operação vem destacado, sendo abatido do IVA a pagar pelo contribuinte-adquirente.

Uma derivação desse método é o intitulado base-contra-base (*basis on basis*). Neste, deduz-se da *base de cálculo* do IVA (preço total da operação ou prestação) o valor das mercadorias e serviços adquiridos pelo contribuinte (cujo abatimento seja autorizado pela lei). Sobre a base apurada mediante a subtração, aplica-se a alíquota.” (MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 72)

² Termo utilizado no Direito pátrio desde o advento dos tributos não cumulativos até a promulgação da Constituição de 1988.

³ Terminologia empregada pela atual Carta Constitucional.

⁴ Acerca dos insumos, já ressaltamos o que se segue: “Diferentemente dos bens adquiridos para revenda, os insumos são comprados pelos produtores ou prestadores de serviços para consumo em suas atividades, viabilizando a venda de uma mercadoria ou serviço tributado pelo IVA. Na indústria, ora servirão para alimentação de máquinas (como no caso de combustíveis), ora para sua manutenção (graxas, peças sobressalentes), ora integrarão o próprio produto final (para produção

Contudo, a tributação sobre o valor acrescido apresenta variações no tratamento dos créditos oriundos da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado das empresas. Nesse caso - e conforme a política fiscal de cada país - o legislador tributário pode adotar caminhos distintos:

- a) negar a dedução dos créditos relativos ao IVA incidente sobre a aquisição de bens do ativo imobilizado empregados no processo produtivo empresarial, originando o que a doutrina intitula de IVA bruto ou IVA produto (tendo sido essa a orientação adotada pelo legislador pátrio no âmbito do IPI e, para o ICMS, no período entre a publicação do Convênio ICM nº 66/1988 e a edição da LC nº 87/1996); ou
- b) autorizar a dedução do IVA incidente na aquisição do ativo imobilizado, adotando o IVA líquido⁵, que, a seu turno, admite duas variantes:
 - b.1) o IVA renda, no qual a compensação do imposto incidente sobre bens do ativo imobilizado é admitida fracionadamente, em prazo predeterminado pela legislação (sendo adotado atualmente na China e, no Brasil, para o ICMS e o PIS/Cofins); ou
 - b.2) o IVA consumo, adotado pela União Europeia e pela maioria dos países que incorporaram a tributação sobre o valor acrescido, tendo vigorado no Brasil para o ICMS entre o advento da LC nº 87/1996 e a edição da LC nº 102/2000. Nesta hipótese, a compra de bens do ativo imobilizado gera direito ao crédito integral e à vista.

De toda sorte, seja no IVA renda (crédito em parcelas), seja no IVA consumo (crédito à vista), bens alheios à atividade empresarial não permitem o creditamento pelo contribuinte. Isso porque é da lógica da não cumulatividade que apenas bens e serviços vinculados aos objetivos empresariais sejam passíveis de gerar créditos para fins de compensação do imposto⁶.

1.2. Situação do problema

Apesar de ser o ICMS um IVA do tipo renda⁷, existe controvérsia em relação ao aproveitamento dos créditos de ICMS relativos aos bens do ativo imobilizado cedidos em comodato a terceiros. Tal prática (cessão de máquinas e equipamentos a parceiros comerciais) é usual em diversos setores da economia, como no de alimentação e bebidas (em que a indústria cede refrigeradores, mesas e cadeiras aos bares

do aço, por exemplo, são utilizados, além do minério de ferro, centenas de produtos que, fundidos, transformam-se na mercadoria pronta e acabada). Da mesma forma, produtos utilizados na prestação de serviços também geram - nos IVAs em geral - direito ao abatimento. Afinal, é da lógica do imposto que o ônus seja trasladado ao consumidor final. Portanto, se o contribuinte suportou IVA na compra de bens necessários à produção ou prestação de serviço, nada mais correto do que conferir-lhe o direito de crédito.” (MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 78)

⁵ AYALA, José Luis Pérez de. *Explicación de la técnica de los impuestos*. 3ª ed. Madri: Editoriales de Derecho Reunidas, 1981, p. 179.

⁶ Conforme já averbamos: “Usualmente, v.g., automóveis adquiridos para a frota da empresa são qualificados como bens alheios à atividade (...), impedindo o aproveitamento, pelo contribuinte-adquirente, do IVA suportado na aquisição do veículo.” (MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 77)

⁷ O nome se justifica porque o crédito dos bens do ativo é feito na medida em que estes geram rendimentos para o contribuinte e, por decorrência lógica, impostos para o Estado.

e restaurantes que revendem seus produtos), na indústria automobilística (quando a montadora cede aos seus próprios fornecedores o ferramental necessário para a fabricação de peças específicas), dentre outros.

Sustentam os Fiscos estaduais que, em tais hipóteses, a indústria-cedente deixaria de fazer jus aos créditos de ICMS relativos aos seus bens do ativo permanente cedidos em comodato a terceiros - ainda que tal conduta se dê com o intuito de viabilizar a atividade empresarial do contribuinte-cedente. Isso porque, para os Fiscos, a saída em comodato é operação de circulação jurídica sujeita a não incidência do ICMS, ensejando o estorno de créditos eventualmente aproveitados após a cessão do bem, nos termos do art. 155, parágrafo 2º, II, *b*, da Constituição e do art. 20, parágrafo 3º, II, da LC nº 87/1996.

A nosso sentir, essa não é a melhor exegese dos dispositivos legais atinentes ao tema. Para nós, desde que a cessão do bem do ativo se dê com o intuito de viabilizar as operações e prestações tributadas do cedente, o direito ao crédito se mantém, consoante as regras do IVA tipo renda adotadas no País para o ICMS desde a LC nº 102/2000.

Nos tópicos a seguir, buscar-se-á demonstrar as razões que fundamentam as conclusões ora antecipadas.

2. O Direito ao Crédito sobre Bens Integrantes do Ativo Imobilizado: Resenha Legislativa

Quando da edição da Constituição de 1988 e com espeque no art. 34, parágrafo 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias⁸, foi editado pelo Confaz o Convênio ICM nº 66/1988⁹, dispondo sobre normas gerais em matéria de ICMS enquanto não sobreviesse lei complementar para regular o tema. O referido diploma normativo adotou a técnica do IVA produto, negando ao contribuinte do ICMS o direito ao crédito sobre a aquisição de bens para integração em seu “ativo fixo” (art. 31, II).

É interessante registrar que o termo “ativo fixo” utilizado pelo Convênio ICM nº 66/1988 nunca constou da Lei de Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/1976). O referido diploma legal, em sua redação original, trazia a seguinte classificação para o ativo empresarial:

- a) ativo circulante;
- b) ativo realizável a longo prazo; e
- c) ativo permanente, que se dividia em:
 - c.1) investimento;
 - c.2) ativo imobilizado; e
 - c.3) ativo diferido.

⁸ ADCT: “Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

§ 8º Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, ‘b’, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.”

⁹ *DOU* de 16.12.1988.

Não obstante, como o direito ao crédito era vedado, não houve maior celeuma acerca do alcance do termo “ativo fixo” constante do Convênio ICM nº 66/1988, que desde sempre foi interpretado como sinônimo de “ativo imobilizado”.

De fato, foi somente com o advento da Lei Complementar nº 87/1996¹⁰ que se autorizou o creditamento sobre mercadorias integrantes do “ativo permanente” (abandonando a terminologia “ativo fixo”), passando o Brasil a adotar a sistemática do IVA consumo, com reconhecimento integral e à vista do crédito em questão¹¹. O exercício desse direito pelo contribuinte, contudo, sujeitava-se à condição futura de não alienação do bem por cinco anos contados de sua aquisição. Caso a venda ocorresse antes desse prazo, o crédito anteriormente aproveitado deveria ser estornado na medida de 20% por ano ou fração faltante para completar o quinquênio¹².

Apesar do avanço trazido pela LC nº 87/1996 em sua redação original, os Estados começaram a passar por dificuldades de caixa e, com isso, pleitearam ao Congresso Nacional modificações na sistemática do ICMS, de modo a maximizar a arrecadação do imposto por meio da restrição aos créditos compensáveis¹³.

Com isso, foi aprovada a LC nº 102/2000¹⁴, que - dentre outras mudanças no ICMS - modificou a sistemática de crédito dos bens do “ativo permanente”, passando a adotar o modelo do IVA renda. Assim, o creditamento passou a ser permitido à razão de 1/48 por mês, a partir da data de entrada do bem no estabelecimento da companhia, com cessação do direito ao crédito em caso de alienação do ativo¹⁵.

¹⁰ *DOU* de 16.9.1996.

¹¹ LC nº 87/1996: “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.”

¹² LC nº 87/1996: “Art. 20. (...)”

§ 1º Devem ser também estornados os créditos referentes a bens do ativo permanente alienados antes de decorrido o prazo de cinco anos contado da data da sua aquisição, hipótese em que o estorno será de vinte por cento por ano ou fração que faltar para completar o quinquênio.”

¹³ Estratégia que, a nosso sentir, foi equivocada. Afinal, para reforço do caixa estadual bastaria elevar as alíquotas do ICMS. Ao restringir os créditos compensáveis - não apenas do ativo imobilizado, ressalte-se - a LC nº 102/2000 gerou considerável contencioso entre Fiscos e contribuintes, ocasionando insegurança quanto às regras a serem efetivamente observadas.

¹⁴ *DOU* de 12.7.2000.

¹⁵ Confirmaram-se as modificações operadas na LC nº 87/1996 pela LC nº 102/2000, no que pertine ao objeto deste trabalho:

“Art. 20. (...)”

§ 5º Para efeito do disposto no *caput* deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III - para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;

IV - o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, *pro rata die*, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

No ano de 2007, a Lei de Sociedades por Ações foi modificada pela Lei nº 11.638, que inseriu, no grupo do “ativo permanente”, a conta do “intangível”¹⁶ - fato que em nada modificou o direito ao crédito de ICMS em análise, já que não incide imposto estadual na compra de ativos intangíveis.

Posteriormente, com o advento da Lei nº 11.941/2009, a conta de “ativo permanente” foi excluída da Lei de Sociedades por Ações - apesar de ter sido mantido, de forma anacrônica, tanto na Lei Kandir como no Regulamento do Imposto de Renda. Hoje, do ponto de vista contábil, existem duas grandes contas do ativo: circulante e não circulante. O ativo circulante corresponde aos direitos “realizáveis no curso do exercício social subsequente” e às “aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte”¹⁷. Já o ativo não circulante abriga as seguintes subcontas:

- a) ativo realizável a longo prazo: correspondente a direitos realizáveis após o término do exercício financeiro seguinte¹⁸;
- b) investimentos: que compreende as “participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa”¹⁹;
- c) ativo imobilizado: ao qual pertencem “os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens”²⁰. Já segundo a Receita Federal²¹, integram o ativo imobilizado os “direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da pessoa jurídica, ou os exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial e comercial”²². Interessante notar que, atualmente, é possível o reconhecimento como ativo imobilizado de bens cuja propriedade não é detida pela empresa, desde que esta assuma os riscos e as vantagens inerentes à pro-

V - na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

VI - serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e

VII - ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.”

¹⁶ Lei das S/As, com a redação da Lei nº 11.638/2007:

“Art. 178. (...)

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

c) ativo permanente, dividido em investimentos, imobilizado, *intangível* e diferido.” (Destaque nosso)

¹⁷ Art. 179, I, da Lei nº 6.404/1976.

¹⁸ O ativo realizável a longo prazo abarca também os direitos “derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas, diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia” (art. 179, II, da Lei nº 6.404/1976).

¹⁹ Art. 179, III, da Lei nº 6.404/1976.

²⁰ Art. 179, IV, da Lei nº 6.404/1976.

²¹ Instrução Normativa nº 71/1978.

²² TEBECHRANI, Alberto. *Novo regulamento do Imposto de Renda*. V. I. São Paulo: Resenha Gráfica, 1999, p. 690.

priedade, a despeito da inexistência de um título jurídico. É o que ocorre em certos contratos de *leasing*;

d) intangível: onde estão registrados “os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido”²³.

De todo o exposto, podemos concluir que bens do ativo imobilizado são aqueles que tendem a se incorporar de modo mais definitivo ao patrimônio da companhia, possuindo, conforme o Regulamento do Imposto de Renda²⁴, vida útil superior a 12 meses. Em regra - apesar de não obrigatoriamente - os bens do ativo imobilizado são utilizados em prol da consecução das atividades empresariais.

Portanto, atualmente o “ativo permanente” referido na Lei Kandir corresponde, em verdade, ao “ativo imobilizado” - salvo quando este não for de propriedade da empresa, como pode ocorrer em casos como o das companhias aéreas, que hodiernamente devem contabilizar os aviões que utilizam (mediante certos contratos de *leasing*) na conta do ativo imobilizado, por força da convergência da contabilidade brasileira aos *IFRS - International Financial Reporting Standards*, determinada pelas Leis nºs 11.638/2007 e 11.941/2009.

3. Fundamentos para o Creditamento em Debate

3.1. A cessão deve se dar em prol da atividade empresarial do cedente

Para que o contribuinte-cedente faça jus ao aproveitamento dos créditos de ICMS dos bens do ativo imobilizado comodatados a terceiros, é imperioso que tais bens se prestem a viabilizar a atividade empresarial do comodante.

Isso porque, sendo empregados em fins alheios aos objetivados pela empresa-cedente, o direito ao crédito cessa, nos termos do art. 20, parágrafo 1º, da LC nº 87/1996. Essa, aliás, é a regra nos impostos sobre o valor acrescido em todo o mundo: somente aquisições de bens destinados à atividade empresarial - sejam insumos, sejam integrantes do ativo imobilizado - geram créditos compensáveis. Exemplo pitoresco é o da extinta banda sueca de música Abba, que utilizava vestuário absolutamente exótico em suas apresentações por orientação do contador do grupo, já que, para creditamento do IVA europeu, a roupa utilizada por artistas em shows deve ser impassível de uso em outras ocasiões, de modo a não confundi-la com a indumentária pessoal.

Todavia, mesmo quando atendida essa exigência (de que o ativo imobilizado cedido a terceiros seja utilizado em prol das atividades empresariais do cedente - e não em outros fins), as Fazendas Públicas dos Estados têm negado o direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS após a cessão do bem. Alegam os Fiscos estaduais que a saída em comodato seria uma operação com não incidência do ICMS, ensejadora do estorno dos créditos nos termos do art. 20, parágrafo 3º, II, da LC nº

²³ Art. 179, VI, da Lei nº 6.404/1976.

²⁴ Decreto nº 3.000/1999, art. 301.

87/1996²⁵, cujo fundamento constitucional é o art. 155, parágrafo 2º, II, *b*, da Lei Maior²⁶.

Vejam, com algum vagar, a razão pela qual a tese fiscal carece de sustentação jurídica.

3.2. *A saída em comodato não é operação de circulação jurídica com não incidência do ICMS*

O comodato, nos termos do art. 579 do Código Civil de 2002, é definido como o “empréstimo gratuito de coisas não fungíveis”, ou seja, um contrato por meio do qual uma pessoa empresta a outrem coisa infungível, a título gratuito, para que esta use o bem e depois o restitua.

A lição da doutrina civilista, ainda sob as luzes do Código Civil de 1916, ratifica os ditames da lei. Conforme Pontes de Miranda²⁷, “o comodato é empréstimo gratuito. Se se transfere o direito de propriedade, ou algum direito real limitado, e não só o direito pessoal ao uso, não há pensar-se em comodato”. Orlando Gomes²⁸, na mesma linha, definiu comodato como “a cessão gratuita de uma coisa para seu uso com estipulação de que será devolvida em sua individualidade, após algum tempo”.

De fato, alienação pressupõe venda; já o comodato mantém com o cedente a propriedade do bem. Exatamente por isso, a jurisprudência há muito se pacificou no sentido de que a cessão de bens em comodato não consiste em fato gerador do ICMS (não ensejando ao cedente, portanto, o dever de recolher o imposto quando da saída do bem comodado do seu estabelecimento), haja vista não ser uma operação de circulação jurídica de mercadoria - pressuposto para cobrança do imposto estadual. Tanto é que a Súmula nº 573 do STF assenta que “não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato”, confirmando não se tratar o comodato de alienação, já que a propriedade do bem remanesce incólume com o cedente - sendo transferida para o comodatário a mera posse do ativo.

Todavia, arrimados na própria Súmula nº 573/STF, os Fiscos estaduais têm objetado o creditamento em questão ao argumento de que a cessão em comodato seria uma saída com “não incidência” do ICMS. Afinal, conforme predica a própria

²⁵ LC nº 87/1996: “Art. 20. (...)”

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.”

²⁶ CR/1988:

“Art. 155. (...)”

§ 2º O [ICMS] atenderá ao seguinte:

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

(...)

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.”

²⁷ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. Tomo 46. Rio de Janeiro: Borsoi, 1964, p. 131.

²⁸ GOMES, Orlando. *Contratos*. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 349.

Constituição de 1988, a isenção ou não incidência autoriza o estorno dos créditos pela Fazenda Estadual²⁹, comando que é reiterado pela Lei Kandir³⁰.

No entanto, uma análise mais detida do art. 155, parágrafo 2º, II, *b*, da CR/1988 - dispositivo que determina o estorno dos créditos de ICMS em razão da *isenção* ou *não incidência* na operação subsequente de circulação de mercadorias - permite inferir que sua premissa é a realização de uma *venda* (logo, de uma operação potencialmente tributável pelo ICMS) que não sofra a incidência do ICMS em razão da lei (isenção), da Constituição (imunidade), ou mesmo por não consistir fato gerador do imposto (exemplo: venda de bens não classificados como mercadorias³¹).

Entretanto e como já visto, na cessão em comodato inexistente operação de circulação jurídica de mercadorias, o que afasta o comando que determina o estorno de créditos. Em outras palavras, para fins de incidência do ICMS apenas terá relevância jurídica a operação que acarrete a circulação da mercadoria como meio de transferir a sua titularidade. A mera saída ou circulação física que não configure real mudança de domínio não se enquadra na hipótese de incidência do imposto, sendo impossível falar-se em “saída com isenção ou não incidência” no caso *sub examine*.

4. A Jurisprudência

4.1. Os Conselhos de Contribuintes

Os Tribunais Administrativos do País possuem jurisprudência oscilante quanto ao direito à manutenção dos créditos de bens do ativo imobilizado cedidos em comodato. Todavia, a tendência mais recente tem sido o acolhimento do pleito fazendário.

Dentre os precedentes favoráveis ao contribuinte, vale destacar caso paradigmático que envolvia a Fiat Automóveis, julgado pelo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais no ano de 2009. A montadora havia celebrado contrato de comodato com diversos fornecedores, cedendo-lhes ferramentas e moldes para utilização na produção de peças que, posteriormente, eram por ela mesma compradas. Ao julgar improcedente o auto que glosou os créditos aproveitados após a saída física do bem comodatado, o Conselho mineiro assentou:

“Não é a mera saída física da mercadoria, em operação isenta ou não tributada, que determina o estorno do crédito relativo à sua aquisição, mas sim a saída definitiva do estabelecimento. (...) A melhor interpretação para as normas relativas à matéria é de que o legislador constituinte, ao prever a anulação do crédito de ICMS quando da saída de mercadoria beneficiada pela isenção ou não-incidência, referiu-se unicamente às saídas com tradição de propriedade, porquanto, somente assim, continuaria o ciclo de circulação da mercadoria.”

²⁹ Art. 155, parágrafo 2º, II, *b*.

³⁰ Art. 20, parágrafo 3º, II.

³¹ A própria venda de bens do ativo imobilizado não é tributada pelo ICMS. Afinal, o bem alienado deve ter a natureza de “mercadoria” para atrair a incidência do ICMS à operação. E tal qualificação aplica-se exclusivamente aos bens sujeitos à mercancia, isto é, àqueles destinados ao comércio. Tanto é que o Supremo Tribunal Federal já sumulou o entendimento de que não incide IVC (antecessor do ICMS) na venda de bens do ativo permanente da empresa: “Súmula 541/STF. Imposto sobre vendas e consignações não incide sobre a venda ocasional de veículos e equipamentos usados, que não se insere na atividade profissional do vendedor, e não é realizada com o fim de lucro, sem caráter, pois, de comercialidade.”

Forte nessa argumentação e deixando claro que na cessão em comodato inexistente saída com transferência de propriedade, concluiu o CCMG que os moldes da Fiat comodatados aos seus fornecedores “pertencem, na verdade, ao seu ativo imobilizado”, sendo legítimo o creditamento haja vista que não são utilizados em fins alheios à atividade empresarial da cedente³².

Entretanto, praticamente de modo concomitante a este julgado, a Superintendência de Tributação da Secretaria da Fazenda de Minas Gerais editou a Instrução Normativa nº 02/2009, que vedou o crédito sobre bens do ativo imobilizado cedidos em comodato³³.

Desse modo, o CCMG - em observância à orientação da Secretaria Estadual da Fazenda - passou doravante a negar a maioria dos pleitos de anulação de autos de infração que glosavam créditos de ICMS relativos a bens cedidos em comodato, inobstante, eventualmente, ocorra a prolação de algum acórdão em favor dos contribuintes³⁴.

Interessante notar apenas que, especificamente para as *montadoras de veículos*, foi editado em Minas Gerais o Decreto nº 45.481/2010 (após o precedente em favor da Fiat, portanto), que assegurou o direito dessas empresas de se apropriar dos créditos de ICMS relativos a bens do ativo imobilizado cedidos em comodato para utilização, por outros estabelecimentos industriais, na fabricação de mercadorias destinadas à industrialização ou à comercialização pela própria montadora³⁵. Entretanto, como a autorização é casuística, não tem beneficiado as demais empresas que não se enquadram nessa restrita situação fática.

Também desfavoráveis aos contribuintes têm sido os precedentes do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. Com espeque no art. 66, parágrafo 2º, item 2, do RICMS/SP³⁶, a fiscalização paulista tem glosado - com o beneplácito do TIT/SP - o crédito sobre bens do ativo imobilizado cedidos em comodato, eis que a norma em

³² Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, PTA/AI nº 01.000154669-55, Acórdão nº 3.424/09/CE, DOE de 18.6.2009.

³³ IN/Sutri nº 02/2009: “Art. 1º É vedada a apropriação de créditos de ICMS decorrentes da entrada no estabelecimento de bens destinados ao ativo permanente cedidos em comodato.
Parágrafo único. O disposto no *caput* deste artigo aplica-se inclusive quando os bens cedidos em comodato se destinem à industrialização de mercadorias por encomenda do estabelecimento comodante.”

³⁴ Dentre os precedentes do CCMG desfavoráveis aos contribuintes, cite-se: PTA/AI nº 01.000171396-41, Acórdão nº 20.705/12/1ª; DOE de 21.3.2012; PTA/AI nº 01.000203889-08, Acórdão nº 21.391/14/3ª, DOE de 30.5.2014. Lado outro, favoravelmente ao creditamento, cite-se: PTA/AI nº 01.000159770-62, Acórdão nº 3.716/11/CE, DOE de 6.8.2011. As soluções de consulta da Sefaz mineira têm, em regra, seguido a IN/Sutri nº 02/2009, negando o direito ao creditamento sobre bens do ativo imobilizado cedidos em comodato, como se infere das respostas a consultas de contribuintes nos 153/2012 (PTA nº 16.000419601-29) e 240/2012 (PTA nº 16.000449288-20).

³⁵ RICMS/MG, alterado pelo Decreto nº 45.481/2010: “Art. 496. Fica assegurada ao fabricante de veículos automotores a apropriação de crédito de ICMS relativo à entrada de bem pertencente ao ativo permanente cedido em comodato para estabelecimento industrial, em operação interna ou interestadual, para utilização por este na fabricação de mercadoria posteriormente destinada à industrialização ou à comercialização pelo contribuinte ao qual pertença o bem objeto do comodato.

§ 1º O crédito será apropriado observando-se o disposto no § 3º do art. 66 e nos §§ 7º a 10 do art. 70 deste Regulamento.

§ 2º O disposto no *caput* aplica-se, inclusive, quando a mercadoria produzida pelo comodatário for destinada a outro estabelecimento do fabricante de veículos automotores diverso daquele que promoveu a remessa do bem do ativo permanente cedido em comodato.”

³⁶ Decreto nº 45.490/2000.

comento dispõe que “é também vedado o crédito relativo à mercadoria destinada a integração no ativo permanente em qualquer hipótese em que o bem deixar de ser utilizado *no estabelecimento* para o fim a que se destinar”. Em interpretação incorreta da norma (a nosso sentir), tanto a Secretaria da Fazenda de São Paulo como o TIT compreendem nela existir uma vedação ao direito de crédito quando o bem não estiver mais “no estabelecimento” do contribuinte.

Dessarte, em que pese alguma variação de entendimento, pode-se afirmar que a jurisprudência administrativa sobre a matéria tem sido majoritariamente desfavorável aos contribuintes, ao menos nos Estados de Minas Gerais e São Paulo.

4.2. O Superior Tribunal de Justiça

O *leading case* sobre o tema no Superior Tribunal de Justiça (julgado pela sua Primeira Turma) envolveu a Nestlé, tradicional empresa do ramo de alimentos, que sempre teve como prática ceder em comodato, aos seus revendedores, refrigeradores para acondicionamento dos produtos por ela fabricados, pintados com sua logomarca. A empresa foi autuada pelo Estado de Minas Gerais ao fundamento de que a cessão em comodato seria operação com não incidência do ICMS e, por tal razão, demandaria a cessação do creditamento do imposto estadual quando da saída do bem. Fazendo valer o bom direito e com espeque na já referida Súmula nº 573/STF³⁷, o Superior Tribunal de Justiça, anulou o auto de infração, afirmando que “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”³⁸.

Posteriormente - e em datas relativamente mais recentes - dois outros casos foram julgados pela Corte Superior de Justiça que, de modo coerente, conferiu-lhes o mesmo destino do precedente Nestlé. Em junho de 2012, a Segunda Turma do STJ julgou legítimo o creditamento do ICMS por empresa fabricante de bebidas que cedia chopeiras, mesas e cadeiras com o logotipo de seus produtos a bares e restaurantes. O intuito, claro está, era viabilizar e facilitar a venda ao público final - no caso, aos clientes dos estabelecimentos comerciais beneficiados com a cessão em comodato dos aludidos equipamentos. Arrimando-se no parecer do MPF que opinou pela anulação do auto de infração e legitimação do crédito, os Ministros assentaram:

“Como bem observado pelo Ministério Público Federal, ‘os bens adquiridos (chopeira, expositor, etc.), destinados ao ativo permanente da recorrente, estão diretamente relacionados com a sua atividade-fim (produção e comércio de cervejas, refrigerantes, bebidas em geral, gelo e gás carbônico e produção e comércio de matérias-primas e materiais diversos, aparelhos, máquinas, equipamentos e tudo mais que seja necessário ou útil às suas atividades) e são necessários para a continuidade da empresa’, razão pela qual deve ser reconhecido o seu direito ao crédito relativo à entrada das referidas mercadorias, conforme previsto nos arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96 (...).”³⁹

³⁷ 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.”

³⁸ STJ, Primeira Turma, REsp nº 791.491/MG, Relator p/ acórdão Min. Luiz Fux, DJ de 7.11.2006, p. 252.

³⁹ STJ, Segunda Turma, RMS nº 24.911/RJ, Relator Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 6.8.2012.

Já em fevereiro de 2013, novamente a Segunda Turma do STJ assentou o direito à manutenção dos créditos de ICMS relativos a bens do ativo imobilizado cedidos em comodato, nesta ocasião em favor de uma empresa paulista dedicada à comercialização de reagentes químicos e materiais para exames laboratoriais. A comodante adquiriu para o seu ativo imobilizado os equipamentos destinados à realização dos exames nos quais os reagentes químicos e materiais por ela comercializados eram utilizados. A empresa então celebrou contratos de “empréstimo de equipamento e compromisso de compra de consumível” com laboratórios, clínicas médicas e hospitais, por meio dos quais estes se obrigavam a adquirir daquela, ao longo de um período determinado, a totalidade dos materiais consumíveis e necessários à realização de certos testes preestabelecidos. Sendo inconteste que o bem do ativo imobilizado cedido em comodato continuava sendo utilizado em prol da atividade do cedente e considerando que, nas palavras do STJ, “se os equipamentos são cedidos em comodato, não se pode falar em ‘saída’, sob a perspectiva da legislação do ICMS, entendida como circulação de mercadoria com transferência de propriedade”⁴⁰, concluiu a Corte pela improcedência da exigência fiscal.

Dessarte, apesar de a jurisprudência administrativa estadual ainda ser reticente quanto ao direito de crédito no caso de bens do ativo imobilizado cedidos em comodato, fato é que o Superior Tribunal de Justiça caminha para uma pacificação de seu entendimento em favor dos contribuintes.

5. Conclusões

Pelas razões tecidas, resta claro que a cessão em comodato de bem do ativo imobilizado não acarreta o dever de estorno do crédito de ICMS oriundo da aquisição do bem. Afinal, não se trata de saída com não incidência, porquanto não há alienação do ativo, continuando este a integrar a propriedade do cedente.

Desse modo, o que se deve avaliar é unicamente se o bem cedido continua sendo utilizado em prol da atividade empresarial do comodante. Não havendo uso em fins “alheios à atividade do estabelecimento”⁴¹, afasta-se qualquer possibilidade de glosa do crédito em comento, em nossa opinião.

⁴⁰ STJ, Segunda Turma, REsp nº 1.307.876/SP, Relator Min. Herman Benjamin, *DJe* de 15.2.2013.

⁴¹ LC nº 87/1996, art. 20, parágrafo 1º.