



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

RESOLUÇÃO N.º: 071/2022 - 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

10ª (DÉCIMA) SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL, em 28/03/2022

PROCESSO DE RECURSO N.º: 1/6346/2018

AL. N.º: 1/201810959-3 CGF: 06.092.395-4

RECORRENTE: FEDEX BRASIL LOGISTICA E TRANSPORTE LTDA

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

CONSELHEIRA RELATORA: GERUSA MARÍLIA ALVES MELQUIADES DE LIMA

EMENTA: ICMS. DOCUMENTO FISCAL INIDÔNEO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA NATUREZA DA OPERAÇÃO REALIZADA. REMESSA EM COMODATO. TERMO DE RETENÇÃO DE MERCADORIA E DOCUMENTOS FISCAIS. CONTRATO DE COMODATO NULO POR AUSÊNCIA DE ASSINATURA. EXIGÊNCIA DE REGISTRO PÚBLICO DO CONTRATO DE COMODATO. O contribuinte transportava mercadoria com documento fiscal inidôneo por conter declarações inexatas ou que não guardem compatibilidade com a operação ou prestação efetivamente realizada. Irregularidade passível de correção. Emitido Termo de Retenção de Mercadoria e Documentos Fiscais para sanar, dentro do prazo legal, a irregularidade apontada. Comprovação não efetivada. Auto de Infração lavrado com fundamento nos termos do Art. 131, inciso III, do Decreto nº 24.569/97-RICMS. Contrato de comodato apresentado por ocasião da defesa considerado nulo por não preencher os requisitos legais de validade jurídica perante a Fazenda Pública. **Penalidade aplicada:** Art. 123, III, “a”, item 2 da Lei nº 12.670/96 alterada pela Lei nº 16.258/2017. **Auto de Infração julgado PROCEDENTE** nos termos da decisão de primeira Instância em desacordo com Parecer da Assessoria Processual Tributária, mas de acordo com a manifestação oral, em sessão, do Representante da d. PGE.

Palavras Chaves: NOTA FISCAL INIDÔNEA. TERMO DE RETENÇÃO. COMODATO. CONTRATO NULO.

DO RELATÓRIO

Nos termos da peça vestibular, o agente autuante relata que ao proceder a análise do DANFE nº 806, conforme cópia anexa, verificou-se que a natureza da operação se refere a *remessa em comodato*. Acrescenta que, por se tratar de uma operação não tributada, se faz obrigatória a apresentação do respectivo contrato de comodato. Não tendo cumprido, dentro do prazo legal, as exigências do Termo de Retenção de Mercadorias e Documentos Fiscais (TRMDF), emitido em 01/07/2018, lavrou-se a presente autuação.



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

Aponta como dispositivo infringido o Art. 131, do Decreto nº 24.569/97-RICMS, com aplicação de penalidade sugerida nos termos do Art. 123, III, “a”, item 2 da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017.

Consta do rol dos documentos que embasam a presente autuação cópias do Termo de Retenção de Mercadorias e Documentos Fiscais (TRMDF) nº 201812162; do Documento Auxiliar de Manifesto eletrônico de Documentos Fiscais (DAMDFE) nº 28410, Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico (DACTE) nº 7123752, Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE) nº 806, Certificado de Guarda de Mercadorias (CGM) nº 20188975, dentre outros documentos.

A Recorrente apresenta defesa ao Auto de Infração e, após formada a lide, o juízo singular decide pela PROCEDÊNCIA da ação fiscal, apresentando a seguinte Ementa:

Transporte de Mercadoria com documento fiscal inidôneo. O contribuinte transportava mercadoria acobertada por documento fiscal inidôneo, uma vez que ao analisar o DANFE 806 foi verificado que a natureza da operação é de remessa em comodato. Por se tratar de uma operação não tributada é obrigatório a apresentação do respectivo contrato de comodato. Não cumpriu dentro do prazo legal a exigência do TRMDF 201812162 emitido em 01/07/2018. AF 20185565549. Infração: Art. 140 do Dec. n. 24.569/97. Penalidade Art. 123 III "a item 2" da Lei 12.670/96 alterada pela Lei 16.258/2017. Auto de Infração Procedente. Defesa tempestiva.

Inconformada com a decisão de 1ª Instância, a autuada interpõe Recurso Ordinário (fls 61 a 65), alegando, em suma, os seguintes pontos:

- a) Aduz a ilegalidade da cobrança de ICMS sobre remessa de bens em comodato;
- b) Que embora a recorrente tenha apresentado o contrato em comodato que comprova a operação, a douta julgadora de primeira instância julgou procedente a autuação;
- c) Esclarece que a operação de comodato/locação, o bem cedido não tem sua propriedade transferida ao comodatário/locatário, o qual tem apenas a posse do bem por determinado período e destinação específica.
- d) Ressalta que o fato gerador do ICMS é a circulação jurídica de mercadoria, nos termos o Art. 155, II, da CF/88 e do Art. 2º da LC nº 87/96, não havendo que se falar em ocorrência de incidência tributária nas operações de comodato/locação;
- f) Que a apresentação do contrato de comodato pela ora recorrente demonstra que a operação foi realizada de acordo com o Art. 4º, inciso VIII, do Decreto nº 24.569/97, não havendo razão para que o presente auto de infração seja mantido incólume;



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

g) Cita as Resoluções de nºs 0049/2020 da 4ª Câmara, e a 0090/2018 da 2ª Câmara de Julgamento do CRT do CONAT/CE, na qual foram julgados casos análogos, cuja a decisão foi pela improcedência da acusação fiscal.

Ao final, requer o provimento do Recurso Ordinário, com a conseqüente reforma integral da decisão recorrida, para que seja cancelado integralmente o auto de infração nº 2/201810959-3, tendo em vista a apresentação da documentação (contrato de comodato) apta para demonstrar a idoneidade da operação de comodato.

A Assessoria Processual Tributária se manifestou pelo conhecimento do Recurso Ordinário, dando-lhe provimento, no sentido de reformar a decisão de Primeira Instância e julgar improcedente o auto de infração.

É o Relatório.

DO VOTO DA RELATORA

No caso que se cuida, a presente autuação refere-se a falta de comprovação da natureza da operação: “Remessa de mercadoria em comodato”. O contribuinte deixou de apresentar, dentro do prazo legal, o documento necessário para comprovação da natureza da operação efetivamente realizada, no caso específico, seria o contrato de comodato.

É cediço que a Nota Fiscal é documento hábil para acobertar a mercadoria em trânsito, devendo, para tanto, preencher todos os requisitos fundamentais de validade e eficácia, não podendo conter declarações inexatas, sob pena de ser considerada inidônea, conforme preceitua o inciso III do Art. 131 do Decreto nº 24.569/97-RICMS, abaixo transcrito:

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:

(...)

III. Contenha declarações inexatas ou que não guardem compatibilidade com a operação ou a prestação efetivamente realizada; (g.n.)

Ora, na medida em que a autuada transportava mercadoria consignando na respectiva Nota Fiscal se tratar de “remessa em comodato”, se faz necessária a comprovação da natureza desta operação perante o Fisco, por se tratar de operação não tributada.

Cumpre salientar que antes da autuação foi lavrado o Termo de Retenção de Mercadoria e Documentos Fiscais (TRMDF), visando sanar possível irregularidade passível de



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

reparação, oportunizando a empresa comprovar a natureza da operação, ou seja, apresentar o contrato de comodato válido, nos termos do Art. 831 do RICMS.

A exigência solicitada pelos agentes autuantes tem fundamento nos termos do item I do Parágrafo único do Art. 4º do Decreto nº 24.569/97-RICMS, que assim verbera:

Art 4º O ICMS não incide sobre:

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**; (grifei)

Como se vê a legislação tributária alencarina exige contrato escrito para efeito de comprovar a operação de empréstimo a título gratuito de bens móveis infungíveis (comodato).

No entanto, a empresa autuada anexa aos autos, por ocasião de sua defesa, um contrato em comodato com intuito de comprovar a aludida natureza da operação.

É bem verdade que o empréstimo gratuito de coisas, denominado simplesmente de comodato, para valer entre as partes contratantes não exige maiores formalidades, bastando a simples entrega do bem ao comodatário pelo comodante.

Entretanto, por se tratar de um acordo firmado entre particulares, perante a Fazenda Pública é indispensável que o contrato seja firmado por escrito, contendo todos os requisitos legais de validade jurídica do negócio realizado e devidamente registrado em cartório público, conforme arremata o Art. 221 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que institui o Código Civil, *in verbis*:

Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

Destarte, o contrato entre particulares firmado no âmbito da esfera privada só goza de validade jurídica perante a Fazenda Pública se registrado em cartório público por constituir formalidade essencial à validade do negócio jurídico realizado.

Verifica-se que no caso em tela não há essa prova. Aliás, não há sequer contrato válido formalizado entre as próprias partes ante a inexistência de assinatura do comodante. Essa é a conclusão extraída mediante simples exame ao documento acostado às fls 38/40 dos autos, apresentado, intempestivamente, por ocasião da defesa na instância monocrática. Nesse particular a jurisprudência é firme, senão vejamos:



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DECLARATÓRIA CUMULADA COM PEDIDO DE CONDENAÇÃO. CONDENAÇÃO REFERENTE AOS MESES DE OUTUBRO DE 2008 A JANEIRO DE 2009 - SENTENÇA "ULTRA PETITA". PEDIDO NA INICIAL LIMITADO APENAS AOS MESES DE OUTUBRO E NOVEMBRO. NULIDADE RECONHECIDA. CORREÇÃO DO VÍCIO. (...) CONTRATO ESCRITO. INEXISTÊNCIA DE ASSINATURA DO CONTRATANTE. FORÇA PROBANTE AFASTADA. SERVIÇOS PRESTADOS. EXISTÊNCIA DE CONTRATO VERBAL. OBRIGAÇÃO DO CONTRATANTE AO PAGAMENTO DA CONTRAPRESTAÇÃO DEVIDA AOS MESES DE OUTUBRO E NOVEMBRO DE 2008. MULTA CONTRATUAL. INEXIGIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE PACTUAÇÃO EXPRESSA. APELAÇÃO 02. APLICAÇÃO DO ART. 603 DO CC. IMPOSSIBILIDADE. **AUSÊNCIA DE CONTRATO ESCRITO ENTRE AS PARTES. DOCUMENTO APRESENTADO AFASTADO ANTE A AUSÊNCIA DE ASSINATURA DO CONTRATANTE.** (TJPR - Apelação cível n. 9114505. Rel. Des. Ruy Muggiati. J. 28-11-2012). (grifei)

No mesmo sentido o TJ/DF firmou:

PROCESSUAL CIVIL. PRECLUSÃO. NÃO SE OPERA A PRECLUSÃO QUANDO A NULIDADE DO ATO DEVERIA SER CONHECIDA DE OFÍCIO PELO JUIZ, AINDA QUE SEJA ARGUIDA EM APELAÇÃO. ASSIM, A ALEGADA NULIDADE DO INSTRUMENTO PARTICULAR DE PERMUTA QUE NÃO FOI ASSINADO PELOS VENDEDORES DEVERIA SER DECLARADA DE OFÍCIO PELO JUÍZO A QUO. **NULIDADE DE CONTRATO SEM ASSINATURA DE UM DOS CONTRATANTES.** (TJDF - Apelação cível n. 19990110637479. Rel. Des. Jeronymo de Souza. J. 17-9-2011). (grifei)

Como se denota, a assinatura dos contratantes é elemento essencial à constituição do contrato. Ademais, constata-se, ainda, mediante exame documental, a ausência de qualificação dos representantes das partes contratantes, bem como, ausência de reconhecimento de firma do comodatário.

Portanto, não restam dúvidas de que o contrato é nulo, eis que eivado de vários vícios que fulmina a sua validade perante terceiros, cuja consequência lógica é a inexistência do comodato perante a Fazenda Pública.

A ausência da aludida prova nos conduz ao entendimento de que a autuada transportava mercadoria em situação fiscal irregular, nos termos do Art. 829 do Decreto nº 24.569/97-RICMS, *verbis*:

Art. 829. **Entende-se por mercadoria em situação fiscal irregular aquela que, depositada ou em trânsito for encontrada desacompanhada de documentação fiscal própria ou acoberte o trânsito de mercadorias para contribuinte não identificado ou excluído do CGF ou ainda, com documentação fiscal inidôneo, na forma do Art. 131.** (grifei)

Por seu turno, como dito acima, o Art. 131 do RICMS, conceitua *documento*



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

inidôneo, como sendo aquele que "não preenche os seus requisitos fundamentais de validade e eficácia", ou ainda, conforme preceitua o seu inciso III, aquele que "contenha declarações inexatas".

Assim, constatou-se no trânsito de mercadoria que a autuada realizava o transporte da mercadoria com documento fiscal inidôneo, devendo ser responsabilizada pela infração apontada na exação fiscal, sujeitando-se à penalidade tipificada nos termos do Art. 123, III, "a" item 2 da Lei nº 12.670/96.

Nesse ponto, merece destacar o disposto no Art. 16, inciso II, alínea "c", da Lei nº 12.670/96 ao estabelecer a responsabilidade do transportador em relação à mercadoria que aceitar para despacho ou transportar sem documento fiscal, ou acompanhada de documento fiscal inidôneo.

Como se vê, a presente situação se amolda perfeitamente nos ditames normativos da legislação tributária aplicada pela autoridade fazendária, devendo a acusação fiscal prosperar em sua totalidade.

Por todo o exposto, considerando a ausência de formalidades essenciais de validade e eficácia do contrato de comodato apresentado pela Recorrente para efeito de prova perante a Fazenda Pública, seja pela ausência de seu registro em cartório público, conforme preceitua o Art. 221 da Lei Federal nº 10.406/2002, seja pela inexistência de assinatura do comodante; Considerando, ainda, que o transportador da mercadoria é responsável em relação à mercadoria que aceitar para transportar, nos termos do Art. 16, inciso II, alínea "c", da Lei Estadual nº 12.670/96; VOTO no sentido de conhecer do Recurso interposto, negando-lhe provimento no sentido de confirmar a PROCEDÊNCIA da ação fiscal ante prova inconteste do feito fiscal, nos termos do julgamento de Primeira Instância em desacordo com Parecer da Assessoria Processual Tributária, mas de acordo com manifestação oral do representante da douta PGE.

É como voto.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO:

- Penalidade: 123, III, "a", item 2 da Lei nº 12.670/96:

ICMS:..... R\$ 9.020,57

MULTA:R\$ 9.020,57

TOTAL:R\$18.041,14



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

DA DECISÃO

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é Recorrente: FEDEX BRASIL LOGISTICA E TRANSPORTE LTDA e Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

A 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, **RESOLVE** conhecer do recurso interposto, negando-lhe provimento no sentido de confirmar a PROCEDÊNCIA da ação fiscal nos termos do julgamento de primeira Instância, tendo em vista que o contrato de comodato acostado aos autos não preenche as formalidades essenciais de validade e eficácia, conforme preceitua o Art. 221 da Lei Federal nº 10.406/2002, sendo considerado nulo e, portanto, não serve para fins de comprovação de que a operação se tratava de remessa em comodato, em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, mas de acordo com a manifestação oral, em sessão, do Representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

Presentes a 10ª (décima) Sessão Ordinária Virtual, sob a Presidência do Dr. Michel André Bezerra Lima Gradvohl, os Conselheiros Francisco Wellington Ávila Pereira, Dalcília Bruno Soares, Gersa Marília Alves Melquíades de Lima, Almir de Almeida Cardoso Junior, Nelson Bruno do Rego Valença e Thyago da Silva Ribeiro. Presente à sessão o Procurador do Estado, Dr. Rafael Lessa Costa Barboza. Presente, também, secretariando os trabalhos da 4ª Câmara de Julgamento, a Secretária Edilene Vieira de Alexandria.

SALA DAS SESSÕES DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 25 de abril de 2022.

Gerusa Marília Alves Melquiades de Lima
CONSELHEIRA RELATORA

Michel André Bezerra Lima Gradvohl
PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA

Rafael Lessa Costa Barboza
PROCURADOR DO ESTADO
Ciente em