



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
4ª CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

RESOLUÇÃO Nº 49 /2020
91ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 12 DE DEZEMBRO DE 2019
PROCESSO Nº 1/3823/2017 – AI Nº 1/201707388-8
RECORRENTE: CBL ALIMENTOS S/A (BETÂNIA LÁCTEOS S/A) - CGF: 06.871.946-9
RECORRIDO: ESTADO DO CEARÁ
RELATOR CONS.: FREDY JOSÉ GOMES DE ALBUQUERQUE

EMENTA: ICMS – NOTA FISCAL INIDÔNEA – CONTRATO DE COMODATO – INCIDÊNCIA DO ICMS AFASTADA

1. As transferências de bens decorrentes de contratos de comodato não ensejam circulação jurídica de mercadorias, de forma que não consubstancia hipótese de incidência da cobrança do ICMS.
2. No comodato, a propriedade da coisa permanece com o locador ou comodante, inviabilizando a incidência do ICMS em tais operações, nos termos do art. 4º, VIII e parágrafo único, do Decreto nº 24.569/97 (RICMS), eis que a cessão em comodato consiste em simples deslocamento físico do bem, sem mudança da sua propriedade.
3. A decretação de inidoneidade é medida excepcional que demanda o atendimento dos requisitos do art. 131 do Decreto nº 24.569/97, combinado com circunstâncias que evidenciem a existência de dolo, fraude, simulação ou erro, mercê da interpretação sistemática com o art. 176-D, § 1º, do RICMS.
4. A hipótese dos autos não apresenta razões que justifiquem tornar inidôneo documento fiscal que comprova a operação e permite a possível cobrança do ICMS por eventual falta de recolhimento do imposto, demonstrando-se compatível a operação realizada pelo contribuinte.
5. Lançamento julgado improcedente, nos termos do parecer da Assessoria Processual Tributária, de acordo com manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado.

Palavras-chaves: ICMS – NOTA FISCAL INIDÔNEA – INIDONEIDADE – CONTRATO DE COMODATO



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
4ª CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

RELATÓRIO:

Trata-se de autuação lavrada em 06 de maio de 2017, referente ao período de 05/2017, que tem fundamento na pretensa infringência aos arts. 1º, 2º e 16, inciso I, alínea “b”, c/c art. 21, incisos III e II, alínea “c”, todos do Decreto nº 24.569/97, sob a alegação de ter o contribuinte recebido mercadoria acobertada por documento fiscal inidôneo.

A fiscalização analisou os documentos fiscais relacionados às mercadorias, aduzindo que teriam sido transportadas/adquiridas pelo contribuinte mediante operação comercial, motivo pelo qual restaria caracterizada a ocorrência do fato gerador do ICMS. Apontou que, a despeito de o contribuinte ter alegado que as mercadorias teriam sido objeto de contrato de comodato, o contribuinte não apresentou, no prazo estipulado, o documento hábil a comprovar o afirmado, motivo pelo qual considerou inexistente o aventado contrato de comodato e a consequente infringência ao Decreto nº 24.569/97, o qual disciplina que o ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Em razão dessa constatação, concluiu a administração tributária que o fato de a empresa autuada ser fiel depositária da mercadoria transportada sem que tenha apresentado documento hábil a elidir a incidência tributária do ICMS até a constituição do lançamento tributário em análise, a colocou na condição de sujeito passivo da obrigação tributária no que diz respeito ao recolhimento do referido tributo, tendo sido aplicada a sanção prevista no art. 123, inciso III, da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/03.

Julgada parcialmente procedente a autuação em juízo singular, por ter entendido ser legítima a declaração de inidoneidade do DANFE 3604, ao argumento de que o contrato de comodato, o qual afastaria a incidência do ICMS no caso em análise, foi apresentado de forma extemporânea. Desta feita, entendeu pela aplicação da Lei nº 16.258/17, que alterou o art. 123, III, “a”, da Lei 12.670/96 (por tratar da penalidade apontada no lançamento), tendo havido a retificação do valor da multa aplicada para o equivalente a uma vez o valor do imposto devido, da qual resultou o Julgamento nº 572/2019, assim ementado:

“ICMS – REMESSA DE MERCADORIA COM NOTA FISCAL INIDÔNEA. Ação fiscal do trânsito de mercadorias, de chamada à responsabilidade pela remessa de bem acobertada por documento auxiliar de nota fiscal eletrônica – DANFE 3604, emitido pela INOXIL S/A, em



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
4ª CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

operação interestadual à destinatária em questão, com natureza de remessa em comodato, objeto de retenção, na qual foi exigida a apresentação do respectivo contrato, aguardada em prazo que extrapolou o tríduo regulamentar, e no qual não restou aproveitado, em desprestígio da motivação, assinalada no TRMDF201710465, até o momento da lavratura deste AI. Dispositivos infringidos: Arts. 1; 2; 16, I, "b"; 21, II, "c" e III

do Decreto 24.569/97, aqui alterado para supressão do art. 21, II, "c" e inclusão do Art. 831, §1º, todos do RICMS e da NF 03/98. Penalidade, a capitulada no Art. 123, III, "a" da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 16.258/17, Art. 1º, III, a, item 2. Ação Fiscal julgada PARCIAL PROCEDENTE, com fundamento no Provimento CONAT 2/17, Art. 2º. Impugnação tempestiva. Reexame necessário vedado, pelo referido Provimento."

Insurgindo-se contra tal decisão, o contribuinte interpôs o presente Recurso Ordinário, suscitando a improcedência da autuação lavrada.

Fundamenta sua alegação no argumento de que *"não existiu a apontada infração de transportar bem com documento fiscal inidônea, tendo em vista que a operação fora efetivamente um comodato, estando albergada por contrato"*. Afirma que, a despeito de ter apresentado o contrato de comodato a justificar o afastamento da incidência do ICMS na operação de transporte de mercadoria, tal documento não foi levado em consideração quando do julgamento em 1ª instância.

Nesse aspecto, cita o Julgamento proferido no âmbito do Recurso nº 1/2008/2009, exarado pela 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recurso Tributário, de acordo com o qual *"a falta de envio de contrato de comodato junto com o respectivo documento fiscal não pode ser equiparada à emissão de documento fiscal inidôneo, haja vista que esta inobservância à legislação aplicável não é capaz de tornar a nota fiscal [...] inidônea por inexistência das declarações nela contidas"*.

Entende a autuada que a operação objeto dos autos não trata de circulação jurídica que enseje a cobrança do ICMS, inexistindo fato gerador que demande o pagamento do imposto, pois se trata de remessa de bem em decorrência de empréstimo gratuito (comodato), razão pela qual, no seu entender, sobre tais fatos não haveria incidência tributária.

Afirma que os referidos bens foram, em momento posterior, de fato, adquiridos pela empresa autuada, tendo sido devidamente recolhido o ICMS por ocasião da compra, conforme contrato de financiamento apresentado às fls. 43/62 e DANFE 3731 constante à fl. 64. No entanto, uma vez que houve demora burocrática do banco no que diz respeito à liberação do crédito para fins de compra dos bens constantes no Auto de Infração cuja procedência é



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
4ª CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

analisada, houve a necessidade de ser firmado contrato de comodato "*considerando que os produtos emprestados são feitos sob encomenda, não sendo possível sua utilização por outro, as empresas firmaram o contrato de comodato para que o maquinário não perdesse sua serventia até que o crédito fosse liberado*".

Finalmente, aduz a Recorrente que não foi notificada quanto ao auto de infração lavrado. Conforme assinatura aposta no Termo de Retenção de Mercadorias e Documentos Fiscais constante à fl. 03, a pessoa quem tomou conhecimento a respeito do prazo concedido para apresentação do contrato de comodato trata-se de José Davi dos

Santos Lima, funcionário da empresa responsável tão somente pelo transporte dos bens objeto do contrato, conforme DACTE de fl. 05, que teve como remetente INOXIL S/A e destinatário CBL ALIMENTOS S/A. Desta feita, ao argumento de que o referido empregado não possui qualquer vínculo com a empresa autuada, entendeu esta por estar justificada a apresentação do contrato de comodato por ocasião da defesa administrativa, de forma, portanto, extemporânea ao prazo assinalado pelo fiscal.

Após apresentadas as razões recursais, o feito foi encaminhado para elaboração de parecer junto à Assessoria Tributária do Contencioso Administrativo Tributário, que entendeu pelo provimento do Recurso Ordinário apresentado, a considerar que o contrato de comodato registrado em cartório é documento hábil a comprovar a condição que motiva a não incidência do ICMS, uma vez que não houve, de fato, a transferência de propriedade do bem, mas tão somente seu empréstimo, devendo o bem retornar à origem após a conclusão do contrato firmado, tudo nos termos do art. 4º, parágrafo único, I, do Decreto nº 24.569/2017.

É o relatório, naquilo considerado importante ao julgamento do feito.

VOTO:

A análise da autuação demonstra que a administração pública tornou inidôneo documento fiscal emitido pelo contribuinte, sob o color de não ter sido apresentado documento apto, *in casu*, o contrato de comodato, a comprovar a não incidência do ICMS na operação de transporte do maquinário constante no Auto de Infração 201707388-8, motivo pelo qual, uma vez não caracterizada a previsão do disposto no art. 4º, parágrafo único, I, do Decreto nº 24.569/2017, restaria qualificada a inidoneidade do documento fiscal, cujas hipóteses de reconhecimento estão indicadas no art. 131 do RICMS, que disciplina a matéria nos seguintes termos:

Art. 131. Considerar-se-á inidôneo o documento que não preencher os seus requisitos fundamentais de validade e eficácia ou que for comprovadamente expedido com dolo, fraude ou simulação ou, ainda, quando:

I - omita indicações que impossibilitem a perfeita identificação da operação ou prestação;



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
4ª CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

II - não se refira a uma efetiva saída de mercadoria ou prestação de serviço, salvo os casos previstos na legislação;

III - contenha declarações inexatas ou que não guardem compatibilidade com a operação ou prestação efetivamente realizada;

IV - esteja preenchido de forma ilegível ou apresente emendas ou rasuras que lhe prejudiquem a clareza;

V - seja emitido por contribuinte fictício ou que não mais exerça suas atividades, bem como por pessoa jurídica cuja inscrição no CGF tenha sido baixada, de ofício ou a pedido, suspensa ou cassada;

VI - não for o legalmente exigido para a operação ou prestação, salvo o emitido por contribuinte deste Estado e que não implique em redução ou exclusão do pagamento do imposto;

VII - emitido:

a) após expirado o prazo de validade;

b) após ser excluída do CGF a inscrição do emitente;

c) por equipamento de uso fiscal, sem a devida autorização do Fisco;

VIII - sendo retido por falta da 1ª via, tenha expirado o prazo de 03 (três) dias, sem a devida regularização.

IX - o documento fiscal que não contiver o Selo Fiscal de Autenticidade ou for selado com inobservância das exigências legais, desde que impressos para contribuintes deste Estado;

X - o documento fiscal não contiver o Selo Fiscal de Trânsito envolvendo todas as operações interestaduais, nos termos do artigo 157.

XI - acobertar operação com combustível derivado ou não de petróleo em desacordo com a legislação federal competente, inclusive as normas emanadas da Agência Nacional de Petróleo (ANP).

XII - tratando-se de Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou de documento substituto desta, ainda que autorizado por regime especial, seja emitida, a partir de 1º de abril de 2008, por contribuinte obrigado à emissão de Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), nos termos do Protocolo ICMS nº 10, de 18 de abril de 2007.

XIII - tratando-se de Cupom Fiscal Eletrônico, o contribuinte que já esteja obrigado à sua emissão, nos termos de ato específico do Secretário da Fazenda, utilizar-se do cupom fiscal emitido no equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), de que trata o Decreto nº 29.907, de 2009, da Nota Fiscal de Venda a Consumidor, de que tratam os arts. 178 e 179 do Decreto nº 24.569, de 1997, ou da Nota Fiscal de Venda a Consumidor Eletrônica, em contingência, em contrariedade ao disposto no art. 26 do Decreto nº 31.922, de 2016.

Com efeito, o cerne da infração consiste na pretensa inidoneidade do documento fiscal, a qual resta descaracterizada após a análise dos autos, tendo a recorrente demonstrado que houve relação jurídica de comodato, inexistindo razões que demonstrem a imprestabilidade do documento fiscal, conforme sugerido na autuação, de sorte que não há enquadramento legal da presente ocorrência no supramencionado dispositivo legal.

Da leitura do auto de infração, bem como da análise da documentação carreada aos autos, nota-se que inexistem razões para o descarte do documento fiscal por inidoneidade, uma vez que o contrato de comodato apresentado pelo Recorrente comprova efetivamente a existência da operação de empréstimo, incorrendo, portanto, no disposto no art. 4º, inciso VIII, e parágrafo único, I, do Decreto nº 24.569/2017 (RICMS). A ver:

Art. 4º. O ICMS não incide sobre:



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
4ª CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

[...]

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.

O fato gerador a justificar a cobrança do ICMS é a mudança da propriedade do bem por intermédio de um contrato de compra e venda. Nesse sentido, importa ressaltar que a cessão em comodato consiste no empréstimo gratuito de coisas não fungíveis, conforme disposto no art. 579, do Código Civil de 2002 (Lei nº 10.406/2002).

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

Portanto, tanto na locação como no comodato, a propriedade da coisa permanece com o locador ou comodante, inviabilizando a incidência do ICMS em tais operações, eis que a cessão em comodato consiste em simples deslocamento físico do bem, sem mudança da sua propriedade.

Assim, não havendo transferência da propriedade ao terceiro, a empresa cedente continua sendo titular do bem, o que justifica o afastamento da incidência do ICMS.

In casu, por ocasião da defesa apresentada pela Recorrente, esta apresentou o contrato de comodato às fls. 39/40, datado de 17/04/2017, devidamente registrado em cartório. Desta feita, a considerar que o referido documento data de período anterior à lavratura do auto de infração, que se deu em 06/05/2017, reputo que o documento fiscal (DANFE 3604) não apresenta motivos relevantes para ser declarado inidôneo, mercê de se enquadrar na hipótese do citado e acima transcrito art. 4º, VIII, do RICMS.

Outrossim, ressalte-se que a legislação trata a inidoneidade do documento com referência à existência de “dolo, fraude, simulação ou erro, que possibilite, mesmo que a terceiro, o não-pagamento do imposto ou qualquer outra vantagem indevida” (art. 176-D, § 1º, do RICMS). Vê-se do dispositivo que as categorias jurídicas apontadas levam em consideração a existência de defeito jurídico consciente na manifestação da vontade do contribuinte que enseje benefício injusto, comumente tipificado pela doutrina como enriquecimento ilícito ou sem causa, a permitir a desconsideração da regularidade do documento fiscal.

Mais: não se deve confundir o instituto jurídico do “erro” – que é um dos elementos de invalidade do ato jurídico – com eventuais equívocos operacionais – do qual não cuidam os autos, ressalte-se –, porquanto o erro, para ser assim considerado, demanda manifestação irregular de vontade, tendente à possível obtenção ilegal de objetivos (na mesma senda do dolo, fraude ou simulação), e não deve viciar as declarações apontadas nos documentos fiscais “quando, por



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
4ª CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

seu contexto e pelas circunstâncias, se puder identificar a coisa ou pessoa cogitada” (art. 142 do Código Civil, que é o instrumento normativo do qual o direito tributário, por superposição, busca os conceitos apontados no assunto que cuidam os autos).

Assim, não é possível vislumbrar na narrativa trazida pela fiscalização invalidade do documento fiscal que justifique a decretação de sua inidoneidade, de forma que o lançamento deve ser julgado improcedente.

As razões apontadas no Parecer da Assessoria Processual Tributária demonstram-se adequadas ao julgamento do presente feito, às quais merecem o devido destaque:

“Esclarecemos que a exigência de celebração de contrato prende-se ao fato de salvaguardar os direitos da requerente perante o Fisco, e, ainda, o direito de posse do bem.

Por essa razão, o agente do fisco lavrou o Termo de Retenção de Mercadorias e Documentos Fiscais – TRMDF nº 201710465 (fls. 3) em 22/04/2017 concedendo a atuada 3 dias para que esta apresentasse o contrato de comodato de modo a validar a operação. Porém, decorrido o prazo estabelecido sem manifestação da atuada, foi lavrado o presente auto de infração em 06/05/2017.

Contudo, por ocasião da apresentação da defesa a atuada juntou os autos o contrato de comodato às fls. 39/40 elaborado em 17/04/2017 relativo aos produtos que deram causa a presente acusação, com aditivo em 16/05/2017. O que torna o presente auto de infração insubsistente.

Assim, como a atuada apresentou o referido contrato não há que se fundamente o pedido do autuante à relação jurídica que trouxe à discussão, como matéria principal e fundamental da contenda, assim, é dever de coerência lógica declarar a improcedência da acusação fiscal, por falta de elementos de infração à legislação estadual.”

Por fim, verifico legítima a argumentação apresentada pela Recorrente no que diz respeito à ausência de sua notificação a respeito do Termo de Retenção de Mercadorias e Documentos Fiscais – TRMDF nº 201710465, à fl. 03, o que a impossibilitou de apresentar em tempo hábil o contrato de comodato que justifica a ausência de recolhimento do ICMS.

Nesse sentido, o Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico - DACTE nº 000.013.609, constante à fl. 05, demonstra que José Davi dos Santos Lima, que foi notificado a respeito da responsabilidade de apresentação do contrato de comodato no prazo assinalado, não possui qualquer vínculo com a empresa atuada.



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
4ª CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

Da análise dos documentos, verifica-se que se trata de motorista empregado na empresa FRESH TRANSPORTES LTDA, responsável pelo traslado e entrega dos bens do comodante INOXIL S/A ao comodatário CBL ALIMENTOS S/A, de forma que reputo válida a apresentação do contrato de comodato por ocasião da defesa administrativa constante nos presentes autos, afastando, portanto, não somente a incidência do ICMS, como também a extemporaneidade arguida pelo fiscal por ocasião da lavratura do auto de infração a respeito do contrato de comodato.

Isto posto, **VOTO** por dar provimento ao Recurso Ordinário, para reformar a decisão de 1ª instância objeto do Julgamento nº 572/2019 da Célula de Julgamento de 1ª Instância do Contencioso Administrativo Tributário, e julgar IMPROCEDENTE a autuação fiscal, nos termos das resoluções paradigmáticas que o fundamentam e da supracitada legislação aplicada ao caso, de acordo com parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado em manifestação oral pelo representante da douda Procuradoria Geral do Estado.

É o voto.

FREDY JOSE GOMES
DE
ALBUQUERQUE:023
19684425

Digitally signed by FREDY
JOSE GOMES DE
ALBUQUERQUE:02319684425
Date: 2020.07.23 11:13:45
-03'00'



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
4ª CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

RESOLUÇÃO Nº _____/2020 - 91ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 12 DE DEZEMBRO DE 2019
RECURSO ORDINÁRIO - 4ª CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
PROCESSO Nº 1/3823/2017 - AI Nº 1/201707388-8
RELATOR CONS.: FREDY JOSÉ GOMES DE ALBUQUERQUE

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é **Recorrente: CBL ALIMENTOS S/A - CGF: 06.8719469** e **Recorrido: ESTADO DO CEARÁ**.

DECISÃO: A 4ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários **RESOLVE**, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário interposto, para dar-lhe provimento para alterar a decisão condenatória proferida em sede de 1ª Instância, e julgar **improcedente** o feito fiscal, de acordo com o voto do Conselheiro Relator, nos termos do Parecer da Assessoria Processual Tributária adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

SALA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos _____ de _____ de 2020.

JOSE AUGUSTO
TEIXEIRA:22413995315

Assinado de forma digital por JOSE
AUGUSTO TEIXEIRA:22413995315
Dados: 2020.07.28 13:21:13 -03'00'

Lúcia de Fátima Calou de Araújo
PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA

José Augusto Teixeira
CONSELHEIRO

Ivete Maurício De Lima
CONSELHEIRA

Michel André B. Lima Gradvohl
CONSELHEIRO

RAFAEL LESSA
COSTA BARBOZA

Assinado de forma digital por
RAFAEL LESSA COSTA BARBOZA
Dados: 2020.08.10 12:52:16
-03'00'

Rafael Lessa Costa Barboza
PROCURADOR DO ESTADO

FREDY JOSE GOMES DE
ALBUQUERQUE:023196
84425

Digitally signed by FREDY JOSE
GOMES DE
ALBUQUERQUE:02319684425
Date: 2020.07.23 11:14:26 -03'00'

Fredy José G.. De Albuquerque
CONSELHEIRO RELATOR

Francileite Cavalcante F. Remígio
CONSELHEIRA

Gustavo Henrique Coelho Pereira
CONSELHEIRO