

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.830/17/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000452447-56  
Recurso de Revisão: 40.060143569-82, 40.060143449-33  
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento  
Claro S.A.  
IE: 001011713.00-44  
Recorrida: Claro S.A., Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Marcos André Vinhas Catão/Outro(s)  
Origem: DF/BH-1 - Belo Horizonte

### **EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA.** Comprovado nos autos que não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional. Reformada a decisão anterior.

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - COMODATO.** Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em documentos fiscais de aquisição de bens do Ativo Permanente, posteriormente cedidos em comodato. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada capituladas respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada nos termos dos art. 31, inciso I e 32, inciso II da Lei nº 6.763/75 e art. 1º da IN SUTRI nº 02/09. A Câmara “a quo” excluiu a multa isolada por inaplicável a espécie. Mantida a decisão recorrida.

Recurso de Revisão 40.060143449-33 conhecido e não provido à unanimidade. Recurso de Revisão 40.060143569-82 conhecido à unanimidade e provido por maioria de votos.

### **RELATÓRIO**

A autuação trata do aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de julho de 2011 a dezembro de 2015, relativos a aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, que tiveram saída como operação de cessão em comodato, operações estas alcançadas pela não incidência do ICMS (Anexos 1 e 2).

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

A 2ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.354/17/2ª, pelo voto de qualidade, julgou quanto à prejudicial de mérito, pelo voto de qualidade, em reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao mês de julho de 2011. Vencidos, em parte, os Conselheiros Maria de Lourdes Medeiros (Relatora) e Marco Túlio da Silva, que não a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

reconheciam. No mérito, à unanimidade, quanto às exigências remanescentes, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente e por seu representante legal, o Recurso de Revisão de fls.462/482, requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento.

Também, mediante declaração na decisão, a 2ª Câmara de Julgamento interpõe, de ofício, Recurso de Revisão.

### **DECISÃO**

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, são cabíveis os Recursos de Revisão interpostos.

Cumpra de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido, interposto pela Recorrente/Autuada, devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

Registra-se, também, que esta decisão engloba o reexame da matéria, cuja decisão foi contrária à Fazenda Pública Estadual, inclusive aquela não decidida pelo voto de qualidade, nos termos do disposto no § 2º do art. 163 c/c o parágrafo único do art. 168, todos do RPTA.

Ressalta-se que os fundamentos expostos, em parte, na decisão recorrida e no voto vencido da Conselheira Maria de Lourdes Medeiros foram utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente acórdão, salvo pequenas alterações e acréscimos necessários.

Conforme relatado, trata a presente autuação do aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de julho de 2011 a dezembro de 2015, relativos a aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, que tiveram saída como operação de cessão em comodato, operações estas alcançadas pela não incidência do ICMS (Anexos 1 e 2).

A decisão recorrida acolheu a tese de decadência do direito da Fazenda Pública Estadual em constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em julho de 2011, com fulcro no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional - CTN, uma vez que a lavratura do Auto de Infração, com ciência da Recorrente/Autuada, ocorreu em 02/08/16, matéria prejudicial de mérito.

No entanto, constata-se que ao lançamento de ofício aplica-se a contagem do prazo decadencial fixada pela norma ínsita no art. 173, inciso I do CTN, motivo pelo qual a decisão carece ser reformada.

Vale dizer que no presente caso não houve pagamento integral do ICMS devido, tendo em vista o aproveitamento indevido de créditos do imposto.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nessa hipótese, em que o recolhimento dos tributos sujeitos a lançamento por homologação ocorre em desconformidade com a legislação aplicável, procede-se ao lançamento de ofício (CTN, art. 149), para o qual a contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos, nos termos do que dispõe o art. 173, inciso I, já citado, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que esse lançamento (de ofício) poderia ter sido realizado.

Destaca-se que este Conselho de Contribuintes tem decidido, reiteradamente, que a decadência é regida pela norma estabelecida no art. 173, inciso I, do Códex mencionado. Cita-se, a título de exemplo, os Acórdãos nºs 3.742/11/CE, 3.709/11/CE, 3.907/12/CE, 20.425/11/1ª, 20.637/11/1ª, 19.626/10/3ª e 21.919/15/1ª.

Da mesma forma, no julgamento de Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial, o Ministro do STJ, Humberto Martins, deixou consignado o seguinte:

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES. 1. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CRÉDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. 2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. (76977 RS 2011/0191109-3, RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS, DATA DE JULGAMENTO: 12/04/2012, T2 - SEGUNDA TURMA).

No que diz respeito às exigências fiscais, consta no relatório fiscal (fls. 24/28), que o aproveitamento indevido dos créditos do imposto deu-se:

- em relação ao período de julho de 2011 a dezembro de 2015, em razão do lançamento no CIAP e nas DAPIs, concernentes a aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado (aparelhos de telefonia celular e *cable modem*), que tiveram saída como operação de cessão em comodato, para fruição dos serviços de telefonia celular e comunicação multimídia denominados "CLARO INTERNET CASA E NET VÍRTUA" (*serviços de acesso local em banda larga que oferecem conexão em alta velocidade à internet*), operações estas alcançadas pela não incidência do ICMS. (Anexo 1 – fls. 30/68 "por amostragem" /íntegra na mídia eletrônica de fls. 214);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- e, também, em razão da apropriação, extemporânea, no campo “Outros créditos da DAPI”, no período de outubro de 2015, quando da saída destes bens em cessão por comodato, para fruição do serviço de comunicação multimídia denominado NET VÍRTUA, conforme consta nos contratos da NET, demonstrado no Anexo 2 – (fls. 69/70 e mídia eletrônica de fls. 214).

Destaca-se que a Claro S/A incorporou a Net Serviços S/A, em 31/12/14, conforme atas de assembleias acostadas aos autos, e nos termos da legislação tributária ela é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado incorporadas. Examine-se:

### CTN

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

(...)

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

(...)

Assim, verifica-se que os bens escriturados como ativo imobilizado, cujo crédito do ICMS foi estornado, foram cedidos aos clientes da Recorrente/Autuada, em regime de comodato, para fruição dos serviços de comunicação multimídia denominados “CLARO INTERNET CASA E NET VÍRTUA”, razão pela qual tais créditos apropriados tornaram-se indevidos à luz da legislação tributária.

A Recorrente/Autuada argumenta que referidos bens permanecem compondo o seu ativo imobilizado, mesmo quando remetidos em comodato, em razão da ausência de transferência de sua propriedade, justificando-se a sua aquisição e posterior remessa aos seus clientes por serem necessários à prestação dos serviços internet banda larga, ou seja, inteiramente ligados a sua atividade operacional. Defende, assim, a legitimidade da manutenção dos créditos do ICMS decorrentes dessas aquisições.

Considera inaplicável ao presente caso a previsão da Instrução Normativa SUTRI nº 02/09, por entendê-la aplicável tão somente às situações em que os bens

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cedidos em comodato deixam de estar afetados às atividades operacionais da empresa, o que, segundo alega, não é o caso dos presentes autos.

Diante disso, necessária a análise da legislação aplicável à matéria.

Não obstante, a tese da Recorrente/Autuada não encontra amparo na legislação mineira.

Pelo contrário, há determinação expressa de que o imposto não incide sobre operações em decorrência de contrato de comodato, nos termos do disposto no inciso XIII do art. 5º do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 5º O imposto não incide sobre:

(...)

XIII - operações em decorrência de contrato de comodato, locação ou arrendamento mercantil - leasing sem opção de compra ao arrendatário.

Portanto, correta a decisão recorrida. Como não há incidência do tributo na saída do bem do estabelecimento adquirente, não há direito ao crédito do imposto e, tampouco, afronta ao princípio da não cumulatividade, pela inoportunidade de operação subsequente tributada, nos termos do inciso XIII do art. 5º do RICMS/02, já transcrito.

Outrossim, corrobora tal entendimento a Instrução Normativa-SUTRI nº 02/09, publicada com a finalidade de dirimir as dúvidas a respeito da matéria.

A referida Instrução Normativa, por meio do seu art. 1º estabelece que:

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.

Tal norma explicita o entendimento da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais sobre a apropriação de créditos do ICMS em relação aos bens cedidos em comodato. Qualquer apropriação de maneira diversa será passível de estorno, o que é confirmado pelo disposto no art. 32, inciso I, da Lei nº 6.763/75, e repetido pelo art. 71, inciso I, do RICMS/02, transcritos a seguir:

Lei nº 6.763/75

Art. 32. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado no estabelecimento:

I - for objeto de operação ou prestação subsequente não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou do bem ou da utilização do serviço;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02

Art. 71 - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem, entrados no estabelecimento:

I - vierem a ser objeto de operação subsequente não tributada ou isenta, observado o disposto no §3º deste artigo e no artigo 74 deste Regulamento;

(...)

Como se observa, em que pese os argumentos trazidos pela Recorrente/Autuada no sentido de creditar-se em casos tais, vê-se na legislação mineira dispositivos legais afastando essa possibilidade.

Diante disto, mostram-se improcedentes os argumentos trazidos, uma vez que a legislação estadual estabelece de forma clara a vedação ao crédito de ICMS de bens cedidos em comodato.

Lado outro, o estorno do crédito do imposto em discussão é regra contida no ordenamento mineiro que, por força do disposto no art. 182 da Lei nº 6.763/75 (art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08), não pode deixar de ser aplicada ao caso concreto dos autos.

Ressalta-se, que as penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei nº 6.763/75. Veja-se:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

(...)

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

Noutro turno, no que diz respeito a multa isolada aplicada, do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, não se aplica na espécie, e sim, o art. 55, XIII, alínea “b”, utilizar crédito indevido de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

operação com mercadoria beneficiada com a isenção ou não incidência, motivo pelo qual deve ser mantida a decisão da Câmara *a quo*, pela sua exclusão do lançamento.

Portanto, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Recorrente/Autuada trazido aos autos prova capaz de modificar a decisão recorrida, corretas, em parte, as exigências fiscais, inclusive quanto ao período considerado decaído pela Câmara *a quo*, mantendo-se entretanto, a exclusão da multa isolada por inaplicável à espécie.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer dos Recursos de Revisão. No mérito, quanto ao Recurso nº 40.060143449-33 - Claro S.A., à unanimidade, em lhe negar provimento. Quanto ao Recurso nº 40.060143569-82 - 2ª Câmara de Julgamento, por maioria de votos, em lhe dar provimento para restabelecer as exigências fiscais relativas ao mês de julho de 2011. Vencido o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, que lhe negava provimento, nos termos do acórdão recorrido. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Carlos José da Rocha. Participaram do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor), Luciana Mundim de Mattos Paixão, Marco Túlio da Silva.

**Sala das Sessões, 06 de julho de 2017.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior**  
**Presidente**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Relator**

T