

PROCESSO - A. I. N º 054829.0011/07-4  
RECORRENTE - VALÉRIA SERVIÇOS DE ARMAZENAMENTO LTDA. (VALÉRIA  
ARMAZENAMENTO)  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0092-04/08  
ORIGEM - IFMT – DAT/METRO  
INTERNET - 05/08/2008

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0245-11/08

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. ESTOCAGEM DE MERCADORIAS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL EM ESTABELECIMENTO INSCRITO. Contribuinte não seguiu ao estabelecido no art. 669, pois as notas fiscais apresentadas na defesa, não estão em conformidade com o estabelecido no regulamento. Apenas uma, está corretamente destinada ao autuado, mas emitida após a lavratura do Termo de Apreensão. Infração comprovada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0092-04/08), que julgou procedente o presente Auto de Infração, lavrado para exigir do contribuinte ICMS em razão da manutenção em estoque de mercadoria desacompanhada da respectiva documentação fiscal, atribuindo-se ao seu detentor a condição de responsável solidário, decorrente da falta de contabilização de entradas de mercadorias, com valores apurados mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício aberto. Valor do imposto: R\$83.532,15. Multa: 70%.

A JJF, preliminarmente, rejeitou a preliminar de nulidade da autuação, ao argumento de que o sujeito passivo, em momento algum, ficou impedido de exercer a sua ampla defesa, tendo sido efetivamente cumprido o quanto disposto no art. 39, do RPAF.

Afirmou que escapa à competência do Conselho a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, por força do art. 167, do RPAF, aduzindo que a multa aplicada não representa confisco, por ter previsão na legislação estadual que regula o ICMS.

No mérito, a lide administrativa foi decidida com base na seguinte fundamentação, *in verbis*:

*“...trata-se de Auto de Infração em decorrência de a fiscalização ter encontrado em estoque, desacompanhadas de documentos fiscais, mercadorias do tipo carnes bovinas, suínas e de frangos congelados, sendo lavrado o Termo de Apreensão de Mercadorias nº 142278, fls. 09 a 11.*

*Foi considerado como preço unitário o valor de pauta fiscal, sendo que as mercadorias estão discriminadas na planilha de fls. 10 a 11, e os valores da pauta fiscal, às fls. 12 a 15 do PAF.*

*A tese da defesa centra-se no argumento de que tem por objetivo social a prática de serviços de logística e armazenagem de mercadorias de terceiros, e que “a remessa de mercadorias para armazéns-gerais e depósitos fechados, bem como o seu retorno, não configuram operações mercantis, mas apenas e tão somente, simples transferência temporária de local, não constituindo fato gerador de ICMS.”.*

*De fato, não incide o ICMS nas remessas de mercadorias para armazém geral neste Estado, bem como nos correspondentes retornos ao estabelecimento depositante, nos termos do art. 6º, VI, “a” e “c” do RICMS/97, mas tem que ser observado o art. 669 do RICMS que prescreve:*

*Art. 669. Na saída de mercadorias para depósito em armazém geral em que este e o estabelecimento estejam situados neste Estado, o remetente emitirá Nota Fiscal, que conterá os requisitos previstos e, especialmente:*

*I – o valor das mercadorias;*

*II – a natureza da operação: “Outras saídas – remessa para armazém geral”;*

*III – a indicação do dispositivo legal em que estiver prevista a não incidência do ICMS.*

*Na presente situação, verifico que o contribuinte não seguiu ao estabelecido no preceito legal acima, pois as notas fiscais apresentadas na defesa, fls. 57 a 93, não estão em conformidade com o estabelecido no regulamento. De todas elas, apenas uma, de fl. 56, está corretamente destinada ao autuado, mas emitida em 25/10/2007, após a lavratura do Termo de Apreensão, de 24/10/2007. As demais são notas fiscais destinadas a outras empresas, como pode ser verificado às fls. 57 a 93 do PAF.*

*Saliente-se que o art. 39 do RICMS/97, estabelece a responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais, aos armazéns gerais que receberem para depósito ou quando derem saída de mercadorias sem documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea.*

*Ademais, também enquadra-se na mesma situação, qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização, industrialização ou simples entrega desacompanhada da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea.*

*Ressalto que consta nos autos o Parecer da DITRI - Diretoria de Tributação, Processo nº 07870120064, fls. 95/96, no qual a empresa autuado ingressou com pedido de regime especial para armazenar em seu estabelecimento mercadorias de outras empresas, que também exercem a atividade de armazenamento de mercadorias, sendo-lhe negado o pleito, pela dificuldade de controle fiscal e possibilidade de prejuízos à fazenda Estadual.*

*Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”.*

Inconformado, o contribuinte interpôs o Recurso Voluntário de fls. 114/122, através do qual requer a reforma do julgado de Primeira Instância, aduzindo que a JJJF equivocou-se ao concluir que o art. 669, do RICMS foi descumprido, “*tendo em vista que os remetentes das mercadorias (contribuintes do ICMS) não tinham a obrigação legal de emitir as notas fiscais em nome do recorrente, mas exclusivamente em nome dos reais destinatários dos produtos, como comprovado nas notas fiscais de fls. 57/93, dos autos*”.

Seguindo essa linha, diz que o art. 669, do RICMS, não prevê a obrigação de emitir a nota fiscal em nome do armazém geral, o que, segundo o seu entendimento, foge à própria lógica de incidência do tributo, pois não se poderia exigir do recorrente, cujo objetivo social é o de prestar serviço de armazenamento de mercadorias por conta de terceiros, a responsabilidade de ser a destinatária formal de mercadorias de terceiro.

Invoca a verdade material e a lição do doutrinador James Marins, asseverando que é dever da administração pública verificar, com profundidade, a realização dos fatos e causas que ensejam a prática do ato que se pretende realizar, o que, consoante entende, não foi feito.

Discorre sobre a real natureza da responsabilidade tributária do recorrente, dizendo que praticam atividades de mero depósito de mercadorias, não sendo contribuinte do ICMS. Afirma que as empresas remetentes das mercadorias recolheram integralmente o imposto relativo às mercadorias depositadas, em favor do respectivo Estado da Federação.

Assevera que o depósito não é fato gerador do ICMS e, por isso, não pode haver responsabilidade tributária do armazém geral.

Aduz que a postura fazendária de exigir tributo que já foi recolhido representa excesso de exação, punível pelo art. 316, do Código Penal, consoante posicionamento de Ives Gandra Martins.

Transcreve julgados do STJ acerca do fato gerador do ICMS e das atividades de guarda e depósito de mercadorias.

Prossegue, afirmando que mesmo se não tivesse sido recolhido o imposto devido, não se poderia exigir o tributo do recorrente, mas apenas se poderia exigir o pagamento da multa aplicável, nos termos do art. 113, parágrafo 3º, do CTN, e da lição de Paulo de Barros Carvalho sobre o assunto.

Diz que não houve qualquer falha ou inidoneidade fiscal, seja de caráter principal, seja acessória, sob a alegação de que todos os produtos armazenados pelo recorrente encontravam-se com o seus respectivos valores unitário e total definidos, havendo pleno preenchimento de todas as notas fiscais de entrada e de saída, ainda que simbólicas.

Atribui à multa aplicada o vício da confiscatoriedade, pugnando, ao final, pelo Provimento do Recurso Voluntário interposto.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 134/136, opinou pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto, sob o fundamento de que a norma contida no art. 669, do RICMS, tem por objetivo acobertar o trânsito correto das mercadorias para armazéns gerais, operação realizada independentemente da cobrança do imposto, posto que é hipótese de não incidência tributária.

Afirma que o armazém geral não está livre do cumprimento da obrigação acessória que será a base para uma regular e correta remessa e retorno, sendo que, na hipótese dos autos, entende que houve o descumprimento da regra constante do dispositivo regulamentar mencionado.

Assevera que a responsabilidade do armazém geral está prevista no art. 39, do RICMS, o qual impõe a solidariedade pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais ao contribuinte de direito, no caso do autuado, quando recebem mercadorias para depósito ou quando dão saída a mercadorias sem a documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea. Ressalta que se trata de uma responsabilidade tributária decorrente da atividade mercantil que o recorrente exerce.

Com relação à multa aplicada, diz que o percentual está correto e que não cabe qualquer discussão principiológica a respeito.

Por derradeiro afirma: “*É fato que a Sefaz/Ba negou autorização a sua solicitação de regime especial, pela justificativa de dificuldade de controle fiscal e possibilidade de prejuízos à fazenda estadual, é o que se vê nessa autuação onde o autuado pretendia locar suas instalações frigoríficas a contribuintes com atividades afins*”.

## VOTO

É correta a alegação contida no Recurso Voluntário de que a atividade de armazenamento de mercadorias não constitui fato gerador do ICMS, porquanto, na espécie, inexiste a circulação de produtos comercializáveis ou a prestação de serviços de comunicação ou transporte interestadual e intermunicipal, que foram eleitos pela Constituição Federal como as materialidades de tal tributo.

O presente auto de infração, entretanto, não visa a impor ao contribuinte o pagamento de ICMS pela prestação de serviços de armazenamento. O imposto lançado na presente autuação, em verdade, refere-se às operações de circulação das mercadorias que a recorrente recebeu para armazenar, mas que estavam sem a necessária documentação fiscal. Tal circunstância impede a correta verificação acerca do efetivo recolhimento do imposto devido pelas operações de

circulação, tornando, portanto a recorrente responsável solidária pelo crédito tributário, nos termos do art. 39, II, c, do RICMS, *in verbis*:

**"Art. 39. São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:**

(...)

**II - os armazéns gerais e os depositários a qualquer título:**

(....)

**c) quando receberem para depósito ou quando derem saída de mercadoria sem a documentação exigível ou com documentação fiscal inidônea."**

Registre-se que tal regra de responsabilidade encontra amparo no art. 128, do CTN, que admite que a legislação tributária ordinária atribua a terceiro vinculado de alguma forma com o fato gerador a responsabilidade pelo recolhimento do tributo. O art. 6º, da Lei nº 7.014/96, exercendo tal competência, dispôs, no inciso II, alínea "c", acerca da responsabilidade solidária do armazém geral e do depositário a qualquer título pelo tributo incidente sobre as mercadorias recebidas para depósito sem documentação fiscal.

No que concerne à regularidade formal da nota fiscal a ser emitida quando a mercadoria é encaminhada ao armazém geral, tenho que a norma insculpida no art. 669, do RICMS, não dá margem a dúvidas quando impõe a emissão de documento constando como destinatário o armazém geral, até mesmo porque o nome a ser dado à operação é "*remessa para armazém geral*":

**"Art. 669. Na saída de mercadorias para depósito em armazém geral em que este e o estabelecimento remetente estejam situados neste Estado, o remetente emitirá Nota Fiscal, que conterá os requisitos previstos e, especialmente:**

**I - o valor das mercadorias;**

**II - a natureza da operação: "Outras saídas - remessa para armazém geral";**

**III - a indicação do dispositivo legal em que estiver prevista a não-incidência do ICMS".**

Em reforço a tal conclusão, constata-se, da simples leitura dos dispositivos seguintes, que tratam do retorno das mercadorias armazenadas, que o armazém geral fica obrigado a emitir uma nota de saída, indicando a operação "retorno de armazém geral" (art. 670, do RICMS).

A hipótese aventada pela recorrente, de a nota fiscal ser emitida diretamente em nome do destinatário das mercadorias, e não do armazém geral, até existe em nossa legislação, mas fica atrelada ao cumprimento de diversas outras formalidades (arts. 671 e seguintes, do RICMS), tais como: a indicação de que as mercadorias devem ser retiradas no armazém geral, destaque ou não do imposto, a depender do tipo de operação, emissão de outra nota fiscal na saída, seja de retorno simbólico, seja materializando a operação de remessa ao destinatário com destaque do imposto, etc., tudo a depender da localização do armazém com relação ao depositante ao destinatário.

Nenhuma dessas formalidades foi observada pela recorrente, como se observa das notas fiscais de fls. 56/91, que se constituem em documentos inidôneos e imprestáveis para fins de eximir-lhe do pagamento do tributo lançado.

Por derradeiro, não podem ser acolhidas as alegações de descumprimento de obrigação acessória e confiscatoriedade da exação. A primeira, porque, como visto acima, o que se pretende cobrar do contribuinte é o próprio imposto devido em razão das operações de circulação das mercadorias que admitiu para depósito, uma vez que não há prova juridicamente aceitável de que o tributo foi efetivamente recolhido. Logo, por não se estar diante de mero descumprimento de dever instrumental, não se pode converter o tributo em multa. Com relação ao segundo argumento, de que a exação tem contornos confiscatórios, a apreciação da questão esbarra no óbice do art. 167, do RPAF, que impede este Conselho de apreciar a constitucionalidade de norma legal ou regulamentar. Havendo previsão normativa específica, a cobrança, para fins de

julgamento administrativo, revela-se legítima e deve ser mantida.

Por todas essas razões, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 054829.0011/07-4, lavrado contra **VALÉRIA SERVIÇOS DE ARMAZENAMENTO LTDA. (VALÉRIA ARMAZENAMENTO)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$83.532,15**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de julho de 2008.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – RELATOR

JOÃO SAMPAIO REGO NETO - REPR. DA PGE/PROFIS