

<b>CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b>
--

Acórdão:	5.998/25/CE	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.003474171-90	
Recurso de Revisão:	40.060159275-33	
Recorrente:	Algar Multimidia S/A	
	IE: 001030140.00-75	
Recorrida:	Fazenda Pública Estadual	
Proc. S. Passivo:	Douglas Mota	
Origem:	DF/Uberlândia	

---

**EMENTA**

**RECURSO DE REVISÃO - NÃO CONHECIMENTO - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA. Não comprovada a divergência jurisprudencial prevista no art. 163, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, não se configurando, por conseguinte, os pressupostos de admissibilidade para o recurso.**

**Recurso de Revisão não conhecido à unanimidade.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS incidente nas saídas de bens do ativo imobilizado, para outras unidades da Federação, imobilizados por prazo inferior a 12 (doze) meses, classificadas com a natureza da operação “remessa de bem por conta de contrato de comodato ou locação” (CFOP 6908) e “Outras saídas – remessas de locação de bens móveis” (CFOP 6949), operações que foram objeto de desconconsideração, pelo Fisco, para fins tributários, nos termos dos arts. 205 e 205-A da Lei nº 6.763/75 (art. 83, § 4º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA), conforme detalhado no Relatório Fiscal Complementar, no período de 01/03/19 a 31/12/22.

Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

A 1ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 24.903/25/1ª, julgou procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG.

Inconformada, a Autuada interpõe, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de págs. 1.276/1.289.

Afirma que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas:

- Tema: desconconsideração de negócio jurídico – Acórdão nº 23.877/25/2ª;
- Tema: não incidência do ICMS – Locação e comodato – Acórdão nº 23.790/24/2ª.

Requer, ao final, o conhecimento e provimento do Recurso de Revisão.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs.1.346/1.359, opina em preliminar, pelo não conhecimento do Recurso de Revisão e, quanto ao mérito, pelo seu não provimento.

---

**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.

Superada a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Para efeito de se avaliar a admissibilidade do Recurso, deve-se ressaltar que essa espécie de Recurso de Revisão tem como pressuposto de cabimento a existência de decisões divergentes quanto à aplicação da legislação tributária, sobre a mesma matéria e em circunstâncias/condições iguais, proferidas pela mesma ou por outra Câmara de Julgamento deste Órgão Julgador.

Nesse sentido, o objetivo buscado pelo Órgão Julgador é o da uniformização das decisões, evitando que as Câmaras decidam de forma diferente sobre determinada matéria.

Feitas essas breves observações, passa-se à análise do cabimento do recurso em apreço.

**1. Dos Pressupostos de Admissibilidade:**

**1.1. Quanto ao Acórdão nº 23.877/25/2<sup>a</sup>** (Tema: Desconsideração de negócio jurídico):

A Recorrente relata que a decisão recorrida, ao desconsiderar os contratos de locação e comodato celebrados, sujeitou tais operações à regular tributação, nos seguintes termos:

**DECISÃO RECORRIDA**

“... INSTA RELEMBRAR QUE A EXIGÊNCIA FISCAL DECORRE DA DESCONSIDERAÇÃO, PARA FINS TRIBUTÁRIOS, DAS OPERAÇÕES DE REMESSA EM COMODATO/LOCAÇÃO REALIZADAS PELA AUTUADA COM DESTINO A CONTRIBUINTES E NÃO CONTRIBUINTES DO IMPOSTO (PESSOAS FÍSICAS E PESSOAS JURÍDICAS) LOCALIZADAS EM OUTROS ESTADOS.

PORTANTO, NÃO SE APLICA A TAIS OPERAÇÕES AS DISPOSIÇÕES LEGAIS QUE PREVEEM A NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO NAS SAÍDAS, PREVISTO NO INCISO XIII DO ART. 5º, DA PARTE GERAL DO RICMS/02

(...)

DIANTE DO EXPOSTO, VERIFICA-SE ASSISTIR RAZÃO AO FISCO, NA DEMONSTRAÇÃO DE QUE A AUTUADA, AO REALIZAR REMESSAS EM COMODATO OU REMESSA PARA LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS (OPERAÇÕES NÃO TRIBUTADAS) AOS CLIENTES DE SUAS FILIAIS, EM OUTROS ESTADOS, VISOU IMPEDIR A TRIBUTAÇÃO INCIDENTE NAS SAÍDAS DESSES EQUIPAMENTOS, RELATIVAMENTE À OPERAÇÃO DE TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DE TAIS EQUIPAMENTOS PARA SUAS FILIAIS, REAIS PRESTADORAS DOS SERVIÇOS (OPERAÇÕES TRIBUTADAS NO PERÍODO AUTUADO) ...”

Menciona que o fundamento da decisão para manter a cobrança do ICMS em tais operações decorre do seguinte:

DECISÃO RECORRIDA

“... DIANTE DISSO, CONCLUI O FISCO QUE ‘A AUTUADA USOU O ARTIFÍCIO DE REMESSA DIRETA PARA TOMADORES FINAIS DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO ESTABELECIDOS EM OUTRAS UFs, CLIENTES DE SUAS FILIAIS NESSAS UFs, PRESTADORAS DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO, BENS DE SEU ATIVO, IMOBILIZADOS POR PRAZO INFERIOR A 12 MESES, A TÍTULO DE COMODATO OU LOCAÇÃO, PARA DEIXAR DE RECOLHER O ICMS DEVIDO PELA TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DESSES BENS PARA AS SUAS FILIAIS, DETENTORAS DO REAL PROPÓSITO NEGOCIAL DE CESSÃO DESSES BENS PARA OS TOMADORES DOS SEUS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO A TÍTULO DE COMODATO OU LOCAÇÃO’ ...”

Salienta, porém, que a alegação fiscal de que a Autuada teria se utilizado de “artifício” para remeter bens do ativo imobilizado diretamente a clientes localizados em outras unidades da Federação, sob a justificativa de locação ou comodato, carece de respaldo jurídico e fático, tratando-se, na verdade, de uma premissa equivocada: a de que a mera remessa direta ao cliente final, mesmo que motivada por razões operacionais e logísticas, seria suficiente para desconsiderar a natureza jurídica das operações formalizadas.

Pontua que é imprescindível reafirmar que o contrato de comodato e o contrato de locação são negócios jurídicos lícitos, previstos no Código Civil, e que não constituem, por si só, hipóteses de incidência do ICMS, uma vez que **não envolvem transferência da titularidade do bem nem circulação jurídica de mercadorias**, complementando que a “remessa direta ao tomador final” não desnatura o contrato subjacente celebrado entre a matriz e o destinatário.

Expõe que tal prática, comumente adotada no mercado por razões de eficiência operacional, não é vedada pelo ordenamento jurídico e tampouco autoriza, por si só, a conclusão de que a filial localizada na unidade de destino seria a real interessada ou “detentora do propósito comercial”.

Afirma que a alegação de que a filial seria a destinatária econômica exige prova inequívoca de que esta, de fato, assumiu os direitos e obrigações do negócio jurídico, o que não se presume, mas se demonstra por elementos objetivos - **inexistentes no caso concreto**.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aduz que o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG já assentou entendimento no sentido de que não se pode desconsiderar um negócio jurídico regularmente formalizado sem que haja provas contundentes de simulação ou fraude.

Argumenta que a divergência é claramente demonstrada por meio do Acórdão nº 23.877/25/2ª, parcialmente reproduzido em seu recurso, no qual a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG analisou com profundidade os requisitos para desconsideração do ato ou negócio jurídico para fins tributários, que não ocorreram no presente caso.

Pondera que, apesar de o paradigma se referir a autuação de ITCD, os dispositivos legais analisados são os mesmos aplicáveis à presente autuação, estando, portanto, perfeitamente caracterizada a divergência jurisprudencial.

Para corroborar o seu entendimento, a Recorrente cita os Acórdãos nºs 20.057/13/2ª e 19.368/11/2ª, que também afastaram a pretensão fiscal de desconsideração de atos/negócios jurídicos, reconhecendo a validade das operações diante da ausência de vícios, bem como pelo fato de que a legalidade formal do negócio jurídico deve prevalecer enquanto não demonstrada a sua invalidade material.

Acrescenta que tal posicionamento reforça que a autuação fiscal não pode se pautar em suposições ou em presunções generalizantes de que toda estrutura de negócio mais eficiente configura evasão tributária.

A seu ver, essa linha interpretativa se aplica de maneira análoga às operações de locação e comodato interestaduais, especialmente quando os bens permanecem no ativo imobilizado da empresa e não há transferência de propriedade, descaracterizando, assim, qualquer fato gerador do ICMS.

Assinala que nos julgados supracitados, o CCMG reconhece que a desconsideração exige prova cabal de simulação ou ausência de propósito negocial - o que não se extrai automaticamente de remessas logísticas eficientes ou da centralização de ativos, ressaltando que a decisão aqui em debate, ao contrário, parte de presunções e não de provas inequívocas.

Argumenta que a própria legislação mineira afasta a incidência do ICMS sobre operações de comodato e locação, destacando que o fato de os bens não terem permanecido por mais de 12 (doze) meses no ativo não transforma a natureza da operação, em verdade, a remessa para utilização temporária não configura fato gerador.

Sustenta que a tentativa de deslocar artificialmente a titularidade da operação para as filiais desconsidera, ainda, a autonomia patrimonial das pessoas jurídicas envolvidas, bem como a boa-fé objetiva que rege os contratos. A desconsideração da operação, sem que se demonstre o intuito específico de fraudar o Fisco ou de ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto, configura violação ao princípio da legalidade tributária e do devido processo legal.

Conclui, nesses termos, que devem ser reavaliados os critérios utilizados no acórdão recorrido, para suprir a divergência apontada, uniformizando a jurisprudência do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG no tocante à correta análise

para desconsideração de negócios jurídicos e no consequente cancelamento da presente autuação.

No entanto, após análise dos autos e do inteiro teor do acórdão indicado como paradigma, **verifica-se não assistir razão à Impugnante**, uma vez não caracterizada a alegada divergência jurisprudencial.

Ressalte-se, inicialmente, que os **Acórdãos nºs 20.057/13/2ª e 19.368/11/2ª**, mencionados pela Recorrente, **não serão aqui analisados**, pois, além de terem sido meramente citados, não se prestam como paradigmas, nos termos estabelecidos no art. 165, inciso I do RPTA, uma vez que publicados há mais de 05 (cinco) anos da data da publicação da decisão recorrida.

Quanto ao Acórdão nº 23.877/25/2ª, efetivamente indicado como paradigma, a matéria nele versada se referia à falta de recolhimento do ITCD, incidente sobre a doação de bens realizada de pai para filhos.

De acordo com informação contida na mencionada decisão, o Fisco esclareceu que a referida doação ocorreu por meio da constituição de pessoa jurídica, com a integralização de seu capital por meio de imóveis e, paralelamente, distribuição de quotas de forma desproporcional ao valor de mercado integralizado por cada sócio (pai e filhos), fato que comprovaria que o real objetivo era a transferência de patrimônio do pai para os filhos sem o pagamento do ITCD.

Ao analisar a autuação, a 2ª Câmara de Julgamento do CCNG ressaltou, de plano, que o **lançamento era nulo, em razão da violação ao art. 205-A da Lei nº 6.763/75**, o qual prevê procedimento específico a ser seguido sempre que forem apurados elementos capazes de conduzir à desconsideração do negócio jurídico originalmente celebrado entre as partes.

Nesse sentido, a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, após abordar o tema, bem como os dispositivos legais pertinentes, frisou que, “nas hipóteses em que a utilização do procedimento de **desconsideração do ato ou negócio jurídico para fins tributários** se mostrar necessária, ele **antecederá a lavratura do Auto de Infração**, razão pela qual está posicionado no RPTA dentre os chamados “Procedimentos Preparatórios para o Lançamento”, especificamente nos arts. 83 a 84-A do RPTA”.

Acrescentou que, nos termos do art. 83 do RPTA, são passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que objetivem: **reduzir** o valor de tributo; **evitar ou postergar** o pagamento de tributo; **ocultar** os verdadeiros aspectos do fato gerador ou **ocultar** a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Destacou que o § 4º do art. 83 do RPTA descreve o procedimento a ser adotado pelo Auditor Fiscal para se desconsiderar ato ou negócio jurídico para fins tributários.

Baseando-se no art. 84, parágrafo único do RPTA, a 2ª Câmara do CCMG listou os requisitos formais que o Auto de Infração lavrado com base em **desconsideração do ato ou negócio jurídico para fins tributários** deve conter, além

daqueles estabelecidos no art. 89 do referido diploma legal, e os passos que o Fisco deve seguir em casos da espécie.

Enfatizou que “a inobservância do procedimento de desconconsideração, quando exigido pela legislação, **é situação suficiente para causar a nulidade do Auto de Infração**”, salientando, porém, que “por ser uma norma de caráter antielisivo, a desconconsideração 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 do CTN”.

Esclareceu que “a **desconconsideração do ato ou negócio jurídico para fins tributários** é o procedimento fiscal preliminar, **preparatório para o lançamento** e anterior ao Auto de Infração, necessário para se desconconsiderar, **exclusivamente para fins tributários**, atos ou negócios jurídicos **lícitos** (para o direito privado), praticados com o propósito de **dissimular** (ocultar, disfarçar) a ocorrência do fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, visando exclusivamente **reduzir** o tributo devido ou **postergar** seu pagamento”.

Consignou, a seguir, que **apesar de ter sustentado a ocorrência de dolo**, o que afastaria o procedimento da desconconsideração do negócio jurídico, nos termos do disposto no parágrafo único do art. 205 da Lei nº 6.763/75 (art. 83, § 7º do RPTA), “*em várias oportunidades, a própria Fiscalização reconhece que os atos praticados pelos Autuados são válidos e lícitos, inclusive com previsão na legislação afeta ao Imposto de Renda*”.

Sustentou que era “indene de dúvidas que a situação narrada nos autos enquadra-se no chamado **planejamento tributário abusivo (ou “agressivo”)** visando não recolher imposto (ITCD) devido na transmissão de bens do pai para os filhos”.

Frisou que, “por se tratar de negócios jurídicos válidos e lícitos, como é sustentado pelo próprio Fisco, não resta caracterizado o caráter ilícito, consubstanciado no dolo, fraude ou simulação, para se ensejar diretamente o lançamento de ofício previsto no art. 149 do CTN”, ou seja, **os atos e negócios jurídicos narrados pelo Fisco eram “passíveis de desconconsideração exatamente porque, embora válidos e lícitos, objetivaram evitar ou postergar o pagamento de tributo/ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador”**.

Concluiu, dessa forma, que “a consequência de não adoção do rito para desconconsideração do negócio jurídico de que trata o art. 205 da Lei nº 6.763/75 e o art. 83 do RPTA é a declaração de **nulidade do lançamento**”.

Resumindo:

- A decisão em questão julgou nulo o lançamento analisado, em razão de o Fisco não ter promovido a desconconsideração legalmente exigida do negócio jurídico apontado como fato gerador do ITCD, por entender que se tratava de prática elisiva lícita, do ponto de vista do direito privado, inexistindo nos autos comprovação de dolo, fraude ou simulação que pudesse afastar a obrigatoriedade do mencionado procedimento (desconconsideração de ato/negócio jurídico);

- Externou, porém, que o Fisco pode sanar os vícios, renovar a ação fiscal e constituir o crédito tributário mediante novo lançamento, observado o prazo decadencial (art. 173, inciso II do CTN).

De modo diverso, **no caso do presente processo, o Fisco seguiu rigorosamente os requisitos formais estabelecidos no RPTA** para fins de desconsideração dos negócios jurídicos que ensejaram a autuação.

Cabe lembrar que a autuação em análise versa sobre falta de recolhimento do ICMS incidente nas saídas de bens do ativo imobilizado, para outras unidades da Federação, imobilizados por prazo inferior a 12 (doze) meses, classificadas com a natureza da operação “remessa de bem por conta de contrato de comodato ou locação” (CFOP 6908) e “Outras saídas – remessas de locação de bens móveis” (CFOP 6949), operações que foram objeto de desconsideração, pelo Fisco, para fins tributários, nos termos dos arts. 205 e 205-A da Lei nº 6.763/75 (art. 83, § 4º do RPTA), conforme detalhado no Relatório Fiscal Complementar.

A motivação da desconsideração do negócio jurídico em questão (locação/comodato) foi assim narrada na decisão recorrida:

ACÓRDÃO Nº 24.903/25/1ª - (DECISÃO RECORRIDA)

“... A FISCALIZAÇÃO REALIZOU O PROCEDIMENTO DE DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO, PREVISTO NOS ARTS. 205 E 205-A DA LEI Nº 6.763/75 (ART. 83, § 4º DO RPTA), CONFORME TERMO DE DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO, DESTACANDO:

‘NOS TERMOS DO INCISO XIII, DO ART. 5º DO RICMS/MG 2002, DEC. Nº 43.080, DE 13/12/2002, O ICMS NÃO INCIDE NAS OPERAÇÕES DECORRENTES ‘DE CONTRATO DE COMODATO, LOCAÇÃO OU ARRENDAMENTO MERCANTIL, NÃO COMPREENDIDA A VENDA DO BEM ARRENDADO AO ARRENDATÁRIO’.

A REMESSA DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO DE EMPRESAS DE TELECOMUNICAÇÕES, NECESSÁRIOS À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO, PARA OS TOMADORES FINAIS DESSES SERVIÇOS, A TÍTULO DE COMODATO OU LOCAÇÃO, É USUAL NESSA ATIVIDADE, JÁ QUE ESSE BEM OU EQUIPAMENTO, DE PROPRIEDADE DA PRESTADORA, É O ÚLTIMO ELO DA REDE DE TELECOMUNICAÇÕES QUE VIABILIZA A EFETIVAÇÃO DO SERVIÇO E PRECISA ESTAR NO DOMICÍLIO DO TOMADOR FINAL DESSE SERVIÇO. E POR SE TRATAR DE UMA SAÍDA DE ATIVO IMOBILIZADO NÃO DEFINITIVA, A TÍTULO DE LOCAÇÃO OU COMODATO, O BEM DEVERÁ RETORNAR PARA O ESTABELECIMENTO AO FINAL DO CONTRATO DE LOCAÇÃO OU COMODATO.

RESSALTE-SE QUE, AO EFETUAR A LOCAÇÃO OU O COMODATO DE UM BEM OU EQUIPAMENTO PARA O TOMADOR DO SERVIÇO, O OBJETIVO DA AUTUADA NÃO É AUFERIR RECEITA COM A LOCAÇÃO OU REALIZAR UMA CORTESIA (EMPRÉSTIMO GRATUITO – COMODATO), MAS, SIM, VIABILIZAR A PRESTAÇÃO DO SERVIÇO PARA A QUAL A AUTUADA FOI CONTRATADA, QUE É A PRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO, GENUINAMENTE, O SEU

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“NEGÓCIO”, O QUÊ, NA SITUAÇÃO QUE DEU CAUSA A PRESENTE AUTUAÇÃO, NÃO OCORREU.

CONSIDERANDO A ATIVIDADE FIM DA AUTUADA, OS CONTRATOS DE LOCAÇÃO E COMODATO SÓ TÊM EXISTÊNCIA NA HIPÓTESE DE TAMBÉM EXISTIR O CONTRATO PRINCIPAL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. ENTRETANTO, NO CASO DAS SAÍDAS OBJETO DA PRESENTE AUTUAÇÃO ESSA HIPÓTESE É IMPOSSÍVEL, POIS NÃO EXISTE MOTIVAÇÃO LEGAL PARA A AUTUADA, A PARTIR DO SEU ESTABELECIMENTO EM MINAS GERAIS, TER LOCADO OU CEDIDO A TÍTULO DE COMODATO, EQUIPAMENTOS DE TELECOMUNICAÇÕES PARA TOMADORES FINAIS DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO ESTABELECIDOS NOS ESTADOS DE AL, BA, CE, DF, ES, GO, PA, PE, PR, RJ, RN, RS, SC E SP, JÁ QUE O SEU ESTABELECIMENTO EM MINAS GERAIS NÃO PRESTA SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO NESSES ESTADOS.

POR FORÇA DE DETERMINAÇÕES LEGAIS, EM ESPECIAL CONVÊNIOS CONFAZ, QUE REGULAM A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO, EM TODAS ESSAS UFs A AUTUADA POSSUÍA FILIAIS, PRESTADORAS DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES (VIDE ANEXO X), RESPONSÁVEIS PELAS RELAÇÕES COMERCIAIS E FISCAIS COM OS TOMADORES DOS SERVIÇOS NOS RESPECTIVOS ESTADOS, ONDE SE INCLUI O EVENTUAL FORNECIMENTO DE QUAISQUER BENS OU EQUIPAMENTOS PARA USO NO DOMICÍLIO DO TOMADOR, NECESSÁRIOS A EFETIVAÇÃO DA PRESTAÇÃO. E TAMPOUCO HÁ RECOLHIMENTOS DE ICMS PARA MG NO PERÍODO AUTUADO A TÍTULO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO NÃO MEDIDOS (PREÇO DO SERVIÇO COBRADO POR PERÍODOS DEFINIDOS) PARA TOMADOR LOCALIZADO EM UNIDADE FEDERADA DISTINTA DE MG, CASO EM QUE A LEGISLAÇÃO PREVÊ QUE O PAGAMENTO DO IMPOSTO SERÁ EFETUADO NA PROPORÇÃO DE 50% (CINQUENTA POR CENTO) À UNIDADE DA FEDERAÇÃO DE LOCALIZAÇÃO DO TOMADOR DO SERVIÇO E 50% (CINQUENTA POR CENTO) À UNIDADE DA FEDERAÇÃO DE LOCALIZAÇÃO DA EMPRESA PRESTADORA, A JUSTIFICAR A LOCAÇÃO OU CESSÃO EM COMODATO DESSES BENS.

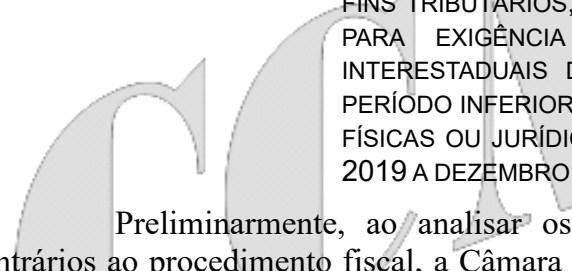
TANTO É ASSIM, QUE, CONFORME AMOSTRAGEM CONSTANTE NOS ANEXOS VIII E IX DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO – A.I., ERA CORRIQUEIRA A TRANSFERÊNCIA DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO DA AUTUADA, RELACIONADOS ÀS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO, PARA AS SUAS FILIAIS EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO.

PORTANTO, NÃO HAVIA PROPÓSITO NEGOCIAL PARA A AUTUADA, A PARTIR DO SEU ESTABELECIMENTO EM MINAS GERAIS, REMETER BENS DO SEU ATIVO PERMANENTE, QUE PERMITIRIAM A EFETIVAÇÃO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO PARA PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO, PARA AS QUAIS, A PARTIR DO SEU ESTABELECIMENTO EM MINAS GERAIS, NÃO PRESTAVA ESSE SERVIÇO.



DIANTE DISSO, CONCLUI O FISCO QUE “A AUTUADA USOU O ARTIFÍCIO DE REMESSA DIRETA PARA TOMADORES FINAIS DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO ESTABELECIDOS EM OUTRAS UFs, CLIENTES DE SUAS FILIAIS NESSAS UFs, PRESTADORAS DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO, BENS DE SEU ATIVO, IMOBILIZADOS POR PRAZO INFERIOR A 12 MESES, A TÍTULO DE COMODATO OU LOCAÇÃO, PARA DEIXAR DE RECOLHER O ICMS DEVIDO PELA TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DESSES BENS PARA AS SUAS FILIAIS, DETENTORAS DO REAL PROPÓSITO NEGOCIAL DE CESSÃO DESSES BENS PARA OS TOMADORES DOS SEUS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO A TÍTULO DE COMODATO OU LOCAÇÃO.’

REGISTRE QUE, TENDO SIDO INTIMADA A AUTUADA PARA ESCLARECIMENTO DO MOTIVO DA REMESSA DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO, POR MEIO DA OPERAÇÃO DE COMODATO/LOCAÇÃO PARA TAIS DESTINATÁRIOS, LOCALIZADOS EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO, ESTA QUEDOU-SÉ SILENTE.

EM FACE DISSO, DESCONSIDEROU O FISCO O NEGÓCIO JURÍDICO MENCIONADO NAS NOTAS FISCAIS (COMODATO/LOCAÇÃO), PARA FINS TRIBUTÁRIOS, E LAVROU O PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO PARA EXIGÊNCIA DO IMPOSTO INCIDENTE NAS SAÍDAS INTERESTADUAIS DE BENS DA AUTUADA, IMOBILIZADOS POR PERÍODO INFERIOR A 12 (DOZE) MESES, DESTINADOS A PESSOAS FÍSICAS OU JURÍDICAS, OCORRIDAS NO PERÍODO DE MARÇO DE 2019 A DEZEMBRO DE 2022 ... (GRIFOU-SE)”.  


Preliminarmente, ao analisar os argumentos da Impugnante/Recorrente contrários ao procedimento fiscal, a Câmara *a quo* destacou que a desconconsideração do ato ou negócio jurídico para fins tributários é o procedimento fiscal preliminar, preparatório para o lançamento e anterior ao Auto de Infração, necessário para se desconconsiderar, exclusivamente para fins tributários, **atos ou negócios jurídicos lícitos (para o direito privado)**, praticados com o propósito de dissimular (**ocultar, disfarçar**) a ocorrência do fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, visando exclusivamente reduzir o tributo devido ou postergar seu pagamento.

Ato contínuo, **assim como ocorreu na decisão indicada como paradigma**, a Câmara *a quo* reportou-se e reproduziu as normas legais que regem a matéria e assinalou que, no caso em exame, o Fisco intimou a Autuada por meio do Termo de Intimação (Anexo II do e-PTA) a prestar esclarecimentos e apresentar provas que julgar necessárias, no prazo de 20 (vinte) dias, sobre os fatos, causas, motivos e circunstâncias que o levaram à prática do ato ou do negócio jurídico objeto da ação fiscal.

Registrou, em seguida, que a Autuada não apresentou esclarecimentos/provas sobre o ato/negócio jurídico praticado, motivo pelo qual o Fisco promoveu a desconconsideração do negócio jurídico, conforme Termo de Desconconsideração de Ato ou Negócio Jurídico (**Anexo I do e-PTA**), promoveu o lançamento do crédito tributário, observando para a lavratura do AI o disposto no art. 83, §4º, inciso II do RPTA, com exigência do **tributo** devido e da **multa de revalidação** cabível.

Assinalou que, na elaboração do procedimento de desconconsideração do ato ou negócio jurídico, para fins tributários, a Fiscalização observou todos os requisitos e pressupostos normativos para tal mister, complementando que consta do Relatório Fiscal Complementar anexado ao Auto de Infração, os fundamentos utilizados pelo Fisco para a Desconconsideração de Ato ou Negócio Jurídico.

Decidiu, nessa linha, pelo acatamento da desconconsideração do negócio jurídico para fins tributários.

Na parte meritória a Câmara *a quo* reforçou a correção do procedimento fiscal, no tocante ao procedimento da desconconsideração do negócio jurídico que ensejou a presente autuação.

Verifica-se, pois, que **não se trata de divergência jurisprudencial** e sim de decisões distintas, decorrentes da análise de casos concretos envolvendo aspectos formais também distintos.

Todos os requisitos formais ausentes na decisão indicada como paradigma, relativos à desconconsideração de atos/negócios jurídicos, foram devidamente observados pelo Fisco no presente processo.

Além disso, é equivocado o argumento da Recorrente de que este E. Conselho já assentou entendimento no sentido de que não se pode desconsiderar um negócio jurídico regularmente formalizado sem que haja provas contundentes de simulação ou fraude, pois o próprio acórdão indicado como paradigma sustenta que, *“por ser uma norma de caráter antielisivo, a desconconsideração 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 do CTN”*, ou seja, a constatação da ocorrência do dolo, fraude ou simulação (atos evasivos) assegura ao Fisco o direito de formalização do crédito tributário sem a necessidade prévia dos procedimentos relativos à desconconsideração de negócios jurídicos.

Ressalte-se que a desconconsideração levada a efeito no presente lançamento teve como principal fundamento a falta de propósito negocial, que é uma das hipóteses da desconconsideração de negócio jurídico, conforme entendimento sustentado pela própria decisão indicada como paradigma.

Assim, como já afirmado, inexistente a alegada divergência jurisprudencial quanto ao tema acima analisado.

**1.2. Quanto ao Acórdão nº 23.790/24/2ª** (Tema: Não incidência do ICMS – Comodato/locação):

A Recorrente afirma que a decisão recorrida acolheu o argumento apresentado pelo Fisco, que equivocadamente desconsidere as operações de locação e/ou comodato pelo fato de que não haveria um contrato principal de serviço de telecomunicação vinculado àquela saída.

Porém, a seu ver, para que ocorra uma operação de circulação de mercadoria é preciso que (I) a operação configure um negócio jurídico; (II) a circulação implique a mudança de titularidade do bem/mercadoria e (III) o bem/mercadoria configure um bem econômico que, naquele momento, está circulando, com o propósito

deliberado de lucro, o que significa dizer que o bem móvel está sendo comercializado, isto é, a mera movimentação física desses bens, sem a transferência de propriedade, por si só, não caracterizaria a incidência, já que em tais hipóteses sequer estaria caracterizada a ocorrência do fato gerador do ICMS.

Argumenta, por outro lado, que sendo indevida a desconsideração das operações questionadas, conforme argumentos anteriormente explanados, não há que se falar na inaplicabilidade do inciso XIII do art. 5º do RICMS/02, que trata da não incidência do ICMS nas operações de remessa em comodato/locação.

Nesse sentido, a Recorrente indica como paradigma o Acórdão nº 23.790/24/2ª, no qual, segundo suas palavras, é demonstrado de forma clara o posicionamento da 3ª Câmara Julgadora do CCMG no sentido de que não ocorrendo a circulação jurídica do bem a partir de contrato de arrendamento (cuja natureza jurídica é semelhante à de locação/comodato), não há ocorrência do fato gerador de ICMS.

Sustenta, dessa forma, que resta caracterizada a divergência suscitada, motivo pelo qual a decisão deve ser reformada para que as referidas operações sejam excluídas da presente autuação.

Contudo, em que pesem os seus argumentos, **verifica-se, uma vez mais, não assistir razão à Recorrente**, uma vez não caracterizada a alegada divergência jurisprudencial.

Ressalte-se, inicialmente, que **é improcedente o argumento da Recorrente** no sentido de que é “indevida a desconsideração das operações questionadas”, pois o presente lançamento foi integralmente aprovado pela Câmara *a quo*, inexistindo comprovação de divergência quanto à aplicação da legislação no tocante a esse aspecto (desconsideração das operações de locação/comodato).

Assim, muito embora seja verdadeira a afirmação da Recorrente de que o acórdão indicado como paradigma (23.790/24/2ª) tenha defendido o entendimento quanto à não ocorrência do fato gerador do ICMS em operação de arrendamento mercantil, sem opção de compra (semelhante à locação, segundo a mencionada decisão), **tal fato não tem o condão de caracterizar a alegada divergência jurisprudencial**, pois, como afirmado, no caso do presente processo **as supostas operações de comodato/locação foram desconsideradas pelo Fisco, sendo equiparadas, para fins tributários, a saídas interestaduais de bens do imobilizado**, antes de decorrido o prazo de 12 (doze) meses de sua imobilização.

A própria decisão recorrida afasta os argumentos da Recorrente, ao destacar que **a exigência fiscal decorre da desconsideração, para fins tributários, das operações de remessa em comodato/locação** realizadas pela Autuada com destino a contribuintes e não contribuintes do imposto (pessoas físicas e pessoas jurídicas) localizadas em outros Estados, concluindo, dessa forma, que não se aplica a tais operações as disposições legais que preveem a não incidência do imposto nas saídas, previsto no art. 5º, inciso XIII do RICMS/02.

Na parte restante de sua decisão, a Câmara *a quo* demonstrou que as operações desconsideradas, **equiparadas, para fins tributários, a saídas interestaduais de bens do imobilizado**, antes de decorrido o prazo de 12 (doze) meses

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de sua imobilização, são normalmente tributadas pelo ICMS, nos termos da legislação vigente, confira-se:

ACÓRDÃO Nº 24.903/25/1ª - (DECISÃO RECORRIDA)

“... DO MÉRITO

(...)

ASSIM SENDO, AS OPERAÇÕES PRATICADAS PELA AUTUADA (SAÍDAS INTERESTADUAIS DE BENS IMOBILIZADOS POR PERÍODO INFERIOR A 12 MESES) SÃO TRIBUTADAS, NOS TERMOS DO ART. 6º, INCISO VI DA LEI Nº 6.763/75:

(..)

NO TOCANTE A NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE AS SAÍDAS DE BEM INTEGRADO AO ATIVO IMOBILIZADO, CABE OBSERVAR O TEOR DO INCISO XI DO ART. 7º, DA LEI Nº 6.763/75, REPRODUZIDO NO INCISO XII DO ART. 5º DO RICMS/02:

(...)

DEPREENDE-SE DOS DISPOSITIVOS LEGAIS ACIMA TRANSCRITOS QUE NÃO INCIDE ICMS NAS SAÍDAS DE BEM INTEGRADO AO ATIVO IMOBILIZADO, ASSIM CONSIDERADO AQUELE IMOBILIZADO PELO PRAZO MÍNIMO DE 12 (DOZE) MESES, E, APÓS O USO NORMAL A QUE ELE ERA DESTINADO.

NO CASO EM DISCUSSÃO, NO TOCANTE ÀS MERCADORIAS AS QUAIS A IMPUGNANTE DEU SAÍDA, À TÍTULO DE REMESSA EM COMODATO/LOCAÇÃO, VERIFICA-SE QUE ELAS NÃO INTEGRARAM O ATIVO IMOBILIZADO DA EMPRESA POR PERÍODO SUPERIOR A 12 (DOZE) MESES. PORTANTO, NÃO PODEM ESTAR ABARCADAS PELA HIPÓTESE DE NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO PREVISTA NOS SUPRACITADOS DISPOSITIVOS LEGAIS.

(..)]

INSTA RELEMBRAR QUE A EXIGÊNCIA FISCAL DECORRE DA DESCONSIDERAÇÃO, PARA FINS TRIBUTÁRIOS, DAS OPERAÇÕES DE REMESSA EM COMODATO/LOCAÇÃO REALIZADAS PELA AUTUADA COM DESTINO A CONTRIBUINTES E NÃO CONTRIBUINTES DO IMPOSTO (PESSOAS FÍSICAS E PESSOAS JURÍDICAS) LOCALIZADAS EM OUTROS ESTADOS.

PORTANTO, NÃO SE APLICA A TAIS OPERAÇÕES AS DISPOSIÇÕES LEGAIS QUE PREVEEM A NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO NAS SAÍDAS, PREVISTO NO INCISO XIII DO ART. 5º, DA PARTE GERAL DO RICMS/02:

[...]

CABE DESTACAR QUE O CONVÊNIO ICMS Nº 178/23, CELEBRADO NO ÂMBITO DO CONFAZ, DISPÕE SOBRE A REMESSA INTERESTADUAL DE BENS E MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE, ESTABELECENDO OS PROCEDIMENTOS A SEREM OBSERVADOS PARA A TRANSFERÊNCIA E APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS.

REFERIDO CONVÊNIO, PACTUADO PARA REGULAMENTAR A NÃO INCIDÊNCIA DETERMINADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF) NO JULGAMENTO DA ADC 49, FOI INTERNALIZADO NO ESTADO DE MINAS GERAIS PELO DECRETO Nº 48.768, DE 26/01/24, QUE ALTEROU O DECRETO Nº 48.589, DE 22/03/23 (REGULAMENTO DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – RICMS/2023), COM EFEITOS A PARTIR DE 1º DE JANEIRO DE 2024, NÃO ALCANÇADO, PORTANTO, AS OPERAÇÕES ORAUTUADAS.

ADEMAIS, EMBORA QUANDO DA DESCONSIDERAÇÃO, PARA FINS TRIBUTÁRIOS, DAS OPERAÇÕES DE SAÍDAS A TÍTULO DE COMODATO OU LOCAÇÃO, O FISCO DECLARE QUE O PROPÓSITO DA AUTUADA, COM ESSA CLASSIFICAÇÃO, FOI EVITAR A TRIBUTAÇÃO PELA TRANSFERÊNCIA DESSES BENS PARA AS SUAS FILIAIS, EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO, O CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO NÃO TEM RELAÇÃO COM TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA IMPUGNANTE E O DE SUAS FILIAIS.

A DESCONSIDERAÇÃO DAS REMESSAS A TÍTULO DE COMODATO/LOCAÇÃO PELO FISCO, OCORREU APENAS PARA FINS TRIBUTÁRIOS. AS SAÍDAS DOS BENS EM QUESTÃO COM DESTINO ÀS PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS CONSIGNADAS NOS DOCUMENTOS FISCAIS EMITIDOS, NÃO FORAM QUESTIONADAS OU TAMPOUCO FORAM NEGADAS PELA IMPUGNANTE. TAIS REMESSAS, DE FATO, OCORRERAM.

ASSIM SENDO, O FISCO, TENDO AFASTADO AS POSSIBILIDADES DO COMODATO OU LOCAÇÃO, POR FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL, CONSIDERA QUE AS SAÍDAS DESSES BENS DO ATIVO IMOBILIZADO DA AUTUADA, IMOBILIZADOS POR PRAZO INFERIOR A 12 MESES, PARA AS PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS DESTINATÁRIAS, SÃO TRIBUTADAS PELO ICMS.

COMO SE VÊ, NÃO HÁ POR PARTE DO FISCO, ACUSAÇÃO DE QUE AS SAÍDAS DAS MERCADORIAS (EQUIPAMENTOS) OBJETO DAS NOTAS FISCAIS RELACIONADOS NO ANEXO IV – REGISTRO 190, NÃO OCORRERAM, SENDO ESTAS TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA AUTUADA. AO CONTRÁRIO, O FISCO AFIRMA QUE AS SAÍDAS FORAM DE FATO DESTINADAS AOS ESTABELECIMENTOS INFORMADOS NAS NOTAS FISCAIS. ENTRETANTO, O NEGÓCIO JURÍDICO NELAS DOCUMENTADO FOI DESCONSIDERADO PELO FISCO, NOS TERMOS DO DISPOSTO NOS ARTS. 205 E 205-A DA LEI Nº 6.763/75 (ART. 83, § 4º DO RPTA).

EM FACE DISSO, FOI EXIGIDO O ICMS DEVIDO NAS OPERAÇÕES PRÓPRIAS, ADOTANDO-SE AS ALÍQUOTAS INTERESTADUAIS PREVISTAS NO ART. 42, INCISO II, ALIENAS “B” E “C” DO RICMS/02, E MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75.

[...]

ASSIM, CARACTERIZADA A INFRINGÊNCIA À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, ESTANDO CORRETAMENTE DEMONSTRADAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO LEGÍTIMO É O LANÇAMENTO.

DIANTE DO EXPOSTO, ACORDA A 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CCMG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM DEFERIR REQUERIMENTO PARA APRESENTAÇÃO DE PROCURAÇÃO/SUBSTABELECIMENTO NO PRAZO DE 05 (CINCO) DIAS. AINDA, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM ACATAR A DESCONSIDERAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO. NO MÉRITO, À UNANIMIDADE, EM JULGAR PROCEDENTE O LANÇAMENTO, NOS TERMOS DO PARECER DA ASSESSORIA DO CCMG ..." (GRIFOU-SE)

Assim, como já afirmado, inexistente a alegada divergência jurisprudencial.

### **1.3. Da Conclusão Preliminar**

Diante do exposto, reputa-se não atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA (divergência jurisprudencial), frustrando a exigência de preenchimento cumulativo das condições estabelecidas no referido dispositivo legal.

Por consequência, não se encontram configurados os pressupostos para admissibilidade do Recurso de Revisão interposto.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de documento protocolado pela Recorrente no SIARE, em 06/11/25, sob o nº 202.202.516.783.784-8. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em não conhecer do Recurso de Revisão, por ausência de pressupostos legais de cabimento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Recorrente, sustentou oralmente a Dra. Amanda Gabrielle Ferreira Cavalcante. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Wertson Brasil de Souza (Revisor), Cindy Andrade Moraes, Gislana da Silva Carlos e Antônio César Ribeiro.

**Sala das Sessões, 07 de novembro de 2025.**

**Juliana de Mesquita Penha**  
**Relatora**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Presidente**

CS/D