

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	25.362/25/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.004098360-26	
Impugnação:	40.010158894-75	
Impugnante:	Claro S.A.	
	IE: 001011713.00-44	
Proc. S. Passivo:	ANDRÉ MENDES MOREIRA/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-4 - Belo Horizonte	

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatado o aproveitamento indevido de crédito de ICMS lançados na DAPI, relativo a valor constante no creditamento do registro E111 da EFD, uma vez não configurada a hipótese prevista no § 8º do art. 66 da Parte Geral do RICMS/02 vigente no período autuado. Corretas as exigências de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de crédito de ICMS lançados na DAPI do mês de janeiro de 2020, relativo a valor constante no creditamento do registro E111 da EFD, uma vez não configurada a hipótese prevista no § 8º do art. 66 da Parte Geral do RICMS/02 vigente no período autuado, de acordo com o qual o contribuinte tem direito ao crédito do ICMS retido por substituição tributária na entrada de mercadorias quando não as destinar à comercialização.

Registra a Fiscalização que o valor creditado extemporaneamente em janeiro de 2020 refere-se a valores de ICMS/ST recolhido antecipadamente na entrada de mercadorias no estabelecimento da empresa, no período de dezembro de 2014 a julho de 2018.

Sustenta a Fiscalização que a alegação da Autuada de saídas de mercadorias amparadas pelo comodato não procede, não configurando hipótese prevista no § 8º do art. 66 da Parte Geral do RICMS/02, tendo em vista a comprovação pelo Fisco da ausência dos requisitos essenciais ao instituto do comodato, ou seja, demonstrou-se a transferência de propriedade jurídica do bem e a onerosidade das operações. Logo, as mercadorias foram destinadas à comercialização.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta Impugnação, tempestivamente e por procurador regularmente constituído.

Em face da Impugnação, a Fiscalização procedeu à intimação da Autuada para apresentar outros contratos de comodato.

Em resposta, a Contribuinte apresentou mais quatro contratos de prestação de serviço constando a cessão de aparelhos em comodato.

Em seguida, a Fiscalização realizou a juntada de diversas NF-es, intimando novamente a Contribuinte, que comparece aos autos.

A Fiscalização se manifesta refutando as alegações da Defesa.

A Assessoria do CCMG, em Parecer fundamentado (págs. 958/1000), opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida. No mérito, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Da Preliminar

Sustenta a Impugnante que, da análise do Relatório Fiscal, verifica-se que o Auditor se valeu da aplicação equivocada, data máxima vênia, do “princípio da realidade sobre a forma”, para desconsiderar o negócio jurídico firmado entre a empresa e seus clientes e, a partir disso, constatar a suposta descaracterização do instituto do comodato, a ensejar a lavratura da autuação.

Assevera que, ao assim proceder, contudo, a Fiscalização, desconstituída de qualquer prova reveladora de “finalidade de dissimulação” no negócio jurídico firmado pelo contribuinte, para além de desconsiderar a autonomia da vontade das partes, viola o parágrafo único do art. 116 do CTN, incorrendo, via de consequência, em nulidade do lançamento.

Diz que, de fato, a única hipótese prevista na legislação tributária capaz de ensejar desconsideração de negócio jurídico pela autoridade fiscal, decorre da sua celebração “com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”, nos termos do parágrafo único do art. 116 do CTN.

Argui que, conforme já decidido pelo STF no julgamento da ADI nº 2.446/DF, referido dispositivo se caracteriza como uma regra de combate à evasão fiscal (e não à elisão), cujo enfoque são os atos e negócios jurídicos ilícitos praticados com o intuito de se ocultar um fato gerador já concretizado.

Diz que não há dúvidas que o referido dispositivo possui aplicabilidade restrita, e apenas legitima a autoridade administrativa a desconsiderar um negócio

jurídico acaso (i) comprovada a finalidade de fraudar o Fisco; e (ii) observado procedimento próprio, regulamentado em lei, devidamente instruído com provas.

Argui que, por decorrência lógica ao disposto no art. 142 do CTN, é ônus da Fiscalização provar que eventual negócio jurídico oculta, dolosamente, a ocorrência de determinado fato gerador. *In casu*, todavia, nenhum desses requisitos foram preenchidos, na medida em que (1) não há prova de que a Impugnante tenha praticado qualquer ato jurídico com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do imposto; e (2) tampouco houve a instauração de procedimento específico para se apurar o fato – o que sequer seria possível, uma vez que tal procedimento ainda pende de regulamentação (ADI 2.446/DF). Fala que tais aspectos, por si só, são suficientes para evidenciar a irregularidade da constituição do crédito em cobro.

Fala que, no caso concreto, para que a autoridade tributária pudesse desconsiderar, com êxito, os contratos objetos da autuação, seria preciso que ela indicasse condutas objetivas que demonstrassem que a Impugnante nunca pretendeu ceder seus itens em comodato, mas, na realidade, celebrar um contrato de compra e venda, mas não foi assim que procedeu a Fiscalização.

Relata que, para fundamentar a autuação em epígrafe, o Fisco desconsiderou a natureza das cláusulas que pactuam o comodato sob a alegação de que, para além da ausência de retorno dos bens remetidos, haveria o descumprimento do requisito da gratuidade, uma vez que “o suposto comodato está sempre associado à fidelização do cliente a um contrato oneroso de prestação de serviços de comunicação”.

Assevera que, para comprovar tal assertiva, o Auditor juntou três contratos, firmados com empresas privadas clientes da Impugnante, a partir dos quais, supostamente, haveria uma proporção entre o valor dos aparelhos celulares e o valor da multa rescisória e tempo de fidelização.

Argumenta que, não bastasse o desacerto das premissas fiscais, que será analisado adiante, resta evidenciada a impossibilidade de se pretender considerar como prova de suas alegações a simples análise de três contratos, dentre as centenas de contratos de comodato firmados no período em análise.

Além disso, o racional fiscal pautou-se no suposto caráter fidelizador dos contratos de comodato, que tratar-se-ia de “prática de ‘dar/emprestar/ceder’ celulares para atrair e fidelizar clientes”, desconsiderando, contudo, que cerca de 60% das remessas referentes à autuação em espeque tem como destinatário órgãos públicos, para os quais não há como se falar em atração e fidelização de clientes, pois a contratação decorre de procedimento licitatório e deve seguir os critérios e regramentos do edital público.

Conclui que a autoridade administrativa foi incapaz de comprovar a suposta dissimulação do fato gerador do tributo pelo contribuinte, padecendo, pois, de vício material apto a conduzir à nulidade do lançamento fiscal.

Assegura que a comprovação de “finalidade de dissimulação” para obtenção de vantagem tributária ilícita, requisito essencial para desconsideração do negócio jurídico, revela-se, na prática, impossível, uma vez que a Impugnante não obteve qualquer vantagem tributária.

Explica que isso ocorre porque, além de grande parte das saídas realizadas a título de comodato ser destinada a órgãos da Administração Pública Direta do Estado de Minas Gerais – e, portanto, beneficiárias de isenção do ICMS, conforme item 136 do Anexo I do RICMS/02, todas as operações que deram origem ao crédito glosado dizem respeito a saídas de bens integrados ao ativo permanente, que estão abrangidas pela não-incidência do ICMS, conforme art. 5º, inciso XII, do RICMS/02.

Alega que, dessa forma, não há como alegar tentativa de evasão fiscal realizada pela Impugnante – a atrair a desconconsideração de seu negócio jurídico, nos termos do p.u. do art. 116 do CTN –, uma vez que, seja pela não ocorrência do fato gerador presumido, seja em razão de saída de bem do ativo imobilizado, o direito ao creditamento é assegurado ao contribuinte.

Ao final, alega restar comprovado que o Auto de Infração ora impugnado não cumpriu com o encargo probatório necessário à definição do aspecto material da hipótese de incidência tributária. Ainda, não houve a devida comprovação de indícios de simulação nas operações praticadas pela Impugnante, circunstância que retrata a nulidade da autuação por vício material.

Sobre esta alegação, manifestou a Fiscalização nos seguintes termos:

Quanto a alegação da nulidade da autuação por vício material considerando a não aplicação da desconconsideração do negócio jurídico e do ônus probatório fazendário, é importante ressaltar que, de acordo com o entendimento consolidado no Conselho de Contribuintes de Minas Gerais (CCMG), este não é uma hipótese de desconconsideração do negócio jurídico, já que envolve uma infração que enseja o lançamento de ofício, caindo por terra toda a argumentação trazida preliminarmente pela Autuada.

No entendimento desta Fiscalização, estão presentes no Auto de Infração elementos necessários e suficientes para determinar a natureza das infrações arguidas, inclusive com a adição de mais quatro contratos encaminhados pela Autuada. Assim, por tratar-se de uma infração que envolve um lançamento de ofício, não há que se falar em observância dos ditames previstos pelo Art. 142 do CTN e do procedimento previsto nos Arts. 205 e 205-A da Lei nº 6.763/75 c/c Art. 83 do RPTA.

Ainda, a desconconsideração não se aplica aos casos de dolo, fraude ou simulação, que por seu caráter, ensejam diretamente o lançamento de ofício previsto no Art. 149, inciso VII do CTN.

Pois bem, conforme se verá, não cabe razão à Defesa.

Diferente do entendimento externado pela Defesa, o Estado de Minas Gerais aderiu à sistemática da norma geral antielisiva em 07/08/03. Naquela data, o art. 29, da Lei nº 14.699/03 alterou a redação do art. 205, da Lei nº 6.763/75, que passou a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

prever a possibilidade de o Fisco desconsiderar ato ou negócio jurídico para fins tributários:

Lei nº 6.763/75

Efeitos de 07/08/2003 a 31/12/2011 - Redação dada pelo art. 29 e vigência estabelecida pelo art. 42, ambos da Lei 14.699/2003:

Art. 205. A autoridade fiscal poderá desconsiderar ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de descaracterizar a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, assegurado o direito de defesa do sujeito passivo.

Posteriormente, a Lei nº 19.978/11 modificou a Lei nº 6.763/75, alterando novamente a redação do art. 205 e incluindo o art. 205-A, ambos com vigência a partir de 1º/01/12. As modificações tiveram por objetivo fazer constar em lei ordinária os procedimentos a serem utilizados na desconsideração do ato ou negócio jurídico para fins tributários, atendendo de forma plena o requisito do já citado parágrafo único, do art. 116, do CTN.

Observe-se a redação dos referidos dispositivos da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

Art. 205. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de **dissimular** a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária **serão desconsiderados**, para fins tributários, pelo Auditor Fiscal da Receita Estadual.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica a atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, os quais serão objeto de procedimento distinto.

Art. 205-A. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a **reduzir** o valor de tributo, a **evitar** ou **postergar** o seu pagamento ou a **ocultar** os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico **levar-se-á em conta, entre outros aspectos, a ocorrência de:**

- I - **falta de propósito negocial;**
- II - **abuso de forma jurídica.**

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a **opção pela forma mais complexa ou mais onerosa** aos envolvidos para a prática de determinado ato.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º Para efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a **prática de ato ou negócio jurídico indireto** que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

§ 4º A **defesa do sujeito passivo** contra a desconconsideração do ato ou negócio jurídico previsto no caput deste artigo deverá ser feita **juntamente com a impugnação ao lançamento** do crédito tributário, na forma e no prazo previstos na legislação que regula o contencioso administrativo fiscal.

§ 5º O órgão julgador administrativo julgará em **caráter preliminar** a questão da desconconsideração do ato ou negócio jurídico.

§ 6º No caso de exigir-se tributo do sujeito passivo, nos termos deste artigo, ele poderá ser quitado ou parcelado, desde que atendidas as condições previstas em regulamento, **até o termo final do prazo para impugnação, acrescido apenas de juros e multa de mora.**

§ 7º **Posteriormente** à efetivação da quitação ou do parcelamento a que se refere o § 6º, a **multa de revalidação** será integralmente exigida, caso ocorra a discussão judicial do crédito tributário ou o descumprimento do parcelamento.

§ 8º O crédito tributário formalizado exclusivamente em razão do disposto neste artigo **não enseja** a aplicação de penalidade por descumprimento de **obrigação acessória.**

§ 9º O disposto no § 6º **não se aplica** quando constatada, em ação fiscal, a prática, **pela mesma pessoa, da mesma conduta** que tenha levado à desconconsideração do ato ou negócio jurídico, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, no período de cinco anos contados da data em que houver sido efetuado o pagamento ou a declaração de revelia, ou contados da data da decisão desfavorável irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à conduta anterior. (Grifou-se)

Os arts. 205 e 205-A, da Lei nº 6.763/75, que conceituam e detalham o procedimento em comento, foram regulamentados pelos arts. 83 a 84-A, do RPTA.

Como se verifica, não procede a alegação da Defesa de que o art. 116 do CTN padece de regulamentação no Estado de Minas Gerais.

Trata-se de um procedimento que nasceu para combater a chamada elusão fiscal, entendida esta como uma “espécie mais refinada de elisão fiscal”, na qual se pratica ato ou negócio válido e lícito para o direito privado, mas desprovido de propósito negocial ou causa jurídica e que resulte na redução do tributo que seria devido sem a presença de tais artifícios.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em suma, na seara tributária, a desconsideração do ato ou negócio jurídico para fins tributários é a ferramenta por meio da qual se combate o chamado planejamento tributário abusivo (ou “agressivo”).

No entanto, como se depreende da leitura do parágrafo único do art. 205 da Lei nº 6.763/75 e do § 7º do art. 83 do RPTA, justamente por ser uma norma de caráter antielisivo, a desconsideração não se aplica aos casos de dolo, fraude ou simulação, que, por seu caráter ilícito, ensejam diretamente o lançamento de ofício previsto no art. 149, inciso VII, do CTN:

RPTA

Art. 83. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

(...)

§ 7º O procedimento disposto no §4º não se aplica a atos e negócios jurídicos em que se comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

(...)

(Destacou-se e Grifou-se)

CTN

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com **dolo, fraude ou simulação;**

(...)

(Destacou-se)

Como restará demonstrado de forma mais detalhada no tópico desse acórdão relativo ao mérito, o presente lançamento decorre do estorno dos créditos de ICMS/ST apropriados nos termos do art. 66, §8º do RICMS/02, de acordo com o qual o contribuinte tem direito ao crédito do ICMS retido por substituição tributária na entrada de mercadorias quando não as destinar à comercialização, tendo em vista, no caso, restaram descaracterizadas às saídas a título de comodato, uma vez que as mercadorias não retornaram e o negócio se revestia de onerosidade.

Assim, como se verá, o presente lançamento decorre da constatação de conduta dolosa da Autuada, que agiu com propósito de simular a ocorrência de saídas em comodato, com o objetivo de evitar a ocorrência do fato gerador, qual seja, um contrato de compra e venda de aparelhos diversos.

Desse modo, não se está aqui diante de uma hipótese de desconconsideração, mas sim de uma infração que enseja o lançamento de ofício, exatamente como realizado pela Fiscalização.

Nesse cenário, não há que se falar em aplicação do procedimento previsto nos arts. 205 e 205-A da Lei nº 6.763/75 c/c arts. 83 a 84-A do RPTA, relativos à desconconsideração, restando correto a adoção direta do lançamento de ofício, como realizado pelo Fisco.

Ademais, o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do RPTA.

As demais alegações da Defesa referem-se ao mérito e assim serão analisadas.

Rejeita-se, pois, a nulidade arguida.

Do Pedido de Perícia

Requer a Impugnante, nos termos dos arts. 142 e ss. do RPTA, a realização de perícia técnica, apresentando os seguintes quesitos a serem respondidos pelo *Expert*:

Quesito nº 01: A partir da análise dos Anexos 02, 08 e 09 do auto de infração, bem como do item “1. DO CRÉDITO EXTEMPORÂNEO” do Relatório Fiscal Complementar (págs. 1 e 2 – doc. nº 03, cit.), pode-se afirmar que a origem do creditamento realizado pela empresa – que repercutiu no suposto recolhimento a menor do ICMS em cobro –, decorre da aquisição de mercadorias, pela Impugnante, no seu estabelecimento localizado no Estado de Minas Gerais, com a intenção inicial de revenda – ocasião em que o contribuinte realizou o recolhimento do ICMS-ST –, posteriormente transpostas ao ativo imobilizado da empresa?

Quesito nº 02: A partir da análise do Anexo 05 do auto de infração, isto é, das respostas ofertadas pelos atuais clientes da Impugnante às intimações expedidas pelo Fisco, e dos documentos ora colacionados (doc. nº 05, cit.), pode-se afirmar que os contratos celebrados entre as partes contemplam cláusula que obriga os clientes a devolverem os bens cedidos em comodato? Da análise dos esclarecimentos complementares realizados pela empresa YAZAKI (pág. 2 do Anexo 05), é possível atestar que a empresa, à época da intimação, estava em negociação com a Impugnante para realizar a devolução dos bens cedidos em comodato?

Quesito nº 03: Pela análise do Anexo 10 do lançamento fiscal, sobretudo das abas “TOTAL por

CFOP retorno COMODATO” e “NCM retorno”, é possível afirmar que a própria Fiscalização discrimina notas fiscais de entrada com CFOP 1909, que, portanto, comprovam a devolução dos bens cedidos em comodato?

Quesito nº 04: Por meio da análise do Anexo 06 da autuação fiscal, queira o Ilmo. Perito Oficial esclarecer a quantidade de contratos analisados pela Fiscalização, que serviram de base para a lavratura do presente auto de infração. Confrontando o número de clientes cujos contratos foram apreciados pelo Fisco (Anexo 06), com a relação de todos os clientes relativos às remessas autuadas no período fiscalizado (Anexo 09 do auto de infração), queira o Expert indicar o percentual ao qual os referidos contratos se referem.

Quesito nº 05: Analisando-se os contratos que instruem o Anexo 06 do lançamento fiscal, em especial o campo “Equipamentos e Forma de Aquisição”, bem como os contratos juntados pela Impugnante (doc. nº 06, cit.), pode-se afirmar que, em todos eles, o preço do aparelho celular cedido em comodato é R\$ 0,00 (zero reais)?

Quesito nº 06: A partir da “Tabela 6 – Comparativo entre valor total dos aparelhos cedidos e valor da multa a ser paga” constante do Relatório Fiscal Complementar anexo à autuação (doc. nº 03, cit.) – que contempla a análise fiscal acerca (1) do valor do plano de serviço contratado; (2) do valor total dos aparelhos cedidos em comodato; (3) do prazo de permanência; e (4) da multa; todos relativos às empresas USIMINAS e AETHRA – queira o Ilmo. Perito, seguindo a mesma metodologia fiscal, apurar os respectivos valores e prazo de permanência para a empresa YAZAKI. Realizado o confronto dos valores apurados para todas as empresas, é possível atestar que:

O contrato firmado com a YAZAKI, em que pese possuir valor total dos aparelhos cedidos em comodato em montante superior ao da USIMINAS, detém um valor de multa inferior? (ii) Considerando o valor mensal do plano contratado pela empresa YAZAKI (R\$ 3.311,70), e o prazo de permanência de 24 meses, pode-se afirmar que o valor total do plano (R\$ 79.480,80) é inferior ao valor total dos aparelhos cedidos em comodato (R\$ 113.317,00)?

Quesito nº 07: Por meio da análise do Anexo 09 do auto de infração, queira o Sr. Perito apurar o montante autuado correspondente às remessas de bens cedidos em comodato para todos os órgãos da Administração

Pública Estadual Direta no período fiscalizado, e indicar o percentual ao qual o referido montante se refere, comparado ao valor total de ICMS-Principal autuado.

Quesito nº 08: A partir da análise do contrato nº 9245541 firmado com a Polícia Civil do Estado de Minas Gerais (doc. nº 07, cit.), e do “Edital de Licitação do Pregão Eletrônico para Registro de Preços – Planejamento nº 188/2019” (doc. nº 08, cit.), pode-se afirmar que o contrato celebrado com a Impugnante apenas atende às especificações do Edital de Licitação, inexistindo qualquer ingerência da empresa com relação ao prazo de vigência do contrato e, portanto, com o prazo de “fidelização”? Pode-se afirmar, ainda, que o contrato em espeque (doc. nº 07, cit.) não contém previsão de multa por rescisão contratual?

Segundo a doutrina *“em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação”* (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão, bem como a análise dos citados documentos e anexos do AI não demandam conhecimento que não tenham os Julgadores.

Portanto, a prova requerida afigura-se desnecessária, uma vez que constam dos autos informações suficientes para a plena compreensão e o deslinde da matéria, o que ficará evidenciado na análise de mérito da presente lide.

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do RPTA:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

Desse modo, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão da irregularidade apurada.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de aproveitamento indevido de crédito de ICMS lançados na DAPI do mês de janeiro de 2020, relativo a valor constante no creditamento do registro E111 da EFD, uma vez não configurada a hipótese prevista no § 8º do art. 66 da Parte Geral do RICMS/02, vigente no período autuado, de acordo com o qual o contribuinte tem direito ao crédito do ICMS retido por substituição tributária na entrada de mercadorias quando não as destinar à comercialização.

Registra a Fiscalização que o valor creditado extemporaneamente em janeiro de 2020 refere-se a valores de ICMS/ST recolhido antecipadamente na entrada de mercadorias no estabelecimento da empresa, no período de dezembro de 2014 a julho de 2018.

Sustenta a Fiscalização que a alegação da Autuada de saídas de mercadorias amparadas pelo comodato não procede, não configurando hipótese prevista no § 8º do art. 66 da Parte Geral do RICMS/02, tendo em vista a comprovação da ausência dos requisitos essenciais ao instituto do comodato, ou seja, demonstrou-se a transferência de propriedade jurídica do bem e a onerosidade das operações. Logo, as mercadorias foram destinadas à comercialização.

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

Instruem os autos, além do Relatório Fiscal Complementar, os seguintes Anexos (Provas): Anexo 01 – Quadro Resumo do Crédito Tributário. Anexo 02 – Documento com a justificativa do creditamento. Anexo 03 – Contrato Social/Estatuto. Anexo 04 – DAPI e EFD de janeiro de 2020 da Claro S/A. Anexo 05 - Intimações e respostas de clientes da Claro S/A. Anexo 06 – Contratos prestação de serviço e comodato de celulares. Anexo 07 – Amostragem de NF-es de entrada e saída em comodato. Anexo 08 – Planilha enviada pela Claro S/A contendo informações das NF-es de entrada, saída e valores a restituir. Anexo 09 – Planilha enviada pela Claro S/A contendo informações das NF-es que tiveram posterior saída em comodato. Anexo 10 – Planilha elaborada pelo Fisco contendo levantamento de todas as NF-e de saída e retorno em comodato (CFOP 5908 e 1909) emitidas pela Claro no período em questão.

Para melhor compreensão da discussão posta, traz-se à colação o detalhamento e fundamentos relativos à irregularidade imputada à Autuada, conforme relatório fiscal anexo ao Auto de Infração.

Verifica-se que o trabalho fiscal trata da verificação da regularidade do aproveitamento extemporâneo de crédito de ICMS retido por substituição tributária apropriado no Registro E111 no mês 01/2020 com Código de Ajuste MG029999.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização deixou consignado que a Claro S/A realizou, em 01/2020, Crédito Extemporâneo de ICMS/ST que totalizou R\$ (...), nos termos do art. 66, § 8º, da Parte Geral do RICMS/02.

Registra que a empresa foi intimada, por meio do AIAF, a apresentar documentos que embasam o aproveitamento de créditos extemporâneos de ST lançados em sua escrita fiscal digital em 01/2020.

Em sua justificativa, relatou a Impugnante que a fundamentação legal para o crédito realizado 01/2020 se refere ao art. 66, § 8º, da Parte Geral do RICMS/02.

Em linhas gerais, o Contribuinte alega que realizou o creditamento referente ao imposto pago em etapas anteriores por meio de auto creditamento, já que houve modificação da finalidade da mercadoria, ou seja, bens que foram adquiridos para revenda, mas em momento posterior foram destinados ao ativo imobilizado.

Menciona a Fiscalização que o valor creditado refere-se ao ICMS/ST recolhido antecipadamente na entrada de mercadorias no estabelecimento da empresa, no período de dezembro de 2014 a julho de 2018, conforme documentos apresentados aos Fisco.

Ressalta que o valor creditado pode ser verificado por meio do somatório contido na coluna “ICMS ST UNITÁRIO ENTRADA” no documento do Anexo 08 para cada ano de apuração.

A fim de verificar as informações constantes da planilha apresentada e a destinação final dos itens que foram imobilizados, a Fiscalização informa que intimou a empresa, por meio da Intimação IF14112024, a apresentar relação de itens contidos na pasta “Item 2_Restituição de ST” que tiveram posterior saída em comodato (CFOP 5908).

Em resposta, a Autuada encaminhou a documentação solicitada em 11/12/24. Por meio dessa documentação, relata o Fisco que foi possível verificar que 32.466 dos 32.469 itens imobilizados tiveram posterior saída em comodato (99,99%), conforme dados retirados da própria planilha – Anexo 9.

Destaca a Fiscalização que a fundamentação legal utilizada pela Autuada para a realização do crédito extemporâneo de ICMS/ST está insculpida no citado art. 66 § 8º, da Parte Geral do RICMS/02, ou seja, os bens que antes foram adquiridos para revenda passaram a compor o ativo imobilizado da empresa, desta forma, a posterior não comercialização é requisito essencial para ensejar direito ao crédito pretendido.

Assim, relata que foi realizada, junto à empresa, a verificação da destinação dada aos bens imobilizados elencados nas planilhas constantes na pasta “Item 2_Restituição de ST”. Em outras palavras, coube ao Fisco verificar se, de fato, os bens imobilizados não foram destinados à comercialização posterior.

Dessa forma, considerando a resposta fornecida pela Autuada (Anexo 04), apesar da imobilização, houve posterior saída em comodato.

Nesse diapasão, sustenta a Fiscalização que o comodato trata do empréstimo de bem infungível. Sendo que o empréstimo vem a ser um negócio jurídico

em que uma das partes obtém, por um determinado período de tempo, a posse de um bem, podendo dele se utilizar, com a obrigação de restituir.

Menciona que o art. 579 do Código Civil de 2002 que define o comodato.

Salienta que, por essa definição, é possível aferir características essenciais à caracterização do instituto, quais sejam: (i) não transferência de propriedade, posto que empréstimo; (ii) ser gratuito; (iii) ser infungível, reportando-se à doutrina sobre o tema.

Assevera que, conforme a definição do instituto e analisando a questão com viés da tributação, é cediço reconhecer que, não havendo a transferência de propriedade, a saída em comodato é realizada com o manto da não tributação.

Argui que o termo “circulação de mercadorias”, previsto na norma constitucional, deve ser compreendido em um sentido econômico e jurídico. Em termos gerais, sob o aspecto econômico, a circulação significa a transferência de riqueza. E sob o viés jurídico, a circulação pressupõe a transferência de titularidade. Fixadas essas premissas, não se vislumbra hipótese de incidência do ICMS quando inexistente a circulação econômica e jurídica do bem.

Argumenta que, a esse respeito, tanto o Supremo Tribunal Federal (STF) quanto o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já se manifestaram por diversas vezes, sempre reforçando o entendimento de que a incidência do tributo estaria ligada à circulação da mercadoria.

Diz que, para a configuração do instituto do comodato, é necessário atendimento de requisitos essenciais ao negócio jurídico. E que, ao analisar a documentação apresentada pela Claro e por seus clientes que foram intimados, resta claro que tais atributos não foram preenchidos.

Defende que, como consequência lógica do falseamento do instituto do comodato, houve, na realidade, destinação do bem à comercialização.

Afirma que a doutrina é uníssona ao afirmar que o Comodato é espécie de empréstimo e, como tal, mantém-se a propriedade com o Comodante e transfere-se a posse do bem ao Comodatário. Nestes termos, uma das obrigações do comodatário é a devolução do bem.

Ressalta a Fiscalização que, ao analisar a documentação, ora apensada, é possível verificar que há a entrada de aparelhos celulares nas empresas de telefonia para integrarem o seu ativo imobilizado. Posteriormente, esses aparelhos são cedidos, em teoria, a título de comodato, a alguns clientes dos serviços de telefonia que contratam serviços de valores mais elevados e com fidelização. Após cedidos aos consumidores, não retornam à empresa, nem mesmo na hipótese de rescisão dos contratos de prestação de serviços de telefonia.

Apregoa que a Claro providenciou, junto à resposta da Intimação Fiscal, planilhas contendo informações das NF-e dos bens imobilizados que tiveram posterior saída em comodato (CFOPs 5908 e 6908) e de suas correspondentes NF-e de origem, informando o valor de ICMS/ST a ser restituído para cada saída – Anexo 09. Contudo, não consta na planilha se houve retorno dos bens cedidos em comodato.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CFOP	Tipo de operação	Descrição	Aplicação
5908	Dentro do estado	Remessa de bem por conta de contrato de comodato	Classificam-se neste código as remessas de bens para o cumprimento de contrato de comodato
1909		Retorno de bem remetido por conta de contrato de comodato	Classificam-se neste código as entradas de bens recebidos em devolução após cumprido o contrato de comodato.
6908	Interestadual	Remessa de bem por conta de contrato de comodato	Classificam-se neste código as remessas de bens para o cumprimento de contrato de comodato
2909		Retorno de bem remetido por conta de contrato de comodato	Classificam-se neste código as entradas de bens recebidos em devolução após cumprido o contrato de comodato.

Tabela 1 - Descrição dos CFOP relacionados a comodato

(...)

Relata, em apertada síntese, que a nota fiscal de origem nº 15.824 resultou na entrada de 2.800 celulares AP 3G ALCATEL OT-3075 TRIBE CZA IMP, em dezembro/14. Nos meses seguintes, a Claro deu saída em diversos desses 2.800 aparelhos em supostas operações de comodato lastreadas por notas fiscais de saída (CFOP 5908), para os quais é pleiteada restituição do ICMS/ST. Ao término do contrato de comodato, esperar-se-ia que todos esses aparelhos fossem devolvidos para a Claro, a qual emitiria nota fiscal de retorno de comodato (CFOP 1909).

O creditamento extemporâneo pela alegada imobilização e consequente saída em “comodato” engloba mercadorias de diferentes NCM, sujeitas à substituição tributária. Concentrando-se nas saídas em “comodato” dentro do estado (CFOP 5908) foi feita uma lista com diversos NCMs.

A fim de obter informação sobre o retorno dos bens remetidos em comodato, o Fisco realizou levantamento estatístico a partir de todas as notas fiscais de saída e de retorno em comodato dentro do estado (CFOP 5908 e 1909), emitidas pela Claro S.A. (CNPJ 40.432.544/0246-74; IE 001.011.713.00-44) – Anexo 10. Os períodos considerados foram os seguintes:

- Saídas (CFOP 5908): Janeiro/2015 a Dezembro/2018
- Retornos (CFOP 1909): Janeiro/2015 a Dezembro/2023

Menciona que o período das saídas (CFOP 5908) coincide com o informado na justificativa do creditamento realizado pela Claro. Já para o período dos retornos (CFOP 1909) foi considerado um intervalo de 5 anos após as saídas como prazo esperado para devolução dos aparelhos cedidos em comodato. O resultado do levantamento estatístico é apresentado na Tabela 2:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Número de operações de comodato	4.542
Quantidade por CFOP	Saídas (CFOP 5908): 3.820
	Retornos (CFOP 1909): 722
	Total: 4.542
Número de aparelhos envolvidos em operações de comodato	589.250
Quantidade por CFOP	Saídas (CFOP 5908): 569.419
	Retornos (CFOP 1909): 19.831
	Total: 589.250

Tabela 2 - Levantamento de notas fiscais de comodato emitidas pela Claro S.A. (CNPJ 40.432.544/0246-74; IE 001.011.713.00-44)

Destaca a Fiscalização o reduzido percentual de retorno das mercadorias cedidas em comodato. No período de 4 (quatro) anos, entre janeiro/15 e dezembro/18, 569.419 itens foram remetidos em operações de comodato dentro do estado de Minas Gerais. E no período de 9 (nove) anos, entre janeiro/15 e dezembro/23, apenas 19.831 unidades (3,48%) retornaram. Ou seja, mesmo considerando um prazo de 5 anos – extenso, em se tratando de vida útil e obsolescência de aparelhos eletrônicos - aproximadamente 96% das mercadorias não retornaram.

Analisa também a quantidade de aparelhos remetidos e retornados de comodato dentro do estado (CFOP 5908 e 1909) para cada NCM contido na planilha do Anexo 04. Novamente, é possível observar o baixo percentual de retorno dos bens:

	Resumo NCM	Saídas (CFOP 5908)	Retornos (CFOP 1909)	Percentual de retorno
NCM 8517.12.31	Telefone celular	36.617	3.770	10%
NCM 8517.62.62	Modem USB	27.225	605	2%
NCM 8471.30.19	Tablet	101	2	2%
NCM 8471.30.12	Tablet	501	227	45%
NCM 8471.41.90	Tablet	512	0	0%
Total	-	64.956	1.204	2%

Notas: Refere-se a NCMs contidos na planilha encaminhada pelo autuado

Tabela 3 - Saídas e retornos em comodato por NCM

Salienta que para tornar ainda mais evidente a discrepância entre saídas e retornos de comodato ao longo dos anos, a Tabela 4 apresenta análise realizada com uma amostra de três aparelhos de diferentes modelos dentre aqueles contidos na planilha que embasou o crédito realizado:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ano	AP 3G ALCATEL OT-3075 TRIBE CZA IMP-COMO NCM: 8517.12.31		AP 3G POSITIVO P30R PTO SS IMP – COMO NCM: 8517.12.31		AP 3G NOKIA 208 PTO – COMO NCM: 8517.12.31	
	Saídas (CFOP 5908)	Retornos (CFOP 1909)	Saídas (CFOP 5908)	Retornos (CFOP 1909)	Saídas (CFOP 5908)	Retornos (CFOP 1909)
2015	9.570	20	717	0	2.712	100
2016	20	1	3.877	231	-	1
2017	-	55	983	20	-	0
2018	-	5	615	20	-	0
2019	-	0	-	0	-	0
2020	-	0	-	11	-	0
2021	-	962	-	23	-	0
2022	-	0	-	0	-	0
2023	-	0	-	0	-	0
TOTAL	9.590	1.043	6.192	305	2.712	101
Percentual de retorno (%) ¹⁾	10,8%		5%		4%	

Notas: 1) O percentual de retorno é calculado dividindo-se Retornos/Saídas

Tabela 4 – Saídas e retorno de comodato por aparelho

Ressalta ainda a Fiscalização que a indústria em geral e, em particular, a de telecomunicações, trabalha com o conceito de obsolescência programada, que fixa a vida útil do equipamento eletrônico levando em consideração, entre vários fatores, o prazo médio necessário para ocorrer a substituição de uma linha de produtos por outra superior, decorrente do contínuo aperfeiçoamento tecnológico, o apelo de *marketing* feito aos clientes para o consumo, o giro que a empresa deseja ter de seu estoque, reposição de peças, além da opinião dos consumidores.

Assevera que tudo isso tem implicações também na qualidade dos materiais empregados nos aparelhos e na sua durabilidade. Registra também levantamento realizado pelo Instituto de Defesa de Consumidores (IDEC), em 2014, o qual demonstra que o ciclo de vida dos celulares é de, em média, 3 anos.

Conclui que, se a grande maioria dos consumidores não devolveu os aparelhos nesse período, há uma enorme probabilidade de que, se essa devolução ocorrer de fato, o aparelho celular seja totalmente obsoleto, em função de nova geração e/ou porque apresenta defeitos cujo custo de reparação tornam inviável tal operação.

Assegura que, na verdade, em função do ritmo exponencial das inovações tecnológicas, o ciclo de vida desses equipamentos, dentro do conceito exposto de obsolescência programada, tende a reduzir em uma velocidade cada vez maior, inviabilizando, na prática, um comodato por prazo de tempo tão longo. Com base nos estudos divulgados pelo IDEC, seria aceitável e compatível com a realidade um comodato com prazo máximo de um ano para devolução.

Salienta que, na busca da verdade material, a Fiscalização intimou clientes atuais da Autuada para tentar entender a operação em comento.

Ressalta que, ao analisar os documentos enviados por tais clientes, compilados nos Anexos 05 e 06, é possível perceber que, apesar da previsão contratual que obriga a devolução dos aparelhos cedidos em comodato, os dados estatísticos colhidos pelo Fisco comprovam que os bens não retornaram à Autuada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Alega, mesmo com o termo genérico em que conste a obrigação de entrega dos aparelhos, restou comprovado que não é isso que ocorre nas parcerias comerciais, então, aplica-se ao caso o princípio da realidade sobre a forma.

Diz que fato que corrobora com a argumentação acima é que, em todas as respostas fornecidas relacionadas à devolução dos aparelhos – Anexo 05, há comprovação da não devolução apesar da obrigação contratual.

Assim, conclui que, apesar de findado o contrato, conforme afirmação do próprio cliente, não houve devolução dos aparelhos celulares, ou seja, a Claro S/A não exige o cumprimento da cláusula prevista em seu contrato. Não havendo, de fato, um comodato, nos termos exatos do instituto.

Quanto à onerosidade, alega que é inegável a transferência de propriedade jurídica do bem, ao se comprovar que os aparelhos não são devolvidos. Dessa forma, a única conclusão possível, é que efetivamente ocorreu a circulação econômica da mercadoria, devendo ser reconhecida a ocorrência do fato gerador para operação relativa à substituição tributária do ICMS. Assim sendo, indevido o creditamento realizado pela Claro.

Acrescenta que, mesmo que assim não o fosse, o negócio jurídico apresentado pela Claro S/A também descumpre o requisito da gratuidade.

Menciona que, como o Código Civil, a doutrina pátria, ao dispor sobre o contrato de comodato, identifica a gratuidade como característica jurídica intrínseca do instituto.

Assegura que, no negócio jurídico apresentado pela Claro, apesar de a cessão de aparelhos aparentar ser gratuita à primeira vista, a situação é diferente. O suposto comodato está sempre associado à fidelização do cliente a um contrato oneroso de prestação de serviços de comunicação. Assim, embora o contrato seja formalmente um comodato, a realidade econômica da operação indica que os clientes acabam pagando, de forma indireta, pelo uso dos dispositivos, o que mantém o intuito lucrativo e a natureza comercial da transação.

Salienta que, no mercado de Telecomunicações, a prática de “dar/emprestar/ceder” celulares para atrair e fidelizar clientes não é nova. Em maio de 2011, a empresa de telefonia móvel “Oi” lançou uma grande campanha publicitária que diz literalmente, em vídeo:

“Não se engane. Aparelho grátis não existe. Quando uma operadora lhe oferece o aparelho grátis, pode ter certeza, você paga por ele sem perceber. Na verdade o valor do aparelho é dividido na conta todo mês. É por isso que as operadoras cobram multas se você quiser sair. Ou seja, o grátis sai caro, muito caro.”

Registra ainda a Fiscalização que “no caso em exame, há a entrega do aparelho para os clientes em razão da aquisição, por esses, de planos de serviços com maior valor agregado e com fidelização. A vinculação do cliente a um plano de comunicação específico associado a regras de fidelização contempla, de forma indireta, o investimento da operadora na disponibilização “sem custo” dos aparelhos”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Menciona que nos contratos analisados – Anexo 06 - evidenciam que o custo dos aparelhos celulares está claramente embutido no valor dos planos de telefonia, conforme discorrido a seguir.

No contrato pactuado pelo cliente (...), datado de 24 de agosto de 2020, o valor total mensal dos serviços contratados é de R\$ 2.776,18 para 123 linhas telefônicas e, conseqüentemente, 123 aparelhos cedidos em comodato totalizando R\$ 75.661,00. Assim, o custo médio por linha mensal é de R\$ 22,57 e o custo médio do aparelho cedido em comodato é de R\$ 615,13.

Em relação ao contrato formalizado pelo cliente (...), datado de 05 de fevereiro de 2020, o valor total mensal dos serviços contratados é de R\$ 3.311,70 para 83 linhas telefônicas e, conseqüentemente, 83 aparelhos cedidos em comodato. Apesar de não constar no contrato o valor dos aparelhos, através de uma pesquisa na internet, considerando os preços à época em que ocorreu o comodato, é possível concluir que o valor total de aparelhos cedidos em comodato é de R\$ 113.317,00. Isto posto, o custo médio por linha mensal é de R\$ 39,90 e o custo médio do aparelho cedido em comodato é de R\$ 1.365,26.

Por fim, quanto ao contrato firmado pela (...), datado de 18 de outubro de 2022, o valor total mensal dos serviços contratados é de R\$ 7.204,80 para 252 linhas telefônicas e 231 aparelhos em comodato. Apesar de não constar no contrato o valor dos aparelhos, através de uma pesquisa na internet, considerando os preços da época em que ocorreu o comodato, é possível concluir que o valor total de aparelhos cedidos em comodato é de R\$ 207.669,00. Isto posto, o custo médio por linha mensal é de R\$ 28,59 e o custo médio do aparelho cedido em comodato é de R\$ 899.

Para melhor visualização dos valores e, ainda, para fins comparativos, apresenta a tabela a seguir:

Cliente	Valor mensal médio por linha	Variação (%)	Custo médio do aparelho cedido em comodato	Variação (%)
USIMINAS	R\$ 22,57	0%	R\$ 615,13	0%
AETHRA	R\$ 28,59	26,67%	R\$ 899,00	46,14%
YAZAKI	R\$ 39,90	39,55%	R\$ 1.365,26	51,86%

Tabela 5 – Comparativo entre valor dos planos e aparelhos cedidos em comodato para os três clientes que tiveram contratos analisados

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registra que se depreende da análise acima é que há uma correlação direta entre o valor mensal médio cobrado por cada linha e o custo médio do aparelho cedido em comodato, ou seja, quanto maior o valor dos serviços contratados, maior é o valor dos aparelhos cedidos em comodato.

Indaga que, se realmente houvesse gratuidade na oferta dos aparelhos, qualquer plano, independentemente do valor ou de fidelização, daria direito a qualquer telefone, incluindo os mais caros. Por exemplo, um cliente de um plano mais acessível e sem fidelização poderia receber um celular de alto valor, o que claramente não acontece.

Assevera que o modelo de negócios adotado pela Claro evidencia que o preço do contrato influencia diretamente nos tipos de aparelhos oferecidos, considerando o contrato como um todo. Em paralelo, o período de fidelização do cliente permite que a operadora recupere o valor do aparelho de forma indireta, por meio das mensalidades do plano de comunicação. E como forma de proteção à operadora, caso o contrato seja rompido de forma prematura, a cobrança de multa permite a recuperação do saldo remanescente da cessão do aparelho ao cliente.

Registra a Fiscalização que, além da vinculação a contrato de prestação de serviço oneroso, o suposto comodato também gera multa em caso de rescisão antecipada do pacto.

Assevera que em todos os contratos apresentados pelos clientes, há estabelecimento de multa em caso de rescisão anterior ao prazo de permanência acordado no Contrato de Permanência, conforme se observa no Anexo 06. A cláusula prevê que o cliente ficará sujeito ao pagamento de multa compensatória correspondente a um percentual de 50% (cinquenta) do valor das prestações vincendas, calculada com base no valor da prestação vigente no mês da extinção contratual.

Para fins elucidativos, apresenta a Fiscalização comparativo do valor da multa a ser paga e o valor total dos aparelhos cedidos em comodato para os clientes (...). Ainda, o valor da multa a ser paga considera a rescisão no primeiro mês de contrato, já que, no valor dos aparelhos, foi contabilizado o preço de um aparelho novo.

Empresa	Valor do plano	Valor total dos aparelhos cedidos em comodato	Prazo de Permanência	Valor da multa
USIMINAS	R\$ 2.776,18	R\$ 75.661,00	36 meses	R\$ 49.971,24
AETHRA	R\$ 7.204,80	R\$ 207.669,00	60 meses	R\$ 216.144,00

Tabela 6 – Comparativo entre valor total dos aparelhos cedidos e valor da multa a ser paga

Assevera a Fiscalização que, ao comparar o valor da multa cobrada em caso de cancelamento prematuro do contrato com o valor dos aparelhos correspondentes (Tabela 6), fica nítido que a multa tem como objetivo quitar o saldo remanescente da venda do aparelho ao cliente.

Acrescenta que o valor da multa contratual por rescisão antecipada do termo é proporcional ao valor do celular, uma vez que, conforme demonstrado acima, quanto maior o valor do plano, maior o valor total dos aparelhos cedidos em comodato. Dessa

forma, ao instituir multa proporcional ao valor do plano (e, por consequência, dos celulares), a Claro visa compensar o valor do aparelho, que está embutido no valor devido pelo serviço, caso o cliente rompa o contrato antes do término do período de fidelização. Nos casos em exemplo, este prazo foi instituído em 36 meses e 60 meses.

Diz que ponto que comprova os fatos esposados acima é a discrepância entre o prazo de permanência exigido no contrato da “AETHRA” e da “USIMINAS”. Para que seja possível a Claro recuperar o valor dos celulares no contrato da “AETHRA”, houve a obrigação de permanência por 60 meses, fazendo com que o valor da multa seja muito próximo do valor dos bens cedidos em comodato. Isto posto, resta claro que o prazo de permanência exigido no contrato é ajustado para que o valor da multa quite o saldo remanescente dos aparelhos cedidos em comodato.

Conclui a Fiscalização que a opção da Claro em denominar as operações como comodato e classificar os bens como integrantes de ativo permanente, faz parte de uma estratégia que tem como único propósito afastar o pagamento do tributo devido, uma vez que as operações de cessão dos aparelhos realizadas pela Claro e aqui discutidas não podem ser classificadas como comodato, mas sim comercialização, afastando qualquer possibilidade de crédito pela Autuada.

Indaga: se há a vinculação contratual da assinatura de um contrato oneroso de prestação de serviços, para a concessão do “comodato” do aparelho celular, e ainda há multa em caso de rescisão destes termos, não se está diante de comodato, pois lhe falta o atributo da gratuidade.

Finaliza dizendo restar claro que as exigências previstas no §8º do art. 66, da Parte Geral do RICMS/02 não foram cumpridas já que houve comercialização dos itens, ou seja, não há que se falar em direito de crédito.

Em apertadíssima síntese, sustenta a Impugnante:

- a regularidade e legitimidade do aproveitamento realizado pela Impugnante, haja vista a efetiva caracterização do instituto comodato – a afastar a alegação fiscal de comercialização dos bens cedidos pela empresa –, com a conseguinte inoccorrência do fato gerador presumido que ensejou o recolhimento do ICMS/ST quando da aquisição dos bens, a ensejar o direito ao crédito cf. art. 66, §8º, do RICMS/02 e, sucessivamente, a possibilidade do creditamento, ainda que descaracterizado o comodato, tendo em vista (i) tratar de saída de bens do ativo imobilizado da empresa que não atraem a incidência do imposto; e,

- que 60% das remessas autuadas destinam-se a órgãos da Administração Pública Estadual, abarcadas pela isenção.

- Subsidiariamente, não há como prosperar a imputação de duas penalidades distintas sobre a mesma pretensa infração, incorrendo em *bis in idem*;

- Ainda subsidiariamente, não há motivos para aplicar juros de mora sobre o valor da multa de revalidação aplicada, em razão da natureza sancionatória e da inexistência de mora no pagamento da exação, que só passou a existir a partir do lançamento fiscal epigrafado.

Pois bem, conforme já relatado, a controvérsia em exame cinge-se em aferir se a Autuada faz jus ou não ao creditamento do ICMS/ST, recolhido na entrada de bens no estabelecimento, nos termos do disposto no § 8º do art. 66 da Parte Geral do RICMS/02, de acordo com o qual o contribuinte tem direito ao crédito do ICMS retido por substituição tributária na entrada de mercadorias quando não as destinar à comercialização. Confira-se:

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

§ 8º O contribuinte que receber mercadoria com o imposto retido por substituição tributária ou que tenha recolhido o imposto sob o referido título em virtude da entrada da mercadoria em território mineiro ou no momento da entrada da mercadoria em seu estabelecimento **e não destiná-la à comercialização**, poderá apropriar-se, sob a forma de crédito, do valor do imposto que incidiu nas operações com a mercadoria.

(...)

Sustenta a Fiscalização que a alegação da Autuada de saídas de mercadorias amparadas pelo comodato não procede, não configurando hipótese prevista no § 8º do art. 66 da Parte Geral do RICMS/02, tendo em vista a comprovação da ausência dos requisitos essenciais ao instituto do comodato, ou seja, demonstrou-se a transferência de propriedade jurídica do bem e a onerosidade das operações. Logo, as mercadorias foram destinadas à comercialização.

Razão assiste à Fiscalização, como se verá.

Registra-se, por oportuno, que o comodato é tipificado no art. 579 do Código Civil “O comodato é o empréstimo gratuito de coisas não fungíveis”.

O Comodato é espécie do gênero contratual empréstimo na qual o comodante empresta alguma coisa para o comodatário, de forma gratuita, unilateral, de coisa infungível, destinada a ser posteriormente restituída, ou quando decorrer o prazo contratual ou quando cessar a utilidade para a qual estava destinada.

Sabe-se que o contrato de comodato tem 3 características essenciais, quais sejam: a infungibilidade, a tradição, e a não onerosidade. Ademais, por ter natureza jurídica de empréstimo *intuitu personae*, o comodato exige a devolução do bem ao final do prazo estipulado no contrato.

No presente caso, não há discussão acerca da infungibilidade e a tradição da coisa.

Contudo, no caso em exame a Fiscalização trouxe aos autos elementos que comprovam a onerosidade e, também, que os bens não são devolvidos à Autuada ao final dos prazos estipulados nos contratos, restando, portanto, descaracterizadas as saídas a título de comodato e correto o estorno dos créditos apropriados.

Compulsando os contratos anexados aos autos, verifica-se que neles consta cláusula referente à devolução ao comodante dos aparelhos celular e outros ao final do prazo estipulado no contrato, como reconhecido pelas Partes. Contudo, a Fiscalização demonstrou que referida cláusula de fato é pouquíssima aplicada.

É salientado pelo Fisco que, ao analisar a documentação ora apensada, é possível verificar que há a entrada de aparelhos nas empresas de telefonia para integrarem o seu ativo imobilizado. Posteriormente, esses aparelhos são cedidos, em teoria, a título de comodato, a alguns clientes dos serviços de telefonia que contratam serviços de valores mais elevados e com fidelização.

Ressalta a Fiscalização que, após cedidos aos consumidores, referidos aparelhos não retornam à empresa, nem mesmo na hipótese de rescisão dos contratos de prestação de serviços de telefonia.

Como relatado, intimada a Autuada providenciou, junto à resposta da Intimação Fiscal, planilhas contendo informações das NF-e dos bens imobilizados que tiveram posterior saída em comodato (CFOP 5908 e 6908) e de suas correspondentes NF-e de origem, informando o valor de ICMS/ST a ser restituído para cada saída - Anexo 09. Não constou na referida planilha se houve retorno dos bens cedidos em comodato.

Como já destacado, a Fiscalização demonstrou, por meio de análise de notas fiscais, que a quase totalidade dos aparelhos supostamente cedidos em comodato não retornou, mesmo após anos findados os contratos.

Repita-se, exemplifica o Fisco que a nota fiscal de origem nº 15.824 resultou na entrada de 2.800 celulares AP 3G ALCATEL OT-3075 TRIBE CZA IMP, em dezembro/2014.

Nos meses seguintes, a Claro deu saída em diversos desses 2.800 aparelhos em supostas operações de comodato lastreadas por notas fiscais de saída (CFOP 5908), para os quais é pleiteada restituição do ICMS/ST.

Ao término do contrato de comodato, esperar-se-ia que todos esses aparelhos fossem devolvidos para a Claro S/A, a qual emitiria nota fiscal de retorno de comodato (CFOP 1909).

A fim de obter informação sobre o retorno dos bens remetidos em comodato, o Fisco realizou levantamento estatístico a partir de todas as notas fiscais de saída e de retorno em comodato dentro do estado (CFOP 5908 e 1909), emitidas pela Claro S/A - Anexo 10.

Os períodos considerados foram os seguintes: • Saídas (CFOP 5908): Janeiro/2015 a Dezembro/2018 • Retornos (CFOP 1909): Janeiro/2015 a Dezembro/2023.

Observa-se que o período das saídas (CFOP 5908) coincide com o informado na justificativa do creditamento realizado pela Claro S/A. Já para o período dos retornos (CFOP 1909) foi considerado um intervalo de 5 anos após as saídas como prazo esperado para devolução dos aparelhos cedidos em comodato.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme demonstrativo constante às fls. 08 do relatório fiscal e também reproduzidos acima, demonstrou a Fiscalização que a quase totalidade dos usuários não devolveu o aparelho ao final do contrato, e que a empresa comodante não cobrou a restituição.

Como bem destaca a Fiscalização, no período de 4 (quatro) anos, entre janeiro/15 e dezembro/18, 569.419 itens foram remetidos em operações de comodato dentro do estado de Minas Gerais. E no período de 9 (nove) anos, entre janeiro/15 e dezembro/23, apenas 19.831 unidades (3,48%) retornaram. Ou seja, mesmo considerando um prazo de 5 anos – extenso, em se tratando de vida útil e obsolescência de aparelhos eletrônicos - aproximadamente 96% das mercadorias não retornaram.

Para tornar ainda mais evidente a discrepância entre saídas e retornos de comodato ao longo dos anos, a Tabela 4 constante às fls. 09 do relatório fiscal apresenta análise realizada com uma amostra de três aparelhos de diferentes modelos dentre aqueles contidos na planilha que embasou o crédito realizado. Confira-se:

Ano	AP 3G ALCATEL OT-3075 TRIBE CZA IMP-COMO NCM: 8517.12.31		AP 3G POSITIVO P30R PTO SS IMP – COMO NCM: 8517.12.31		AP 3G NOKIA 208 PTO – COMO NCM: 8517.12.31	
	Saídas (CFOP 5908)	Retornos (CFOP 1909)	Saídas (CFOP 5908)	Retornos (CFOP 1909)	Saídas (CFOP 5908)	Retornos (CFOP 1909)
2015	9.570	20	717	0	2.712	100
2016	20	1	3.877	231	-	1
2017	-	55	983	20	-	0
2018	-	5	615	20	-	0
2019	-	0	-	0	-	0
2020	-	0	-	11	-	0
2021	-	962	-	23	-	0
2022	-	0	-	0	-	0
2023	-	0	-	0	-	0
TOTAL	9.590	1.043	6.192	305	2.712	101
Percentual de retorno (%) ¹⁾	10,8%		5%		4%	

Notas: 1) O percentual de retorno é calculado dividindo-se Retornos/Saídas

Tabela 4 – Saídas e retorno de comodato por aparelho

Frisa-se que na pesquisa efetuada pelo Fisco, com base em documentos fiscais da Autuada, constatou-se que a quase totalidade dos usuários não devolveu o aparelho celular ao final do contrato, e que a empresa comodante não cobrou a restituição.

Indene de dúvidas que houve a transferência de propriedade jurídica do bem, pois restou demonstrado que os aparelhos não são devolvidos à Autuada ao final do contrato, estando correta a conclusão da Fiscalização de que efetivamente ocorreu a circulação econômica da mercadoria, devendo ser reconhecida a ocorrência do fato gerador para operação relativa à substituição tributária do ICMS. Assim sendo, indevido o creditamento realizado pela Claro S/A.

Sobre a onerosidade, verifica-se que o negócio jurídico apresentado pela Claro S/A (suposto comodato) também descumpra o requisito da gratuidade.

Assim como o Código Civil, a doutrina pátria, ao dispor sobre o contrato de comodato, identifica a gratuidade como característica jurídica intrínseca do instituto. Desse modo, a eventual onerosidade desconfigura a natureza do contrato.

Isso porque no negócio jurídico apresentado pela Claro S/A, apesar de a cessão de aparelhos aparentar ser gratuita à primeira vista, o suposto comodato está sempre associado à fidelização do cliente a um contrato oneroso de prestação de serviços de comunicação.

Conforme o disposto no art. 36 da Resolução Anatel nº 765, de 6 de novembro de 2023, há previsão de prazo de fidelização com operadora de telefonia, além da oferta de vantagem:

Seção III

Do Prazo de Permanência

Art. 36. A Oferta poderá prever Prazo de Permanência de no máximo 12 (doze) meses, durante o qual o Consumidor se comprometerá a permanecer a ela vinculado, em contrapartida a um benefício concedido pela Prestadora.

§ 1º O tempo máximo previsto no caput poderá ser superior para Consumidor pessoa jurídica.

§ 2º É vedada a renovação automática de Oferta com Prazo de Permanência.

§ 3º O Prazo de Permanência não poderá exceder o Prazo de Vigência da Oferta.

§ 4º As condições gerais da permanência são regidas pelas regras previstas na Lei nº 8.078, de 1990, devendo ser informado claramente ao Consumidor:

I - o período de tempo predeterminado durante o qual deverá permanecer vinculado à Oferta;

II - a descrição do benefício concedido e seu valor; e,

III - o valor da multa em caso de rescisão antecipada da Oferta.

Art. 37. Rescindido o contrato de prestação de serviço antes do final do Prazo de Permanência, a Prestadora poderá exigir o valor da multa estipulada.

§ 1º A multa pela rescisão antecipada do contrato será proporcional ao tempo restante para o término do Prazo de Permanência e não poderá exceder o valor do benefício concedido.

§ 2º É vedada a cobrança prevista no caput nas seguintes hipóteses:

I - rescisão com fundamento no inciso V do art. 31; ou,

II - descumprimento de obrigação contratual ou legal por parte da Prestadora, a quem caberá o

ônus da prova quanto à improcedência das alegações do Consumidor.

§ 3º Nas hipóteses previstas nos incisos do § 2º serão mantidos os benefícios auferidos no momento da contratação pelo Consumidor, que permanecerá obrigado ao pagamento das parcelas vincendas decorrentes da aquisição de equipamento junto à Prestadora.

§ 4º A vedação constante do § 2º aplica-se à rescisão dos contratos de serviços de telecomunicações prestados de forma conjunta, ainda que o descumprimento de obrigação legal ou contratual pela Prestadora não se refira a todos os serviços contratados.

§ 5º Configura descumprimento de obrigação contratual firmada entre Prestadora e seus Consumidores o rebaixamento para selo "D" ou "E" em determinado município, após a efetivação do contrato, nos termos do Regulamento de Qualidade dos Serviços de Telecomunicações - RQUAL.

§ 6º O Consumidor poderá comprovar o descumprimento do contrato pela Prestadora de Serviço de Comunicação Multimídia (SCM), conforme disposto no Manual Operacional do Regulamento de Qualidade dos Serviços de Telecomunicações - RQUAL.

Art. 38. Em caso de Oferta com Prazo de Permanência, a Prestadora deverá garantir ao Consumidor a opção de contratação do serviço com condições de fruição equivalentes e sem vínculo de permanência.

Como se vê, para que seja legal a fidelização, a prestadora de serviços deve, em troca, oferecer um benefício adicional ao consumidor, seja reduzindo o valor na aquisição de aparelhos telefônicos, seja concedendo descontos nos serviços prestados.

Assim, embora o contrato seja formalmente um comodato, a realidade econômica da operação indica que os clientes acabam pagando, de forma indireta, pelo uso dos dispositivos, o que mantém o intuito lucrativo e a natureza comercial da transação.

Como bem desatcado pelo Fisco, é verificado que no mercado de Telecomunicações a prática de “dar/emprestar/ceder” celulares para atrair e fidelizar clientes não é nova. Em maio de 2011, a empresa de telefonia móvel “Oi” lançou uma grande campanha publicitária que diz literalmente, em vídeo:

“Não se engane. **Aparelho grátis não existe.** Quando uma operadora lhe oferece o aparelho grátis, pode ter certeza, você paga por ele sem perceber. Na verdade o valor do aparelho é dividido na conta todo mês. É por isso que as operadoras cobram multas se você quiser sair. Ou seja, o grátis sai caro, muito caro.”

Em outra peça publicitária, da mesma empresa, diz textualmente:

O cliente compra um aparelho pensando que foi grátis. E fica feliz da vida. **Na verdade o valor do aparelho é dividido na conta dele.** Todo mês, sem falta. Por isso, se o cliente pensa em sair, paga uma multa. E adivinha? Essa multa é o valor do aparelho. O cliente vai pagando. E nem percebe. Ainda acha que fez um grande negócio. (Grifou-se).

Registre-se que a referida modalidade contratual tem previsão de cláusula penal (pagamento de multa) caso o consumidor opte pela rescisão antecipada e injustificada do contrato. Isso porque é necessário o ressarcimento dos investimentos financeiros realizados por uma das partes para a celebração ou execução do contrato (parágrafo único do artigo 473 do Código Civil).

Lado outro, sobressai seu caráter coercitivo, que visa constranger o devedor a cumprir o prazo estipulado no contrato e, conseqüentemente, viabilizar o retorno financeiro calculado com o pagamento das mensalidades a serem vertidas durante a continuidade da relação jurídica programada.

O que se verifica é a utilização de “fidelização” do usuário pelas empresas de telefonia, ou seja, oferece-se o comodato de aparelho celular e ou outros, vinculado à contratação de prestação de serviços de telefonia pela empresa comodante.

Nesse mesmo sentido, é o entendimento da jurisprudência quando analisa estipulação contratual de fidelidade do usuário a concessionária de telefonia por um prazo mínimo sob pena de multa, entendendo não ser abusiva este tipo de cláusula, uma vez que a prestadora garante, em contrapartida, um determinado benefício ao cliente, como o desconto na aquisição do aparelho, por exemplo. Confira-se:

RECURSO INOMINADO Nº.: 0012270-43.2018.811.0002 – LT - PROJUDI ORIGEM: JUIZADO ESPECIAL CÍVEL JARDIM GLÓRIA RECORRENTE(S): DIOGO DE QUEIROZ RECORRIDO(S): CLARO S/A JUÍZA RELATORA: PATRÍCIA CENI DATA DO JULGAMENTO: 26/07/2019

E M E N T A RECURSO INOMINADO – AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE DÉBITO C/C INDENIZAÇÃO POR DANOS MORAIS – CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELEFONIA – RESCISÃO ANTECIPADA – MULTA – CLAUSULA DE FIDELIDADE – LEGALIDADE – DANO MORAL INOCORRENCIA – SENTENÇA MANTIDA PELOS SEUS PRÓPRIOS FUNDAMENTOS – RECURSO CONHECIDO E IMPROVIDO. 1. NÃO COMPROVADA PELO AUTOR A JUSTA CAUSA PARA A RESCISÃO ANTECIPADA DO CONTRATO, A COBRANÇA DA MULTA PREVISTA PARA O DESCUMPRIMENTO DA CLÁUSULA DE FIDELIDADE NO CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELEFONIA NÃO É ABUSIVA. 2. DESSA FORMA, A SENTENÇA DEVE SER MANTIDA EM SUA TOTALIDADE. 3. RECURSO CONHECIDO E IMPROVIDO.

RELATÓRIO EGRÉGIA TURMA: TRATA-SE DE RECURSO INOMINADO CONTRA A SENTENÇA QUE JULGOU IMPROCEDENTES OS PEDIDOS DA INICIAL.

NAS RAZÕES RECURSAIS, A PARTE RECORRENTE SUSTENTA A NECESSIDADE DA REFORMA DA SENTENÇA, PARA RECONHECER A RESCISÃO CONTRATUAL, BEM COMO A INEXIGIBILIDADE DA MULTA POR RESCISÃO E CONDENAÇÃO POR DANOS MORAIS. NÃO HOUE APRESENTAÇÃO DE CONTRARRAZÕES. É O RELATÓRIO.

VOTO

(...)

DA ANÁLISE DOS AUTOS, VISLUMBRO QUE INICIALMENTE O AUTOR FIRMOU CONTRATO ADERINDO AO PLANO CLARO PÓS GIGA 7GB, CUJA PRESTAÇÃO OCORRERIA ATRAVÉS DA LINHA PRINCIPAL (...), COM O FORNECIMENTO DOS SERVIÇOS DE LIGAÇÕES ILIMITADAS LOCAIS E A LONGA DISTÂNCIA PARA OUTRO NÚMERO CLARO, INTERNET 7 GB E A FRANQUIA DE 500 MINUTOS EM LIGAÇÕES PARA OUTRAS OPERADORAS, SENDO PACTUADO O VALOR DE R\$ 49,99 PARA CADA LINHA DEPENDENTE, INCLUSOS NO VALOR TOTAL DO CONTRATO QUE PERFAZIAM O MONTANTE DE R\$ 279,97 (DUZENTOS E SETENTA E NOVE REAIS E NOVENTA E SETE CENTAVOS. VEJAMOS: POSTERIORMENTE O AUTOR REALIZOU A ALTERAÇÃO DO PLANO.

SENÃO VEJAMOS:

POIS BEM. EM PRIMEIRO LUGAR, CHAMO A ATENÇÃO AO FATO DE QUE A ESTIPULAÇÃO CONTRATUAL DE FIDELIDADE DO USUÁRIO A CONCESSIONÁRIA DE TELEFONIA POR UM PRAZO MÍNIMO SOB PENA DE MULTA, EM TESE, NADA TEM DE ABUSIVA, UMA VEZ QUE A PRESTADORA GARANTE, EM CONTRAPARTIDA, UM DETERMINANDO BENEFÍCIO AO CLIENTE, COMO O DESCONTO NA AQUISIÇÃO DO APARELHO, POR EXEMPLO.

AO CONTRATAR OS SERVIÇOS DE TELEFONIA MÓVEL COM A RÉ O AUTOR OBTEVE VANTAGENS QUE JUSTIFICAM A COBRANÇA DA MULTA EM CASO DE RESCISÃO ANTECIPADA DO CONTRATO.

É A CHAMADA CLÁUSULA DE FIDELIDADE, EM QUE A OPERADORA OFERECE VANTAGENS EM TROCA DA PERMANÊNCIA DA CONTRATAÇÃO POR PERÍODO PREVIAMENTE ESTABELECIDO.

NO CASO DOS AUTOS, ALEGA O AUTOR A ABUSIVIDADE DIANTE DA INOBSERVÂNCIA DA AVENÇA ENTABULADA COM A DEMANDADA, CONTUDO TAL NÃO SE CONFIGURA NO CASO EM APREÇO.

ENTRETANTO, CONFORME SE DENOTA DAS CAUSAS DE PEDIR DA PARTE AUTORA, NÃO HÁ QUALQUER IMPUTAÇÃO EFETIVA DE MÁ PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS PELA DEMANDADA, MAS SIM POSTERIOR INSATISFAÇÃO COM OS PLANOS EFETIVAMENTE CONTRATADOS.

A IRRESIGNAÇÃO DA PARTE AUTORA RESIDE NOS VALORES DAS FATURAS DOS SERVIÇOS CONTRATADOS, O QUE NÃO CARACTERIZA FALHA NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇOS, MAS APENAS

INSATISFAÇÃO COM OS TERMOS DO CONTRATO LIVREMENTE PACTUADO PELA PARTE AUTORA, MORMENTE PORQUE OS SERVIÇOS FORAM DEVIDAMENTE PRESTADOS.

COMO JÁ VISTO, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM NULIDADE DA CLÁUSULA CONTRATUAL QUE PREVÊ A INCIDÊNCIA DE MULTA PELA RESCISÃO ANTECIPADA DO CONTRATO. NESSE SENTIDO:

(...)

É COMO VOTO. PATRÍCIA CENI JUÍZA DE DIREITO - RELATORA (N.U 12270-43.2018.8.11.0002, 122704320188110002/2019, PATRICIA CENI, TURMA RECURSAL ÚNICA, JULGADO EM 29/07/2019, PUBLICADO NO DJE 29/07/2019). GRIFOU-SE.

Em decisão da 3ª turma do STJ, em sede de recurso especial, a ministra relatora Nancy Andrighi, entendeu que, no caso de perda ou furto do aparelho móvel, cedido sob contrato de comodato, por caso fortuito ou de força maior, devidamente comprovado, a empresa de telefonia móvel, deve fornecer gratuitamente outro aparelho pelo restante do período de carência ou, alternativamente, reduzir pela metade o valor da multa a ser paga pela rescisão do contrato:

(...) A PERDA DE APARELHO CELULAR (VINCULADO A CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TELEFONIA MÓVEL PESSOAL COM PRAZO MÍNIMO DE VIGÊNCIA), DECORRENTE DE CASO FORTUITO OU FORÇA MAIOR, OCASIONA ONEROSIDADE EXCESSIVA PARA O CONSUMIDOR, QUE, ALÉM DE ARCAR COM A PERDA DO APARELHO, PAGARÁ POR UM SERVIÇO QUE NÃO PODERÁ USUFRUIR. POR OUTRO LADO, NÃO HÁ COMO NEGAR QUE O PRAZO DE CARÊNCIA FIXADO NO CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TEM ORIGEM NO FATO DE QUE A AQUISIÇÃO DO APARELHO É SUBSIDIADA PELA OPERADORA, DE MODO QUE A FIDELIZAÇÃO DO CLIENTE VISA A GARANTIR UM MÍNIMO DE RETORNO DO INVESTIMENTO FEITO. TAL CIRCUNSTÂNCIA EXIGE A COMPATIBILIZAÇÃO DOS DIREITOS, OBRIGAÇÕES E INTERESSES DAS PARTES CONTRATANTES À NOVA REALIDADE SURGIDA APÓS A OCORRÊNCIA DE EVENTO INESPERADO E IMPREVISÍVEL, PARA O QUAL NENHUMA DELAS CONTRIBUIU, DANDO ENSEJO À REVISÃO DO CONTRATO, ABRINDO-SE DUAS ALTERNATIVAS, A CRITÉRIO DA OPERADORA: (I) DAR EM COMODATO UM APARELHO AO CLIENTE, DURANTE O RESTANTE DO PERÍODO DE CARÊNCIA, A FIM DE POSSIBILITAR A CONTINUIDADE NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO E, POR CONSEQUENTE, A MANUTENÇÃO DO CONTRATO; OU (II) ACEITAR A RESOLUÇÃO DO CONTRATO, MEDIANTE REDUÇÃO, PELA METADE, DO VALOR DA MULTA DEVIDA, NAQUELE MOMENTO, PELA RESCISÃO. - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO MANIFESTADOS COM NOTÓRIO PROPÓSITO DE PREQUESTIONAMENTO NÃO TÊM CARÁTER PROTETATÓRIO. SÚMULA 98/STJ. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO. RESP - RECURSO ESPECIAL – 1087783. MINISTRA NANCY ANDRIGHI. 01/09/2009.

(...)

É firme a jurisprudência do STJ no sentido de que “a chamada cláusula de fidelização em contrato de telefonia é legítima, na medida em que se trata de

condição que fica ao alvedrio (livre vontade) do assinante, o qual recebe benefícios por tal fidelização, bem como por ser uma necessidade de assegurar às operadoras de telefonia um período para recuperar o investimento realizado com a concessão de tarifas inferiores, bônus, fornecimento de aparelhos e outras promoções”, pontuou a decisão de um dos casos” (REsp 14.45.560).

Tais decisões, corroboram a conclusão da onerosidade presente em tais contratos.

Assim, a exigência contratual da assinatura de um contrato oneroso de prestação de serviços, como condição “sine qua non” para a concessão do comodato do aparelho celular/outros, corrobora a descaracterização de tal instituto (comodato), para o caso.

Nesse sentido, restou consignado na manifestação fiscal os seguintes apontamentos que passam a integrar este acórdão:

Quanto a argumentação de manutenção da propriedade dos bens cedidos em comodato pela Claro S/A, a alegação não merece qualquer respaldo. Em seu arrazoadado para justificar a manutenção de propriedade cita que o Fisco levou em consideração que o comodato só pode ser caracterizado com a “restituição da coisa ao fim do contrato”.

Conforme demonstrado no Relatório Fiscal Complementar, a análise foi feita entre os anos de 2015 e 2023, ou seja, **foi considerado um período muito maior do que qualquer contrato de permanência para configuração do não retorno pela Fiscalização.**

O que está posto e devidamente comprovado, considerando todos os bens cedidos em comodato neste período, é que apenas 2% dos bens cedidos em comodato retornaram, mesmo decorrido um lapso temporal muito superior ao fim do contrato de permanência.

Para ilustrar melhor o que foi dito acima, basta uma análise da Tabela 4 constante no Relatório Fiscal Complementar anexo ao Auto de Infração.

(...)

Mesmo considerando que nenhuma obrigação seja atribuída ao comodante, que tem o direito – e não um dever de exigir o bem, considerando, ainda, que as obrigações que recaem sobre o comodatário envolvem restituir a coisa findo o prazo ou quando solicitado, a argumentação jurídica trazida pela Autuada é diametralmente oposta à sua finalidade econômica.

Em resumo, apesar de uma empresa ser o conjunto de meios e recursos aplicados que tem como finalidade

última o lucro e passa a não exigir a devolução dos referidos aparelhos cedidos em comodato, mesmo tendo a possibilidade de exigi-los no término do contrato, vai de encontro à sua finalidade econômica.

Considerando os fatos narrados acima, seria ilógico pensar em alguma empresa que deixaria seus bens, utilizados para gerar lucro, em posse de terceiros muitos anos após o encerramento do contrato de prestação do serviço tendo a possibilidade de exigi-los logo após o término do contrato.

A única razão lógica que explicaria o não retorno seria justamente sua mudança de propriedade/titularidade do bem na prática.

Fato que corrobora com a argumentação acima é que em nenhum momento houve preocupação da Autuada em comprovar que, algum dia, esses aparelhos retornam, de fato, à empresa nos anos seguintes aos analisados.

Ora, o fato que está posto e devidamente comprovado pela documentação é que o retorno dos bens em comodato em 8 anos é ínfimo.

Em sua argumentação, se limitou a afirmar que comprova o retorno dos bens em comodato, todavia, como já demonstrado no Auto de Infração, o retorno dos referidos itens é de 2% em relação ao total de itens objeto do pedido de restituição que foi negado.

Quanto a previsão contratual obrigando a devolução do aparelho, o fato de todos os modelos de contratos apresentados exigirem a devolução dos aparelhos ao término do contrato sendo que a realidade/prática se mostra totalmente oposta à previsão contratual.

Este fato, por si só, corrobora justamente com a argumentação que a cláusula em tela não tem efeito prático e pode ser desconsiderada para fins de interpretação do contrato.

Ainda neste tópico, o contrato deve ser interpretado conforme a realidade das partes, ou seja, a forma não deve prevalecer sobre a realidade da relação jurídica.

(...)

Seguindo na argumentação, em que pese a decisão exarada pelo Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT-SP), em nenhum momento a argumentação foi balizada por regras contábeis de depreciação, **o que está sendo defendido aqui é que a indefinição de prazo precisa ser razoável além de**

ter relação com natureza do bem. O prazo indefinido citado não pode ser um aval para que o bem seja colocado em posse do “suposto” comodatário por um prazo de tempo ilimitado, ainda mais considerando uma empresa que visa, primeiramente, o lucro.

No tocante à alegação da Defesa de que a própria Fiscalização reconhece, a partir do Anexo 05 da autuação, que a restituição do bem foi devidamente solicitada pela empresa, cujos aparelhos estariam “pendentes de retorno por estar em negociação a devolução” (pág. 10 do Relatório Fiscal Complementar.), registra-se que tal alegação não tem o condão de macular o lançamento, haja vista a demonstração do Fisco de que, de fato, a grande maioria dos aparelhos supostamente cedidos em comodato não é devolvida.

Ademais, no caso citado, a Defesa sequer demonstra que os supostos aparelhos estavam pendentes de retorno em razão de negociação, prefere manter-se com suas alegações marginais que não afetam a acusação fiscal.

No tocante à alegação da Defesa de que o Anexo 10 que instrui a autuação discrimina o montante apurado pela Fiscalização referente aos bens para os quais houve a devida devolução pelo comodatário – cf. NFs de entrada com CFOP 1908 (aba “TOTAL por CFOP retorno COMODATO”), e também quanto às informações contidas no sistema SAP da Autuada acerca das datas de saída e retorno dos bens cedidos em comodato, vale destacar que os citados retornos foram considerados na apuração realizada pelo Fisco, conforme já relatado.

Quanto à alegação da Defesa de que houve uma análise superficial dos negócios jurídicos autuados já que, tão somente, três contratos de direito privado foram analisados, registra a Fiscalização que, após a impugnação, intimou a Autuada para que apresentasse quantos contratos achasse necessário para superar a “suposta” análise superficial do Fisco, todavia, a Autuada limitou-se a apresentar quatro contratos (sendo dois fora do período analisado) dentre as “ditas” centenas, ou seja, o argumento de superficialidade é completamente contraditório e raso.

Tal alegação da Defesa não tem o condão de macular o lançamento, uma vez que os contratos foram juntados aos autos com intuito de demonstrar que a multa pela rescisão do contrato visa a ressarcir os aparelhos cedidos, o que é corroborado até mesmo pelas decisões judiciais transcritas.

Não se discute se o valor das multas pela rescisão é exatamente o valor dos aparelhos.

Assim, a alegação da Defesa de que o contrato firmado com a Yazaki possui valor mensal de R\$ 3.311,70, que, multiplicado pelo prazo de permanência de 24 meses, resulta no montante de R\$ 79.480,80, ao passo que o valor total dos aparelhos cedidos foi de R\$ 113.317,00, não tem o condão de macular o lançamento.

Outrossim, se a amostra de contratos não reflete a conclusão a que chegou à Fiscalização, como alega a Defesa, caberia a ela juntar aos autos os contratos que

entendesse necessários para comprovar suas alegações, mas como mencionado pelo Fisco, juntou apenas quatro contratos na oportunidade dada pela Fiscalização.

Quanto esta alegação e as demais trazidas pela Defesa acerca dos contratos, elas não são capazes de afastar a acusação fiscal. Nesse sentido, reporta-se aos fundamentos constantes da manifestação fiscal os quais rechaçam as alegações da Defesa nos seguintes termos:

Adentrando em um novo tópico de discussão que versa sobre a gratuidade das operações de comodato, a Autuada ressaltou que houve uma análise superficial dos negócios jurídicos autuados já que, tão somente, três contratos de direito privado. Importante ressaltar que a Claro foi intimada a apresentar quantos contratos achasse necessário para superar a “suposta” análise superficial do Fisco, todavia, se limitou a apresentar quatro contratos (sendo dois fora do período analisado) dentre as “ditas” centenas, ou seja, o argumento de superficialidade é completamente contraditório e raso.

Quanto à argumentação que o contrato comodato só pode ser considerado oneroso quanto houver previsão de efetiva contraprestação, é justamente o que está sendo comprovado por parte do Fisco com a análise dos contratos. Apesar de constar no contrato que o valor referente ao comodato é de R\$ 0,00, a realidade fática demonstrada no Auto de Infração corrobora que o valor referente ao comodato está justamente dentro do preço da prestação do serviço, conforme argumentado a seguir.

A impugnante alega que o Fisco não conseguiu extrair uma lógica concreta de três contratos, todavia, isso não é verdade. **Ponto crucial que foi trazido à baila no Relatório Fiscal Complementar e sequer foi rebatido na Impugnação gira em torno do valor mensal médio por linha e o custo médio do aparelho cedido em comodato.**

O que se comprova com a referida argumentação é que, como já falado anteriormente, a empresa visa, primeiramente, o lucro e, por óbvio, o valor mensal médio por linha maior significa aparelhos “cedidos em comodato” de maior valor. Ora, é salutar que a empresa não cederia celulares caríssimos a clientes com contratos de valores irrisórios.

A argumentação deslindada corrobora com o fato que o valor dos aparelhos é recuperado no plano de serviços com maior valor agregado durante o prazo de permanência mínimo, ou seja, não estamos diante de um comodato propriamente dito, mas sim de uma compra e venda.

Quanto aos contratos juntados pela Claro, no caso dos contratos da Gráfica e Editora e da Arcon, apesar de constar diferença no valor dos aparelhos cedidos em comodato levantado pela Autuada, a realidade fática é diferente. Conforme devidamente comprovado pelas NFes juntadas neste Auto de Infração, os valores dos aparelhos são análogos, podendo ser verificados na tabela a seguir:

(...)

O que se percebe é que o valor total dos aparelhos cedidos em comodato é bem semelhante, o que gera o valor da multa e valor do plano em valores quase idênticos, fato que reforça a teoria engendrada neste Auto de Infração.

Em relação aos contratos da VB Editora e Esquadra, que apesar de serem datados de período anterior ao analisado (2013), foram utilizados pela Autuada para refutar o argumento do Fisco. Após uma breve correção de valores, é possível demonstrar o real valor dos aparelhos, conforme tabela a seguir:

Empresa	Valor do plano	Valor total dos aparelhos cedidos em comodato	Prazo de Permanência	Valor da multa
VB Editora	R\$ 7.970,87	R\$ 27.633,75 ³	24 meses	R\$ 95.650,44
Esquadra	R\$ 8.030,00	R\$ 35.681,61 ⁴	24 meses	R\$ 96.360,00

Tabela 02 – Correção de valores dos contratos apresentados

Desta forma, é factível ver que existe o mesmo padrão apresentado em todos os contratos, quanto maior o valor do plano, maior o valor dos aparelhos cedidos em comodato e, conseqüentemente, a multa envolvida.

Ao contrário do que foi afirmado na Impugnação apresentada, o Fisco, em nenhum momento, afirmou que o valor da multa tem que ser exatamente igual ao valor dos celulares cedidos, houve apenas menção que o valor da multa é utilizado para quitar o valor dos aparelhos e com ela guarda relação. A conexão entre o valor da multa e o valor dos aparelhos é reforçada justamente pelos argumentos anteriores, ou seja, se o valor dos celulares estão mensalizados no contrato de prestação de serviços, conseqüentemente a multa será maior justamente pelo valor contratado.

Além disso, a Claro tem plena ciência que o campo de contratação de serviços de empresas de telecomunicação é extremamente complexo e envolve diversos fatores de cálculo como contratações anteriores, vigentes e futuras para definição do valor do serviço prestado e, conseqüentemente, o valor da multa, ou seja, não é uma ciência exata. Porém, mesmo considerando os fatores acima, é possível

identificar um comportamento padrão nos contratos de prestação de serviço com “suposto” comodato realizados pela Autuada, conforme já mencionado nos parágrafos anteriores.

Quanto à argumentação que o contrato comodato só pode ser considerado oneroso quanto houver previsão de efetiva contraprestação, é justamente o que está sendo comprovado por parte do Fisco com a análise dos contratos.

No tocante ao argumento de que 60% (sessenta por cento) das saídas em comodato foram destinadas a pessoas jurídicas de Direito Público e por isso argumentação não teria validade, reporta-se também aos argumentos constantes da manifestação fiscal, os quais também passam a compor o presente acórdão:

Ora, a argumentação é exatamente a mesma e apresenta idêntica lógica.

Nos contratos com órgãos públicos os aparelhos cedidos em comodato não retornam, mesmo após o término do contrato, à Claro e, ainda, os valores dos aparelhos são embutidos no valor do serviço prestado, já que este é um ponto que não é definido exclusivamente pelo Cliente, mas sim pelo licitante quando realiza o lance.

Único ponto que merece esclarecimento adicional gira em torno da multa rescisória, que é inexistente no caso de rescisão sem culpa do contratado.

Como é sabido, o processo licitatório realizado por entidades públicas é extremamente demorado, burocrático e custoso, chegando a demorar 1 a 2 anos para adjudicação final de seu objeto.

Levando este importante fato em consideração, nenhum ente público realizaria uma licitação custosa e demorada e rescindiria o contrato antes do limite máximo da contratação que é geralmente de 60 meses (5 anos) mesmo existindo previsão no Edital.

Assim, as empresas prestadoras de serviço, na hora de estabelecerem seus preços, levam este fator crucial em consideração.

Desta forma, a Autuada, ao ganhar um processo licitatório, tem a certeza de que seu contrato será de fidelização por 60 meses, ou seja, não importa se houvesse previsão ou não de multa no contrato, já que ela não seria utilizada e o valor dos aparelhos será recuperado ao longo do tempo máximo da contratação.

Ademais, há previsão legal para que haja pagamento do custo da desmobilização no caso de rescisão sem que haja culpa do contratado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto ao pleito, da Autuada que seja reconhecido o direito à restituição do imposto porque grande parte das saídas realizadas a título de comodato ser destinada a órgãos da Administração Pública Direta do Estado de Minas Gerais – e, portanto, beneficiárias de isenção do ICMS, conforme item 136 do Anexo I do RICMS/02, registra-se que o caso demanda análise em processo próprio de restituição nos termos do art. 28 e seguintes do RPTA.

Ademais, acresça-se que referida isenção é condicionada.

Outrossim, restou demonstrado nos presentes autos que referidos aparelhos são objetos de compra e venda. Assim, não pertencentes, portanto, ao ativo imobilizado da Autuada, não havendo que se falar em não-incidência do ICMS, conforme art. 5º, inciso XII, do RICMS/02.

Por fim, traz-se à colação o Acórdão nº 23.996/25/2ª, no qual consta que a E. 2ª Câmara de Julgamento analisou caso semelhante ao ora em exame, tendo sido rechaçada a tese de que celulares são remetidos a clientes da empresa de telefonia de forma gratuita, nos seguintes termos:

ACÓRDÃO: 23.996/25/2ª

RITO: SUMÁRIO

PTA/AI: 01.004132262-88

IMPUGNAÇÃO: 40.010158954-91

IMPUGNANTE: TIM S/A

IE: 062055220.00-33

PROC. S. PASSIVO: ERNESTO JOHANNES TROUW

ORIGEM: DF/BH-4 - BELO HORIZONTE

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONSTATADO O RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS, EM DECORRÊNCIA DE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO DO IMPOSTO, RELATIVO AO VALOR CONSTANTE NO REQUERIMENTO DE RESTITUIÇÃO DO ICMS/OP – OPERAÇÃO PRÓPRIA E ICMS/ST – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, UMA VEZ NÃO CONFIGURADA A HIPÓTESE PREVISTA NO INCISO II DO ART. 23 DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, DA MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI, TODOS DA LEI Nº 6.763/75.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

EM QUE PESE A ARGUMENTAÇÃO APRESENTADA, NÃO ASSISTE RAZÃO À IMPUGNANTE CONFORME SE VERÁ A SEGUIR.

O ARGUMENTO-CHAVE DA IMPUGNANTE É QUE AS MERCADORIAS OBJETO DA RESTITUIÇÃO PLEITEADA, CUJOS CRÉDITOS DO ICMS FORAM APROVEITADOS EXTEMPORANEAMENTE, NÃO FORAM DESTINADAS À

COMERCIALIZAÇÃO, MAS SIM DADAS EM COMODATO A SEUS CLIENTES.

ACONTECE, PORÉM, QUE FICOU SOBEJAMENTE DEMONSTRADO NOS AUTOS (PÁGS. 194/198) QUE A IMPUGNANTE, AO REMETER OS APARELHOS DE TELEFONIA CELULAR A SEUS CLIENTES SOB FORMA DE COMODATO, PROMOVIA, IMEDIATAMENTE, NO MÊS SUBSEQUENTE, ACRÉSCIMO NO VALOR DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO.

A FISCALIZAÇÃO INDAGA E, AO MESMO TEMPO, RESPONDE: *SERIA POSSÍVEL A IMPUGNANTE CEDER GRATUITAMENTE SEIS APARELHOS CELULARES, VALOR TOTAL DE R\$ (...), SEM MAJORAR O PREÇO DOS SEUS SERVIÇOS? EVIDENTE QUE NÃO!*

AINDA DE ACORDO COM A FISCALIZAÇÃO, OCORREU A VENDA DESTES APARELHOS CELULARES, CEDIDOS EM SUPOSTO COMODATO, CUJO PAGAMENTO SE DEU ATRAVÉS DA COBRANÇA MENSAL DAS PARCELAS, DEVIDAMENTE MAJORADAS, DO SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO PRESTADO PELA IMPUGNANTE AOS CLIENTES.

ASSIM EXPOSTO, FICA CARACTERIZADO O NÃO CUMPRIMENTO DE NENHUMA DAS HIPÓTESES PREVISTAS NO ART. 23 DO ANEXO XV DO RICMS/02, *IN VERBIS*:

(...)

ACRESÇA-SE, TAMBÉM, QUE, EMBORA INSTADA E TENDO O PRAZO DILATADO, A IMPUGNANTE NÃO APRESENTOU À FISCALIZAÇÃO CÓPIAS DOS CONTRATOS DE COMODATO QUE, EM TESE, DARIAM SUPORTE FÁTICO AO REQUERIMENTO DE RESTITUIÇÃO.

NO CASO EM COMENTO, A IMPUGNANTE NÃO DEMONSTROU, COM A PRECISÃO EXIGIDA, OS FUNDAMENTOS FÁTICOS E JURÍDICOS QUE SUSTENTAM O DIREITO À RESTITUIÇÃO DO IMPOSTO, EM RELAÇÃO À SUPOSTA OPERAÇÃO DE COMODATO.

DE IGUAL RELEVÂNCIA, TAMBÉM, É O FATO DE A IMPUGNANTE NÃO RECUPERAR, NA TOTALIDADE, TAIS APARELHOS CELULARES, UMA VEZ VENCIDO O PERÍODO CONTRATUAL. DE ACORDO COM A FISCALIZAÇÃO, NO PERÍODO DE JANEIRO DE 2017 A MAIO DE 2024, É POSSÍVEL VERIFICAR QUE A SOMA DAS QUANTIDADES DE SAÍDA DOS APARELHOS CELULARES, CEDIDOS EM COMODATO, É 67.189 UNIDADES, ENQUANTO A SOMA DAS QUANTIDADES DE RETORNO DOS APARELHOS CELULARES, CEDIDOS EM COMODATO, É 5.157 UNIDADES.

CONSTATA-SE QUE O RETORNO REPRESENTA PERCENTUAL DEMASIADAMENTE BAIXO (MENOS DE 8%) EM RELAÇÃO À QUANTIDADE SAÍDA. ESSA CONSTATAÇÃO INVALIDA A LÓGICA DO COMODATO, UMA VEZ QUE COMPROVA QUE NÃO HÁ RETORNO DA MAIOR PARTE (CERCA DE 92%) DOS APARELHOS CELULARES À IMPUGNANTE.

ASSIM EXPOSTO, DEMONSTRADA A INOCORRÊNCIA DO INSTITUTO DO COMODATO, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM

PAGAMENTO DE ICMS EM DUPLICIDADE POR PARTE DA IMPUGNANTE, QUE EMITIRA NF-E PARA SI MESMA, QUANDO DA REMESSA DE TAIS APARELHOS CELULARES PARA O SEU ATIVO IMOBILIZADO.

NESTE CASO, A IMPUGNANTE REALIZOU, PARALELAMENTE À EMISSÃO DAS NOTAS DE “SAIDA BAIXA DE ESTOQUE PARA ATIVO”, O APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS DE ICMS/OP PROVENIENTES DA ENTRADA DESTES APARELHOS CELULARES NO DOCUMENTO CONTROLE DE CRÉDITOS DE ICMS DO ATIVO PERMANENTE - CIAP, COMO SE PODE VERIFICAR EM PÁGS. 86/87.

AINDA SOBRE ESTA MATÉRIA, EM JULGADO SEMELHANTE CUJO SUJEITO PASSIVO ERA A ORA IMPUGNANTE, ASSIM SE MANIFESTOU ESTA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO:

(...)

Em outra decisão da E. 2ª Câmara de Julgamento, consubstanciada no Acórdão nº 23.888/25/2ª, ficou registrado destaques da Fiscalização nos quais consta o *modus operandi* de empresa de telecomunicação na suposta cessão de aparelhos em comodato:

ACÓRDÃO: 23.888/25/2ª RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.003605508-41

IMPUGNAÇÃO: 40.010157952-41

IMPUGNANTE: TIM S/A

IE: 062055220.00-33

PROC. S. PASSIVO: ANDRÉ GOMES DE OLIVEIRA

ORIGEM: DF/BH-2 - BELO HORIZONTE

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS, LANÇADOS NA ESCRITA FISCAL DA CONTRIBUINTE, RELATIVOS A PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DO IMPOSTO, SOB O ARGUMENTO DE TRATAR DE FATOS GERADORES PRESUMIDOS QUE NÃO TERIAM SIDO REALIZADOS. CONSTATOU O FISCO IRREGULARIDADES NO MENCIONADO PEDIDO, ESTANDO EM DESACORDO COM O DISPOSTO NO ART. 23 DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

ADEMAIS, DEIXOU REGISTRADO O FISCO QUE “NO CASO EM COMENTO, A IMPUGNANTE NÃO DEMONSTROU, COM A PRECISÃO

EXIGIDA, OS FUNDAMENTOS FÁTICOS E JURÍDICOS QUE SUSTENTAM O DIREITO À RESTITUIÇÃO DO IMPOSTO, EM RELAÇÃO À SUPOSTA OPERAÇÃO DE COMODATO”. VEJA-SE UMA APERTADA SÍNTESE DOS ESCLARECIMENTOS APRESENTADAS PELO FISCO, QUE ANALISOU, AINDA, OS DOCUMENTOS APRESENTADOS PELA DEFESA, POSTERIORMENTE, CUJA JUNTADA FOI DEFERIDA PELA ASSESSORIA DO CCMG:

EM VERDADE, COMO ANTERIORMENTE EXPLANADO, A IMPUGNANTE PROMOVE A VENDA DOS APARELHOS CELULARES COM ROUPAGEM DE “TRANSPOSIÇÃO DE ESTOQUE”, ISSO PORQUE, UMA VEZ ENTREGUE AO CLIENTE, NÃO HÁ MAIS NENHUM INTERESSE DA IMPUGNANTE NESTES APARELHOS CELULARES. NESSE SENTIDO, VEJA-SE O EXCERTO ABAIXO EXTRAÍDO DO DOCUMENTO “TERMO_ATENDIMENTO_08-02-2023_ASS”, ANEXADO AOS AUTOS NO GRUPO “DOCUMENTO DE INÍCIO DE AÇÃO FISCAL”, TIPO “INTIMAÇÕES/COMUNICADOS/OFIÍCIOS” (PÁGINA 48 DO E-PTA):

(...)

NO INTUITO DE COMPROVAR QUE NÃO HOUE O RETORNO DE BOA PARTE DESTES APARELHOS CELULARES, CEDIDOS EM COMODATO, O FISCO ELABOROU AS PLANILHAS “SAÍDA EM COMODATO” E “RETORNO EM COMODATO”, AMBAS EM FORMATO EXCEL, ANEXADO AOS AUTOS NO GRUPO “MANIFESTAÇÃO FISCAL”, TIPO “OUTROS”, CONTENDO A RELAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS PELA IMPUGNANTE, NO PERÍODO DE JANEIRO DE 2017 A MAIO DE 2024.

CONFORME RELACIONADO NAS COLUNAS ‘P’ DESTAS PLANILHAS, REFERENTES AO PERÍODO DE JANEIRO DE 2017 A MAIO DE 2024, É POSSÍVEL VERIFICAR QUE A SOMA DAS QUANTIDADES DE SAÍDA DOS APARELHOS CELULARES, CEDIDOS EM COMODATO, É 67.189 UNIDADES, ENQUANTO A SOMA DAS QUANTIDADES DE RETORNO DOS APARELHOS CELULARES, CEDIDOS EM COMODATO, É 5.157 UNIDADES.

OU SEJA, EM COMPARAÇÃO COM O TOTAL DE SAÍDA DOS APARELHOS CELULARES, O TOTAL DE RETORNO REPRESENTA PERCENTUAL DEMASIADAMENTE BAIXO (MENOS DE 8%).

ESSA CONSTATAÇÃO SIMPLEMENTE INVALIDA A LÓGICA DO COMODATO, JÁ QUE COMPROVA QUE NÃO HÁ RETORNO DE BOA PARTE (MAIS DE 92%) DOS APARELHOS CELULARES À IMPUGNANTE.

OCORRE QUE, JUSTAMENTE PELA NORMA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, ENCERRA-SE TODA A CADEIA NO EXATO MOMENTO EM QUE OS APARELHOS CELULARES CHEGAM AO CONSUMIDOR FINAL, DÚVIDAS NÃO REMANESCEM NESSE SENTIDO, QUE O CLIENTE DA IMPUGNANTE É O VERDADEIRO CONSUMIDOR FINAL.

(...)

LOGO, PODE SE CONCLUIR QUE, SE HOUE A ENTREGA DESTES APARELHOS CELULARES AOS CLIENTES, OCORREU O FATO

GERADOR PRESUMIDO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E, NÃO HÁ DIREITO À RESTITUIÇÃO DO ICMS/ST E ICMS/OP DECORRENTE DA AQUISIÇÃO DESSES APARELHOS CELULARES, QUE SÃO, PRIMEIRAMENTE, DISPONIBILIZADOS PARA REVENDA E, POSTERIORMENTE, EM RAZÃO DA ASSINATURA DE CONTRATOS MAIS ONEROSOS, CEDIDOS EM COMODATO.

(...)

O FISCO, VEM, MANIFESTAR ACERCA DA DOCUMENTAÇÃO JUNTADA PELA IMPUGNANTE AOS AUTOS, BEM COMO APRESENTAR OS ESCLARECIMENTOS ABAIXO, A FIM DE CORROBORAR A MANIFESTAÇÃO FISCAL AO AUTO DE INFRAÇÃO APRESENTADA (PÁGINAS 1.359 A 1.376 DO E-PTA).

EM PRIMEIRO LUGAR, BOA PARTE DA DOCUMENTAÇÃO REFERENTE AO CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO, FIRMADO COM O CLIENTE (...) (PÁGINAS 1.430 A 1.469 DO E-PTA), FORAM JUNTADOS EM DUPLICIDADE PELA IMPUGNANTE AOS AUTOS, UMA VEZ QUE, JÁ FORAM, ANTERIORMENTE, LEVADOS AOS AUTOS PELA PRÓPRIA IMPUGNANTE (PÁGINAS 1.306 A 1.335 DO E-PTA).

ESPECIFICAMENTE QUANTO À DOCUMENTAÇÃO COMPLEMENTAR DO CLIENTE (...), CABE ESCLARECER QUE EM NADA AGREGA PARA NOVA AVERIGUAÇÃO DO FISCO.

DENTRE OS DOCUMENTOS ACOSTADOS AOS AUTOS PELA IMPUGNANTE, ESTÃO “MODELOS DE CONTRATOS” (PÁGINAS 1.379 A 1.429 DO E-PTA), O QUE APENAS REFORÇA O COMPLETO DISTANCIAMENTO DA VERDADE MATERIAL.

O DOCUMENTO “MODELOS DE CONTRATOS”, ALÉM DE NÃO SER POSSÍVEL AFIRMAR A SUA VIGÊNCIA NO PERÍODO DAS OPERAÇÕES OBJETO DO REFERIDO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO, NÃO PODE SE SUSTENTAR, UMA VEZ QUE NÃO SE PODE VINCULAR A NENHUM DOS CLIENTES DA IMPUGNANTE, DESTINATÁRIOS DE APARELHOS CELULARES, PORTANTO, NÃO SERVE PARA COMPROVAR, NO PRESENTE CASO, A REALIDADE DAS OPERAÇÕES E REGISTROS DA IMPUGNANTE.....)(...)

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

É nesse sentido, inclusive, que caminha a legislação tributária mineira, que prevê a litude da cobrança cumulativa de multas, quando decorrerem da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inobservância concomitante de obrigação tributária principal e de obrigação acessória, conforme o art. 53, § 1º, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 1º As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

(...)

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como é possível observar na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

(...)

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE.

(...)

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)

(...)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI, da mencionada lei.

Importante reiterar que não compete a este CCMG deixar de aplicar dispositivo de Lei ou outra norma tributária em função de seu hipotético caráter inconstitucional, uma vez que não cabe a ele declarar a inconstitucionalidade da norma, nos termos do que diz o inciso I do art. 182 da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante alega ser indevida a aplicação dos juros de mora sobre multa de ofício.

Entretanto, é equivocado tal entendimento. A exigência da multa de revalidação em questão, embora ocorra somente com o lançamento de ofício, nasce com a exigência do imposto e deve ter a mesma data de vencimento deste, de forma que sobre ela devem incidir, também, os juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, conforme determina o art. 226 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

(...)

Por sua vez, a cobrança dos juros de mora encontra-se disciplinada pela Resolução da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais nº 2.880 de 13/10/97, que determina que os créditos tributários, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, serão acrescidos de multa e juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil:

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

(...)

Observa-se que, de acordo com o inciso II do art. 2º da citada Resolução, somente em relação à multa isolada o termo inicial para cobrança dos juros de mora é o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

Portanto, não carece de qualquer reparo a cobrança dos juros de mora sobre a multa de revalidação incidente.

Ante todo o exposto, tem-se que as alegações trazidas pela Impugnante quanto ao cancelamento e à redução das multas aplicadas não merecem prosperar, uma vez que a aplicação das penalidades está em perfeita consonância com a legislação tributária deste Estado.

Como mencionado, foi exigida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, no percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado:

Lei nº 6.763/75

(...)

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, inclusive no caso de apropriação de crédito relativo à aquisição de mercadoria alcançada por redução da base de cálculo na entrada ou na operação subsequente, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado.

(...)

Ressalta-se que referida Penalidade Isolada foi exigida no montante de 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado.

Assim, referida Penalidade já foi exigida no percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação, atendendo o disposto no inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, com a redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378, de 23/07/25:

Lei nº 6.763/75:

Efeitos a partir de 1º/08/25

Art. 55 (...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação ou prestação; (...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Ana Laura de Paula Lana Souza e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Débora Bastos Ribeiro. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Cássia Adriana de Lima Rodrigues (Revisora), Dimitri Ricas Pettersen e Emmanuelle Christie Oliveira Nunes.

Sala das Sessões, 15 de outubro de 2025.

Cindy Andrade Moraes
Presidente / Relatora