



PROCESSO Nº 0557332023-8 - e-processo nº 2023.000089113-2

ACÓRDÃO Nº 288/2024

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: SL DISTRIBUIDORA ATACADISTA DE BEBIDAS E ALIMENTOS LTDA ME

Recorrida: GERÊNCIA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - SANTA RITA

Autuante: ALINNE DE MORAIS LEAL MARANHÃO

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

ICMS FRETE. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS DEVIDO EM RAZÃO DE PRESTAÇÕES DE SERVIÇO DE TRANSPORTE - INFRAÇÃO CONFIGURADA. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- As disposições legais atribuem a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS ao contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, quando o prestador não for inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS ou for estabelecido noutra unidade da Federação. In casu, restou plenamente demonstrado nos autos que os serviços de transporte foram realizados por terceiros, e não foi demonstrado pelo sujeito passivo a argumentação de que os transportes se realizaram com suporte em contratos de comodato vigentes à época dos fatos geradores.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo desprovimento, para manter inalterada a sentença exarada na instância monocrática, que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000443/2023-32, lavrado em 9/3/2023 (fls. 2), em desfavor da empresa SL DISTRIBUIDORA ATACADISTA DE BEBIDAS E ALIMENTOS LTDA ME, devidamente qualificada nos autos, condenando-a ao recolhimento do crédito tributário no valor de **R\$ 15.873,59 (quinze mil, oitocentos e setenta e três reais e cinquenta e nove centavos)**, sendo R\$ 10.582,37 (dez mil, quinhentos e oitenta e dois reais e trinta e sete centavos) de ICMS por infringência ao art. 41, IV; art. 391, II c/c art. 541, todos do RICMS; e multa de R\$ 5.291,22 (cinco mil, duzentos e noventa e um reais e vinte e dois centavos) nos termos do art. 82, II, alínea “e” da Lei nº 6.379/96.



Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 05 de junho de 2024.

LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA, EDUARDO SILVEIRA FRADE E MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES.

SANCHA MARIA FORMIGA CAVALCANTE E RODOVALHO DE ALENCAR
Assessora



PROCESSO Nº 0557332023-8 - e-processo nº 2023.000089113-2

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: SL DISTRIBUIDORA ATACADISTA DE BEBIDAS E ALIMENTOS LTDA ME

Recorrida: GERÊNCIA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - SANTA RITA

Autuante: ALINNE DE MORAIS LEAL MARANHÃO

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

ICMS FRETE. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS DEVIDO EM RAZÃO DE PRESTAÇÕES DE SERVIÇO DE TRANSPORTE - INFRAÇÃO CONFIGURADA. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- As disposições legais atribuem a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS ao contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, quando o prestador não for inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS ou for estabelecido noutra unidade da Federação. In casu, restou plenamente demonstrado nos autos que os serviços de transporte foram realizados por terceiros, e não foi demonstrado pelo sujeito passivo a argumentação de que os transportes se realizaram com suporte em contratos de comodato vigentes à época dos fatos geradores.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000443/2023-32, lavrado em 9/3/2023 (fls. 2), em desfavor da empresa SL DISTRIBUIDORA ATACADISTA DE BEBIDAS E ALIMENTOS LTDA ME, inscrição estadual nº 16.150.986-0, em decorrência da seguinte infração:

0639 – ICMS FRETE >> O autuado acima qualificado está sendo acusado de suprimir o recolhimento do ICMS incidente sobre a prestação de serviço de transporte de mercadorias.

Nota Explicativa: VIDE INFORMAÇÃO FISCAL EM ANEXO.

Em decorrência deste fato, o Representante Fazendário lançou, de ofício, o crédito tributário no valor de **R\$ 15.873,59 (quinze mil, oitocentos e setenta e três**



reais e cinquenta e nove centavos), sendo R\$ 10.582,37 (dez mil, quinhentos e oitenta e dois reais e trinta e sete centavos) de ICMS por infringência ao art. 41, IV; art. 391, II c/c art. 541, todos do RICMS; e multa de R\$ 5.291,22 (cinco mil, duzentos e noventa e um reais e vinte e dois centavos) nos termos do art. 82, II, alínea “e” da Lei nº 6.379/96.

Instruem a peça inicial documentos anexados nas fls. fls. 3/21.

Cientificada por meio do DT-e em 13/03/2023 (fl. 22), a Impugnante ingressa com reclamação em 12/04/2023, às fls. 23/31, contrapondo-se à acusação com base nas seguintes alegações:

1. Que não houve contratação de frete, pois realizou o transporte de carga própria, tendo em vista ter utilizado veículos em sua posse decorrente de contrato de comodato;
2. A autoridade fiscal não aceitou a documentação apresentada quanto à existência de contrato de comodato por não haver reconhecimento de firma nos referidos contratos, entretanto, tal exigência se mostra arbitrária, sem respaldo legal, uma vez que o contrato de comodato não possui formalidade prevista em lei para a sua celebração, tratando-se de empréstimo gratuito, conforme art. 549 do CC;
3. Defende que julgados de alguns tribunais demonstram o alegado, colacionado alguns julgamentos para demonstrar o que se aplicaria na maioria dos Tribunais Superiores e Tribunais Federais;
4. É improcedente a falta de recolhimento do ICMS incidente sobre a prestação de serviço de transporte de mercadorias sob o argumento de que os contratos de comodatos apresentados não tem validade em razão da ausência de reconhecimento de firma;
5. As irregularidades encontradas deveriam ter sido objeto, de fiscalização orientadora, como notificação do responsável acerca da necessária regularização ou para prestar esclarecimentos, o que não foi feito. A autuada finaliza requerendo a nulidade do Auto de Infração.

A Defesa acosta aos autos documentos nas fls. 32/34.

Conclusos (fl. 35) e encaminhados à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais - GEJUP, e na sequência, distribuídos à julgadora fiscal, Rosely Tavares De Arruda, que decidiu pela procedência do auto de infração sub judice, em consonância com a sentença acostada às fls. 38/45, cuja ementa abaixo reproduzo, *litteris*:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS FRETE PELO TOMADOR DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE. RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO NA CONDIÇÃO DE SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. INFRAÇÃO CONFIGURADA.

O tomador do serviço é responsável na condição de sujeito passivo por substituição quanto ao pagamento do ICMS devido na prestação de serviço de transporte rodoviário efetuado por transportador autônomo e/ou empresa transportadora sem inscrição no cadastro de contribuintes da Paraíba. Não ficou comprovado o transporte de carga própria, tendo em vista que os contratos de comodato apresentados pelo contribuinte não tinham firma reconhecida, não havendo ilegalidade por parte da Fiscalização, para a



aceitação dos contratos de comodato com força probante, fazer tal exigência para poder não só ter certeza quanto à autenticidade da assinatura, mas também fixar a data do documento particular nos termos do art. 409, parágrafo único, do CPC, permitindo-se a certeza de que na época dos fatos geradores o contrato de comodato de fato já havia sido firmado.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE.

Devidamente cientificada da decisão de primeira instância, com ciência em 3/10/2023 (fl. 47), a Autuada apresentou Recurso Voluntário em 16/10/2023 (fls. 48/58), opondo os seguintes argumentos:

- a) Requer a intimação dos procuradores no endereço profissional à Rua Corinta Rosas, nº. 81, CEP 58.040-190, Torre, João Pessoa – PB e endereço eletrônico contato@gcpadvogados.com.br, onde deve, sob pena de nulidade, com fulcro no art. 136, II, da Lei n.º 10.094/13;
- b) Aduz a tempestividade e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário para as reclamações e os recursos (CTN, art. 151, inciso III);
- c) Que não houve contratação de frete, pois realizou o transporte de carga própria, tendo em vista ter utilizado veículos em sua posse decorrente de contrato de comodato;
- d) A decisão monocrática inferiu que a empresa não comprovou que o transporte seria de carga própria, sob o fundamento de que os contratos de comodatos apresentados não detinham firma reconhecida, razão pela qual não haveria ilegalidade por parte da Fiscalização do não aceite aos contratos de comodato apresentados;
- e) A validade do contrato de comodato independe do reconhecimento de firma, uma vez que sua essência reside na consensualidade e no mútuo acordo entre as partes envolvidas. Conforme o Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406/2002), em seu artigo 579, o contrato de comodato se estabelece pela mera manifestação de vontade das partes;
- f) Há legislação atinente à validade do Contrato de Comodato, onde diversos dispositivos legais atestam sua validade sem a necessidade de reconhecimento de firma. Destaca-se o artigo 108 do Código Civil, que dispõe sobre a possibilidade de os contratos serem celebrados de forma não solene, ou seja, sem formalidades específicas;
- g) A ausência de dispositivo legal que exija o reconhecimento de firma favorece a tese aqui levantada, de modo que a administração pública não pode agir além do que dispõe a lei, sob o risco de tornar suas decisões arbitrárias, como no presente caso;
- h) Comporta destacar que é considerado veículo próprio, além do que se achar registrado em nome da pessoa, aquele por ele operado em regime de locação, comodato ou de qualquer outro negócio jurídico, através do qual o usuário, embora não proprietário, tenha o direito de utilizar o referido veículo;



- i) Quando a empresa efetuar o transporte da mercadoria por ele revendidas com veículo próprio, está configurado o transporte de carga própria, não havendo prestação de serviço de transporte e consequentemente ICMS-Frete;
- j) O contrato de comodato não possui formalidade prevista em lei para a sua celebração e, por isso, pode ser, inclusive, pactuado de forma verbal, pois se trata de empréstimo gratuito. (Art. 579, CC). Ou, ainda que escrito, dispensa o registro em cartório, uma vez que o contrato de comodato não é solene;
- k) As irregularidades encontradas deveriam ter sido objeto, numa primeira visita, de fiscalização orientadora, com notificação do responsável acerca da necessária regularização ou para prestar esclarecimentos (critério da Dupla Visita), o que não fora feito.
- l) Caso ultrapassado o requerimento de nulidade arguido inicialmente, bem como, não havendo a nulidade do auto de infração; requer a Recorrente que lhe seja possibilitado o pagamento parcelado do montante fixado ao final deste procedimento administrativo, no maior número de parcelas admitidas pelo CRF/PB.

A empresa Recorrente requer a anulação do auto de infração (93300008.09.00000443/2023-32), uma vez que eivado de vício; caso não provido o pleito alternativo, que o valor fixado ao fim do processo administrativo possa ser pago de modo parcelado pela empresa autuada, no maior número de parcelas admitido pelo CRF/PB.

Remetidos os autos a esta Corte, estes foram distribuídos a esta relatoria, para exame e decisão, segundo critério regimentalmente previsto.

É o relatório.

VOTO

Versam os autos a respeito da falta de recolhimento do ICMS incidente sobre a prestação de serviço de transporte de mercadorias realizadas nos períodos de janeiro a dezembro de 2018, conforme denunciado na peça exordial (fl. 2), em face da empresa epigrafada.

Devo registrar preambularmente que o libelo acusatório trouxe devidamente a indicação da pessoa do infrator e a natureza da infração e observou os preceitos dos art. 41 da Lei nº 10.094/2013 e do art. 142 do CTN, não existindo incorreções capazes de provocar a nulidade, por vício formal na autuação, conforme se deduz dos artigos 15, 16 e 17, da Lei nº 10.094/2013.

Inicialmente quanto ao pedido de intimação dos procuradores no endereço profissional quanto ao resultado do julgamento, esclareço que não há previsão na Lei 10.094/2013 da obrigação de envio exclusivo de citação, despacho ou intimação para o endereço dos advogados. A intimação dos atos processuais ao sujeito passivo, na forma dos art. 4º-A, §4º (DTe), art. 11 e art. 46, da Lei 10.094/2013, é condição suficiente para a legalidade do processo administrativo tributário.



Devo esclarecer ainda que o DTe permite a habilitação do procurador da empresa, motivo pelo qual não há se falar em nulidade no procedimento e que a intimação para a sustentação oral do recurso se dá na forma do art. 92 do Regimento Interno do Conselho de Recursos Fiscais por meio da publicação da pauta de julgamento.

Quanto ao pedido preliminar da defesa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, este foi deferido com o processamento regular do Recurso Voluntário em julgamento, atendendo ao comando legal do art. 151, III do CTN.

Do exame de mérito

A acusação em apreço tem como fundamento os artigos 41, IV, art. 391, IV e 541, todos do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, *in verbis*:

Art. 41. São responsáveis pelo pagamento do imposto devido e seus acréscimos legais na condição de sujeito passivo por substituição:

(...)

IV - o contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, quando o prestador não for inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS ou for estabelecido noutra unidade da Federação;

Art. 391. Fica atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto e respectivos acréscimos legais, na qualidade de sujeito passivo por substituição, ao:

(...)

II - contratante de serviço ou terceiro, nas prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação de que participem (Lei nº 7.334/03);

Art. 541. Na prestação de serviço de transporte de carga iniciada neste Estado, efetuada por transportador autônomo ou por empresa transportadora de outra unidade da Federação, não inscrita no cadastro de contribuintes do Estado da Paraíba – CCICMS/PB, a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido, salvo disposição em contrário, fica atribuída (Convênio ICMS 25/90):

I - ao alienante ou remetente da mercadoria, exceto se microempreendedor individual ou produtor rural (Convênio ICMS 132/10);

Consequentemente, foi proposta a penalidade prevista no art. 82, inciso II, alínea “e” da Lei nº 6.379/96, vigente à época do fato gerador. Senão veja-se:

Art. 82. As multas para as quais se adotar o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento):

(...)

e) aos que deixarem de recolher o imposto no todo ou em parte, nas demais hipóteses não contidas neste artigo;

Da exegese dos dispositivos regulamentares supracitados, conclui-se que a responsabilidade pelo pagamento do ICMS incidente nas prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal é do contratante do serviço ou terceiro que



participe das mesmas, quando o prestador não for inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS ou for estabelecido noutra unidade da Federação.

Com o escopo de melhor instruir a solução da contenda, trago à baila dispositivos do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, que tratam da incidência do ICMS nas prestações de serviço de transporte, de acordo com a transcrição a seguir:

(Da Incidência)

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;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

(Do Fato Gerador)

Art. 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: (...)

V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

(Da Base de Cálculo)

Art. 14. A base de cálculo do imposto é:

(...)

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do “caput” deste artigo:

I - OMISSIS;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

(Do Crédito de ICMS relativo ao Frete)

Art. 72. Para fins de compensação do imposto devido, constitui crédito fiscal o valor do imposto relativo:

(...)

§ 2º O imposto incidente sobre o frete será creditado:

I - pelo destinatário, quando a operação de origem for FOB e o transportador for contratado por ele;

II - pelo remetente, quando a operação de circulação for CIF, o transportador for contratado por ele e a respectiva base de cálculo incluir o preço do serviço, desde que este esteja destacado no corpo da nota fiscal.

§ 3º Para os efeitos do parágrafo anterior, entende-se por:

I - preço FOB, aquele em que as despesas de frete e seguro correrem por conta do adquirente da mercadoria;



II - preço CIF, aquele em que as despesas de frete e seguro estejam incluídas no preço da mercadoria.

(Das Prestações de Serviços de Transporte)

Art. 541. Na prestação de serviço de transporte de carga iniciada neste Estado, efetuada por transportador autônomo ou por empresa transportadora de outra unidade da Federação, não inscrita no cadastro de contribuintes do Estado da Paraíba – CCICMS/PB, a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido, salvo disposição em contrário, fica atribuída (Convênio ICMS 25/90):

I - ao alienante ou remetente da mercadoria, exceto se microempreendedor individual ou produtor rural (Convênio ICMS 132/10);

(...)

Art. 541-A. O remetente da mercadoria, na qualidade de sujeito passivo por substituição do frete, fica obrigado a informar na Nota Fiscal Eletrônica – NF-e os dados relativos aos seguintes campos do Grupo de Retenção ICMS Transporte, observado o disposto no inciso XIV do “caput” do art. 82, deste Regulamento:

I – Valor do Serviço;

II – Base de Cálculo da Retenção do ICMS;

III – Alíquota da Retenção;

IV – Valor do ICMS Retido;

V – CFOP;

VI – Código do Município de ocorrência do fato gerador do ICMS transporte.

§ 1º Para efeitos do disposto no “caput” deste artigo, os dados também deverão ser informados no campo informações adicionais do DANFE, exceto para os contribuintes que utilizem leiaute de DANFE que demonstre os dados exigidos nos incisos I a VI do “caput” deste artigo.

§ 2º Caso seja emitida mais de uma Nota Fiscal Eletrônica – NF-e por operação, cada uma deverá consignar os dados correspondentes sobre sua prestação de serviço de transporte, não podendo a base de cálculo ser inferior ao fixado em Pauta Fiscal, estabelecida pela Secretaria de Estado da Receita.

§ 3º O recolhimento do imposto de responsabilidade do sujeito passivo por substituição tributária far-se-á nos termos da alínea “c” do inciso II do art. 399, deste Regulamento.

À luz da legislação de regência, depreende-se que há incidência do ICMS na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, sendo a base de cálculo do ICMS o preço do serviço cobrado do tomador do serviço.

Descontente, a Recorrente aduz que não ocorreu contratação de frete, pois realizou o transporte de carga própria, tendo em vista ter utilizado veículos em sua posse decorrente de contrato de comodato e que apresentou esse contrato ao ser notificado, todavia, não foi ele aceito pela Fiscalização.

Por sua vez, a i. julgadora da instância *a quo*, ao analisar os argumentos opostos pela impugnante entendeu pela legalidade do procedimento fiscal, ao reconhecer o direito do Fisco, como terceiro, de exigir a autenticidade da assinatura para ter a certeza do período de vigência do contrato de comodato, senão, veja-se:



“A Autuada alega que os veículos que transportaram as mercadorias estavam em sua posse, pois firmou contratos de comodato e os teria apresentado à Fiscalização que não os considerou como prova por não estarem com firma reconhecida.

De fato, o Comodato é o empréstimo gratuito de coisas não fungíveis, nos termos do art. 579 do Código Civil e para ter validade entre as partes não exige maiores formalidades, bastando a simples entrega do bem.

Entretanto, vislumbro que a exigência do Fisco de que o contrato apresentado estivesse com firma reconhecida em cartório se fundamenta por dois motivos: para que fique comprovada e se tenha garantia quanto à autenticidade da assinatura e para que com o reconhecimento de firma se tenha a certeza da data do contrato em questão.

Importante ressaltar que o contrato de comodato é um documento particular, onde não é obrigatório o reconhecimento de firma ou registro público pra que tenha validade e poder ser executado entre as partes.

Entretanto, a fim de que possa servir de prova incontestável perante terceiros em relação à autenticidade da assinatura e a data do negócio, o reconhecimento de firma se faz necessário permitindo-se que a Fiscalização tenha certeza de que na época dos fatos geradores o contrato de comodato já havia sido firmado, pois não é incomum que contratos sejam elaborados apenas para fazer prova após a ocorrência de determinados fatos, assim, a autenticidade firmada por um tabelião afasta discussão quanto à data do documento.

Havendo dúvidas quanto à assinatura e a data do documento particular, é bem verdade que podem supridas com apresentação de provas por todos os meios de direito admitidas, conforme dispõe o art. 409 do Código do Processo Civil, entretanto, no caso de dúvidas quanto à data de documento particular em relação a terceiros, a normativa citada, em seu parágrafo único, dispõe quando se considerará datado o documento particular, vejamos:

Art. 409. A data do documento particular, quando a seu respeito surgir dúvida ou impugnação entre os litigantes, provar-se-á por todos os meios de direito.

Parágrafo único. Em relação a terceiros, considerar-se-á datado o documento particular:

I - no dia em que foi registrado;

II - desde a morte de algum dos signatários;

III - a partir da impossibilidade física que sobreveio a qualquer dos signatários;

IV - da sua apresentação em repartição pública ou em juízo;

V - do ato ou do fato que estabeleça, de modo certo, a anterioridade da formação do documento

Portanto, a Autuada sendo Fiscalizada em relação a fatos pretéritos deve comprovar que àquela época tinha firmado contrato de comodato, entretanto, o contrato de comodato sem o reconhecimento de firma não permite a certeza quanto à autenticidade da assinatura, como também não permite a certeza de que na época dos fatos geradores o contrato estava firmado, e, em se tratando de um documento particular, a Fiscalização, sendo um terceiro, pode se insurgir quanto à veracidade da data do contrato de comodato, cabendo, neste caso, quanto à dúvida em relação à data do documento, a aplicação do parágrafo único do art. 409 do Código do Processo Civil.



Ora, se a Autuada tivesse reconhecido firma nos contratos, não haveria dúvidas quanto à autenticidade da assinatura e, sobretudo, o reconhecimento de firma serviria para fixar a data do contrato em questão, nos termos do art. 409, parágrafo único, IV e V, do CPC.

Assim, não há ilegalidade por parte da Fiscalização, para a aceitação dos contratos de comodato com força probante, exigir o reconhecimento de firma para poder não só ter certeza quanto à autenticidade da assinatura, mas também fixar a data do documento particular nos termos do art. 409, parágrafo único, do CPC, permitindo-se a certeza de que na época dos fatos geradores o contrato de comodato de fato já havia sido firmado.

Com efeito, a matéria em debate é uníssona na doutrina processualista, de forma que o documento particular não goza da força probante que a Recorrente almeja, pois existe diferença entre o valor probante do documento particular entre as partes e para terceiros, que não participaram da relação contratual. Nessa linha, veja-se *ispis litteris* a doutrina do processualista Humberto Theodoro Júnior:

“Perante terceiros, a data lançada no documento particular é inoperante, pois, em tais casos, a eficácia é limitada às partes. Para aqueles que não participaram do negócio jurídico documentado, a eficácia do instrumento particular só se inicia a partir de sua transcrição no Registro Público (CC/2002, art. 221).

O art. 406 do Código de Processo Civil, todavia, apresenta cinco exceções em que a data do instrumento particular operará contra terceiros, mesmo antes da transcrição no Registro Público.

Assim, “em relação a terceiros, considerar-se-á datado o documento particular:

- (a) no dia em que foi registrado;*
- (b) desde a morte de algum dos signatários;*
- (c) a partir da impossibilidade física que sobreveio a qualquer dos signatários;*
- (d) da sua apresentação em repartição pública ou em juízo;*
- (e) do ato ou fato que estabeleça, de modo certo, a anterioridade da formação do documento”.*
- (f) As presunções dos n^{os} II a V, entre os quais se pode incluir no último inciso a que provém do reconhecimento da firma por tabelião, referem-se à prova da data apenas, mas não à eficácia do negócio jurídico, pois essa, em matéria de instrumento particular, depende sempre da transcrição no Registro Público, segundo a sistemática de nosso direito material (CC de 2002, art. 221).”*

É preciso reconhecer que, inobstante a possibilidade de se pactuar contrato de comodato sem a formalidade de registro e autenticação de assinaturas, mas ao comprovar fatos junto a terceiros, como é o caso do Fisco, essa informalidade encontra limitações, visto que o lançamento tributário investiga precisamente a data da ocorrência do fato gerador, *tempus regit actum*, e exige uma maior formalidade do instrumento particular a fim de reconhecer precisamente a data dos fatos opostos pelo sujeito passivo, em contraprova.



Em regra, os efeitos do instrumento particular em relação a terceiros exige o registro público, na forma do art. 221 do CC.

“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.”

Diante das exigências legais quanto à comprovação de instrumentos particulares junto a terceiros, norma a ser obedecida pelo Fisco, não é correta a ponderação da Recorrente de que o ato de lançamento agiu além do que dispõe a lei. Pelo contrário, a exigência da fiscalização é necessária e obrigatória, não se esperando outro comportamento da autoridade Fiscal no ato de lançamento.

Outrossim, nos presentes autos, os arzoados da Recorrente não se encontram comprovados. Assim, não foi apresentado os contratos de comodato narrados, não se comprovou a autenticação da assinatura e da data de vigência dos contratos, nem a data em que se operou os seus efeitos.

Portanto, os requisitos exigidos pelo art. 409 do CPC, aplicável ao Processo Administrativo Tributário, para se reconhecer uma exceção não foram atendidos, não se desincumbindo a Recorrente do ônus processual do art. 56 da Lei nº 10.094/2013, *ipsis litteris*:

Art. 56. Todos os meios legais, ainda que não especificados nesta Lei, são hábeis para provar a verdade dos fatos em que se funda a ação, a impugnação ou o recurso.

Parágrafo único. O ônus da prova compete a quem esta aproveita. (Grifos acrescidos)

É preciso ainda analisar a inconformidade do sujeito passivo no que concerne a possibilidade de se promover uma Fiscalização orientadora, a conhecida “**dupla visita**”. Não há, contudo, a obrigatoriedade de notificação anterior ao lançamento, podendo a autoridade, antes de autuar, realizar a notificação prévia com fins de autorregularização, constante do art. 37, § 7º da Lei 10.094/13, *in verbis*:

Art. 37. (...)

§ 7º A administração tributária poderá utilizar procedimento de notificação prévia visando à autorregularização, na forma e prazos a serem regulamentados pelo Secretário de Estado da Receita, que não constituirá início de procedimento fiscal.

No caso vertente, de fato, antes de autuar, os Fiscais notificaram o sujeito passivo para justificar o recolhimento do ICMS frete, notificação nº 00129491/2023, poderia naquela ocasião a Recorrente ter oposto qualquer razão de direito que pudesse elidir a cobrança. Não sendo então aceitas as justificativas apresentadas, é que foi lavrado o auto de infração, de forma que a legalidade da ação fiscal deve ser reconhecida, conforme entendeu a sentença monocrática.

Em vista disso, comprovado que a adquirente promovia o transporte das mercadorias na condição de tomadora de serviço, prestado por terceiras pessoas, incide o



ICMS sobre a prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, motivo pelo qual mantenho a decisão singular nos seus exatos termos.

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo desprovimento, para manter inalterada a sentença exarada na instância monocrática, que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000443/2023-32, lavrado em 9/3/2023 (fls. 2), em desfavor da empresa SL DISTRIBUIDORA ATACADISTA DE BEBIDAS E ALIMENTOS LTDA ME, devidamente qualificada nos autos, condenando-a ao recolhimento do crédito tributário no valor de **R\$ 15.873,59 (quinze mil, oitocentos e setenta e três reais e cinquenta e nove centavos)**, sendo R\$ 10.582,37 (dez mil, quinhentos e oitenta e dois reais e trinta e sete centavos) de ICMS por infringência ao art. 41, IV; art. 391, II c/c art. 541, todos do RICMS; e multa de R\$ 5.291,22 (cinco mil, duzentos e noventa e um reais e vinte e dois centavos) nos termos do art. 82, II, alínea “e” da Lei nº 6.379/96.

Intimações necessárias, na forma da legislação de regência.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 5 de junho de 2024.

LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA

Conselheiro Relator