



PROCESSO Nº 0818282021-9 - e-processo nº 2021.000108139-0

ACÓRDÃO Nº 379/2023

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS
- GEJUP

Recorrida: CLARO NXT TELECOMUNICAÇÕES S.A.

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA
DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA
DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: FLAVIO MARTINS DA SILVA

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

Relator Voto Divergente: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. OPERAÇÃO DE COMODATO NÃO CARACTERIZADA. PROCEDÊNCIA. MULTA APLICADA. AJUSTE. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO DE OFÍCIO PARCIALMENTE PROVIDO.

- Incorre em falta de recolhimento do ICMS o contribuinte que tendo emitido notas fiscais de saídas, informar operação de comodato, sem que, notificado pelo fisco, comprove a regularidade dessas operações. In caso, os documentos fiscais englobam bens fungíveis (acessórios e bens de consumo) e infungíveis (equipamentos), não se amoldando a uma operação de comodato típica. Ademais, o elemento determinante da operação de comodato é a natureza dos bens e o contrato gracioso feito com o destinatário, todos fatos não elucidados pela defesa. A cobrança do ICMS é obrigatória e devida.

- Redução da multa aplicada ao patamar de 50%, visto que no caso houve emissão e registro dos documentos fiscais atuados na EFD. A hipótese da multa punitiva se coaduna com o art. 82, II, "e", da Lei 6.379/96, dado que o sujeito passivo zerou o registro do débito do imposto na EFD.

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

A C O R D A M à maioria e de acordo com o voto de qualidade do presidente, acompanhando o voto divergente apresentado pelo Conselheiro Sidney Watson Fagundes da Silva e seguido pela Conselheira Maíra Catão da Cunha Cavalcanti Simões, tendo o voto vencido do Conselheiro Relator Lindemberg Roberto de Lima, acompanhado pelo Conselheiro Eduardo Silveira Frade, pelo recebimento do



recurso de ofício, por regular, e quanto ao mérito, pelo seu desprovimento, para manter inalterados os fundamentos da decisão singular que julgou improcedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000933/2021-77, lavrado em 8 de junho de 2021 em desfavor da CLARO NXT TELECOMUNICAÇÕES S. A., eximindo-a de quaisquer ônus decorrentes do presente processo.

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

P.R.E.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 17 de agosto de 2023.

SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES, EDUARDO SILVEIRA FRADE E LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

FRANCISCO GLAUBERTO BEZERRA JÚNIOR
Assessor



PROCESSO Nº 0818282021-9 - e-processo nº 2021.000108139-0
SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO
Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP
Recorrida: CLARO NXT TELECOMUNICAÇÕES S.A.
Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA
Autuante: FLAVIO MARTINS DA SILVA
Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA
Relator Voto Divergente: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. OPERAÇÃO DE COMODATO NÃO CARACTERIZADA. PROCEDÊNCIA. MULTA APLICADA. AJUSTE. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO DE OFÍCIO PARCIALMENTE PROVIDO.

- Incorre em falta de recolhimento do ICMS o contribuinte que tendo emitido notas fiscais de saídas, informar operação de comodato, sem que, notificado pelo fisco, comprove a regularidade dessas operações. In caso, os documentos fiscais englobam bens fungíveis (acessórios e bens de consumo) e infungíveis (equipamentos), não se amoldando a uma operação de comodato típica. Ademais, o elemento determinante da operação de comodato é a natureza dos bens e o contrato gracioso feito com o destinatário, todos fatos não elucidados pela defesa. A cobrança do ICMS é obrigatória e devida.

- Redução da multa aplicada ao patamar de 50%, visto que no caso houve emissão e registro dos documentos fiscais autuados na EFD. A hipótese da multa punitiva se coaduna com o art. 82, II, "e", da Lei 6.379/96, dado que o sujeito passivo zerou o registro do débito do imposto na EFD.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000933/2021-77, lavrado em 06 de junho de 2021 (fls. 2 e 3), em desfavor da empresa CLARO NXT TELECOMUNICACOES LTDA, inscrição estadual nº 16.192.230-9, em decorrência da seguinte infração:



0286 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual.

Nota Explicativa: O CONTRIBUINTE CLARO NXT TELECOMUNICACOES LTDA, ANTERIORMENTE, DENOMINADO NEXTEL TELECOMUNICACOES LTDA, ESTÁ SENDO AUTUADO POR NÃO TER COMPROVADO O EFETIVO RETORNO DOS BENS REMETIDOS A TÍTULO DE REMESSA DE BEM POR CONTA DE CONTRATO DE COMODATO, OPERAÇÕES ESTAS QUE CARACTERIZARAM OPERAÇÕES DE SAÍDAS COM O CFOP 5908, ATRAVÉS DAS NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS - NFE DE EMISSÃO PRÓPRIA RELACIONADAS NO ANEXO I DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO. HÁ DE SE RESSALTAR QUE O CONTRIBUINTE NÃO ATENDEU À NOTIFICAÇÃO Nº 00036352/2021 (CÓPIA EM ANEXO), DO FISCO PARAIBANO, EM QUE FOI SOLICITADO, COMO FORMA DE ATESTAR A REGULARIDADE DESSAS OPERAÇÕES, A APRESENTAÇÃO DE: 1 - CÓPIAS DOS CONTRATOS OBJETO DAS OPERAÇÕES DE REMESSA DOS BENS POR CONTA DE CONTRATO DE COMODATO, FIRMADOS NO PERÍODO DE 2016 A 2019; 2 - AS RESPECTIVAS NOTAS FISCAIS DE RETORNO CONTENDO CADA UM DOS BENS OBJETO DOS REFERIDOS COMODATOS. O FISCO, MOTIVADO PELA FALTA DE ATENDIMENTO À NOTIFICAÇÃO FISCAL ACIMA MENCIONADA, LAVROU O AUTO DE INFRAÇÃO POR EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO Nº 93300008.09.00000801/2021-45 (EM 24/05/2021) E, COMO FORMA INSISTENTE DE BUSCAR A VERDADE DOS FATOS, EMITIU NOVA NOTIFICAÇÃO FISCAL (Nº 00086461/2021) REITERANDO A SOLICITAÇÃO ANTERIOR, QUE DA MESMA FORMA, VENCIDO O PRAZO ESTIPULADO, NÃO FOI CUMPRIDA SATISFATORIAMENTE PELO CONTRIBUINTE. DIANTE DO EXPOSTO, FOI CONCLUÍDO O LEVANTAMENTO DO ICMS RELATIVO ÀS NOTAS FISCAIS LISTADAS NO ANEXO I, DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO, TENDO SIDO CONSIDERADO PELA AUDITORIA, IRREGULARES, AS SAÍDAS DOS BENS QUE NÃO RETORNARAM DEPOIS DE VENCIDO O PRAZO PADRÃO DAS EMPRESAS DO SEGMENTO, QUE É DE 12 (DOZE) MESES, PARA RETORNO DOS BENS REMETIDOS EM COMODATO. POR FIM, ACRESCENTE-SE AOS DISPOSITIVOS INFRINGIDOS O ART. 52, ART. 54, C/C ART. 101, ART. 102 E ART. 2º E ART. 3º, ART. 60, I, "B", E III, "D", COM



FULCRO NO ART.106, TODOS DO RICMS/PB,
APROVADO PELO DECRETO Nº 18.930/97.

Diante desses fatos, o Representante Fazendário constituiu o crédito tributário de **R\$ 54.154,24 (cinquenta e quatro mil, cento e cinquenta e quatro reais e vinte e quatro centavos)**, sendo R\$ 27.077,12 (vinte e sete mil e setenta e sete reais e doze centavos) de ICMS, por infringência ao art. 106 do RICMS/PB; e multa de R\$ 27.077,12 (vinte e sete mil e setenta e sete reais e doze centavos), com fulcro no art. 82, V, “a” da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios juntados às fls. 4/16.

Cientificado do auto de infração por meio de seu Domicílio Tributário Eletrônico (DT-e), em 18/06/2021 (fl. 14), a Impugnante, por intermédio de seus procuradores devidamente habilitados, ingressa com reclamação, por meio da qual formula as seguintes alegações:

- a) O auto de infração padece de nulidade insanável por vício de fundamentação, deixando de indicar, com a precisão exigida pela legislação, a correta descrição da infração cometida, porque o auto de infração teve como respaldo apenas o art. 106 do RICMS/PB;
- b) Os dispositivos apontados pela fiscalização na nota explicativa do auto de infração não se coadunam com a suposta infração cometida pela impugnante. O próprio art. 14, III da Lei Estadual nº 10.094/132 determina que o lançamento tem por requisito a indicação de elementos suficientes a “determinar a matéria objeto de exigência”;
- c) Não há qualquer previsão legal que determine que os bens cedidos em comodato devem retornar ao estabelecimento da empresa cedente após o prazo de 12 (doze) meses, bem como por não poder ser exigido ICMS nas operações de comodato, conforme Súmula nº 543 do STF e entendimento da GEJUP;
- d) Há um erro de direito na imputação da penalidade aplicada, uma vez que no presente caso, não está se discutindo a ausência de emissão de documentos fiscais que embasam as saídas dos bens cedidos em comodato pela Impugnante.
- e) A partir da autorização do art. 109 do CTN, o revolvimento do Código Civil (arts. 579 e 581), preconiza que o comodato não possui um prazo convencional: “Art. 579. O comodato é o empréstimo gratuito de coisas não fungíveis. Perfaz-se com a tradição do objeto.” (...) “Art. 581. Se o comodato não tiver prazo convencional, presumir-se-lhe-á o necessário para o uso concedido; não podendo o comodante, salvo necessidade imprevista e urgente, reconhecida pelo juiz, suspender o uso e gozo da coisa emprestada, antes de findo o prazo convencional, ou o que se determine pelo uso outorgado.” - E no caso em questão, não há dúvidas de que o contrato de Ran Sharing celebrado entre a Impugnante e a Telefônica Brasil S/A não estipulava prazo específico para retorno dos bens cedidos em comodato;



f) A GEJUP já reconheceu, amparada no art. 581 do Código Civil que “a lei não fixa prazo para o retorno dos bens dados em comodato”.

Com base nos argumentos acima, a Impugnante requer a nulidade do auto de infração em virtude da violação de seu direito da ampla defesa, contraditório e motivação dos atos administrativos, e no mérito, o cancelamento do crédito tributário nele consubstanciado, e sucessivamente, o cancelamento da multa aplicada e que as notificações sobre o julgamento sejam remetidas a seus patronos.

A Impugnante anexa documentos às fls. 4/16.

Declarados conclusos nas fls. 94, os autos remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, ocasião em que foram distribuídos ao julgador fiscal Francisco Nociti, que exarou sentença às fls. 97/102, formulando a seguinte ementa:

***FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL.
ACUSAÇÃO NÃO CARACTERIZADA.***

Não há previsão legal quanto ao prazo para que as mercadorias ou bens, enviados em caráter de comodato, retornem ao estabelecimento de seu remetente. In casu, o não atendimento da solicitação da fiscalização para que fossem apresentados os contratos de comodato, afigura-se unicamente descumprimento de obrigação acessória.

AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE

Em observância ao que determina o artigo 80 da Lei nº 10.094/13, o julgador fiscal recorreu de sua decisão.

Cientificado da sentença proferida pela instância prima em 18/7/2022, o sujeito passivo 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 breve relato.

VOTO

A *quaestio juris* versa sobre o julgamento de recurso de ofício relativo a acusação de falta de recolhimento do imposto estadual, em razão de o contribuinte não ter apresentado os contratos de comodato de mercadorias listadas nas notas fiscais às fls. 6 a 11 dos autos e as respectivas notas fiscais de retorno, contendo cada um dos bens objeto dos referidos comodato.

De início, reconhecemos como regular o recurso de ofício, e em relação aos aspectos formais do auto de infração, o libelo acusatório trouxe devidamente a indicação da pessoa do infrator e a natureza da infração, não existindo incorreções capazes de provocar a nulidade, por vício formal na autuação, conforme se deduz dos



artigos 15, 16 e 17, da Lei nº 10.094/2013, combinados com os art. 41 da Lei nº 10.094/2013 e o art. 142 do CTN.

A matéria em debate tem por fundamento a infringência ao art. 106, do RICMS/PB, com fulcro no art. 82, V, “a”, da Lei nº 6.379/1996, a seguir transcritos:

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;

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

V - de 100% (cem por cento):

a) aos que deixarem de emitir nota fiscal pela entrada ou saída de mercadorias, de venda a consumidor ou de serviço, ou as emitirem sem observância dos requisitos legais; (g.n)

O Representante Fazendário instruiu os autos com o demonstrativo denominado de “ANEXO I - DEMONSTRATIVO DO VALOR DO ICMS A RECOLHER” (fls. 6/10) no qual consta as informações das mercadorias objeto do auto de infração.

Irresignada, a Defendente aduz que o auto de infração padece de nulidade insanável por vício de fundamentação, deixando de indicar, com a precisão exigida pela legislação, a correta descrição da infração cometida, porque o auto de infração teve como respaldo apenas o art. 106 do RICMS/PB.

Devo registrar que o auto de infração veio acompanhado de documentos e esclarecimentos que demonstram a ocorrência de falta de recolhimento do ICMS, e inobstante o art. 106 estabelecer apenas os prazos para esse recolhimento, a nota explicativa traz a complementação da fundamentação indicando a infringência dos art. 52, art. 54, c/c art. 101, art. 102 e art. 2º e art. 3º, art. 60, I, "b", e III, "d", todos do RICMS/PB.

Não há erro de direito nesses dispositivos legais indicados pelo sujeito passivo, visto que a empresa deu saída de mercadorias, declarou-as na EFD, mas deixou de debitar o imposto na apuração mensal do ICMS, conforme dispositivos acima elencados.

Rejeito, assim, a alegação de nulidade por vício formal.

A Defesa ancora sua irresignação na afirmação de que não existe prazo para o retorno dos bens objeto de comodato. Por sua vez, o i. Julgador Singular acolhendo esse argumento de que não existe um prazo de 12 meses para retorno de mercadorias em comodato, julgou improcedente o auto de infração. Assim discorreu em sua sentença:

“A acusação em exame gravita no fato de que o contribuinte não atendeu à solicitação feita pela fiscalização, que demandava a apresentação dos



contratos de comodato de mercadorias/bens listados nas notas fiscais às fls. 6 a 11 dos autos. Face à esse não atendimento da demanda da fiscalização, foi lavrado o auto de infração em exame.

Entretanto, o art. 110 do CTN do seguinte modo estatui:

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.

Assim, a lei tributária não pode alterar a definição e o alcance de institutos e conceitos de direito privado, como o escopo de tornar exigível tributo. Neste norte, para o quadro em tela, assumem relevo os arts. 579 e 581, trazidos à baila pela defesa:

“Art. 579. O comodato é o empréstimo gratuito de coisas não fungíveis. Perfaz-se com a tradição do objeto.” (...)

“Art. 581. Se o comodato não tiver prazo convencional, presumir-se-lhe-á o necessário para o uso concedido; não podendo o comodante, salvo necessidade imprevista e urgente, reconhecida pelo juiz, suspender o uso e gozo da coisa emprestada, antes de findo o prazo convencional, ou o que se determine pelo uso outorgado.”

Portanto, não pode a fiscalização, apresentar como base para a lavratura de peça basilar a fundamentação de que “OS BENS NÃO RETORNARAM DEPOIS DE VENCIDO O PRAZO PADRÃO DAS EMPRESAS DO SEGMENTO, QUE É DE 12 (DOZE) MESES” – porque o suposto “prazo padrão das empresas do segmento” não encontra guarida na legislação tributária paraibana, tampouco no Código Civil Brasileiro.

Nesta senda, sem querer desmerecer o mister fiscalizatório, a presente acusação não encontra espaço para que possa prosperar. Com isso, não se pretende afirmar que o contribuinte não tenha incorrido em irregularidade de natureza tributária - porque o não atendimento da solicitação feita pela fiscalização através de duas notificações (fls. 11 e 12), para que fossem apresentados os contratos de comodato - é descumprimento de obrigação acessória, que foi objeto de lavratura de outro auto de infração (embaraço à fiscalização) conforme apontado em nota explicativa do auto de infração em exame.”

Ao analisar os autos, percebe-se que a Fiscalização estadual considerou como tributadas operações de saídas realizadas pela empresa autuada, nas quais a operação foi classificada nos documentos fiscais como comodato, exigindo corretamente por meio de notificação que a empresa apresentasse os referidos contratos e as notas fiscais de devolução dos bens.

existe, *data venia*, uma questão que não foi ventilada e que merece observação, é que cada nota fiscal comporta uma diversidade de itens de consumo como: CABO, CONECTOR, CORDAO OPTICO, ETIQUETA DE PAPEL IMPRESSA, ETIQUETA IDENTIFICACAO FIBRA OPTICA AMARELA 21/KIT, CABO OTICO DLC/PC MULTI-MODO 70M, ETIQUETA OUTDOOR DKBA, PARAFUSO PADRAO, SPLIT-BOLT PARA CABO 16MM. Essas mercadorias não podem ser sequer classificadas como coisas não fungíveis, como pode ser visto no excerto abaixo do anexo das fls. 6/10.



Chave_de_acesso	Numero	PERÍODO	Data_de_emissao	Nome_razao_social_dest	CPF_CNPJ_dest	UF_dest	Descricao_do_Produto_o_u_servicos	CFOP_prod	Valor_total_prod(A)	VALOR ICMS (18% de A)	natOp
2516106697022901497455091000000121663544872	12	out/16	06/10/2016	TELEFONICA BRASIL S.A.	02.558.157/0026-10	PB	UNIDADE DE PROCESSAMENTO DE BANDA BASE 6 CELULAS, CE:UL512/DL768	5908	21.307,90	3.835,42	5.908 REM.BEM EM COMODATO
2516106697022901497455091000000121663544872	12	out/16	06/10/2016	TELEFONICA BRASIL S.A.	02.558.157/0026-10	PB	RRU PARA WCDMA 2100M 80W	5908	1.303,20	234,58	5.908 REM.BEM EM COMODATO
2516106697022901497455091000000171744051287	17	out/16	19/10/2016	TELEFONICA BRASIL S.A.	02.558.157/0026-10	PB	CABO	5908	9.630,72	1.733,53	5.908 REM.BEM EM COMODATO
2516106697022901497455091000000171744051287	17	out/16	19/10/2016	TELEFONICA BRASIL S.A.	02.558.157/0026-10	PB	CONECTOR	5908	214,40	38,59	5.908 REM.BEM EM COMODATO
2516106697022901497455091000000171744051287	17	out/16	19/10/2016	TELEFONICA BRASIL S.A.	02.558.157/0026-10	PB	CORDAO OPTICO	5908	74,10	13,34	5.908 REM.BEM EM COMODATO
2516106697022901497455091000000171744051287	17	out/16	19/10/2016	TELEFONICA BRASIL S.A.	02.558.157/0026-10	PB	TRANSCEIVER OPTICO SFP-RJ45	5908	834,72	150,25	5.908 REM.BEM EM COMODATO
2516106697022901497455091000000171744051287	17	out/16	19/10/2016	TELEFONICA BRASIL S.A.	02.558.157/0026-10	PB	ETIQUETA DE PAPEL IMPRESSA	5908	15,00	2,70	5.908 REM.BEM EM COMODATO
2516106697022901497455091000000171744051287	17	out/16	19/10/2016	TELEFONICA BRASIL S.A.	02.558.157/0026-10	PB	ACESSORIO ANTENA FEEDER PARA 3 CABOS OTICOS E 3 CABOS DE ENERGIA	5908	2.141,37	385,45	5.908 REM.BEM EM COMODATO
2516106697022901497455091000000171744051287	17	out/16	19/10/2016	TELEFONICA BRASIL S.A.	02.558.157/0026-10	PB	ETIQUETA IDENTIFICACAO FIBRA OPTICA, AMARELA, 21/KIT	5908	996,87	179,44	5.908 REM.BEM EM COMODATO
2516106697022901497455091000000171744051287	17	out/16	19/10/2016	TELEFONICA BRASIL S.A.	02.558.157/0026-10	PB	CABO OTICO DLC/PC MULTI-MODO 70M	5908	666,90	120,04	5.908 REM.BEM EM COMODATO
2516106697022901497455091000000171744051287	17	out/16	19/10/2016	TELEFONICA BRASIL S.A.	02.558.157/0026-10	PB	ETIQUETA OUTDOOR DKBA8.807.0202	5908	217,20	39,10	5.908 REM.BEM EM COMODATO

Como visto, o art. 579 do Código Civil define comodato como o empréstimo gratuito de coisas não fungíveis. O instituto é delimitado na doutrina dos i. Juristas Pablo Stolze e Rodolfo Pamplona Filho (2009, p.205)¹, que pela lucidez e poder de síntese transcrevo:

“Assim, observamos que o comodato é um negócio jurídico unilateral e gratuito, por meio do qual uma das partes (comodante) transfere à outra (comodatário) a posse de um determinado bem, móvel ou imóvel, com a obrigação de o restituir.

Trata-se, pois, consoante definiu o legislador, do empréstimo gratuito de um bem infungível, ou seja, insubstituível. É o que ocorre quando alguém cede o uso do seu apartamento (bem infungível) a um amigo, impondo-lhe a obrigação de devolver.

Claro está que se trata de uma figura contratual especialmente assentada no princípio da lealdade contratual (boa-fé objetiva), pois parte do pressuposto de que o dono da coisa (comodante) confia no beneficiário do empréstimo (comodatário).”

Não existe, assim, comodato de bens de consumo, como conectores, etiquetas, cabos, etc, visto que tais bens são consumidos na atividade da empresa. Em princípio poderia haver comodato e posterior retorno dos equipamentos ativos da rede, como exemplo, a UNIDADE DE PROCESSAMENTO DE BANDA BASE 6 CELULAS, CE:UL512/DL768.

Esse é um detalhe dos fatos que estão em julgamento.

Portanto, existem nas notas fiscais coisas fungíveis e não fungíveis e todas foram objeto de uma única nota fiscal com declaração pelo emitente autuado como de operação de comodato.

Quanto ao mérito da questão, discordo da abordagem de que a cobrança pelo Fisco dos documentos comprobatórios da operação, caracterizou o lançamento por

¹Novo curso de direito civil, volume IV: contratos, tomo 2: contratos em espécie. 2ª Ed. São Paulo, Saraiva, 2009.



presunção. A cobrança é direta e teve como base as notas fiscais relativas a circulação de mercadorias listadas nas fls. 6/10.

O que se discute na verdade nesses autos é se o Fisco pode desconsiderar a informação prestada pela empresa na nota fiscal e cobrar o imposto devido, quando o contribuinte, notificado, não comprovar a hipótese de desoneração fiscal (isenção ou não incidência) indicada no documento fiscal.

Assim, em que pese o entendimento exarado pela instância singular, que acolheu *ipsis litteris* os argumentos da empresa autuada, reputo essa solução como equivocada. Isso se deve porque a operação indicada no documento fiscal não impede que o Fisco promova a cobrança do ICMS devido, dado que a empresa regularmente notificada, não demonstrou a operação de comodato aludida.

O lançamento de ofício, nesse caso, é medida vinculante para os auditores fiscais com base nos documentos levantados nas fls. 6 a 11.

Quanto à interpretação da ocorrência do fato gerador, o Fisco não está limitado à informação da operação prestada na nota fiscal, pois o art. 116 do CTN permite a desconsideração dessas informações, sempre que a ocorrência do fato gerador ficar dissimulada por atos praticados pelo sujeito passivo².

Nesse caso, embora não esteja comprovada uma dissimulação dolosa, a empresa não fez a comprovação dos fatos que alega, ou seja, de que as mercadorias saíram em razão de comodato. Ademais, as notas fiscais enumeram vários itens de consumo, nada disso explicado pela defesa, de forma que essas operações são na verdade saídas definitivas, como entendeu a Fiscalização estadual.

Discordo ainda de que ocorreu apenas o descumprimento de obrigações acessórias, visto que a saída de mercadorias sem a demonstração pelo sujeito passivo do recolhimento do imposto, nem da hipótese de desoneração fiscal que afirma, caracteriza as duas condutas, descumprimento de obrigação principal e acessória.

A regra geral é que as operações de circulação de mercadorias devam ser tributadas. Portanto, se a operação é indicada pelo sujeito passivo nas notas fiscais como de comodato, sob a qual não incide o ICMS, é dele o ônus probatório de demonstrar o contrato de comodato e convencer o Fisco sobre a natureza das operações como infungíveis.

²Art. 116. *Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:*

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)



A Impugnante aduz que há um erro de direito na imputação da penalidade aplicada, uma vez que no presente caso, não está se discutindo a ausência de emissão de documentos fiscais que embasam as saídas dos bens cedidos em comodato pela Impugnante.

Com efeito, os documentos fiscais em questão foram emitidos e declarados na EFD:

- Razão Social:	CLARO NXT TELECOMUNICACOES S/A
- CPF/CNPJ:	66.970.229/0149-74
- Inscrição Estadual:	16.192.230-9
- Período:	10/2016 a 10/2016

	Período:	Origem	Situação do documento fiscal	Modelo de documento fiscal	Contribuinte Destinatário		Data de Emissão	Data de Entrada/Saída	UF CFOP	Número
					CPF/CNPJ	Inscrição Estadual				
<input type="radio"/>	10/2016	EFD	Regular	55	02.558.157/0026-10	16.136.950-2	06/10/2016	06/10/2016	PB 5.908	12
<input type="radio"/>		EFD	Regular	55	02.558.157/0026-10	16.136.950-2	06/10/2016	06/10/2016	PB 5.908	13
<input type="radio"/>		EFD	Regular	55	02.558.157/0026-10	16.136.950-2	19/10/2016	19/10/2016	PB 5.908	16
<input type="radio"/>		EFD	Regular	55	02.558.157/0026-10	16.136.950-2	19/10/2016	19/10/2016	PB 5.908	17

Sendo, assim, de fato, a imputação da penalidade deve ter como fundamento o art. 82, II, “e”, visto que o sujeito passivo emitiu documentos fiscais com débito do imposto na NFe, mas fez a escrituração deles, sem o débito do imposto no registro da EFD, pois zerou tais registros.

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;

Dessarte, a multa aplicada será reduzida ao patamar de 50%, e ajustada para o valor de **R\$ 13.538,56 (treze mil, quinhentos e trinta e oito reais e cinquenta e seis centavos)**

Pelo exposto, a convicção formada nesse recurso de ofício é que foi equivocada a decisão do i. Julgador Singular, pois o contribuinte promoveu a saída de mercadorias tributáveis sem o recolhimento do ICMS, motivo pelo qual altero tal decisão para julgar o crédito tributário como parcialmente devido em razão do ajuste na multa aplicada.

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e, quanto ao mérito, pelo seu provimento parcial, para reformar a decisão monocrática e julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000933/2021-77, lavrado em 08 de junho de 2021 (fls. 2 e 3), em desfavor da empresa CLARO NXT TELECOMUNICACOES LTDA, inscrição estadual nº 16.192.230-9, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de **R\$ 40.615,68 (quarenta mil, seiscentos e quinze reais e sessenta e oito centavos)**, sendo R\$ 27.077,12 (vinte e sete mil e setenta e sete reais e doze centavos) de ICMS, por infringência ao art. 106 do RICMS/PB; e multa de R\$ 13.538,56 (treze mil,



quinhentos e trinta e oito reais e cinquenta e seis centavos), com fulcro no art. 82, V, “a” da Lei nº 6.379/96.

Cancelo, por indevida, a multa aplicada no valor de **R\$ 13.538,56 (treze mil, quinhentos e trinta e oito reais e cinquenta e seis centavos)**.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência em 30 de junho de 2023.

Lindemberg Roberto de Lima
Conselheiro Relator



PROCESSO Nº 0818282021-9 - e-processo nº 2021.000108139-0

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Recorrida: CLARO NXT TELECOMUNICAÇÕES S/A.

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: FLÁVIO MARTINS DA SILVA

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA

Relator do Voto Vista: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - INFRAÇÃO NÃO CARACTERIZADA - AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO.

- Inexistindo prazo regulamentar para retorno de bens remetidos a título de comodato, a fiscalização, para fins de comprovar a transferência de titularidade dos bens, deve fazê-lo por meio de provas inequívocas que atestem a ocorrência dos fatos geradores, não sendo possível a aplicação de presunção não prevista na legislação tributária estadual.

RELATÓRIO

Por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000933/2021-77, lavrado em 8 de junho de 2021, o auditor fiscal responsável pelo cumprimento da Ordem de Serviço Normal nº 93300008.12.00007413/2020-64 denuncia a empresa CLARO NXT TELECOMUNICAÇÕES S/A, inscrição estadual nº 16.192.230-9, de haver cometido a seguinte irregularidade, *ipsis litteris*:

0286 – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual.

Nota Explicativa:

O CONTRIBUINTE CLARO NXT TELECOMUNICAÇÕES LTDA, ANTERIORMENTE, DENOMINADO NEXTEL TELECOMUNICAÇÕES LTDA, ESTÁ SENDO AUTUADO POR NÃO TER COMPROVADO O EFETIVO

RETORNO DOS BENS REMETIDOS A TÍTULO DE REMESSA DE BEM POR CONTA DE CONTRATO DE COMODATO, OPERAÇÕES ESTAS QUE CARACTERIZARAM OPERAÇÕES DE SAÍDAS COM O CFOP



5908, ATRAVÉS DAS NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS - NFE DE EMISSÃO PRÓPRIA RELACIONADAS NO ANEXO I DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO.

HÁ DE SE RESSALTAR QUE O CONTRIBUINTE NÃO ATENDEU À NOTIFICAÇÃO Nº 00036352/2021 (CÓPIA EM ANEXO), DO FISCO PARAIBANO, EM QUE FOI SOLICITADO, COMO FORMA DE ATESTAR A REGULARIDADE DESSAS OPERAÇÕES, A APRESENTAÇÃO DE:

- 1 - CÓPIAS DOS CONTRATOS OBJETO DAS OPERAÇÕES DE REMESSA DOS BENS POR CONTA DE CONTRATO DE COMODATO, FIRMADOS NO PERÍODO DE 2016 A 2019;
- 2 - AS RESPECTIVAS NOTAS FISCAIS DE RETORNO CONTENDO CADA UM DOS BENS OBJETO DOS REFERIDOS COMODATOS.

O FISCO, MOTIVADO PELA FALTA DE ATENDIMENTO À NOTIFICAÇÃO FISCAL ACIMA MENCIONADA, LAVROU O AUTO DE INFRAÇÃO POR EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO Nº 93300008.09.00000801/2021-45 (EM 24/05/2021) E, COMO FORMA INSISTENTE DE BUSCAR A VERDADE DOS FATOS, EMITIU NOVA NOTIFICAÇÃO FISCAL (Nº 00086461/2021) REITERANDO A SOLICITAÇÃO ANTERIOR, QUE DA MESMA FORMA, VENCIDO O PRAZO ESTIPULADO, NÃO FOI CUMPRIDA SATISFATORIAMENTE PELO CONTRIBUINTE.

DIANTE DO EXPOSTO, FOI CONCLUÍDO O LEVANTAMENTO DO ICMS RELATIVO ÀS NOTAS FISCAIS LISTADAS NO ANEXO I, DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO, TENDO SIDO CONSIDERADO PELA AUDITORIA, IRREGULARES, AS SAÍDAS DOS BENS QUE NÃO RETORNARAM DEPOIS DE VENCIDO O PRAZO PADRÃO DAS EMPRESAS DO SEGMENTO, QUE É DE 12 (DOZE) MESES, PARA RETORNO DOS BENS REMETIDOS EM COMODATO.

POR FIM, ACRESCENTE-SE AOS DISPOSITIVOS INFRINGIDOS O ART. 52, ART. 54, C/C ART. 101, ART. 102 E ART. 2º E ART. 3º, ART. 60, I, "B", E III, "D", COM FULCRO NO ART.106, TODOS DO RICMS/PB, APROVADO PELO DECRETO Nº 18.930/97.

Em decorrência deste evento, o representante fazendário, considerando haver o contribuinte infringido o artigo 106 do RICMS/PB, bem como os dispositivos destacados na nota explicativa associada à acusação, lançou um crédito tributário na quantia total de R\$ 54.154,24 (cinquenta e quatro mil, cento e cinquenta e quatro reais e vinte e quatro centavos), sendo R\$ 27.077,12 (vinte e sete mil, setenta e sete reais e doze centavos) de ICMS e quantia idêntica a título de multa por infração, com arrimo no artigo 82, V, "a", da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios juntados às fls. 4 a 13.

Depois de cientificada da autuação em 18 de junho de 2021, a denunciada, por intermédio de sua advogada, apresentou, em 15 de julho de 2021, impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no Auto de Infração em comento, por meio da qual alega, em síntese, que:



- a) O Auto de Infração padece de nulidade insanável por vício de fundamentação, uma vez que, na peça acusatória, não consta a correta descrição da infração cometida. Tal fato configura ofensa aos princípios da motivação dos atos administrativos, da ampla defesa e do contraditório;
- b) A autoridade fiscal apontou, como infringido, apenas o artigo 106 do RICMS/PB;
- c) Inexiste previsão legal que determine que os bens cedidos em comodato devam retornar ao estabelecimento da empresa cedente no prazo exigido pela fiscalização;
- d) Ao estabelecer um prazo para retorno de bens remetido em comodato, o auditor fiscal criou uma inovação jurídica, sem qualquer amparo legal;
- e) Da leitura dos artigos 579 e 581 do Código Civil, extrai-se que o comodato não possui prazo convencional, podendo o mesmo ser acordado entre as partes contratantes;
- f) No contrato de comodato celebrado entre a autuada e a Telefônica Brasil S/A não consta prazo específico para o retorno dos bens;
- g) Nos termos da Súmula nº 573 do STF, não se pode exigir ICMS nas operações de comodato;
- h) Há erro na indicação do dispositivo referente à multa aplicada, pois, no caso dos autos, não se discute a falta de emissão de documentos fiscais.

Com base nos fundamentos apresentados, a impugnante requereu:

- a) Preliminarmente, a declaração de nulidade do Auto de Infração;
- b) No mérito, o cancelamento integral do crédito tributário;
- c) Sucessivamente, o afastamento da multa aplicada.

Declarados conclusos, foram os autos remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais – GEJUP, ocasião em que foram distribuídos ao julgador fiscal Francisco Nociti, que decidiu pela improcedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa, *in verbis*:

**FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL.
ACUSAÇÃO NÃO CARACTERIZADA.**

Não há previsão legal quanto ao prazo para que as mercadorias ou bens, enviados em caráter de comodato, retornem ao estabelecimento de seu remetente. *In casu*, o não atendimento da solicitação da fiscalização para que



fossem apresentados os contratos de comodato, afigura-se unicamente descumprimento de obrigação acessória.

AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE

Em observância ao que determina o artigo 80 da Lei nº 10.094/13, o julgador fiscal recorreu de sua decisão.

Cientificado da sentença proferida pela instância prima em 18 de julho de 2022, o sujeito passivo não mais se manifestou nos autos.

Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, foram os autos distribuídos ao conselheiro Lindemberg Roberto de Lima que, na sessão da Segunda Câmara de Julgamento do CRF-PB, realizada em 30 de junho de 2023, votou pelo provimento parcial do recurso de ofício, para reformar a decisão recorrida, reconhecendo a parcial procedência do Auto de Infração de Estabelecimento 93300008.09.00000933/2021-77.

Considerando a necessidade de uma análise mais detalhada acerca da matéria, pedi vista dos autos para melhor apreciar o tema.

Eis o relatório.

VOTO DIVERGENTE

A matéria em apreciação versa sobre a denúncia de falta de recolhimento do ICMS, formalizada contra a empresa CLARO NXT TELECOMUNICAÇÕES S/A, relativamente a fatos geradores ocorridos no mês de outubro de 2016.

Consoante se extrai da nota explicativa do Auto de Infração, o fato que motivou a realização do lançamento de ofício foi a ausência de comprovação do retorno dos itens enviados pela autuada a título de comodato por meio das NF-e elencadas no demonstrativo denominado ANEXO I - DEMONSTRATIVO DO VALOR DO ICMS A RECOLHER (fls. 6 a 10).

Na referida planilha, constam todas as informações referentes às operações objeto da autuação, dentre as quais se destacam: (i) os números das chaves de acesso das NF-e, (ii) os números das NF-e, (iii) as descrições dos produtos, (iv) os valores totais dos produtos e (v) os valores do ICMS por item.

De início, faz-se imperativo registrarmos que o efeito devolutivo está restrito à matéria objeto do recurso de ofício, *ex vi* do artigo 92 da Lei nº 10.094/13:

Art. 92. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância, esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto, desde que não esteja sujeita a recurso de ofício;

(...)



Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

Feita a devida anotação, passemos ao exame do recurso de ofício, ou seja, à motivação da decisão da primeira instância que resultou na declaração de improcedência do lançamento.

Para melhor compreensão acerca do tema, convém reproduzirmos a fundamentação manifestada pelo diligente julgador fiscal, *in verbis*:

“A acusação em exame gravita no fato de que o contribuinte não atendeu à solicitação feita pela fiscalização, que demandava a apresentação dos contratos de comodato de mercadorias/bens listados nas notas fiscais às fls. 6 a 11 dos autos.

Face a esse não atendimento da demanda da fiscalização, foi lavrado o auto de infração em exame.

Entretanto, o art. 110 do CTN do seguinte modo estatui:

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

Assim, a lei tributária não pode alterar a definição e o alcance de institutos e conceitos de direito privado, como o escopo de tornar exigível tributo.

Neste norte, para o quadro em tela, assumem relevo os arts. 579 e 581, trazidos à baila pela defesa:

“Art. 579. O comodato é o empréstimo gratuito de coisas não fungíveis.

Perfaz-se com a tradição do objeto.” (...)

“Art. 581. Se o comodato não tiver prazo convencional, presumir-se-lhe-á o necessário para o uso concedido; não podendo o comodante, salvo necessidade imprevista e urgente, reconhecida pelo juiz, suspender o uso e gozo da coisa emprestada, antes de findo o prazo convencional, ou o que se determine pelo uso outorgado.”

Portanto, não pode a fiscalização, apresentar como base para a lavratura de peça basilar a fundamentação de que “OS BENS NÃO RETORNARAM DEPOIS DE VENCIDO O PRAZO PADRÃO DAS EMPRESAS DO SEGMENTO, QUE É DE 12 (DOZE) MESES” – porque o suposto “prazo padrão das empresas do segmento” não encontra guarida na legislação tributária paraibana, tampouco no Código Civil Brasileiro.

Nesta senda, sem querer desmerecer o mister fiscalizatório, a presente acusação não encontra espaço para que possa prosperar.

Com isso, não se pretende afirmar que o contribuinte não tenha incorrido em irregularidade de natureza tributária - porque o não atendimento da solicitação feita pela fiscalização através de duas notificações (fls. 11 e 12), para que fossem apresentados os contratos de comodato - é descumprimento de obrigação acessória, que foi objeto de lavratura de outro auto de infração



(embaraço à fiscalização) conforme apontado em nota explicativa do auto de infração em exame.”

Após minuciosa análise dos autos, o ilustre relator originário proveu parcialmente o recurso de ofício, cancelando, em parte, o montante da multa aplicada e mantendo, em sua integralidade, o valor do ICMS lançado.

Neste ponto, peço vênia para trasladar a seguinte passagem do voto do conselheiro relator, na qual restaram consignados os motivos que o levaram a reconhecer a parcial procedência da exigência fiscal:

“Existe, data venia, uma questão que não foi ventilada e que merece observação, é que cada nota fiscal comporta uma diversidade de itens de consumo como: CABO, CONECTOR, CORDAO OPTICO, ETIQUETA DE PAPEL IMPRESSA, ETIQUETA IDENTIFICACAO FIBRA OPTICA AMARELA 21/KIT, CABO OTICO DLC/PC MULTI-MODO 70M, ETIQUETA OUTDOOR DKBA, PARAFUSO PADRAO, SPLIT-BOLT PARA CABO 16MM. Essas mercadorias não podem ser sequer classificadas como coisas não fungíveis, como pode ser visto no excerto abaixo do anexo das fls. 6/10.

(...)

Como visto, o art. 579 do Código Civil define comodato como o empréstimo gratuito de coisas não fungíveis. O instituto é delimitado na doutrina dos i. Juristas Pablo Stolze e Rodolfo Pamplona Filho (2009, p.205), que pela lucidez e poder de síntese transcrevo:

“Assim, observamos que o comodato é um negócio jurídico unilateral e gratuito, por meio do qual uma das partes (comodante) transfere à outra (comodatário) a posse de um determinado bem, móvel ou imóvel, com a obrigação de o restituir.

Trata-se, pois, consoante definiu o legislador, do empréstimo gratuito de um bem infungível, ou seja, insubstituível. É o que ocorre quando alguém cede o uso do seu apartamento (bem infungível) a um amigo, impondo-lhe a obrigação de devolver.

Claro está que se trata de uma figura contratual especialmente assentada no princípio da lealdade contratual (boa-fé objetiva), pois parte do pressuposto de que o dono da coisa (comodante) confia no beneficiário do empréstimo (comodatário).”

Não existe, assim, comodato de bens de consumo, como conectores, etiquetas, cabos, etc, visto que tais bens são consumidos na atividade da empresa. Em princípio poderia haver comodato e posterior retorno dos equipamentos ativos da rede, como exemplo, a UNIDADE DE PROCESSAMENTO DE BANDA BASE 6 CELULAS, CE:UL512/DL768.

Esse é um detalhe dos fatos que estão em julgamento.

Portanto, existem nas notas fiscais coisas fungíveis e não fungíveis e todas foram objeto de uma única nota fiscal com declaração pelo emitente autuado como de operação de comodato.

Quanto ao mérito da questão, discordo da abordagem de que a cobrança pelo Fisco dos documentos comprobatórios da operação, caracterizou o



lançamento por presunção. A cobrança é direta e teve como base as notas fiscais relativas a circulação de mercadorias listadas nas fls. 6/10.

O que se discute na verdade nesses autos é se o Fisco pode desconsiderar a informação prestada pela empresa na nota fiscal e cobrar o imposto devido, quando o contribuinte, notificado, não comprovar a hipótese de desoneração fiscal (isenção ou não incidência) indicada no documento fiscal.

*Assim, em que pese o entendimento exarado pela instância singular, que acolheu *ipsis litteris* os argumentos da empresa atuada, reputo essa solução como equivocada. Isso se deve porque a operação indicada no documento fiscal não impede que o Fisco promova a cobrança do ICMS devido, dado que a empresa regularmente notificada, não demonstrou a operação de comodato aludida.”*

Em que pesem os abalizados fundamentos acima reproduzidos, entendo que o caso comporta solução distinta.

Com efeito, assiste razão ao nobre relator quando afirma que, dentre os itens relacionados nos documentos fiscais indicados às fls. 6 a 10, existem bens fungíveis e não fungíveis. Tal fato, todavia, não implica que todo o crédito tributário é devido.

Isto porque o fato de, nas notas fiscais indicadas pela fiscalização, existirem bens que não poderiam ser objeto de comodato não implica dizer que a natureza dos demais itens deve ser desconsiderada, pois, conforme bem pontuado pelo relator originário “*em princípio poderia haver comodato e posterior retorno dos equipamentos ativos da rede, como exemplo, a UNIDADE DE PROCESSAMENTO DE BANDA BASE 6 CÉLULAS, CE:UL512/DL768.*”

Registre-se, por relevante, que a existência de alguns produtos que, em tese, não poderiam ser objeto de comodato não justifica a manutenção parcial do crédito tributário.

Ocorre que tal situação não foi retratada na peça acusatória, de sorte que acatar, em parte, a denúncia representaria alteração no critério jurídico que motivou a lavratura do Auto de Infração, haja vista a denúncia não estar relacionada à natureza dos bens remetidos em comodato.

A partir das informações apresentadas na nota explicativa do Auto de Infração, é razoável concluir que a premissa utilizada pela autoridade fiscal para a autuação foi de que, em não havendo sido comprovados os retornos dos itens enviados pela recorrente por meio de notas fiscais com natureza da operação “Remessa de Bem em Comodato”, estas operações estariam sujeitas ao pagamento do ICMS, porquanto caracterizada a saída definitiva, uma vez que teria havido mudança de titularidade.

Ainda que mereça destaque o zelo do auditor fiscal em verificar se as operações realizadas pela atuada correspondiam, de fato, à natureza da operação descrita nos documentos fiscais, não podemos olvidar que:

i) A legislação tributária do Estado da Paraíba não estabelece prazo para retorno de bens remetidos a título de comodato, sendo este o caso das operações acobertadas pelas notas fiscais nº 12, 13, 16 e 17;



ii) Inexistindo prazo regulamentar para retorno do bem, sob pena de se considerar a remessa em comodato como saída definitiva, não há como se aplicar, ao caso em exame, por analogia, dispositivos que regulamentam matérias distintas, a exemplo dos artigos 8º, § 1º e 502-C, ambos do RICMS/PB³;

iii) Para descaracterizar as operações de comodato – e assim poder enquadrá-las no campo de incidência do ICMS – seriam necessários elementos de provas aptos para demonstrar, de forma inequívoca, que houve transferência de titularidade dos bens, não estando o Fisco autorizado a fazê-lo de forma presumida, por ausência de previsão normativa expressa neste sentido.

iv) No Contrato de Compartilhamento de Rede - RAN Sharing, firmado entre a Telefônica Brasil S. A e a Nextel Telecomunicações Ltda⁴ em 22 de maio de 2016 (fls. 57 a 80), constam, nos itens 5.1e 7.5.4.3, os seguintes termos:

5.1 A vigência deste Contrato é de 120 (cento e vinte) meses contados da data da última aprovação legal necessária, podendo ser prorrogado mediante revisão e consenso pelas Partes das condições comerciais ora estabelecidas neste Contrato.

7.5.4.3 Durante o período de execução do presente Contrato, tais ativos de propriedade da NEXTEL serão cedidos em comodato à TELEFÔNICA.

³ Art. 8º A incidência do imposto será suspensa:

I - nas remessas interestaduais de mercadorias destinadas a conserto, reparo ou industrialização, exceto sucatas e produtos primários de origem animal e vegetal (Convênios AE 15/74, ICM 32/78, 25/81, 35/82, ICMS 34/90 e 151/94);

II - nas saídas interestaduais, relativas às transferências de estabelecimento da mesma empresa de bens integrados ao ativo imobilizado, bem como de moldes, matrizes, gabaritos, padrões, chapelonas, modelos e estampas para fornecimento de serviços fora do estabelecimento, ou com destino a outro estabelecimento inscrito como contribuinte do imposto para serem utilizados na elaboração de produtos encomendados pelo remetente e desde que devam retornar ao estabelecimento de origem no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da saída efetiva, observado o disposto no art. 638.

§ 1º As mercadorias referidas neste artigo deverão retornar ao estabelecimento de origem no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da data das respectivas saídas, prorrogável por até 180 (cento e oitenta) dias, a critério da Secretaria de Estado da Receita, findo o qual, não tendo retornado ao estabelecimento remetente, as saídas se consideram definitivas para fins de tributação.

Art. 502-C. Fica suspenso o imposto incidente na saída de mercadoria remetida para demonstração, inclusive com destino a consumidor ou usuário final, condicionado ao retorno da mercadoria ao estabelecimento de origem em até 60 (sessenta) dias, contados da data da saída (Ajuste SINIEF 02/18).

§ 1º O disposto no “caput” deste artigo abrange, inclusive, o recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual, previsto no Convênio ICMS 93/15, de 17 de setembro de 2015.

§ 2º A suspensão compreende, também, a saída da mercadoria promovida pelo destinatário em retorno ao estabelecimento de origem.

§ 3º O imposto suspenso nos termos deste artigo deve ser exigido, conforme o caso, no momento em que ocorrer:

I - a transmissão da propriedade;

II - o decurso do prazo de que trata o “caput” deste artigo sem que ocorra a transmissão da propriedade ou o retorno da mercadoria, sujeitando-se o recolhimento espontâneo à atualização monetária e aos acréscimos legais, observado o disposto no § 1º do art. 502-D. deste Regulamento.

⁴ Denominação anterior da CLARO NXT TELECOMUNICAÇÕES S. A.



Findo o prazo contratual, os equipamentos serão retirados pela NEXTEL às suas custas.

Sendo assim, à vista das considerações apresentadas, cabe-nos declarar improcedentes os créditos tributários, ratificando os termos da decisão recorrida.

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e quanto ao mérito, pelo seu desprovimento, para manter inalterados os fundamentos da decisão singular que julgou improcedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000933/2021-77, lavrado em 8 de junho de 2021 em desfavor da CLARO NXT TELECOMUNICAÇÕES S. A., eximindo-a de quaisquer ônus decorrentes do presente processo.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência em 17 de agosto de 2023.

Sidney Watson Fagundes da Silva
Conselheiro Relator