**SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ**
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT**
**3ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

**RESOLUÇÃO Nº: 066 /2021.**
**35ª SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL DE 10/12/2020.**
**PROCESSO DE RECURSO Nº: 2/005/2020**
**AUTO DE INFRAÇÃO: 2/201820377**
**RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1° INSTANCIA**
**RECORRIDO: HUGHES TELECOMUNICAÇÕES DO BRASIL LTDA.**
**RELATOR: JOSÉ DIEGO MARTINS OLIVEIRA E SILVA**

**EMENTA:** Recurso Oficial. Pedido de restituição de ICMS. ICMS Quitado. Nota Fiscal Inidônea. Ausência inidoneidade. Comprovação Contrato de Comodato. Ausência de fato gerador ICMS. Procedência do pedido de restituição.

**PALAVRAS CHAVE:** ICMS. Restituição. Comodato.

## I - RELATÓRIO:

Trata-se de recurso oficial apresentado em face da decisão monocrática (julgamento nº 956/2020) que deferiu o pedido de restituição feito pelo contribuinte, ora recorrido.

A recorrida presta serviços no setor de telecomunicações via satélite, não possuindo estabelecimento situado no Estado do Ceará, utilizando-se de parceiros para instalação e distribuição de seus equipamentos (modens, roteadores, antenas etc) no local de funcionamento dos clientes. Todos os equipamentos são cedidos aos clientes em COMODATO.

Ocorre que ao transitar pelo Posto Fiscal de Aracati, os equipamentos citados foram apreendidos considerando o vencimento do comodato, tendo a empresa sido autuada (AI 2018.20377) por remeter mercadoria sem documento fiscal idôneo, pois não representava o comodato. A empresa, ora recorrida, apresentou aditivo contratutal para constar a data de validade posterior para liberação dos equipamentos.

À época da apreensão, a empresa quitou o Auto de Infração, pois era a única forma dos clientes que aguardavam instalação dos equipamentos não serem prejudicados.

Por considerar que a cobrança é indevida, pleiteou restituição do valor atualizado de R$ 48.953,04 (quarenta e oito mil, novecentos e cinquenta e três reais e quatro centavos) na forma do art.114, II, da Lei nº 15.614/2014.

É o que importa relatar.

## II – VOTO

## II. 1 - DA POSSIBILIDADE DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO:

O Código Tributário Nacional estabelece que o sujeito passivo tem direito à restituição na hipótese de pagar o tributo indevido espontaneamente:

> Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:
>
> I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

Do mesmo modo, a Lei nº 15.614/2014 do Estado do Ceará estabelece que os tributos oriundos de recolhimento indevido serão restituídos, no todo ou em parte, a requerimento do interessado quando ocorrer o pagamento de imposto espontaneamente que seja indevido (art.113, I

da Lei nº 15.614/2014).

No caso em tela, a recorrida comprovou que os equipamentos estavam sob regime de comotado com o aditivo contratual, o que não tornou a nota fiscal inidônea. Assim, o valor recolhido de R$ 48.953,04 (quarenta e oito mil, novecentos e cinquenta e três reais e quatro centavos) pelo AI 2018.20377 foi pago indevidamente, por considerar que a hipótese trazida nos autos é a do art.4, VIII, da Lei nº 12.670/96:

> Art.4 - O ICMS não incide sobre:
>
> (...)
>
> VIII - operações resultantes de comodato, locação ou arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário, observado o disposto no artigo 662.
>
> (...)
>
> Parágrafo único - Para os efeitos do inciso VIII deste artigo, entende-se por:
>
> I - comodato: a operação de empréstimo a título gratuito de bens móveis infungíveis, a qual se perfaz com a simples tradição do objeto mediante contrato escrito.

Pelo exposto, a legislação tributária cearense utiliza-se do conceito do direito privado para tratar da operação de comodato, qual seja, um contrato de empréstimo a título gratuito de bens móveis, que se concretiza com a simples tradição do objeto mediante um contrato escrito.

A interpretação do fisco foi de que a não incidência do ICMS em operações de comodato é um benefício fiscal e, por esse motivo, deveria estar comprovada documentalmente, pois, caso contrário, a tributação deveria recair sobre o comodato.

A não incidência, é uma das espécies de exoneração tributária do sujeito passivo, ao lado da isenção e da imunidade tributária, isso porque, na seara tributária, o conhecimento da incidência normativa assume importante papel, pois é em volta dessa ideia que gira a teoria da tributação. Só há relação tributária se houver, primeiramente, previsão de que algum ente possa cobrar tributo sobre determinado fato lícito. Depois, se for interesse do ente político, é feita uma regulamentação legislativa para delimitar o que seja a hipótese de incidência tributária, a qual, uma vez ocorrida, pode resultar no direito-dever do fisco em exigir o adimplemento da obrigação tributária.

Se a incidência é a escolha de um fato lícito para ser tributado, a não incidência é a exclusão dessa escolha. Assim, a exoneração tributária, ou seja, a eliminação de um fato do mundo jurídico-tributário pode se dar de três maneiras: não-incidência, imunidade e isenção. A não incidência é instituto que nem sequer prevê a hipótese de incidência tributária por mera omissão legislativa, ou

seja, o Poder Público simplesmente deixa de valorar determinado fato como relevante para a seara tributária. Não incide porque o legislador, seja o constituinte, seja o ordinário, é omisso na identificação de alguns fatos como tributáveis.

A diferença entre uma e outra espécie de exoneração tributária, não obstante possuir na prática os mesmos efeitos, encontra-se no amparo normativo. Enquanto a isenção proíbe a exigência do crédito tributário pela lei, porque é hipótese de exclusão desse crédito, a imunidade veda, pela Constituição Federal, que o fato gerador ocorra, sendo, portanto, mais forte que a isenção, pois sua proibição advém da norma jurídica de maior hierarquia do ordenamento pátrio.

Na isenção, como apontado acima, a lei fica responsável em estabelecer as condições para que determinado sujeito passivo tenha direito à isenção, podendo ainda delimitar prazo de vigência desse benefício. A não delimitação desse prazo faculta a Administração Pública revogar ou modificar os requisitos da isenção a qualquer tempo através de lei observado o disposto no art.104, III do Código Tributário Nacional.

A imunidade tributária constitui, na verdade, como uma vedação absoluta ao poder de tributar, pois não admite ressalva assim como acontece com as limitações ao poder de tributar expressas nos incisos I a V do art.150, art.151 e art.152 da Constituição Federal, por exemplo.

Além disso, "isenções" e "não-incidência" que estejam previstas em texto constitucional com tais terminologias devem ser interpretadas como imunidades, pelo simples fato de ser uma proibição ao poder de tributar advinda da Constituição. Do mesmo modo, quando tais expressões encontram-se na lei, devem ser interpretadas como se isenção fosse.

No presente caso, o instituto aplicável é uma não incidência, porque a incidência do ICMS requer que o imposto incida sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Circular a mercadoria é alterar a titularidade de seu proprietário. Se no comodato, não há troca de titularidade, mas simplesmente um empréstimo gratuito, não há incidência de ICMS, porque tal operação encontra-se fora do universo tributável do referido imposto estadual.

Distingue-se a isenção da não incidência. Isenção é a exclusão, por lei, de parcela de hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação, sendo objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação. A não incidência,

diversamente, configura-se em face da própria norma de tributação, sendo objeto da não incidência todos os fatos que não estão abrangidos pela própria definição legal da hipótese de incidência.

A fim de comprovar que o ICMS não deve incidir em suas operações de remessa de comodato, a recorrida apresentou à fiscalização aditivo contratual com data de validade posterior para liberação dos equipamentos.

Desse modo, verifica-se que a autuação é indevida e, consequentemente, o recolhimento realizado também, motivo pelo qual o pedido de restituição deve ser deferido na forma do art.114 da Lei nº 15.614/2014.

Ante o exposto, voto pelo conhecimento do Recurso Oficial para negar-lhe provimento, confirmando a decisão proferida em 1ª Instância, que resolveu pelo DEFERIMENTO do pedido de restituição.

## III – DECISÃO

Processo de Recurso nº 2/005/2020 – Auto de Infração: 2/201820377. Recorrente: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA. Recorrido: HUGHES TELECOMUNICAÇÕES DO BRASIL LTDA.

Resolvem os membros da 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, após conhecer do recurso oficial, negar-lhe provimento e, também por unanimidade de votos, confirmar a decisão proferida em 1ª Instância, que resolveu pelo DEFERIMENTO do pedido de restituição, nos termos do voto do Conselheiro Relator, de acordo com o parecer da Assessoria Processual Tributária e conforme a manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Esteve presente, para acompanhar o julgamento do processo o representante legal da recorrente, Dr. Cassiano Almeida.

**Salas das Sessões Ordinárias da 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, na data de 09 de JUNHO de 2021.**

**Conselheiro Relator José Diego Martins de Oliveira e Silva**

FRANCISCO WELLINGTON AVILA PEREIRA

Assinado de forma digital por FRANCISCO WELLINGTON AVILA PEREIRA
Dados: 2021.06.01 11:27:02 -03'00'

**Presidente Francisco Wellington Ávila Pereira**

ANDRE GUSTAVO CARREIRO PEREIRA:81341792315

Assinado de forma digital por ANDRE GUSTAVO CARREIRO PEREIRA:81341792315
Dados: 2021.06.09 15:15:12 -03'00'

**Procurador do Estado André Gustavo Carreiro Pereira**

**Em: __/__/____**