

**PROCESSO** - A. I. Nº 207103.0005/17-5  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e FAURECIA AUTOMOTIVE DO BRASIL LTDA.  
**RECORRIDOS** - FAURECIA AUTOMOTIVE DO BRASIL LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF nº 0220-04/17  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 21/12/2018

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0340-11/18

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. MULTA. MERCADORIAS NÃO SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. Em face da zona de penumbra legislativa, entendo, pelas considerações já feitas, uma vez que se por um lado, o texto do RICMS não deixa dúvidas quanto à existência da obrigação acessória, a própria alteração da Lei nº 7.014/96 chancela o reconhecimento de que havia uma imperfeição legislativa, e em vez de aplicar de forma integral o argumento do art. 106 do CTN, acredito que a solução da questão passa não exatamente pela exclusão da penalidade, já que não faz sentido algum constar no RICMS uma obrigação, que não cumprida, não comine em qualquer punição, visto a necessidade do Fisco de verificação de todas as operações do contribuinte, sem exceções, mas sim pela ampliação da redução das multas, já concedidas no voto recorrido. Reduzida, de ofício, a multa aplicada. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente, de Recursos de Ofício e Voluntário, decorrente decisão em primeira instância neste Conselho de Fazenda que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 28/03/2017, e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$533.293,90, pela constatação de 8 infrações, sendo que as infrações 1, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 foram totalmente reconhecidas pelo contribuinte, restando em lide a infração 8 abaixo transcrita:

*Infração 08 – 16.01.02 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$432.399,72, correspondente a 1% do valor das mercadorias.*

Após a impugnação inicial, e a informação fiscal, a Junta acatou a Procedência do lançamento, com fundamento no voto abaixo transcrito:

### VOTO

*O Auto de Infração imputa ao autuado o cometimento de oito ilícitos, sendo que as infrações 01, 02, 03, 04, 05, 06 e 07 foram totalmente reconhecidas pelo contribuinte. Dessa forma, em razão de inexistir lide nesses lançamentos, as infrações subsistem em sua totalidade.*

*A infração 08 diz respeito à falta de registro de entradas de mercadorias na escrita fiscal, sendo aplicada a multa de 1% sobre o valor da operação.*

*O defendente interpretando o disposto no art. 42, inciso XI da Lei 7.014/96 assevera que a multa somente deve ser exigida se não forem cumpridos dois requisitos simultaneamente: a) que seja a mercadoria adquirida b) que a mesma não tenha sido registrada na escrita fiscal.*

*Assevera que após análise do demonstrativo que deu sustentação à acusação fiscal ( Anexo 04), verificou que foram incluídas diversas notas fiscais cujos códigos fiscais de operações- CFOPs não se referiam á operações de aquisições, portanto, não deveriam ser autuadas.*

*Apresenta relação à fl. 127 indicando os CFOPs objeto da exigência e respectivos valores autuados totalizando o montante de R\$ 414.646,76, ressaltando que do total apontado R\$407.483,20 refere-se à operação de*

comodato, e neste caso não se trata de mercadoria e sim um empréstimo de bem, com regras estabelecidas no código civil, artigo 579 a 585.

Observe que a legislação citada pelo sujeito passivo art. 42, incisos XI, da Lei 7.014/96 prevê a aplicação de multa de 1%, calculada sobre: o valor comercial da mercadoria adquirida sem tributação ou com a fase de tributação encerrada, entrada no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal”

No caso das remessas de comodato- CFOP 5908, verifico que não se constituem em fato gerador do ICMS, pois se caracterizam como empréstimo gratuito de coisas não fungíveis, ou seja, bens móveis que não podem ser substituídos por outros da mesma espécie, quantidade e qualidade. O contrato de comodato está previsto nos artigos 579 a 585 do Código Civil, aprovado pela Lei nº 10.402/2002, não havendo na legislação prazo estabelecido para duração do mesmo.

Da análise das notas fiscais que acobertam tais operações, fotocópias às fls. 149 a 155, observo que em todas elas consta no campo “ Informações Complementares” os números dos contratos celebrados entre a Emitente “Ford Motor Company LTDA.” e a autuada. Em algumas delas também é informada a data limite estabelecida para o retorno dos bens.

Por outro lado, tais operações, apesar de amparadas pela não incidência do ICMS devem ser escrituradas no livro Registro de Entradas, assim como as indicadas pelo autuado no demonstrativo que elaborou, como operação de não aquisição, registradas com o CFOP nºs: 5915; 5916; 5920; 5921; 6901; 5911;6911; 6917; 6920; 6921; 6949, conforme previsto no art. 217 do RICMS:

Art. 217. O livro Registro de Entradas, modelos 1 e 1-A, destina-se à escrituração (Conv. S/Nº, de 15/12/70):

I - das entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento;

§ 4º Os lançamentos serão feitos documento por documento, desdobrados em tantas linhas quantas forem as alíquotas do imposto e as naturezas das operações ou prestações, segundo o Código Fiscal de Operações e Prestações, nas colunas próprias, da seguinte forma:

(...)

VII - colunas sob os títulos “ICMS - Valores Fiscais” e “Operações ou Prestações sem Crédito do Imposto”:

a) coluna “Isenta ou não Tributada”: valor da operação ou prestação, deduzida a parcela do IPI, se consignada no documento fiscal, quando se tratar de mercadoria ou serviço cuja saída ou prestação tiver sido beneficiada com isenção ou estiver amparada por não-incidência, bem como, ocorrendo a hipótese, o valor da parcela correspondente à redução da base de cálculo;

Portanto, a determinação legal prevista no citado artigo é que no livro Registro de Entradas, obrigatoriamente, serão escrituradas toda e qualquer entrada de mercadorias ou bens no estabelecimento, a qualquer título, ficando assim caracterizada a infração.

Quanto ao pedido de cancelamento da multa não o acolho, entretanto, em relação às remessas em comodato tendo em vista que como esclarecido anteriormente tais operações são desoneradas do ICMS e não pertencem a empresa autuada, entendo, presente o requisito de que a sua conduta omissiva não resultaria em falta de pagamento de tributo, aliado ao fato de que não restou caracterizado que a infração tenha sido praticada com dolo, fraude ou simulação.

Por isso, considero que a penalidade relativa às operações em comento, acobertadas através das notas fiscais, emitidas em fevereiro, novembro e dezembro de 2014, cujas fotocópias encontram-se anexadas às fls. 148 a 155, no total de R\$407.483,20, devem ser reduzidas a 10% do valor originalmente exigido, correspondente a R\$40.748,32, em decorrência da faculdade prevista no §7º do artigo 42 da Lei nº 7014/96:

Art. 42. ....

§ 7º As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto.

Assim, retifico os valores exigidos nos referidos meses conforme a seguir demonstrado:

DATA Ocorr.	Multa A. Infração	Multa operações em comodato	Valor comodato Reduzido	Demais Operações s/redução	Total da multa devida
fev/14	167.322,06	166.987,82	16.698,78	334,24	17.033,02
nov/14	199.391,58	199.208,50	19.920,85	183,08	20.103,93
dez/14	41.343,96	41.286,88	4.128,69	57,08	4.185,77
				Total	41.322,72

Em decorrência do quanto acima exposto, voto pela procedência da infração 08, com redução da multa nos meses de fevereiro, novembro e dezembro de 2014, na forma acima aludida, e mantenho para os demais meses os valores originalmente apurados, no total de R\$24.342,12.

Assim, o valor a ser exigido nesta infração passa de R\$432.399,72 para R\$65.664,84.

*Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, no valor de R\$166.559,02, devendo ser homologados os valores recolhidos, com redução da infração 08, relacionadas às operações de comodato, conforme já explanado anteriormente. Recomenda-se que sejam homologados os valores já recolhidos*

A Junta recorreu de ofício pela redução da multa e o contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, insatisfeito com o resultado da redução aplicada na infração 8, conforme peça às fls. 199/207.

Alega que apesar de ter sido reconhecido pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF, que o Auditor Fiscal não encontrou nenhum indício, de que tenham sido os atos praticados com dolo, fraude, simulação ou falta de recolhimento do imposto, o órgão julgador administrativo reduziu a multa imposta concedendo o benefício da Lei nº 7014 de 04/12/1996 - Art. 42 §7º, contudo insiste pela improcedência total.

Entende o contribuinte que só redução não foi um ato justo, uma vez que a penalidade imposta, que foi a multa no artigo 42, inciso XI da Lei nº 7014/96, não se aplica para algumas das operações apontadas no auto, que não são operações de aquisição, e assim não há respaldo legal para ser aplicada.

Com base nas autuações, elaboramos a tabela abaixo, que resume por CFOP a infração 08, inclusive retificando esta mesma tabela que foi apresentada na defesa na Página 6. Do universo das notas relacionadas pelo Auditor Fiscal e que foram identificados o CFOP, conforme pode ser observado abaixo, há diversos tipos de operações, para quais podemos identificar operações de aquisição e operação que não são de aquisição.

INFRACAO 08 - RELATORIO TOTAL POR CFOP

CFOP	Descrição do CFOP	Total	Operação de Aquisição	Operação de não Aquisição
5101	Venda de produção do estabelecimento	541,59	541,59	
5102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	381,86	381,86	
5104	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, efetuada fora do estabelecimento	19,07	19,07	
5201	Devolução de compra para industrialização ou produção rural	16.804,27	16.804,27	
5405	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição	6,15	6,15	
5908	Remessa de bem por conta de contrato de comodato	407.483,20		407.483,20
5915	Remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo	33,00		33,00
5916	Retorno de mercadoria ou bem recebido para conserto ou reparo	81,12		81,12
5920	Remessa de vasilhame ou sacaria	118,39		118,39
5921	Devolução de vasilhame ou sacaria	681,10		681,10
6101	Venda de produção do estabelecimento	1.684,64	1.684,64	
6102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	21,86	21,86	
6901	Remessa para industrialização por encomenda	390,89		390,89
6911	Remessa de amostra grátis	285,63		285,63
6917	Remessa de mercadoria em consignação mercantil ou industrial	48,59		48,59
6920	Remessa de vasilhame ou sacaria	2.870,01		2.870,01
6921	Devolução de vasilhame ou sacaria	267,57		267,57
6949	Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado	680,77	680,77	
Total geral		432.399,70	20.140,20	412.259,49

Que conforme pode ser comprovado, do total autuado de R\$432.399,70, o valor de R\$412.259,49 não trata de operações de aquisição, e portanto não é compra. Alega também que entre as notas que não foram de aquisição, apontadas pelo Auditor Fiscal, o valor autuado de R\$407.483,20, refere-se à operação de comodato, e como é do conhecimento geral “o comodato é o empréstimo gratuito de coisas não fungíveis”, com regras estabelecidas no código civil Artigos 579 a 585.

Abaixo demonstra as notas de Comodato, as quais foram anexadas ao processo nas páginas 27 a 34.

INFRAÇÃO 08 - RELATÓRIO DOCUMENTOS DE COMODATO

FRAÇÃO 06 - RELATÓRIO DOCUMENTOS DE COMODATO				
CFOP	Descrição do CFOP	número	CNPJ	Total
5908	Remessa de bem por conta de contrato de comodato	289352	03470727001607	166.987,82
		352735	03470727001607	18.881,46
		352736	03470727001607	2.633,65
		595411	03470727000120	11.035,81
		595432	03470727000120	19.771,77
		595435	03470727000120	19.771,77
		599089	03470727000120	148.629,15
		601568	03470727000120	19.771,77
Total geral				407.483,20

Conclui que o comodato é um empréstimo do bem e não mercadoria adquirida como faz querer crer o ente autuante. Desta forma pode o RICMS-Ba, orientar que deve ser escriturado as entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento, no entanto a Lei só penaliza com multa a falta de escrituração da mercadoria adquirida, se a falta de registro não for de aquisição, estará fora do campo de penalização da multa, ou seja não há amparo legal para ser aplicado à multa.

Que se há falta de escrituração das notas, na forma exigida pelo RICMS, o eminente Auditor Fiscal deveria ter selecionado as operações, aplicado a multa sobre as operações de aquisição e identificado outras penalidades para os demais casos, se não procedeu desta forma, agiu o Auditor Fiscal de forma inadequada, pois ampliou o campo de incidência da multa, que é específica para operações de aquisição (compra).

Diante de todo o exposto, a Recorrente pede e espera seja acolhida o presente Recurso e reconhecida a mais absoluta IMPROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO RELATIVO À PARTE DA INFRAÇÃO 08, pelas razões de fato e de direito acima demonstrados.

Às fls. 216/17, o Recorrente apresentou um requerimento de aplicação do art. 106, II do CTN, face a revogação do inciso XI do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Que vem, respeitosa e tempestivamente, REQUERER A APLICAÇÃO DO ARTIGO 106, II, "C", DO CTN em face da revogação do inciso XI, do Artigo 42 da Lei nº 7014/96, pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, efeitos a partir de 22/12/17, que foi aplicado na infração 08, do auto em epígrafe, em fase de julgamento nesta Câmara, para o qual foi apresentado RECURSO VOLUNTÁRIO no prazo legal contra Decisão proferida pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF.

Que assim, mesmo diante do Recurso apresentado, novos fatos ocorreram que sobrepõe todos os argumentos apresentados, uma vez que o dispositivo legal aplicado na infração 08 do auto epigrafado foi revogado em 22/12/2017 através de Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, efeitos a partir de 22/12/17.

Diante de todo o exposto, a Impugnante pede e espera seja acolhida a presente Defesa e reconhecida a mais absoluta IMPROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO RELATIVO À PARTE DA INFRAÇÃO 08, pelas razões de fato e de direito acima demonstrados.

#### VOTO

Trata o presente, de julgamento de Recursos de Ofício, e também de Recurso Voluntário, em função de acolhimento de redução de multa por descumprimento de obrigações acessórias e pelo inconformismo do Recorrente com o valor reduzido, uma vez que pede pela exclusão total da multa.

O objeto do Recurso de Ofício, se vincula à decisão da Relatora *a quo*, por haver considerado uma redução de 90% nos meses de fevereiro, novembro e dezembro de 2014, do valor originalmente lançado, por conta de se tratar em sua quase totalidade, de operações de comodato, fora do campo de incidência do ICMS, embora tenha preservado parte do lançamento nos demais casos, sem qualquer redução.

Entendo que a redução proposta estava dentro da competência legal da Junta de Julgamento Fiscal, mediante juízo de valor, e que não há objetivamente nenhum empecilho à concessão da redução; no máximo, estaria este Relator, a fazer outra ponderação sujeita a um elevado grau de

subjetividade da própria Decisão recorrida, e é fato concreto que o Recorrente preenche as condições objetivas para atendimento do pleito, conforme art. 42 da Lei nº 7.014/96 (ausência de dolo, fraude, simulação, e que não impliquem falta de recolhimento do imposto), e a punição pelo descumprimento deve mesmo resguardar os princípios da razoabilidade e capacidade contributiva do infrator.

Dar provimento ao Recurso de Ofício, só seria possível se a decisão fosse desprovida de total razoabilidade, situação que não se configura no caso desta lide. Assim posto, mantenho a Decisão recorrida de ofício passo ao julgamento do Recurso Voluntário.

Pauta-se o Recurso com os mesmos fundamentos já apreciados na primeira instância, notadamente que a maior parte dos eventos, não se refere a compras; que entre as notas que não foram de aquisição, apontadas pelo Auditor Fiscal, o valor autuado de R\$407.483,20, refere-se à operação de comodato, e como é do conhecimento geral “o comodato é o empréstimo gratuito de coisas não fungíveis”.

No entanto, o art. 217, I do RICMS vigente é suficientemente claro quanto a isto, pois fala em entradas a qualquer título e não a compras, aí se incluindo as operações de comodato, tendo acerto a decisão da primeira Junta de Julgamento Fiscal quanto à legalidade da autuação.

Pede ainda a aplicação do art. 106, II, “C”, DO CTN em face da revogação do inciso XI, do Artigo 42 da Lei nº 7014/96, pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, efeitos a partir de 22/12/17, que foi aplicado na infração 08, do auto em epígrafe, em fase de julgamento nesta Câmara, para o qual foi apresentado Recurso Voluntário no prazo legal contra Decisão proferida pela 4ª Junta de Julgamento do CONSEF.

O art. 106, “c”, do CTN diz que lei aplica-se a ato ou fato pretérito, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. De fato, o inciso XI foi revogado em momento posterior ao lançamento da multa, contudo na mesma data em que foi revogado o inciso XI, o inciso IX, foi modificado, de forma a manter a mesma penalidade e pelas mesmas razões, e ainda de forma aperfeiçoada, conforme veremos abaixo:

*IX - 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;*

*Nota: A redação atual do inciso IX do caput do art. 42 foi dada pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, efeitos a partir de 22/12/17.*

Vejamos a Redação anterior dada ao inciso XI do *caput* do art. 42 pela Lei nº 10.847, de 27/11/07, DOE de 28/11/07, efeitos de 28/11/07 a 21/12/17:

*“XI - 1% (um por cento) do valor comercial da mercadoria adquirida sem tributação ou com a fase de tributação encerrada, entrada no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal;”*

Sob certos aspectos, a alteração até reforça o lançamento, pois a multa passou a se vincular não mercadorias adquiridas, mas às mercadorias ou bens e serviços que tenham entrado no estabelecimento, e isto inclusive contempla de forma mais ampla a penalidade aqui em lide. Em verdade, o legislador adequou o texto da Lei nº 7.014/96 ao texto do RICMS, que já previa obrigação do registro de entradas de qualquer natureza e não apenas das mercadorias adquiridas, mas também de bens e serviços, que encontram diferenciações em suas definições econômicas e contábeis.

Enfim, embora o texto revogado em sentido estrito beneficie o infrator, por conta de se tratar não de aquisição de mercadorias, mas de comodato, havendo efetiva entrada de bens, ainda que sem onerosidade, é certo que a obrigação existia, assim como a penalidade, embora com um texto sem perfeita consonância com a obrigação descrita, gerando distorções hermenêuticas, mas é certa que a descrição da infração no RICMS é inquestionável – entradas de qualquer natureza, aí incluso obviamente, o comodato.

Assim, em face da zona de penumbra legislativa, entendo, pelas considerações acima já feitas, uma vez que se por um lado, o texto do RICMS não deixa dúvidas quanto à existência da obrigação acessória, a própria alteração da Lei nº 7.014/96 chancela o reconhecimento de que havia uma imperfeição legislativa, e em vez de aplicar de forma integral o argumento do art. 106

do CTN, acredito que a solução da questão passa não exatamente pela exclusão da penalidade, já que não faz sentido algum constar no RICMS uma obrigação, que não cumprida, não comine em qualquer penalidade, visto a necessidade do Fisco de verificação de todas as operações do contribuinte, sem exceções, mas sim pela ampliação da redução das multas, já concedidas no voto recorrido.

Assim posto, os meses em que a JJF aplicou redução sobre as operações em comodato, passam a ter os seguintes valores, sem prejuízo da manutenção das multas nos demais meses que integram o lançamento:

DATA	Multa	Operações Comodato	Valor Red.Junta	Redução 50%	Operações s/redução	Total da multa devida
fev/14	167.322,06	166.987,82	16.698,78	8.349,39	334,24	8.683,63
nov/14	199.391,58	199.208,50	19.920,85	9.960,43	183,08	10.143,51
dez/14	41.343,96	41.286,88	4.128,69	2.064,35	57,08	2.121,43
					TOTAL	20.948,56

Face ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, que pediu pela improcedência do lançamento, mas reduzo de ofício, em 50%, os valores que já foram objeto da redução na Decisão recorrida, permanecendo os demais valores dos outros meses do lançamento, sem redução.

### VOTO DIVERGENTE

Tratando o presente processo de Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente ante a decisão proferida pela 4ª JJF através o Acórdão nº 0220-04/17, em especial no que diz respeito ao entendimento da infração 08, aplicação de penalidade com base na Lei nº 7.014/96, artigo 42, inciso XI, julgado por esta Câmara como PARCIALMENTE PROCEDENTE, com base no relato do ilustre Conselheiro, Ildemar José Landin, peço vênica para discordar do mesmo quanto à imposição da penalidade, mesmo reduzida a novos valores que aqueles definidos na decisão de piso, dentro do que permite o RPAF, pelas razões que apresento:

1. A imposição da multa cominada na infração 8, refere-se em sua maior parte a operações de comodato, não se referenciando a aquisições de mercadorias ou produtos destinados a comercialização ou industrialização, ou, mesmo, a uma operação em que ocorra a incidência do ICMS.
2. Para que situemos em que campo se situa a imposição de multa pretendida pelos autuantes, reduzida pela JJF e novamente reduzida pelo ilustre relator, necessário se torna identificar o que vem a ser comodato e buscar situá-lo no campo das disposições tributárias.
3. Como destaca André Ricardo de Oliveira Rios em COMODATO – CONCEITOS E CARACTERÍSTICAS:

*O Código Civil no capítulo sobre o título do Empréstimo, tem dos contratos: o Comodato e o Mutuo.*

*Ambos tem por objeto a entrega de uma coisa, para ser usada e depois restituída.*

*O primeiro é empréstimo para uso apenas e o segundo para consumo.*

*O comodato é o empréstimo gratuito das coisas não fungíveis.*

*Perfaz-se com a tradição do objeto. Sendo comodante quem sede a coisa e comodantário quem recebe a coisa.*

*Sendo três suas características essenciais:*

*Gratuidade do Contrato, infungibilidade do objeto e aperfeiçoamento com a tradição deste. A necessidade da gratuidade decorre de sua própria natureza, senão iria ser confundida com a locação, caso fosse oneroso.*

Conceitualmente, Comodato é um tipo de contrato em que ocorre o **empréstimo gratuito de coisas que não podem ser substituídas por outra igual**, como um imóvel. A única obrigação de quem recebe o bem é devolver no prazo combinado e nas mesmas condições que recebeu.

Pelo direito, o conceito de comodato é o **empréstimo de bens não fungíveis**. Fungível é o bem consumível, e que pode ser trocado por outro exatamente igual em valor ou quantidade.

Quando se trata de Comodato, afasta-se taxativamente o conceito de mercancia em que ocorre a transmissão da propriedade do bem de forma onerosa, sujeitando-se à tributação de acordo com as normas vigentes.

4. Na legislação pátria o Comodato está definido no Código Civil Brasileiro, nos artigos 579 a 585, não podendo ser motivo de regramentos ou interpretações ao livre arbítrio ou vontade de qualquer legislador ou intérprete das leis.

Assim define o Código Civil Brasileiro:

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

*Art. 580. Os tutores, curadores e em geral todos os administradores de bens alheios não poderão dar em comodato, sem autorização especial, os bens confiados à sua guarda.*

*Art. 581. Se o comodato não tiver prazo convencional, presumir-se-lhe-á o necessário para o uso concedido; não podendo o comodante, salvo necessidade imprevista e urgente, reconhecida pelo juiz, suspender o uso e gozo da coisa emprestada, antes de findo o prazo convencional, ou o que se determine pelo uso outorgado.*

*Art. 582. O comodatário é obrigado a conservar, como se sua própria fora, a coisa emprestada, não podendo usá-la senão de acordo com o contrato ou a natureza dela, sob pena de responder por perdas e danos. O comodatário constituído em mora, além de por ela responder, pagará, até restituí-la, o aluguel da coisa que for arbitrado pelo comodante.*

*Art. 583. Se, correndo risco o objeto do comodato juntamente com outros do comodatário, antepuser este a salvação dos seus abandonando o do comodante, responderá pelo dano ocorrido, ainda que se possa atribuir a caso fortuito, ou força maior.*

*Art. 584. O comodatário não poderá jamais recobrar do comodante as despesas feitas com o uso e gozo da coisa emprestada.*

*Art. 585. Se duas ou mais pessoas forem simultaneamente comodatárias de uma coisa, ficarão solidariamente responsáveis para com o comodante.*

Como se pode observar a legislação que disciplina o instituto do comodato não faz qualquer menção a obrigações tributárias.

5. Publicando a Súmula 573, o Supremo Tribunal Federal, ao analisar o instituto do Comodato, assim se expressou:

*"Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato".*

6. A legislação do ICMS do Estado da Bahia, tanto na Lei nº 7.014/97, como RICMS/BA 2012, omite-se quanto às operações de cessão de bens em comodato, limitando-se apenas a identificar estas operações quando lista os CFOPs que devem ser utilizados na ocorrência de recebimentos ou saídas de bens em comodato, como destaque, de relação às operações internas:

*1.908 - Entrada de bem por conta de contrato de comodato Classificam-se neste código as entradas de bens recebidos em cumprimento de contrato de comodato.*

*1.909 - Retorno de bem remetido por conta de contrato de comodato Classificam-se neste código as entradas de bens recebidos em devolução após cumprido o contrato de comodato*

*5.908 - Remessa de bem por conta de contrato de comodato Classificam-se neste código as remessas de bens para o cumprimento de contrato de comodato.*

*5.909 - Retorno de bem recebido por conta de contrato de comodato Classificam-se neste código as remessas de bens em devolução após cumprido o contrato de comodato.*

7. Em face de não determinar qualquer obrigação para este tipo de operação, por ser isenta do tributo, também quando trata das penalidades o legislador, sabiamente, não determinou qualquer penalidade vinculada a este tipo de operação, até mesmo de relação aos registros fiscais, muito embora possua a legislação a identificação dos CFOPs passíveis de utilização.

Assim é que, o artigo 42 da Lei nº 7.014/96, com os dispositivos vigentes no período da fiscalização efetuada junto à Recorrente, assim determinava:

**Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:**

.....

**"XI - 1% (um por cento) do valor comercial da mercadoria adquirida sem tributação ou com a fase de tributação encerrada, entrada no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal;"**

Tal disposição elide taxativamente a imposição de multa nas operações de Comodato, por não se enquadrar no conceito de “**mercadoria**” e não possuir “**valor comercial**”

8. Desejar, como afirmado pelo ilustre Relator, descaracterizar a imposição definida pelo preposto autuante, aceita pela JJF, é desejar o enriquecimento ilícito do Estado, tentando levar a outro dispositivo, alterado em data posterior aos fatos ocorridos, como sucedâneo do inicial.

Ao desejar o ilustre Relator enquadrar o fato como impositivo da penalidade prevista no inciso “IX - 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;”, olvidando que a sua redação somente passou a tal dimensão, incluir bem e serviço, não contemplados no inciso XI, teve sua vigência a partir de 22.12.2017, portanto em data posterior ao fato fiscalizado, foge ao princípio de razoabilidade e de qualquer sentimento de justiça.

9. Ao se aceitar o definido pelo ilustre Relator, estaremos diante da total desobediência aos preceitos legais, deixando o contribuinte à mercê de interpretações pessoais e bom humor do julgador na hora que estiver em exercício das suas funções.

10. Destaque-se que, em debate em mesa, o ilustre procurador Vicente Oliva Buratto manifestou-se contrário à interpretação dada pelo Relator, aduzindo que juridicamente a mesma não se sustenta, face ao total desamparo legal.

Diante do que analisei e me sinto convencido, voto pela IMPROCEDÊNCIA da penalização das operações identificadas como “Comodato” na infração 8.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 207103.0005/17-5, lavrado contra **FAURECIA AUTOMOTIVE DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$95.324,21**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no total de **R\$50.860,66**, previstas nos incisos IX e XI, do mesmo artigo e lei supracitados, com redução da multa da infração 8, com base no §7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado os valores recolhidos.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Ildemar José Landin, Fernando Antonio Brito de Araújo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: José Rosivaldo Evangelista Rios e Elde Santos Oliveira.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de dezembro de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS - VOTO DIVERGENTE

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS