

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.660/23/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002711512-91
Impugnação: 40.010155661-37
Impugnante: Agis Medical Produtos Hospitalares Ltda
IE: 062384731.00-10
Proc. S. Passivo: André Mussy de Souza Almeida/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

EMENTA

NÃO INCIDÊNCIA – DESCARACTERIZAÇÃO – COMODATO. Constatação de que o Contribuinte deixou de recolher o ICMS devido nas saídas de mercadorias indevidamente classificadas como “Saídas em Comodato”, tendo em vista a inexistência de contrato formal e, ainda, por não se tratar de bem infungível. **Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, MR e MI. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.**

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de que o Contribuinte deixou de recolher o ICMS devido nas saídas de mercadorias indevidamente classificadas como “Saídas em Comodato”, entre junho de 2019 a julho de 2022, pois se tratava de bens fungíveis.

Exige-se o ICMS devido nessas operações, bem como a Multa de Revalidação e a Multa Isolada, previstas, respectivamente no art. 56, inciso II e art. 55, inciso XXXVII, todos da Lei nº 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 17/29, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 189/197.

DECISÃO

Os fundamentos expostos na Manifestação Fiscal foram, em grande parte, os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Primeiramente, examine-se a legislação tributária pertinente, especificamente o art. 5º, inciso XIII do RICMS/02, que prevê:

Art. 5º O imposto **não incide** sobre:

(...)

XIII - operações em decorrência de **contrato de comodato**, locação ou arrendamento mercantil, não

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

Efeitos de 28/12/2007 a 29/12/2020 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, I, ambos do Dec. nº 44.781, de 17/04/2008:

“XIII - operações em decorrência de **contrato de comodato**, locação ou arrendamento mercantil - leasing sem opção de compra ao arrendatário.”
(Grifou-se)

Note-se que o próprio dispositivo legal exige a **formalização do comodato por meio de contrato**, a fim de que se possa reconhecer a não incidência do ICMS nas operações.

Entretanto, deve-se analisar com maior profundidade as características de uma operação de comodato.

Nos termos do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), a definição de *comodato*, no art. 579 é a seguinte:

Lei nº 10.406/02

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

Portanto, o comodato é uma modalidade de empréstimo gratuito, em que comodante (pessoa que empresta) e comodatário (pessoa que recebe em empréstimo) trocam **um bem infungível**.

A referida Lei nº 10.406/02, em seu art. 85, traz a definição de bens fungíveis:

Lei nº 10.406/02

Art. 85 - São fungíveis os móveis que podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade.

Logo, o comodato é um empréstimo de algo que não pode ser substituído por outro da mesma espécie e/ou qualidade. O bem objeto de empréstimo deve ser único ou perfeitamente identificável, como por exemplo um imóvel, veículo ou computador com número de série.

Nesse sentido é o entendimento da SEF/MG, por meio da DOLT/SUTRI, conforme se depreende, por exemplo, da resposta à Consulta de Contribuintes nº 095/2023, nos seguintes termos:

Consulta de Contribuintes nº 095/2023

(...)

RESPOSTA:

1 - De acordo com o inciso XIII do art. 5º do RICMS/2002, o imposto não incide sobre operações em decorrência de contrato de COMODATO.

A movimentação de bens ou mercadorias deverá ser, necessariamente, acobertada por documento fiscal, ainda que a operação não seja alcançada pelo ICMS, excetuadas as hipóteses estabelecidas na [Resolução nº 3.111/2000](#), nos termos do § 1º do [art. 39 da Lei nº 6.763/1975](#).

Nesse sentido, a movimentação física de bens cedidos em COMODATO deverá ser necessariamente acobertada por documento fiscal, ainda que as operações decorrentes do contrato de empréstimo gratuito de coisas não fungíveis estejam fora do campo de incidência do ICMS, conforme dispõe o inciso XIII do art. 5º do RICMS/2002.

Dessa forma, relativamente aos bens móveis objeto de cessão por COMODATO, a Consulente, enquanto inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS, deverá emitir tal documento, em nome do comodatário (cliente da Consulente), com utilização do CFOP 5.908 ou 6.908, mencionando tratar-se de operação de COMODATO alcançada pela não incidência do ICMS, prevista no inciso XIII do art. 5º do RICMS/2002.

Não é possível que a própria comodante/Consulente faça as vezes do comodatário, emitindo a nota fiscal de devolução, dispensando, dessa forma, a emissão da nota fiscal que seria obrigatoriamente emitida pelo comodatário, pois haveria infração à legislação tributária, posto que inexistente previsão legal ou regulamentar para tal procedimento, porquanto o retorno desses bens móveis objetos de COMODATO são acobertados por documento fiscal pertinente, o qual deverá ser emitido, necessariamente, pelo comodatário, caso este seja contribuinte do ICMS, constando a Consulente como destinatária, sem destaque do ICMS, com o CFOP 1.909 ou 2.909, nele informando, inclusive, tratar-se de retorno de bem móvel recebido anteriormente sob COMODATO.

2 – Prejudicada. (Grifou-se)

No caso dos autos, o Fisco exige o recolhimento de ICMS e demais acréscimos legais nas saídas indevidamente classificadas como “Saídas em Comodato”. A empresa reconhece a correta exigência fiscal relativa às operações com os itens: *Acticoat Flex 3 Curativo, Filtro Higiénico, Steresisaf Filtro, Válvula de Biópsia não Estéril e Válvula Sucção para Broncoscópico*.

Para os demais itens existentes no Levantamento Fiscal, elencados abaixo, a Impugnante entende que a operação de saída em comodato estaria correta:

Trocarte Ponta Retangular 5MM 169MM

Trocarte Ponta Retangular 10MM 164M

Trocarte Riwo 10MM 100MM

Trocarte Riwo 5MM 100MM

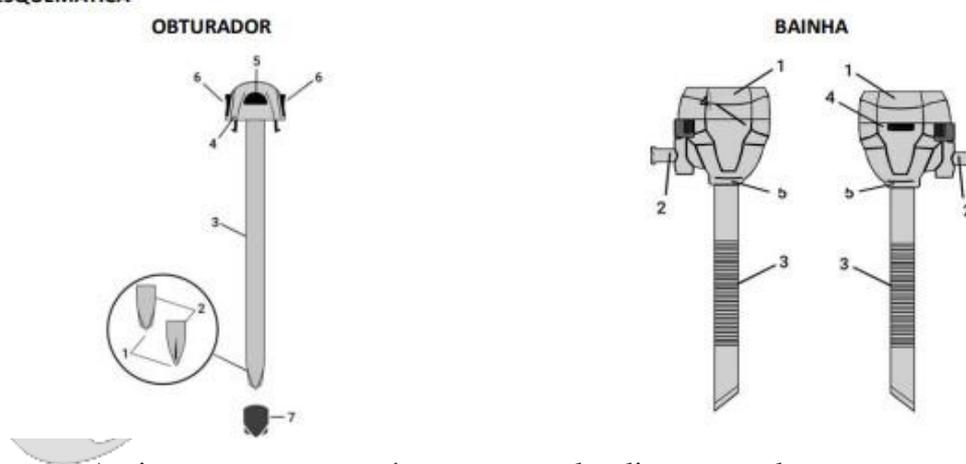
Bainha Riwo ART 5,5MM

Segundo o Brazilian Journal of Videoendoscopic Surgery (V.5 , N.2 – abr-jun/2012), disponível em www.sobracil.org.br, um trocarter, ou trocarter, é um instrumento perfuro-cortante utilizado nas cirurgias por Laparoscopia.

Ele deve ser longo o suficiente para ultrapassar todas as camadas da parede abdominal. Além disso, deve possuir um sistema de vedação de gás adequado. São compostos basicamente de duas partes: Bainha (porção externa que possui um canal para introdução das pinças com um sistema valvulado que impede o escape do gás) e Mandril ou Obturador (porção interna constituída de elemento cortante para atravessar a parede abdominal durante sua introdução).

A figura a seguir ilustra o dispositivo:

VISTA ESQUEMÁTICA



Assim, um trocarter é composto de diversas subpeças, que podem ser “montadas” de acordo com o objetivo da intervenção cirúrgica. Existem trocartes de aço e de plástico.

No caso em tela, a Impugnante forneceu a seus clientes trocartes em aço. Esses trocartes possuem várias medidas de bainha e várias medidas de obturadores. Cada obturador pode possuir diversos formatos de ponta, novamente de acordo com o objetivo da laparoscopia.

Procede, então, a afirmação da Impugnante de que as descrições utilizadas pela mesma nas Saídas em Comodato referem-se a partes que compõe o Trocarter. Está correta, ainda, a alegação de que essas peças que compõe o Trocarter (Bainha e Obturadores) não são descartáveis, pois são feitas de aço.

Importante destacar que **bens não descartáveis** podem ser ou não infungíveis. O fator determinante para essa classificação seria a possibilidade de perfeita identificação e unicidade.

Na situação em exame, os produtos *Trocarter Ponta Retangular 5MM 169MM*, *Trocarter Ponta Retangular 10MM 164MM*, *Trocarter Riwo 10MM 100MM*,

Trocarte Riwo 5MM 100MM e Bainha Riwo ART 5,5MM (ou seja, Bainhas e Obturadores que compõem um Trocarte), são **bens não descartáveis e fungíveis**. Podem ser facilmente substituídos por outros de mesma qualidade, a qualquer tempo. Não são únicos ou perfeitamente identificáveis.

Exemplificando, antes de um procedimento cirúrgico, um obturador com a precisão do corte avariada ou uma bainha com o diâmetro interno comprometido são substituídos por outras peças de igual qualidade, objetivando o sucesso do procedimento.

Assim, não se pode concordar com as alegações da Impugnante em albergar essas operações em Comodato, por se tratar de bens fungíveis.

Além disso, o regime de comodato possui apenas duas obrigações primordiais: o bem necessita ser infungível, conforme já explicitado, e quem recebe o bem precisa devolvê-lo nas condições originais em que ele foi emprestado, dentro de período determinado em contrato.

A importância do contrato formal, em uma operação de comodato mercantil é fundamental para estabelecer e regular as relações entre as partes envolvidas e, ainda, de forma especial, seus efeitos em relação a terceiros.

Ao formalizar o comodato mercantil por meio de um contrato, as partes estabelecem claramente os direitos e deveres de cada uma delas, bem como as condições de uso e devolução do bem emprestado. Esse contrato, além de ser uma prova documental das obrigações assumidas, confere segurança jurídica aos envolvidos e terceiros, evitando conflitos futuros.

Além disso, o contrato formal de comodato mercantil, proporciona segurança jurídica em relação à propriedade do bem emprestado. Ele estabelece a natureza temporária do empréstimo gratuito e as condições de devolução do bem ao comodante. Essa clareza na documentação evita disputas sobre a propriedade do bem, garantindo que, ao final do contrato, o comodante possa reaver seu patrimônio sem dificuldades.

Quando se trata de seus efeitos relativamente a terceiros, com interesse jurídico direto nas relações decorrentes desse tipo de contrato, essencial é a sua formalização, pois, a *contrario sensu*, não haveria meio de prova eficaz de tal relação, ficando os terceiros ao bel-prazer da demonstração de boa-fé dos aparentes comodantes e comodatários.

Em suma, a elaboração de um contrato formal no comodato mercantil é absolutamente necessária para estabelecer clareza nas relações comerciais, prevenir conflitos futuros e proteger os direitos e interesses de todas as partes envolvidas, especialmente de terceiros que possuem interesse nos aspectos jurídicos envolvidos, como, *in casu*, o Fisco Estadual, na aplicação da não incidência do ICMS, prevista no inciso XIII, art. 5º do RICMS/02.

Sobre o assunto, diversas jurisprudências demonstram a importância e a essencialidade do contrato formal de comodato. Elas destacam a necessidade desse documento como meio de prova para estabelecer os termos acordados entre as partes e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

terceiros, garantir a segurança jurídica e resolver eventuais disputas que possam surgir durante a vigência do comodato. Assim, fica evidente a relevância de se elaborar um contrato formal de comodato, a fim de evitar conflitos e proteger os interesses de todas as partes envolvidas.

Cumprido ressaltar que, após intimada a apresentar contrato formal de Comodato referente às operações em questão, a Impugnante limita-se a afirmar que, em seu entendimento, estaria dispensada da celebração de tal contrato.

Com certeza, considerar que tal entendimento prevaleça, seria permitir que para qualquer operação comercial de compra e venda, com qualquer tipo de mercadoria, fosse alegado haver um contrato informal de comodato para se eximir da tributação devida.

Assim, seja pela fungibilidade das mercadorias objeto da presente Autuação, seja pela total falta de comprovação de que haja, efetivamente, uma relação de comodato entre remetente e destinatário, não há qualquer possibilidade em considerar tais operações como “Saídas em Comodato”, e conseqüentemente enquadrá-las na hipótese de não-incidência prevista no inciso XIII do art. 5º do RICMS/02.

Por sua vez, em razão da aplicação indevida da não incidência pelo Contribuinte, correta a exigência da Multa de Revalidação e da Multa Isolada capituladas no presente Auto de Infração.

A primeira, prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 é devida em razão da falta de recolhimento do ICMS devido.

A segunda, por seu turno, se dá em razão da falta de cumprimento da obrigação acessória de promover o destaque do imposto devido no campo próprio dos documentos fiscais emitidos, conforme previsão expressa no art. 55, inciso XXXVII, da referida lei, nos seguintes moldes:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

(Grifou-se)

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencida a Conselheira Gisilana da 24.660/23/3ª

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Silva Carlos (Relatora), que o julgava parcialmente procedente, para excluir a Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75. Designada relatora a Conselheira Cindy Andrade Moraes (Revisora). Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Nadya Patrícia dos Santos e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marismar Cirino Motta. Participaram do julgamento, além da signatária e da Conselheira vencida, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen e Flávia Sales Campos Vale.

Sala das Sessões, 30 de agosto de 2023.

Cindy Andrade Moraes
Presidente / Relatora designada

D

CCMIG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS		
--	--	--

Acórdão:	24.660/23/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.002711512-91	
Impugnação:	40.010155661-37	
Impugnante:	Agis Medical Produtos Hospitalares Ltda	
	IE: 062384731.00-10	
Proc. S. Passivo:	André Mussy de Souza Almeida/Outro(s)	
Origem:	DF/Juiz de Fora - 1	

Voto proferido pela Conselheira Gislana da Silva Carlos, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

O lançamento foi realizado tendo em vista a constatação de que o contribuinte deixou de recolher o ICMS devido nas saídas de mercadorias indevidamente classificadas como “Saídas em Comodato”, entre junho de 2019 a julho de 2022, pois entender se tratarem de bens fungíveis.

Em razão dessa prática, foram exigidos pelo Fisco o ICMS devido nessas operações, bem como a Multa de Revalidação e a Multa Isolada, previstas, respectivamente, no art. 56, inciso II e art. 55, inciso XXXVII, todos da Lei nº 6763/75.

Como bem defendido pelo Fisco, em razão da aplicação indevida da não incidência pelo Contribuinte, correta a exigência da Multa de Revalidação capitulada no presente Auto de Infração, conforme previsão do inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, devida em razão da falta de recolhimento do ICMS devido.

A segunda multa aplicada, qual seja, a Multa Isolada, por seu turno, cuja capitulação se dá em razão da falta de cumprimento da obrigação acessória, s.m.j., deve ser afastada, haja vista que o Contribuinte não deixou de emitir os documentos fiscais relativos às operações autuadas, mas sim, deixou de promover o destaque do imposto devido no campo próprio dos documentos fiscais emitidos.

Esse fato, a meu ver, ilide a acusação relativa à aplicação das Multa Isolada, ainda que haja, no presente caso, a capitulação prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75.

Sala das Sessões, 30 de agosto de 2023.

Gislana da Silva Carlos
Conselheira