

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.902/25/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.003473319-53
Impugnação: 40.010157427-76
Impugnante: Vogel Soluções em Telecomunicações e Informática S.A.
IE: 003150000.00-51
Proc. S. Passivo: Douglas Mota /Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

ATO/NEGÓCIO JURÍDICO – DESCONSIDERAÇÃO. Acatada a desconsideração dos atos e negócios jurídicos para fins tributários, nos termos dos arts. 205 e 205-A da Lei nº 6.763/75 (art. 83, § 4º do RPTA), tendo em vista a prática de atos e negócios jurídicos que buscaram dissimular a ocorrência do fato gerador do ICMS.

ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - OPERAÇÃO PRÓPRIA. Constatou-se a falta de recolhimento do ICMS incidente nas saídas interestaduais de bens do ativo imobilizado, não abarcados pela não incidência do imposto, por se tratar de bens imobilizado por período inferior a 12 (doze) meses. Infração caracterizada nos termos dos arts. 5º, § 1º, item 1, 6º, inciso VI e 7º, inciso XI, todos da Lei nº 6.763/75. Corretas as exigências de ICMS e Multa de revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

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 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, 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.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação nos autos do presente e-PTA.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização se manifesta nos presentes autos, refutando as alegações da Defesa.

Requer a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 1134/1158, opina, em preliminar, por acatar a desconsideração do ato ou negócio jurídico. Quanto ao mérito, opina pela procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

A 1ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada aos 19/09/24, decide converter o julgamento em Diligência de págs. 1160, com o seguinte teor:

ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em converter o julgamento em diligência para que a Fiscalização esclareça **se as mercadorias objeto da autuação foram adquiridas de fornecedores, pela Autuada, como material de uso ou consumo, com CFOP 1407, 1556, 2407 e 2556**. Caso a resposta seja afirmativa, apresentar a fundamentação jurídica que justifique a exigência do ICMS na saída, promovida pela Autuada, de material de uso e consumo, nas circunstâncias descritas na peça fiscal. Caso a resposta seja negativa, apresentar planilha demonstrando as operações de entrada destas mercadorias e respectivo CFOP. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Douglas Mota e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Saulo de Faria Carvalho.

Dos Esclarecimentos da Fiscalização

A Fiscalização manifesta-se às págs. 1187/1193, anexando documentos aos autos (Grupo Anexos à Manifestação Fiscal - págs. 1162/1184), inclusive a planilha *Excel* denominada “Amostra Registros C170”.

A Fiscalização esclarece, inicialmente, que a afirmativa exposta pelo Conselheiro Relator, dizendo que “*a Fiscalização, em apertadíssima síntese, entende que os bens, objeto dessa autuação, não podem ser considerados do ativo imobilizado por terem permanecido no estabelecimento da Impugnante por prazo inferior a 12 meses*” (aos 31 minutos da gravação da sessão)” não condiz com o entendimento da Fiscalização, mas sim trata-se do entendimento equivocado da Impugnante.

Aduz que o tempo de permanência do bem no estabelecimento de uma empresa, se inferior a 12 meses, não impede a contabilização e tratamento tributário desse bem como ativo imobilizado pelo tempo que ali permaneceu. Em se tratando de saída de bem do ativo imobilizado de uma empresa, a relevância desse prazo de 12 meses reside apenas na incidência ou não do ICMS, pois, o inciso XII do art. 5º do RICMS/02, estabelece que o ICMS não incide sobre “*a saída de bem integrado ao*

ativo permanente, assim considerado aquele imobilizado pelo prazo mínimo de 12 (doze) meses, após o uso normal a que era destinado (...)”.

No tocante ao questionamento da 1ª Câmara deste CCMG: “se as mercadorias objeto da autuação foram adquiridas de fornecedores, pela Autuada, como material de uso ou consumo, com CFOP 1407, 1556, 2407 e 2556”, responde que:

- todas as “mercadorias” objeto da presente autuação **não** foram adquiridas para uso ou consumo da Autuada, e sim, são bens do ativo imobilizado da empresa;

- mesmo que se tratasse de mercadorias adquiridas para uso ou consumo da Autuada, posteriormente remetidas para fora do estado, a título de comodato ou locação, para prestação de serviço de comunicação a clientes em outras UF's, como alega a Impugnante, caberia a desconsideração do comodato ou locação e cobrança do ICMS devido pela saída interestadual, na forma e sob os fundamentos assumidos pelo Fisco no Termo de desconsideração de negócio jurídico, já que a autuação não versa sobre crédito de ICMS pela entrada, mas sim sobre débito de ICMS, pela saída;

- o fornecedor de bens ou mercadorias deve emitir notas fiscais para acobertar as suas operações com o Código Fiscal da Operação – CFOP do seu ponto de vista, de saídas, identificando, via codificação padronizada (CFOP), a natureza da operação: venda, transferência, simples remessa etc.; se interna ou interestadual; a origem do bem: produção própria, ou de terceiros, oriundo do seu ativo imobilizado, sujeito ou não ao regime de substituição tributária, e outros. Entretanto, não há CFOP para operações de saídas que especifique a destinação ou aplicação do bem ou mercadoria no destino: se para comercialização, integralização ao ativo permanente, uso ou consumo etc., porque essa é uma prerrogativa do destinatário;

- cabe ao destinatário/recebedor do bem ou mercadoria, do seu ponto de vista – a entrada real ou simbólica de um bem ou serviço em seu estabelecimento, definir o seu destino, por exemplo, para o seu ativo imobilizado, comercialização, uso e consumo etc. registrando na sua escrituração fiscal a correspondente classificação CFOP (entrada);

- assim sendo, as notas fiscais recebidas de fornecedores/remetentes não são escrituradas pelo contribuinte destinatário com o CFOP constante nas mesmas, mas, sim, com o CFOP do ponto de vista de uma entrada, pelo destinatário atribuído, de acordo com o uso ou destinação pretendido;

- por conseguinte, não existem notas fiscais de fornecedores da Autuada emitidas com os CFOP 1407, 1556, 2407 e 2556 (uso ou consumo). Tais CFOP foram atribuídos a esses bens pela própria Impugnante na sua escrituração fiscal digital (EFD/SPED);

- pode o contribuinte, ao escriturar o documento fiscal que acobertou a entrada do bem ou serviço (emitido pelo remetente), atribuir um CFOP incorreto, erro sanável, ou mesmo mudar de ideia sobre a destinação de um bem, por exemplo, inicialmente intencionado para comercialização e depois decidido que será integrado ao ativo imobilizado da empresa, mediante ajustes nos registros contábeis e fiscais do mesmo;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a destinação/classificação de um bem mercadoria realizada pelo adquirente/destinatário não é aleatória, pois deve respeitar pressupostos contábeis, tributários e técnicos aplicáveis, e está sujeita a revisão pelo Fisco. Um bem ou mercadoria, por si só, não permite determinar a sua utilização ou aplicação por uma empresa. Um bem pode ser de uso e consumo para uma empresa, e um ativo imobilizado para outra, de acordo com a sua aplicação e função na atividade da empresa;

- os bens relacionados na presente autuação **não são mercadorias adquiridas para uso ou consumo da Impugnante**, e a menção a CFOPs de uso ou consumo nos registros fiscais de parte das notas de fornecedores de bens do ativo imobilizado, atribuídos pela própria Impugnante, foi apenas um erro na escrituração;

- pode-se afirmar que os bens relacionados à presente autuação **estão corretamente classificados como pertencentes ao ativo permanente da empresa**, já que até o momento da suas saídas, compunham ou se destinavam à sua rede de telecomunicações, necessária a consecução do seu objeto social principal, qual seja, a prestação de serviço de telecomunicação. Foram registrados no Controle de Crédito ICMS Ativo Imobilizado – CIAP e não há controvérsias entre Fisco e Impugnante sobre essa classificação até a data de sua saída do ativo permanente.

Por fim, esclarece que *“a igualdade de tipo de bens do ativo imobilizado envolvidos na presente autuação e em outra, do mesmo contribuinte, relativa à glosa de créditos ICMS CIAP, apropriados indevidamente, em excesso, se deve a envolverem o mesmo tipo de bens do ativo imobilizado, necessários para a prestação de serviço de comunicação, sendo os mesmos o último elo a compor a rede de comunicação de uma prestadora desse serviço. Mas as infringências e créditos tributários reclamados pelo Fisco são diferentes nos dois e-PTAs: uma relativa a glosa de créditos ICMS CIAP pela entrada e a outra por falta de destaque e recolhimento de ICMS, em outra operação, de saída”*.

Em relação ao segundo item da Diligência “caso a resposta seja negativa, **apresentar planilha demonstrando as operações de entrada destas mercadorias e respectivo CFOP**”, entende que este restou prejudicado.

Isso porque, como esclarecido anteriormente, as operações de entradas dos bens envolvidos na autuação, acobertadas pelas notas emitidas pelos fornecedores/remetentes desses bens são registradas pela Impugnante na sua Escrituração Fiscal Digital – SPED/EFD, registro C170, do ponto de vista do adquirente, uma entrada, **com a codificação CFOP atribuída pelo adquirente, de acordo com a destinação ou utilização pretendida para esse bem**.

Anexa planilha, com amostra de bens constantes na escrituração fiscal digital da Autuada - SPED Fiscal/registros C170 (itens das notas fiscais de fornecedores - aquisições), a qual entende demonstrar que um mesmo tipo de bem ora foi registrado como mercadoria para comercialização, outras entradas, para o ativo imobilizado e até mesmo para uso e consumo. Mas **todos são bens do ativo imobilizado, empregados para a prestação de serviço de comunicação** e essas

mesmas mercadorias quando movimentadas entre estabelecimentos da Impugnante são sempre referenciadas como ativo imobilizado.

Anexa, ainda, algumas imagens de notas fiscais de fornecedores de bens do ativo imobilizado da Impugnante, de bens envolvidos na presente autuação, para demonstrar que o CFOP consignado nessas notas fiscais é o relativo à saída – venda, transferência etc., diferente do atribuído pela adquirente/Impugnante.

Da Manifestação da Impugnante

Regularmente intimada, a Impugnante comparece às págs. 1196/1210, destacando as respostas dadas pela Fiscalização à diligência proposta pela Câmara de Julgamento, alega que *“Em que pese a C. 1ª Câmara de Julgamento Fiscal desse E. CCMG tenha determinado a conversão do julgamento em diligência para que a d. autoridade autuante prestasse os devidos esclarecimentos, observa-se que a referida autoridade apresenta de maneira extremamente simplória justificativas e fundamentações que não se sustentam frente aos argumentos e documentos trazidos pela MANIFESTANTE ao longo da presente discussão administrativa.”*

Reitera os argumentos apresentados em sede de Impugnação e reafirma que o ICMS não incide sobre a saída de bens do ativo imobilizado.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização manifesta-se às págs. 1232/1235, refuta as alegações da Impugnante e reitera os argumentos já apresentados na manifestação fiscal.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG ratifica seu entendimento anterior em Parecer de págs. 1236/1243.

DECISÃO

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

Da Preliminar

Da desconsideração do ato ou negócio jurídico para fins tributários

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 detalhado no Relatório Fiscal Complementar.

A Impugnante alega que o parágrafo único do art. 116 do CTN estabelece que 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.

Aduz que *“como se sabe, o parágrafo único do art. 116 foi acrescentado ao CTN por meio da edição da Lei Complementar (LC) nº 104/2001, que teria introduzido*

ao direto brasileiro uma norma geral antielisiva”. (...) Entretanto, ao contrário do que sugere a i. autoridade fiscal, a parte final do referido dispositivo deixa claro que o procedimento de “desconsideração” não é autoaplicável, dependendo de regulamentação por meio de lei nacional”.

Destaca que a regulamentação da LC nº 104/01 chegou a ser objeto dos arts. 13 e seguintes da Medida Provisória (MP) nº 66/02. Assim, a MP nº 66/02 previu que poderiam ser desconsiderados, para fins tributários, os negócios jurídicos realizados com falta de propósito negocial ou abuso de forma, definiu os requisitos para a caracterização da falta de propósito negocial e do abuso de forma e estabeleceu rito administrativo especial para a desconsideração, assegurando ao contribuinte a oportunidade de defesa prévia. Todavia, os arts. 13 a 19 da MP nº 66/02 não foram convertidos em lei (apenas parte da MP nº 66/02, que tratava de outras matérias, foi convertida na Lei nº 10.637/02).

Conclui, dizendo que não há lei que preveja hipóteses específicas de desconsideração ou requalificação, para fins de incidência de tributos, de atos e negócios jurídicos lícitos, como é o caso dos contratos celebrados pela Impugnante.

Entende que “*não podem ser simplesmente desconsiderados os contratos celebrados pela DEFENDENTE, razão pela qual deve a presente autuação ser julgada integralmente improcedente, sob pena de afronta ao quanto decidido pelo C. STF na ADI 2446 e, por conseguinte, ao art. 102, § 2º da CF/88”.*

Entretanto, tais argumentos não merecem prosperar.

Vale destacar, por oportuno, que a desconsideração 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 desconsiderar, **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**.

Nesse cenário, a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, introduziu o parágrafo único no art. 116 do CTN, permitindo que a autoridade administrativa (Auditor Fiscal) desconsiderasse “*...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 previstos em lei ordinária*”.

Lado outro, o Estado de Minas Gerais aderiu à sistemática da norma geral antielisiva em 07/08/03. Naquela data, o art. 29, da Lei nº 14.699/03 alterou a redação do art. 205, da Lei nº 6.763/75, que passou a prever a possibilidade de o Fisco desconsiderar ato ou negócio jurídico para fins tributários:

Lei nº 6.763/75

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

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

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

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

Lei nº 6.763/75

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

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

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

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

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

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

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

§ 4º A defesa do sujeito passivo contra a desconsideração do ato ou negócio jurídico previsto no caput deste artigo deverá ser feita

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

juntamente com a impugnação ao lançamento do crédito tributário, na forma e no prazo previstos na legislação que regula o contencioso administrativo fiscal.

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

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

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

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

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

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

Ressalte-se 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:

RPTA

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

(...)

§ 4º **Para efeitos de desconconsideração do ato ou negócio jurídico, o Auditor Fiscal da Receita Estadual, deverá:**

I - nos termos deste artigo, **intimar o sujeito passivo** a prestar esclarecimentos e apresentar

provas que julgar necessárias, no **prazo de 20 (vinte) dias**, sobre os fatos, causas, motivos e circunstâncias que levaram à prática do ato ou do negócio jurídico sujeitos à desconsideração;

II - promover o lançamento do crédito tributário, nos termos do art. 84, com exigência do **tributo** devido e da **multa de revalidação** cabível, se, após a análise dos esclarecimentos e provas prestados, concluir pela desconsideração. (Destacou-se).

De acordo com o art. 84, parágrafo único, do RPTA, além dos elementos do art. 89 do mesmo diploma legal, o Auto de Infração lavrado com base em **desconsideração do ato ou negócio jurídico para fins tributários** deverá conter, também a descrição dos atos ou negócios jurídicos praticados; a discriminação dos elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de ocultar o fato gerador ou os elementos constitutivos da obrigação tributária, consignando se houve falta de propósito negocial, abuso de forma jurídica ou outra situação; e a descrição dos atos ou negócios jurídicos equivalentes aos praticados, especificando, para cada tributo, a base de cálculo, a alíquota e os acréscimos legais.

Pois bem, feitos esses esclarecimentos, verifica-se que no caso em exame, a Fiscalização 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 a seguir especificado, em análise pelo Fisco para fins de desconsideração, sob o aspecto tributário:

Contratos de cessão em comodato ou de locação que teriam ensejado saídas de bens do seu ativo imobilizado, ocorridas nos exercícios de 2018 a 2022, bens esses relacionados à prestação de serviços de comunicação, imobilizados por prazo inferior a 12 meses, para tomadores finais de serviços de comunicação, pessoas físicas ou jurídicas, estabelecidas em outras unidades da Federação, considerando que a INTIMADA possuía, nos exercícios indicados, filiais nas UFs de destino desses bens, prestadoras de serviço de comunicação e contribuintes do ICMS naqueles Estados e que não localizamos nesse período registros ou recolhimentos de ICMS de prestações de serviços de comunicação, efetivadas pela INTIMADA a partir do seu estabelecimento IE/única em Minas Gerais, para tomadores de serviços de comunicação estabelecidos em outras UFs, a justificar as saídas dos citados bens do seu ativo imobilizado ao abrigo da não incidência do ICMS (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”.)

Registe-se que a Autuada não apresentou esclarecimentos/provas sobre o ato/negócio jurídico praticado.

Em face disso, tendo concluído o Fisco pela desconsideração do negócio jurídico, conforme Termo de Desconsideração de Ato ou Negócio Jurídico (Anexo I do e-PTA), promoveu o lançamento do crédito tributário, observando para a lavratura o AI o disposto no art. 83, §4º, inciso II do RPTA, com exigência do **tributo** devido e da **multa de revalidação** cabível.

Observa-se que na elaboração do procedimento de desconsideração do ato ou negócio jurídico para fins tributários efetuado no caso em exame, a Fiscalização observou todos os requisitos e pressupostos normativos para tal mister.

Ressalta-se que consta do Relatório Fiscal Complementar anexo ao Auto de Infração, os fundamentos utilizados pelo Fisco para a Desconsideração de Ato ou Negócio Jurídico, os quais serão abordados na parte de mérito.

Dessa forma, opina-se pelo acatamento da desconsideração do negócio jurídico para fins tributários.

Do Mérito

Conforme relatado, 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 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, 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 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), destacando, em síntese, que:

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 “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 ou negocial 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, immobilizados 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 immobilizado, por meio da operação de comodato/locação para tais destinatários, localizados em outras unidades da Federação, esta quedou-se 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, immobilizados por período inferior a 12 (doze) meses, destinados a pessoas físicas ou jurídicas, ocorridas no período de 03/2019 a 12/2022.

Insta destacar ainda as seguintes considerações apontadas pelo Fisco, em sede de Manifestação Fiscal:

Também não foram apresentadas pela Impugnante comprovação de recolhimento de ICMS pela prestação de serviços de telecomunicação a partir do seu estabelecimento em Minas Gerais para clientes estabelecidos em outras unidades da federação.

E parte das remessas desses mesmos tipos de bens e com o mesmo propósito, de viabilizar a prestação de serviço de telecomunicação, foram classificadas e tributadas corretamente pela Impugnante como transferências para as suas filiais em outras UFs (anexos VIII e IX do Auto de infração), prestadoras de serviços de telecomunicação e que se incumbiram de remeter os equipamentos para os seus respectivos clientes.

De onde se conclui que a matriz/remetente não presta serviços de telecomunicação para clientes estabelecidos em outras UFs, a justificar as remessas a título de comodato ou locação e a comprovar a falta de propósito negocial na remessa desses bens ou equipamentos sob a justificativa de viabilização de prestação de serviços de telecomunicação para os destinatários em outros estados.

Constata-se, portanto, que as operações de remessa de bens do ativo immobilizado, 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), enviadas pela Autuada a tomadores de serviços de telecomunicação, para os quais não realizava prestação de serviço de comunicação por meio de seu estabelecimento Matriz (ora autuado), mas sim, por meio de seus estabelecimentos localizados em outras UFs, foram realizadas com o propósito de deixar de recolher o ICMS devido pela transferência interestadual desses bens para as

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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:

Lei nº 6.763/75

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VI - na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

Os valores devidos a título de ICMS e Multa de Revalidação encontram-se demonstrados conforme Anexos IV a VI do Auto de Infração, com especificação, da base de cálculo e da alíquota incidente.

Em sede de defesa, a Impugnante alega que, para a consecução de suas atividades, necessita de máquinas e equipamentos, os quais são imprescindíveis para a prestação de seus serviços.

Aduz que a caracterização de um bem como pertencente ao ativo imobilizado é de fundamental importância para a definição do tratamento tributário a ser adotado nas saídas de tais bens em decorrência das transferências, locações e comodatos realizados à época pela Impugnante.

Discorre sobre a definição de ativo imobilizado, citando o art. 179, inciso IV da Lei nº 6.404/76, o CPC nº 27 do Comitê de Procedimento Contábil (ativo imobilizado) e o Manual de Contabilidade Societária do FIPECAFI.

Afirma que, sendo a Impugnante empresa nacional do ramo de telecomunicações, precisa acomodar todos os seus equipamentos de modo a possibilitar o acesso aos serviços de forma equânime a todos os seus clientes. Assim, considerando tratar-se de uma empresa com milhares de clientes e operações em todo o território nacional, se faz necessária a remessa de bens e equipamentos, alocados em sua matriz localizada no estado de Minas Gerais.

Segue alegando que, considerando o fato de a Impugnante pertencer a um grupo empresarial (Grupo Algar) e para que o serviço seja perfectibilizado a todos os usuários finais, seja no Estado de Minas Gerais ou em outras UFs, são tomadas as seguintes medidas:

- para fins de armazenamento, alguns dos equipamentos são acomodados no estabelecimento sede da Impugnante, por razões de espaço físico e de logística. Por conta disso, e pelo fato de algumas filiais não possuírem todos os equipamentos, a Impugnante realiza transferências desses equipamentos;

- considerando o fato de os serviços de telecomunicações pertencerem a um mercado regulado, a Impugnante possui obrigações regulatórias e prazos para cumprimento de instalação de equipamentos nos domicílios de seus clientes finais,

razão pela qual realiza a remessa ou transferência direta de determinados equipamentos aos clientes finais ou a uma de suas filiais.

Aduz que a própria Fiscalização reconhece que a efetivação do serviço de comunicação somente é realizada com a remessa dos equipamentos necessários, equipamentos estes que são devidamente integrados a seu ativo imobilizado.

Alega a Impugnante que a acusação fiscal carece de fundamento, posto que os bens do ativo imobilizado do estabelecimento autuado não são mercadorias, ou seja, não foram adquiridos com a intenção de venda ou revenda ou, muito menos, para integrar o processo de circulação, dessa forma, ainda que sejam posterior e eventualmente comercializados não se sujeitariam à tributação pelo ICMS.

Acrescenta que, se considerada que as transferências - ou seja, deslocamentos físicos entre estabelecimentos da mesma titularidade do contribuinte - não são e nem produzem os efeitos de uma operação mercantil, ficaria ainda mais evidente que tais bens do ativo imobilizado não se caracterizariam, sob qualquer aspecto que se analise a matéria - como mercadorias, cujas saídas são passíveis de serem gravadas pelo ICMS.

Para fundamentar o seu entendimento, cita a legislação que instituiu, regula e estabelece normas sobre a incidência do ICMS e sobre os limites e forma de aproveitamento do crédito desse imposto decorrente da aquisição de ativo imobilizado, a saber: arts. 146, inciso III, alínea "a" e 155, inciso II da Constituição Federal; arts. 2º, inciso I, 12, inciso I e 20, inciso V da Lei Complementar nº 87/96.

Sustenta que, conforme o comando do inciso II do art. 155 da CF/88, tem-se que as "operações relativas à circulação de mercadorias" constituem o critério material da regra matriz da hipótese de incidência do ICMS. E o alcance e significado do que seja "operações relativas à circulação de mercadorias" não pode ser desprezado pelo legislador infraconstitucional.

Cita diversas doutrinas sobre o tema, destacando o tributarista José Eduardo Soares de Melo, que, tratando do conceito de mercadoria frente à comercialização de bens do ativo imobilizado afirma que *"a venda de bens do ativo fixo da empresa não acarreta exigência do ICMS, porquanto não se enquadra no conceito de mercadoria, por não serem coisas comercializadas, habitualmente, com o fim de lucro, além de estarem fora do âmbito das atividades usuais dos contribuintes, desde o início da produção até o consumo final"*.

Assevera a Impugnante que *"não pode a legislação - seja ela complementar ou ordinária - alterar o alcance da expressão "mercadorias", contido, no texto constitucional, para pretender alcançar as saídas (vendas ou transferências) de veículos (sic) do ativo imobilizado, promovidas pela defendente, já que, como é sabido, em nenhum momento tais bens foram adquiridos para serem objeto de comercialização e, no caso das transferências, sequer há que se falar em mercancia"*.

Defende que a Lei Complementar nº 87/96 não se reveste de qualquer inconstitucionalidade posto que a interpretação sistemática dos seus artigos, em especial do art. 2º e art. 20 levam à inegável conclusão de que, por não serem

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadorias, os bens do ativo imobilizado, quando comercializados ou transferidos, não se sujeitam ao ICMS.

Destaca a Impugnante que o referido diploma legal, de um lado, assegura ao contribuinte do ICMS o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado nas aquisições de bens destinados ao seu ativo permanente e, de outro, exige o estorno do respectivo crédito se tais bens forem alienados ou derem saídas do estabelecimento, inclusive em razão de transferências, antes de decorridos cinco anos da sua entrada no estabelecimento (art. 21, § 1º).

Entretanto, tais argumentos não são capazes de afastar a acusação fiscal, conforme se demonstrará.

Cabe destacar, por oportuno, que não há divergência entre o Fisco e a Autuada no tocante ao fato de que os bens objeto da autuação tratam-se de equipamentos destinados à prestação de serviços de telecomunicações, os quais foram contabilizados pela Autuada como bens do ativo imobilizado na Matriz, localizada no estado de Minas Gerais, bem como, quanto ao fato de que a Impugnante faz remessas desses equipamentos, diretamente para clientes do grupo Algar, localizados em outras unidades da Federação.

Insta esclarecer que os bens objeto da autuação são equipamentos utilizados na prestação de serviços de telecomunicação, sendo indevida a referência feita pela Defesa a “veículos do ativo imobilizado”.

Traz-se à baila os dispositivos legais citados pela Impugnante.

Lei Complementar nº 87/96

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares.

(...)

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte; (Redação dada pela Lei Complementar nº 204, de 2023)

(...)

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado: (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

(...)

V - na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000) (Grifos acrescidos).

Em consonância com a Lei Complementar, encontra-se previsto na legislação mineira:

Lei nº 6.763/75

Art. 5º - (...)

§ 1º O imposto incide sobre:

1. a operação relativa à circulação de mercadoria, inclusive o fornecimento de alimentação e bebida em bar, restaurante ou estabelecimento similar;

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VI - **na saída de mercadoria, a qualquer título**, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; (grifou-se).

Art. 29. O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o imposto referente à mercadoria saída e ao serviço de transporte ou de comunicação prestado e o imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem para uso, consumo ou ativo imobilizado, e o recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento.

(...)

§ 5º Para o efeito de aplicação deste artigo, será observado o seguinte:

4. darão direito a crédito:

a) a entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, hipótese em que:

(...)

a.5) na hipótese de alienação do bem antes do término do quadragésimo oitavo período de apuração contado a partir daquele em que tenha

ocorrido a sua entrada no estabelecimento, não será admitido, a partir do período em que ocorrer a alienação, o creditamento de que trata esta alínea em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

a.6) além do lançamento em conjunto com os demais créditos, no momento da apuração, o valor do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado e o crédito correspondente serão escriturados em livro próprio; (Destacou-se)

Correto o entendimento da Defesa quanto ao direito do contribuinte de creditar-se do imposto anteriormente cobrado nas aquisições de bens destinados ao seu ativo imobilizado, bem como da exigência do estorno do respectivo crédito, caso esses sejam alienados ou sejam objeto de saídas do estabelecimento, inclusive em razão de transferências, antes do término do quadragésimo oitavo período de apuração, contado da data da sua entrada no estabelecimento, em relação à fração corresponde ao período restante.

Destaque-se que o RICMS/02, em consonância com a Lei nº 6.763/75, estabelece as condições para o aproveitamento do crédito de ICMS relativo às aquisições de bens para o ativo imobilizado, dentre as quais, a condição de que o bem seja contabilizado como ativo imobilizado:

RICMS/02

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

(...)

II - à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º, 12, 13, 16, 18 e 19 deste artigo;

§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento será realizado nos seguintes termos:

(...)

V - na hipótese de alienação ou de o bem deixar de ser utilizado de forma definitiva na atividade do estabelecimento antes do término do quadragésimo oitavo período de apuração contado a partir daquele em que tenha ocorrido a sua entrada no estabelecimento, não será admitido, a partir do período subsequente ao da ocorrência do fato, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 5º Para fins de aproveitamento de crédito, o bem destinado ao ativo imobilizado deve satisfazer, de forma cumulativa, os seguintes requisitos:

(...)

VI - ser contabilizado como ativo imobilizado.

(Grifos acrescidos)

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:

Lei nº 6.763/75

Art. 7º O imposto **não incide sobre:**

(...)

XI - a saída de bem integrado no ativo imobilizado, assim **considerado aquele imobilizado pelo prazo mínimo de 12 (doze) meses**, e após o uso normal a que era destinado, exceto no caso de venda de produto objeto de arrendamento mercantil;

RICMS/02

Art. 5º O imposto não incide sobre:

(...)

XII - a saída de bem integrado ao ativo permanente, **assim considerado aquele imobilizado pelo prazo mínimo de 12 (doze) meses, após o uso normal a que era destinado, exceto nas seguintes hipóteses:**

a) quando se tratar de bem integrante do ativo permanente, de origem estrangeira, que não tenha sido onerado pelo ICMS ou, até 12 de março de 1989, pelo Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias (ICM), na etapa anterior de sua circulação no território brasileiro ou por ocasião de sua entrada no estabelecimento importador;

b) no caso de venda de produto objeto de contrato de arrendamento mercantil - leasing, em decorrência de opção de compra exercida pelo arrendatário, observado o disposto no inciso XVII do caput do artigo 43 deste Regulamento e no item 89 da Parte 1 do Anexo I; (Grifos acrescidos)

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.

Registre-se que a Impugnante não contesta esse fato. Apenas se limita a afirmar que, de acordo com a Lei Complementar nº 87/96, os bens do ativo imobilizado, por não serem mercadorias, quando comercializados ou transferidos, não se sujeitam ao ICMS.

Não se pode acatar tal argumento.

O inciso XI do art. 7º da Lei nº 6.763/75 é cristalino ao definir que para ocorrer a não incidência do imposto na saída do bem integrado ao ativo imobilizado, este somente pode ser assim considerado, se for imobilizado pelo prazo mínimo de 12 (doze) meses, o que não ocorreu no caso em discussão.

Ademais, como bem destacado pelo Fisco, a própria Impugnante reconhece que adquire bens e equipamentos já ciente que parte serão utilizados em sua Matriz, localizada em Minas Gerais, e parte em seus estabelecimentos filiais localizados em outras unidades da Federação, onde tenha clientes e operações. Tal fato contraria a sua alegação sobre o correto enquadramento desses bens como pertencentes ao ativo imobilizado da matriz mineira.

Observa-se que a própria legislação, que define o ativo imobilizado citada pela Impugnante, contraria o seu entendimento:

Comitê de Procedimento Contábil - CPC nº 27 (ativo imobilizado) item 6:

Ativo imobilizado é o item tangível que:

- (a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e
- (b) se espera utilizar por mais de um período.

Correspondem **aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade**, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.

Nesse sentido também o trecho destacado pela Impugnante constante do Manual FIPECAFI, no sentido de que para serem considerados integrantes do ativo imobilizado, os bens devam permanecer por um período mínimo no patrimônio da empresa:

*“Desta definição, subentende-se que neste grupo de contas do balanço **são incluídos todos os bens de permanência duradoura**, destinados ao funcionamento normal da sociedade e de seu empreendimento (...)”.* (Destacou-se)

Diante dos fatos acima evidenciados, assim conclui o Fisco:

Portanto, confessa a Impugnante, já no momento da aquisição, não havia expectativa de permanência por mais de 12 meses de todos os bens e equipamentos que classificou como do seu ativo permanente.

Em observância ao princípio da autonomia de cada estabelecimento do mesmo titular (inciso II do § 3º do art. 11 da Lei Complementar nº 87/1996) **os bens do ativo imobilizado da matriz, necessários às suas filiais, contribuintes do ICMS em outros estados, deveriam ser transferidos para essas unidades que se incumbiriam do registro em seu ativo imobilizado e da distribuição para os tomadores finais dos serviços de telecomunicações por elas prestados.**

Mas, para evitar o pagamento do imposto incidente nessas transferências interestaduais de ativo permanente com menos de 12 meses de imobilização, a Autuada remeteu diretamente para os clientes das suas filiais em outras UFs os bens e equipamentos a que se referem a presente autuação.

Entretanto, o Fisco não questiona o enquadramento dos bens objeto da autuação como bens do ativo permanente realizado, conforme sugere a Impugnante.

Realmente, tratou-se de saídas interestaduais de bens do ativo imobilizado da Impugnante para pessoas físicas e jurídicas, tributadas. (Destaques acrescentados).

Com razão o Fisco.

A Impugnante sustenta que as mercadorias adquiridas são destinadas ao ativo imobilizado da Matriz, nesta armazenadas, e que, em razão da sua atividade (prestação de serviços de telecomunicação) que se dá em todo o território nacional, *“realiza a remessa ou transferência direta de determinados equipamentos aos clientes finais ou a uma de suas filiais”*.

De fato, o Fisco constata que foram emitidas várias notas fiscais de transferência de equipamentos, no período autuado, para suas filiais, em diversos estados da Federação (Anexos VIII e IX do e-PTA), devidamente tributadas, conforme legislação vigente à época dos fatos geradores autuados.

Entretanto, as remessas interestaduais, para outros contribuintes e pessoas físicas, de equipamentos/bens necessários à prestação de serviços de telecomunicação não têm relação com as operações de transferência realizadas por meio dessas notas fiscais de transferência de mercadorias.

O que ocorre é que as mercadorias adquiridas pela Autuada, contabilizadas como ativo imobilizado da Matriz, são remetidas para terceiros, localizados em outros Estados, nos quais a Autuada presta serviços de telecomunicações, por meio de suas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

filiais. Ou seja, os equipamentos enviados a terceiros compõem as prestações de serviços realizadas naqueles Estados, as quais **não foram realizadas pela Autuada**, localizada neste Estado.

Tampouco, como anotado pelo Fisco, não foi constatado o recolhimento de ICMS 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 Minas Gerais, 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, conforme previsto no Capítulo II – Seção II - Das Disposições Específicas a Prestadores de Serviços de Telecomunicação do Anexo IX do RICMS/02. Confira-se:

RICMS/02 - Anexo IX

Art. 37. O imposto devido por todos os estabelecimentos da empresa situados no Estado será apurado e recolhido por meio de Documento de Arrecadação Estadual (DAE) único.

(...)

§ 2º Na prestação de serviços de telecomunicações não medidos, **envolvendo localidades situadas nesta e em outra unidade da Federação, cujo preço seja cobrado por períodos definidos, o imposto devido será recolhido, em partes iguais, para esta e outra unidade da Federação envolvida na prestação, observado o disposto no parágrafo seguinte.** (Destacou-se)

Traz-se, por oportuno, excertos da Consulta de Contribuintes nº 016/2021, na qual a Superintendência de Tributação - Sutri da SEF/MG, apresentando entendimento acerca da correta interpretação da legislação que trata da prestação de serviços não medidos, que envolvam localidades situadas em diferentes unidades da Federação e estiverem localizados o prestador e o tomador (§ 6º do art. 11 da Lei Complementar nº 87/96), faz considerações que interessa ao caso em discussão.

O entendimento exposto na Consulta de Contribuintes nº 016/2021, conforme excertos abaixo transcritos, reforça a tese do Fisco de 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, mas, sim, viabilizar a prestação do serviço para a qual foi contratada, que é a prestação do serviço de comunicação. Assim sendo, os contratos de locação e comodato somente teriam razão de existir na hipótese de também existir o contrato principal de prestação de serviço de comunicação, o que não foi apresentado pela Autuada. Confira-se:

(*) CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 016/2021

ICMS - SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - PRESTADOR LOCALIZADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO - SERVIÇO NÃO MEDIDO - COMPETÊNCIA - Tratando-se de serviços não medidos, que envolvam localidades situadas em diferentes unidades da

Federação e cujo preço seja cobrado por períodos definidos, o imposto devido será recolhido em partes iguais para as unidades da Federação onde estiverem localizados o prestador e o tomador, conforme previsto no § 6º do art. 11 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

RESPOSTA:

(...)

Importa ressaltar que as disposições específicas a prestadores de serviços de comunicação previstas no Capítulo II da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/2002, que regulamenta, dentre outros, dispositivos normativos dos Convênios ICMS nº 126/1998 e 113/2004, deverão ser cumpridas pela Consulente à medida que enquadrar sua atividade.

Vale salientar que, nos termos da cláusula primeira do Convênio ICMS nº 69/1998, regulamentada no § 4º do art. 43 do RICMS/2002, incluem na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

Com efeito, **para a prestação de serviço de comunicação há a necessidade de todo suporte tecnológico disponibilizado pela Consulente, o qual integra a essência do próprio serviço, não lhe sendo dissociável.** Assim, para ocorrer a prestação do serviço de comunicação há a necessidade de utilização dos mais diversos equipamentos.

Nas palavras do eminente Marco Aurélio Greco:

“Presta serviço de comunicação, não aquele que participa da própria relação comunicativa, mas aquele que realiza uma atividade consistente em **dar condições materiais para que uma relação comunicativa se instaure. Assim, presta serviço aquele que cuida de fornecer a infraestrutura mecânica, eletrônica e técnica para a comunicação, instalando equipamentos e sistemas que permitem tal relação.** A prestação do serviço de comunicação prescinde do conteúdo da mensagem transmitida, tipificando-se com a simples colocação à disposição dos meios e modos para a transmissão e recepção das mensagens.” (ANAIS do I Congresso Nacional de

Estudos Tributários. Ed. Academia Brasileira de Direito Tributário. 1988. Pg. 235) (destacou-se).

Ressalte-se, portanto, **que o serviço de comunicação se fundamenta no fornecimento dos meios que possibilitem a geração, emissão, transmissão, retransmissão, repetição e a ampliação, bem como na recepção dos serviços fornecidos pelo prestador.** Portanto, todos os valores cobrados do tomador, inclusive a título de aluguel de equipamentos, integrarão a base de cálculo do ICMS incidente sobre a prestação de serviço de comunicação.

(Destaques acrescidos).

Como registado na citada Consulta, para a prestação de serviço de comunicação há a necessidade de todo suporte tecnológico disponibilizado pela Contratada, o **qual integra a essência do próprio serviço, não lhe sendo dissociável.**

Portanto, em face das informações trazidas pelo Fisco em seu relatório fiscal e pela Impugnante em sede de defesa, com razão o Fisco em desconsiderar o negócio jurídico mencionado nas notas fiscais (comodato/locação), para fins tributários.

Noutra toada, alega a Impugnante que não há que se falar na cobrança do ICMS de bens e equipamentos à título de locação ou comodato.

Afirma que estaria equivocada a Fiscalização ao desconsiderar as operações de locação e/ou comodato pelo fato de que não haveria um contrato principal de serviço de telecomunicação vinculado àquela saída.

Assevera que, diferentemente do que alegado pelo Fisco, além do fato de a Impugnante fornecer equipamentos para todas as empresas do Grupo, conforme já esclarecido, também recebe de volta parte dos equipamentos locados ou cedidos.

A fim de comprovar tal argumento, apresenta listagem exemplificativa de Danfes, os quais supostamente estariam vinculados às saídas à título de locação ou comodato (Doc. 02).

Aduz, ainda, que, para outros equipamentos, a Impugnante realiza a baixa dos respectivos equipamentos, por conta de perdas ou extravios ocorridos quando cedidos ou locados aos clientes finais.

Entende a Impugnante que, de qualquer forma, não se poderia cogitar eventual cobrança do ICMS sobre tais operações, pois, mesmo que descaracterizadas, as mercadorias retornaram ao seu estabelecimento e, nestas hipóteses, não há pressuposto de transferência de propriedade.

Alega que a operação não tem como premissa a venda do equipamento, mas sim, propiciar o acesso ao serviço de telecomunicação, pois não há qualquer serventia na utilização do equipamento sem o fornecimento de acesso aos dados móveis, TV por assinatura etc.

Sustenta, com base nos arts. 579 e 565 do Código Civil (Lei n.º 10.406/02), que no comodato ocorre um “empréstimo de uso, a título gratuito”, enquanto na locação, há determinada retribuição, não havendo transferência da propriedade, que permanece com o comodante/locador.

Sustenta que *“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”*.

Afirma a Impugnante que, ademais haveria amparo contratual, nas mais diversas modalidades, disponibilizado no sítio eletrônico dela, resguardando o fato de que os equipamentos necessários à prestação dos serviços são cedidos em comodato ou locados. Como exemplo, destaca o “Contrato de Prestação do – Ultra Banda Larga”, cuja adesão pelos usuários finais seria mandatória e outros exemplos de contratos, em que é demonstrada a cessão/locação dos equipamentos aos clientes finais (Doc. 03), anexos aos autos.

O Fisco, por seu turno, responde que o lançamento impugnado não se baseou na cobrança de ICMS nas saídas a título de locação ou comodato de bens integrados ao ativo imobilizado da Impugnante.

Aduz que, na verdade, como já abordado, o lançamento se baseou, em fase preliminar, na desconsideração **para fins tributários** da classificação utilizada pelo Contribuinte autuado nessas saídas – locação ou comodato – já que não havia propósito comercial para a remessa desses bens e equipamentos sob um desses títulos, para as pessoas físicas e jurídicas destinatárias, em razão de que não prestou serviços o estabelecimento da ora Autuada.

No tocante aos documentos apresentados pela Impugnante, quais sejam, contratos de prestação de serviços, por ela anexados (doc. 03), o Fisco faz as seguintes constatações:

- foram apresentados (anexo 3 da impugnação) apenas 2 (dois) exemplos de contratos de prestação de serviço de telecomunicação e um modelo de contrato padrão, por adesão, utilizado por todas as empresas de telecomunicações do grupo Algar;

- nenhum dos dois exemplares de contratos apresentados são de destinatários dos bens do ativo imobilizado envolvidos na autuação. E mesmo que fossem, esses contratos e o modelo de contrato, reproduzido na impugnação, não comprovam que realmente ocorreu uma cessão de bens em comodato ou locação pela empresa autuada, estabelecida em Minas Gerais, para os destinatários relacionados na autuação pelos seguintes motivos:

1 - são contratos de prestação de serviços de telecomunicação onde a locação ou cessão de comodato de equipamentos necessários à prestação consta como uma das opções à disposição do contratante, que pode, inclusive, adquirir o equipamento, da própria prestadora ou de terceiros;

2 - não há menção nesses contratos sobre qual o estabelecimento do grupo Algar que irá prestar o serviço de telecomunicação, e em consequência teria o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

propósito negocial de ceder a título de locação ou comodato o equipamento necessário à prestação;

3 - por se tratar de contrato padrão, por adesão, utilizado por todas as empresas de telecomunicação do grupo Algar, a prestadora do serviço e responsável pelas eventuais cessões a título de locação ou comodato é a unidade da empresa prestadora da localidade (UF) do cliente/tomador do serviço. Ou prestadora de outra UF, no caso da prestação de serviços de comunicação não medidos, desde que dividido o ICMS incidente nas prestações entre a UF do prestador e a UF de localização do tomador, o quê, na presente autuação não ocorreu.

Destaca o Fisco que a Impugnante, intimada a se manifestar nada informou e não consta nenhum registro de recolhimento a esse título.

No tocante aos bens supostamente locados ou cedidos em comodato, os quais teriam sido devolvidos, conforme listagem exemplificativa, acostada por meio do doc. 02 da Impugnação, o Fisco faz as seguintes observações:

- na listagem exemplificativa, de bens do seu ativo imobilizado desconsiderados pelo Fisco como saídas a título de comodato ou locação, apresentada pela Impugnante como tendo retornado, há notas fiscais da Algar Telecom S/A, Algar Multimídia S/A e Vogel Soluções S/A (incorporadora da Algar Soluções S/A);

- a maioria das notas fiscais de entrada desse suposto retorno não tem a identificação da nota de remessa que as vinculem aos bens objeto da autuação (campo “dados adicionais”);

- da análise das notas fiscais em que constam tal identificação no campo “Dados Adicionais”, verifica-se que entre a remessa e retorno transcorreram poucos dias, o que não coaduna com um contrato de comodato ou locação, vinculado a uma prestação de serviço de comunicação, contratados com prazo de fidelidade mínimo de 12 meses e o contratante está sujeito a multas pela rescisão antecipada, o que indica que essas devoluções ocorreram por outros motivos, e não pelo fim do suposto comodato ou locação.

Conclui o Fisco que, como a Impugnante não apresenta argumentos e fatos que desconstruíssem a acusação da falta de propósito negocial, na classificação de saídas de bens de seu ativo imobilizado a título de locação ou comodato para não clientes dos seus serviços de telecomunicações, estabelecidos em outras UFs, não tributadas, e tendo o Fisco desconsiderado tais negócios jurídicos para fins tributários e reclassificado essas operações como saídas interestaduais de ativo imobilizado com menos de 12 meses, tributadas, irrelevante se os bens retornaram ou não para definição do crédito tributário cobrado. O fato gerador do imposto cobrado foi a saída interestadual desses bens e eventuais retornos não alteram o valor do ICMS devido pela saída.

Com razão o Fisco.

Insta lembrar que a exigência fiscal decorre da desconsideração, para fins tributários, das operações de remessa em comodato/locação realizadas pela Autuada

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

RICMS/02

Art. 5º O imposto não incide sobre:

(...)

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

Como bem pontuado pelo Fisco, o Contribuinte foi intimado a esclarecer e apresentar documentos que justificassem/comprovassem a emissão de documentos fiscais relativos a operações interestaduais, classificadas como “remessa em comodato/locação” e “Outras saídas – remessas de locação de bens móveis”, quais sejam: Contratos de cessão em comodato ou de locação que teriam ensejado saídas de bens do seu ativo imobilizado, ocorridas nos exercícios de 2018 a 2022, bens esses relacionados à prestação de serviços de comunicação, imobilizados por prazo inferior a 12 meses, para tomadores finais de serviços de comunicação, pessoas físicas ou jurídicas, estabelecidas em outras unidades da Federação.

Na oportunidade da intimação, a Autuada nada apresentou.

Os documentos apresentados em sede de Defesa (Doc. 03), como demonstrado pelo Fisco, não se prestam a comprovar que os equipamentos enviados por meio das notas fiscais objeto da presente autuação encontram-se relacionados a prestação de serviços de telecomunicação realizadas pelo estabelecimento Matriz, uma vez que não foram apresentados os contratos de prestação de serviços dos clientes (usuários dos serviços) destinatários dos bens do ativo imobilizado envolvidos na presente autuação.

As informações contidas no Contrato Padrão do grupo Algar (Cláusula Oitava transcrita à fl. 19 da Impugnação) tampouco trazem algum elemento que afaste a desconsideração do negócio jurídico (comodato/locação), para fins tributários, realizada pelo Fisco.

O fato de haver em tal contrato de prestação de serviços de telecomunicação a opção de locação ou cessão de comodato de equipamentos necessários à prestação pela prestadora não é suficiente para comprovar que, nos casos ora discutidos, a Autuada exerceu a opção de locação ou cessão em comodato, inclusive porque esse é o procedimento correto nessa modalidade de prestação de serviços.

Tampouco se prestam a afastar a desconsideração do negócio jurídico (operação de remessa em comodato/locação) as cópias de documentos fiscais (Danfes), acostados por amostragem (doc. 02), como acima exposto pelo Fisco. Nos casos em que houve indicação no campo “Informações Complementares” do nº da NF de “Remessa em Comodato”, em razão do tempo de emissão de uma e outra, não se compatibiliza com um contrato de comodato ou locação, vinculado a uma prestação de serviço de comunicação.

De todo modo, ainda que houvesse a demonstração de retorno dos equipamentos enviados como remessa em comodato, tal fato não seria suficiente para afastar a acusação fiscal, uma vez que, caso houvesse uma prestação de serviço de telecomunicação vinculada a tais remessas, essa deveria ser prestada pela empresa mineira, que foi quem supostamente enviou os equipamentos necessários à prestação de serviços de telecomunicação.

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).

Alega, ainda, a Impugnante, que não há que se falar na incidência do ICMS nas transferências dos equipamentos às filiais da Impugnante, uma vez que tais operações não seriam sujeitas ao ICMS.

Sustenta que o STF, no julgamento da ADC 49, concluiu que o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador de ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual. Nesse sentido, o STF declarou inconstitucionais os dispositivos da Lei Complementar nº 87/96 que determinavam as regras gerais para a cobrança do ICMS nas transferências, confirmando a histórica posição da corte contrariamente à incidência do imposto estadual nessas situações.

Aduz que *“ainda que tenha havido modulação do tema pelo E. STF, tal fato não autoriza a cobrança do imposto para o período passado. Até porque a jurisprudência sobre o tema sempre foi uníssona no sentido da não incidência, inclusive com posicionamento sumulado (Súmula nº 166 do STJ)”*.

Entretanto, tais argumentos não merecem prosperar.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS/2023), **com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2024, não alcançado, portanto, as operações ora autuadas.**

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 comercial, 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.

RICMS/02

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

(...)

II - nas operações e prestações interestaduais:

(...)

b) 7% (sete por cento), quando o destinatário for contribuinte do imposto e estiver localizado no Estado do Espírito Santo ou nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste;

c) 12% (doze por cento), quando o destinatário for contribuinte do imposto e estiver localizado nas regiões Sul e Sudeste, exceto no Estado do Espírito Santo;

(...)

Para apuração do ICMS devido, foram considerados como base de cálculo os valores mensais das operações relativas aos CFOPs 6908 e 6949, extraídos dos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

lançamentos informados pela Autuada nos registros do SPED Fiscal, registro C190 - Registro Analítico do Documento (código 01, 1B, 04, 55 e 65), campo “Valor da Operação”.

Registre-se, ainda que, para o cálculo do imposto relativo à saída para consumidor final não contribuinte (pessoa física e jurídica sem Inscrição Estadual, estabelecido em outra UF), foi adotado o previsto no art. 43, § 13, c/c art. 49 do RICMS/02, conforme demonstrado nos Anexos IV a VI do e-PTA.

Importante destacar que a 1ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada aos 19/09/24, converteu o julgamento em Diligência para que o Fisco:

- esclareça se as mercadorias objeto da autuação foram adquiridas de fornecedores, pela Autuada, como material de uso ou consumo, com CFOP 1407, 1556, 2407 e 2556;

- caso a resposta seja afirmativa, apresentar a fundamentação jurídica que justifique a exigência do ICMS na saída, promovida pela Autuada, de material de uso e consumo, nas circunstâncias descritas na peça fiscal;

- caso a resposta seja negativa, apresentar planilha demonstrando as operações de entrada destas mercadorias e respectivo CFOP.

A Fiscalização apresentou resposta à diligência e anexou a planilha *Excel* denominada “Amostra Registros C170”, relativos ao período autuado (2019, 2020, 2021 e 2022) e cópia de Danfes (amostragem) relativos à entrada de mercadorias/bens no mesmo período.

Insta esclarecer que a diligência proposta pela Câmara de Julgamento decorre da análise realizada pelo Conselheiro Relator na planilha Anexo VIII do e-PTA nº 01.003474171-90, o que levou às seguintes constatações, por ele relatadas:

- no Anexo VIII do referido e-PTA constam cópias de Danfes que acobertaram as saídas das mercadorias, as quais também foram listadas em itens de outros Autos de Infração (nºs 01.0003464373-32; 01.00346333-83 e 01.0003465203-11), os quais tratam da acusação fiscal de proveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, citando alguns exemplos (cabo de fibra ótica, módulo eletrônico, cordão óptico, roteador);

- naqueles autos tais mercadorias/bens foram lançadas como entradas de materiais de uso e consumo (CFOPs 1407, 1556, 2407 e 2556);

- em razão disso, entende necessário que o Fisco esclareça se as mercadorias relacionadas nos anexos do presente Auto de Infração, também foram adquiridas para uso e consumo do estabelecimento autuado.

Em face disso, determinou a diligência acima transcrita.

Registre-se que compõem o grupo Provas do e-PTA, dentre outros, os seguintes anexos:

- Anexo IV - Registro C190 (CFOP 6908 e 6949) anos 2018 - 2019 - 2020 - 2021 - 2022, com todas as operações nos CFOP 6908- saída em comodato para outra UF e 6949 - saída em locação para outra UF;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Anexo V - Saídas para outras UFs - locação e comodato 2018 a 2022: consolidado das operações de nov/2018 a dez/2022 e em outra pasta da mesma planilha, a discriminação dos valores totais anuais (11/2018 a 12/2022) por CFOP (6908, comodato e 6949, locação) e UF de destino;

- Anexo VI - Demonstrativo do crédito tributário (mar/2019 a dez/2022);

- Anexo VII: Dados das notas fiscais de CFOP 6552 - transferência de bem do ativo imobilizado para outro estabelecimento da mesma empresa em outra UF; operações essas tributadas, as quais não foram autuadas;

- Anexo VIII e IX - Amostra das imagens das NFes a que se refere o Anexo VII, acima detalhado.

Conforme se verifica da análise dos anexos acima citados, os valores de ICMS devidos em razão das saídas não tributadas foram apurados nos Anexos IV, V e VI, e se referem às operações de CFOPs 6.908 e 6.949.

As notas fiscais relacionadas no Anexo VII se referem às operações de transferência de bem do ativo imobilizado para outro estabelecimento da empresa, localizados em outra UF, operações essas em que houve destaque do ICMS, e não foram objeto da presente autuação.

As cópias de Danfes contidas nos Anexos VIII e IX são amostras das operações de transferência, que repita-se, não são objeto de exigência nos presentes autos.

Como bem pontuado pelo Fisco, o fato de um item de ativo imobilizado coincidir em duas autuações (mesma descrição), se deve em razão de que as citadas autuações envolveram o mesmo tipo de bens do ativo imobilizado, necessários à prestação de serviço de comunicação, sendo os mesmos o último elo a compor a rede de comunicação de uma prestadora desse serviço. Mas **as infringências e créditos tributários reclamados pelo Fisco são diferentes nos dois e-PTAs: uma relativa a glosa de créditos ICMS CIAP pela entrada e a outra por falta de destaque e recolhimento de ICMS**, em outra operação, de saída.

No tocante ao questionamento relativo aos CFOPs de entradas dos bens/mercadorias que foram objeto das saídas, classificadas com a natureza da operação CFOP 6908 e CFOP 6949, operações que foram objeto de desconsideração, pelo Fisco, para fins tributários, relacionadas no Anexo IV e consolidadas no Anexo V do presente Auto de Infração, em relação às quais a 1ª Câmara de Julgamento questionou “se as mercadorias objeto da autuação foram adquiridas de fornecedores, pela Autuada, como material de uso ou consumo, com CFOP 1407, 1556, 2407 e 2556”, o Fisco informou que os bens relacionados na presente autuação não são mercadorias adquiridas para uso ou consumo da Impugnante, e a menção a CFOPs de uso ou consumo nos registros fiscais de parte das notas de fornecedores de bens do ativo imobilizado, atribuídos pela própria Impugnante, foi apenas um erro na escrituração.

Reforça o entendimento do Fisco o fato que nas mesmas notas fiscais de aquisição arroladas nessas planilhas ora foram mencionados CFOPs de uso ou consumo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e ora CFOP de ativo imobilizado (vide planilha denominada “Amostra Registros C170” (coluna “Z”), relativas ao período autuado (2019, 2020, 2021 e 2022).

Em que pese a incorreta escrituração fiscal no tocante aos CFOPs de entradas, verifica-se que o Contribuinte escriturou as notas fiscais no livro CIAP – Controle de Crédito do Ativo Permanente, o qual se destina ao controle dos créditos de ICMS do ativo imobilizado, ou seja, dos créditos relativos as aquisições de bens os quais foram classificados pelo próprio Contribuinte como destinados ao ativo imobilizado, o que, frise-se, não foi objeto de questionamento pelo Fisco e, tampouco, contestado pela Defesa.

Ademais, verifica-se que não há divergência entre o Fisco e a Autuada no tocante ao fato de que os bens objeto da autuação tratam-se de equipamentos destinados à prestação de serviços de telecomunicações, os quais foram contabilizados pela Autuada como bens do ativo imobilizado na Matriz, localizada no estado de Minas Gerais, bem como, quanto ao fato de que a Impugnante faz remessas desses equipamentos, diretamente para clientes do grupo Algar, localizados em outras unidades da Federação.

Portanto, não há que se falar em entradas de material de uso e consumo, cujas saídas posteriores, ocorreram mediante operações de remessa em comodato. Essa questão não é objeto da acusação fiscal, ora em debate.

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 acatar a descon sideração do negócio jurídico. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Amanda Gabrielle Ferreira Cavalcante e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Geraldo Júnio de Sá Ferreira. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Danielle Iranir Cristino da Silva (Revisora) e Gislana da Silva Carlos.

Sala das Sessões, 13 de fevereiro de 2025.

Leonardo Augusto Rodrigues Borges
Relator

Geraldo da Silva Datas
Presidente

D