

PROCESSO Nº 1918072019-6

ACÓRDÃO Nº 0067/2022

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Recorrida: CLARO S/A.

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuantes: FLÁVIO MARTINS DA SILVA E JOÃO ELIAS COSTA FILHO

Relator: CONS.º LEONARDO DO EGITO PESSOA.

ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. AUSÊNCIA DE DÉBITO FISCAL. OPERAÇÕES EM COMODATO SEM CONTRAPARTIDA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO - DENÚNCIA NÃO CONFIGURADA - AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.

- *A cessão em comodato não representa transferência de propriedade nem caracteriza circulação econômica de mercadoria, não podendo ser convertidas em vendas sem amparo documental, como no caso dos autos.*

- *A celebração de contratos de comodato não implica necessariamente numa prestação de serviço de telecomunicação correspondente, vez que sua natureza jurídica é acessória ao contrato principal de prestação de serviços.*

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do *recurso de ofício*, por regular, e, quanto ao mérito, pelo seu *desprovemento*, mantendo a sentença prolatada na instância singular, que julgou improcedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00004303/2019-57, lavrado em 26 de dezembro de 2019, contra a empresa CLARO S.A. (CCICMS: 16.147.111-0), eximindo-a de quaisquer ônus decorrentes do presente Processo.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.E.

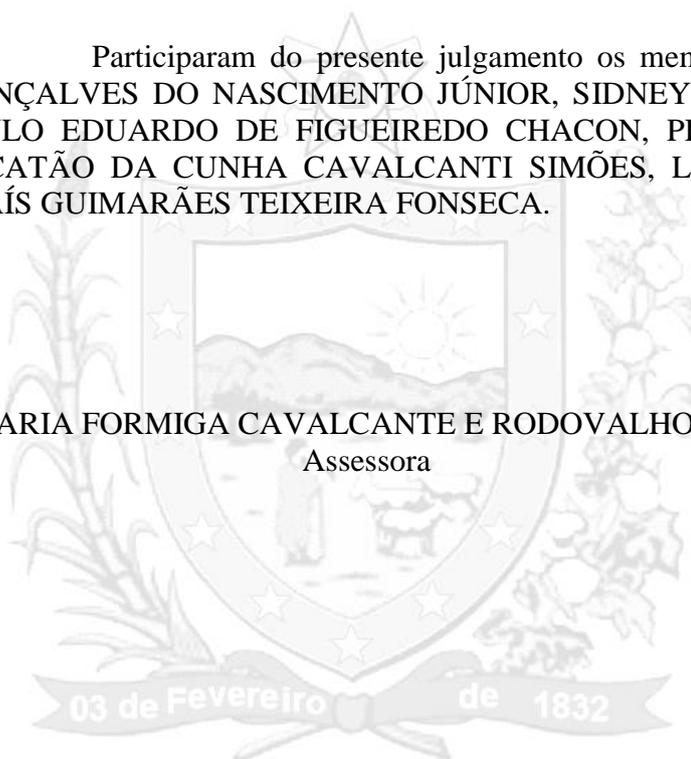
Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 10 de fevereiro de 2022.

LEONARDO DO EGITO PESSOA
Conselheiro Relator

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal Pleno, ADERALDO GONÇALVES DO NASCIMENTO JÚNIOR, SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA, PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON, PETRÔNIO RODRIGUES LIMA, MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES, LARISSA MENESES DE ALMEIDA E THAÍS GUIMARÃES TEIXEIRA FONSECA.

SANCHA MARIA FORMIGA CAVALCANTE E RODOVALHO DE ALENCAR
Assessora



PROCESSO Nº 1918072019-6

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Recorrida: CLARO S/A.

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuantes: FLÁVIO MARTINS DA SILVA E JOÃO ELIAS COSTA FILHO

Relator: CONS.º LEONARDO DO EGITO PESSOA.

ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. AUSÊNCIA DE DÉBITO FISCAL. OPERAÇÕES EM COMODATO SEM CONTRAPARTIDA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO - DENÚNCIA NÃO CONFIGURADA - AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.

- *A cessão em comodato não representa transferência de propriedade nem caracteriza circulação econômica de mercadoria, não podendo ser convertidas em vendas sem amparo documental, como no caso dos autos.*

- *A celebração de contratos de comodato não implica necessariamente numa prestação de serviço de telecomunicação correspondente, vez que sua natureza jurídica é acessória ao contrato principal de prestação de serviços.*

RELATÓRIO

Em análise nesta Corte, o recurso de ofício interposto contra decisão monocrática que julgou improcedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.000004303/2019-57, lavrado em 26 de dezembro de 2019 em desfavor da empresa CLARO S/A, inscrição estadual nº 16.147.111-0.

Na referida peça acusatória, consta a seguinte denúncia, *ipsis litteris*:

0216 – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS (AUSÊNCIA DE DÉBITO FISCAL) >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual, face à ausência de débito do imposto nos livros próprios, em virtude de não ter destacado no documento fiscal o respectivo imposto.

Nota Explicativa: O CONTRIBUINTE ESTÁ SENDO AUTUADO POR DEIXAR DE DESTACAR O ICMS EM OPERAÇÕES TRIBUTADAS PELA LEGISLAÇÃO ESTADUAL, DENTRE AS QUAIS, DESTACAMOS AS OPERAÇÕES DE SAÍDAS INTERESTADUAIS CLASSIFICADAS COMO COMODATO (CFOP 6908). A FISCALIZAÇÃO CONSIDEROU AS OPERAÇÕES DE COMODATO IRREGULARES, TENDO EM VISTA NÃO TEREM SIDO CONSTATADAS CONTRAPRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE

TELECOMUNICAÇÕES FATURADAS PELA FILIAL PARAÍBA PARA OS DESTINATÁRIOS DESSAS OPERAÇÕES DE COMODATO.

ADEMAIS, OPORTUNO INFORMAR QUE UMA DAS PRÁTICAS UTILIZADAS PELAS EMPRESAS DE TELECOMUNICAÇÃO PARA ATRAÍREM CLIENTES É A FIDELIZAÇÃO, OU SEJA, O APARELHO CELULAR É CEDIDO EM COMODATO E O USUÁRIO SE OBRIGA AO USO E PAGAMENTO DOS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO POR UM PERÍODO ESTIPULADO E, O QUE SE VERIFICOU NESTES CASOS, É QUE O PROCEDIMENTO EFETUADO PELA EMPRESA NÃO PODE SER CARACTERIZADO COMO COMODATO, VISTO NÃO SER O ICMS-COMUNICAÇÃO RECOLHIDO PARA A PARAÍBA E SIM PARA OS ESTADOS DESTINATÁRIOS, ONDE OS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO FORAM PRESTADOS.

A AUDITORIA FOI REALIZADA POR MEIO DA ANÁLISE DAS NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS EMITIDAS PELO CONTRIBUINTE NO PERÍODO DE 2015 E 2016. TENDO OS DEMONSTRATIVOS DOS CÁLCULOS ATRAVÉS DOS ANEXOS:

- DEMONSTRATIVO 01 – RESUMO DOS VALORES DO ICMS DEVIDO EM RAZÃO DA FALTA DE DÉBITO EM NFE 2015 E 2016;

- DEMONSTRATIVO 02 – RELATÓRIO DAS NOTAS FISCAIS COM VALORES DO ICMS DEVIDO EM RAZÃO DA FALTA DE DÉBITO EM NE NO PERÍODO 2015 – 2016

Em decorrência do fato acima, os representantes fazendários, constituíram o crédito tributário na quantia de **R\$ 92.230,17 (noventa e dois mil, duzentos e trinta reais e dezessete centavos)**, sendo R\$ 61.486,74 (sessenta e um mil, quatrocentos e oitenta e seis reais e setenta e quatro centavos) de ICMS, por infringência ao artigo 54 c/c o art. 101, art. 102, art. 2º, art. 3º, art. 60, I, “b” e III, “d”, com fulcro no art. 106 RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e R\$ 30.743,43 (trinta mil, setecentos e quarenta e três reais e quarenta e três centavos) de multa por infração, arimada no art. 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/9.

Documentos instrutórios às fls. 3 a 31 dos autos.

Notificada desta ação fiscal em 26 de dezembro de 2019, pessoalmente, nos termos do artigo 46, I, da Lei nº 10.094/13, por meio de representante legalmente habilitada (fls. 18 a 31), a Acusada interpôs petição reclamatória tempestiva, às fls. 34 a 49 dos autos, alegando, em síntese, o que passo a apresentar:

- 1) A Impugnação foi protocolada tempestivamente, em conformidade com as disposições contidas no artigo 67 e seguintes da Lei nº 10.094/2013, tendo em vista que o prazo fatal para sua interposição era o dia 27 de janeiro de 2020, data em que foi protocolada;
- 2) Fez uma narrativa dos fatos infringentes (fls. 35 a 39), concluindo que a fiscalização entendeu por desconfigurar as regulares operações de saída em comodato por ela realizadas, as quais não representam hipótese de incidência do ICMS, passando a considerá-las como saídas para vendas, pelo simples fato de que não houve contraprestação de serviços de telecomunicações ao Estado da Paraíba;
- 3) Acrescenta que não pode se conformar com autuação fiscal pautada em mera presunção, indicando as razões seguintes para cancelamento da exação fiscal: ausência de contraprestação de serviços de telecomunicações; ainda

que entendesse pela descaracterização das operações em comodato, os produtos, objeto da autuação, são sujeitos ao regime de substituição tributária, logo não há que se falem falta de recolhimento do ICMS; exclusão da multa aplicada por considerá-la inconstitucional (fls. 38 e 39);

4) No mérito (fls. 39 a 48), relata a impossibilidade de descaracterização de operações regulares baseada em presunção, fato que desrespeitaria o art. 110 do CTN, assim como impossibilidade de manutenção da autuação fiscal sob pena de enriquecimento ilícito do Estado, vez que os bens são sujeitos ao regime de substituição tributária, e argumenta que a multa por infração aplicada viola a vedação ao confisco;

Por derradeiro, requer o provimento da sua impugnação para, então, repetir os pedidos de cancelamento do auto de infração, bem como a sucumbência da multa por infração por ferir o art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988.

Documentos instrutórios: Substabelecimento, Procuração (fls. 50 a 63), Assembléia Geral Extraordinária (fls. 64 a 77), Ata da Reunião do Conselho de Administração realizada em 29 de dezembro de 2017 (fls. 78 e 79), Termos de Posse (fls. 80 a 86), Cópias do Auto de Infração nº 93300008.09.00004303/2019-57 (fls. 88 e 89).

Encontra-se apenso aos autos Representação Fiscal para fins Penais.

Após conclusos (fls. 90), os autos foram remetidos à Gerência Executiva de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, oportunidade na qual foram distribuídos a julgadora fiscal Fernanda Céfora Vieira Braz, que decidiu pela improcedência do feito fiscal, nos termos da ementa que abaixo reproduzo.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. AUSÊNCIA DE DÉBITO FISCAL. CONTRATOS DE COMODATO SEM CONTRAPARTIDA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. INFRAÇÃO NÃO CONFIGURADA.

- A celebração de contratos de comodato não implica necessariamente numa prestação de serviço de telecomunicação correspondente, vez que esta modalidade de empréstimo não impõe condicionante às partes.

- Não há incidência de ICMS em operações de remessa em comodato, nem estas são convertidas em vendas sem amparo documental, como no caso dos autos.

AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE

Em observância ao que determina o artigo 80 da Lei nº 10.094/13, a julgadora fiscal recorreu de sua decisão a esta instância *ad quem*.

A autuada tomou ciência da decisão singular via DTe em 28 de maio de 2021 (fls. 100) e não mais se manifestou nos autos.

Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, foram os autos distribuídos a esta relatoria, segundo os critérios regimentais, para apreciação e julgamento.

Eis o relatório.

VOTO

Em exame, o recurso de ofício contra decisão de primeira instância que julgou improcedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00004303/2019-57, lavrado em 26/12/2019, contra a empresa CLARO S/A, inscrição estadual nº 16.147.111-0.

De início, importante destacar que os lançamentos que constituíram o crédito tributário em questão foram procedidos em conformidade às cautelas da lei, atendendo aos requisitos formais e essenciais à sua validade, não havendo casos de nulidades elencados nos artigos 14 a 17 da Lei nº 10.094/13.

Assim, comungando com a instância prima, reitero que a lavratura do Auto de Infração atende aos requisitos formais, essenciais à sua validade, visto que são trazidos de forma particularizada todos os dispositivos legais aplicáveis às matérias objeto dessa lide, e ainda, foi ofertada ao contribuinte oportunidade para o exercício da ampla defesa e do contraditório.

Sem preliminares a serem analisadas, destaco que o que estamos a julgar é o recurso de ofício interposto pela instância *a quo*, a qual julgou improcedente o auto de infração em tela.

Acusação: Falta de Recolhimento do ICMS (Ausência de Débito Fiscal)

A denúncia trata de falta de recolhimento do imposto estadual, face à ausência de débito do imposto nos livros próprios, em virtude de não ter destacado nos documentos fiscais emitidos o respectivo imposto, tudo solidado conforme demonstrativos às folhas 6 a 16 dos autos.

Neste contexto, a fiscalização acusa o contribuinte de ter emitido notas fiscais para acobertar operações em comodato irregulares, visto não terem sido constatadas contraprestações de serviços de telecomunicações faturadas pela filial Paraíba para os destinatários dessas operações de comodato, nos períodos de janeiro a dezembro de 2015 e março a agosto de 2016, consoante descrição da infração e nota explicativa à fl. 4.

Diante deste cenário, foram dados como infringidos os artigos 54 c/c 101, 102 e 2º e 3º, 60, I, “b” e III, “d” c/fulcro 106, todos do RICMS/PB, *in verbis*:

Art. 54. O valor do imposto a recolher corresponde à diferença, em cada período de apuração, entre o imposto devido sobre as operações ou prestações tributadas e o cobrado relativamente às anteriores.

§ 1º Para efeito de apuração do débito do imposto, salvo exceções expressas, deverão ser excluídos os valores correspondentes às saídas de mercadorias cujas

entradas tenham ocorrido com retenção do imposto na fonte, observado o disposto no inciso II do art. 72.

§ 2º O imposto será apurado:

I - por período;

II - por mercadoria ou serviço, dentro de determinado período;

III - por mercadoria ou serviço, à vista de cada operação ou prestação, nas seguintes hipóteses:

a) contribuinte dispensado de escrita fiscal;

b) contribuinte submetido a regime especial de fiscalização

Art. 101. O lançamento do imposto será feito nos documentos e nos livros fiscais, com a descrição da operação ou prestação realizada, na forma prevista neste Regulamento.

Art. 102. O lançamento a que se refere o artigo anterior é de exclusiva responsabilidade do contribuinte, ficando sujeito a posterior homologação pela autoridade administrativa

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

Art. 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

Art. 60. Os estabelecimentos enquadrados no regime de apuração normal, apurarão no último dia de cada mês:

I - no Registro de Saídas:

(...)

b) o valor total da base de cálculo das operações e/ou prestações com débito do imposto e o valor do respectivo imposto debitado;

(...)

III - no Registro de Apuração do ICMS, após os lançamentos correspondentes às operações de entradas e saídas de mercadorias e dos serviços tomados e prestados durante o mês:

(...)

d) o valor total do débito do imposto;

Art. 106. O recolhimento do imposto de responsabilidade direta do contribuinte far-se-á:

(...)

II – até o 15º (décimo quinto) dia do mês subsequente ao em que tiver ocorrido o fato gerador, nos casos de:

a) estabelecimentos comerciais, inclusive distribuidores de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos;

Como forma de garantir efetividade aos comandos insculpidos nos dispositivos acima reproduzidos, a Lei nº 6.379/96, em seu artigo 82, II, “e”, estabeleceu a aplicação da seguinte penalidade:

Art. 82. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento):

(...)

e) aos que deixarem de recolher o imposto no todo ou em parte, nas demais hipóteses não contidas neste artigo;

Perscrutando o caderno processual, vê-se que a denúncia se reporta ao fato de o contribuinte deixar de destacar ICMS em operações de saídas interestaduais classificadas como Comodato sob o CFOP 6908. Adite-se que a fiscalização considerou as operações de comodato irregulares, visto não terem sido constatadas contraprestações de serviços de telecomunicações faturadas pela filial Paraíba para os destinatários dessas Operações de Comodato.

Em primeira instância, a diligente julgadora monocrática, diante das alegações da autuada e após criteriosa análise do caderno processual, decidiu pela improcedência do auto de infração *sub examine*. Vejamos:

“Do exposto, extrai-se que o empréstimo, na modalidade de comodato, não traz em si qualquer condicionante para sua celebração entre as partes, haja vista sua definição no art. 579 do Código Civil de 2002, a seguir transcrito, *ipsis litteris*:

*O comodato é o empréstimo gratuito de coisas não fungíveis.
Perfaz-se com a tradição do objeto.*

Assim, embora as prestadoras de serviço de telecomunicações tenham como prática reiterada o fornecimento do serviço de telecomunicação em conjunto com a cessão dos aparelhos, necessários à prestação de serviço, em regime de comodato, não há previsão legal que torne necessária qualquer contrapartida entre as partes ao celebrar contratos de comodato, como denuncia a nota explicativa constante na exordial.

Por conseguinte, se as notas fiscais emitidas pela ora impugnante indicam como natureza da operação remessa de bem em contrato de comodato não há fundamentação legal para desconsiderar estas operações, em que não há incidência de ICMS, classificando-as como vendas que configuram saídas definitivas, ensejando a cobrança do ICMS devido, pelo fato de não ocorrer uma prestação de serviço correspondente, pois o contrato de comodato, por definição legal, não impõe condições para sua formalização.”

Pois bem. Como bem discorreu a n. julgadora singular, o contrato de comodato, por sua natureza jurídica de empréstimo, não oneroso, e de coisa não fungível, afasta a tributação, pois a coisa não saiu do âmbito patrimonial do proprietário, que continua

com a posse indireta. Não há a desincorporação do bem do ativo permanente do comodante, pois sequer é transferido seu domínio ao comodatário. Tal entendimento está pacificado no STF, pela Súmula 573, publicado em 03/01/1977 e, ainda, vigente, “**não constitui fato gerador do ICMS a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato**”.

Ademais, como bem pontuou a autuada em sua peça defensiva, não é permitida alteração de conceitos de direito privado, por exemplo, comodato, para definir a tributação, de acordo com o art. 110 do Código Tributário Nacional, *litteris*:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Tampouco a própria legislação que cuida da tributação das prestações de serviços de telecomunicações torna obrigatória a contratação de prestações de serviços de telecomunicações diante da cessão de aparelhos em regime de comodato.

Isto é tão verdade que o enquadramento legal da denúncia ora apreciada limita-se aos dispositivos do RICMS/PB que remetem à ausência de débito fiscal pelas saídas, no entanto, neste caso, não houve débito de ICMS porquanto as operações de comodato não sofrem a incidência do imposto estadual nem foram apresentadas provas que possibilitem a desconsideração da natureza das operações para serem acolhidas como vendas.

Feitas essas considerações, entendo acertada a decisão proferida pela instância singular, razão pela qual me pronuncio pela sua manutenção integral, pelos seus próprios fundamentos e em todos os seus termos.

Ex positis,

VOTO pelo recebimento do *recurso de ofício*, por regular, e, quanto ao mérito, pelo seu *desprovemento*, mantendo a sentença prolatada na instância singular, que julgou improcedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00004303/2019-57, lavrado em 26 de dezembro de 2019, contra a empresa CLARO S.A. (CCICMS: 16.147.111-0), eximindo-a de quaisquer ônus decorrentes do presente Processo.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência, em 10 de fevereiro de 2022.

Leonardo do Egito Pessoa

Conselheiro Relator

