

PROCESSO - A. I. Nº 206936.0001/08-2  
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECORRIDO - FLY EXPRESS LTDA  
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 0275-04/09  
ORIGEM - INFRAZ ATACADO  
INTERNET - 06/05/2010

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0113-12/10

**EMENTA:** ICMS. ARMAZÉM GERAL. MERCADORIAS DEPOSITADAS EM ARMAZÉM GERAL DESTE ESTADO POR DEPOSITANTE DE OUTRO ESTADO, COM POSTERIOR SAÍDA PARA ADQUIRENTE NO ESTADO DA BAHIA. IMPOSTO RECOLHIDO A MENOS. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INSEGURANÇA NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Na saída de mercadoria depositada em armazém geral localizado nesse Estado por depositante de outro Estado, o fato gerador ocorre aqui, o local da operação para efeito de incidência do imposto é o Estado da Bahia e a alíquota aplicável é a prevista para as operações internas (Artigo 673, RICMS/BA). O armazém geral deve escriturar regularmente os livros fiscais; lançar créditos fiscais na entrada das mercadorias para depósito, à alíquota de 12%, pago pelo depositante de Manaus e debitar o valor do imposto na saída da mercadoria vendida pela alíquota interna; recolhendo a diferença para o Estado da Bahia. A apuração do imposto pelo regime sumário é incompatível com a atividade do contribuinte, incorrendo uma base de cálculo sem fundamentação, tornando nulo o lançamento fiscal. Mantida a Decisão de Primeira Instância. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 4ª JJF, à luz do art. 169, I, “a”, item 1, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto n.º 7.629/99, contra a Decisão pela mesma prolatada através do Acórdão n.º 0275-04/09, que julgou nulo o Auto de Infração em epígrafe, lavrado contra o autuado para constituir o crédito tributário no valor global de R\$ 525.716,15, em decorrência de erro na apuração do imposto no exercício de 2006, R\$ 363.514,98 e no exercício 2007, R\$ 162.201,18, acrescidos da multa de 60%.

Após apresentação de defesa por parte do autuado (fls. 209 a 222) e informação fiscal por parte do autuante (fls. 234 a 237), a 4ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão JJF nº 0275-04.09, decidiu pela nulidade do Auto de Infração, sob o entendimento de que:

*“Cuida o presente Auto de Infração de exigir ICMS recolhido a menos em decorrência de erro na apuração do imposto. Trata de estabelecimento que opera com atividades próprias de Armazém Geral, recebendo para armazenar cilindros vazios remetidos por WHITE MARTINS, estabelecida em Manaus, no Estado de Amazonas.*

*O autuado suscitou a improcedência da exação, sob o argumento de que o Auditor apurou de maneira exclusiva, criada por si próprio, ao arrepio da legislação e que não consta da Bahia. Reitera que no recebimento dos cilindros, operação regularmente natureza jurídica é ‘remessa para depósitos fechado ou armazém gera*

consequência, aproveita o crédito fiscal. O Auditor não admite, entendendo que crédito fiscal não é próprio da atividade de armazém geral.

Por sua vez, o autuante diz que o critério utilizado para identificar os créditos fiscais a que faz jus o autuado encontra-se delineado no art. 117 e parágrafos do RICMS/BA, que trata do regime sumário de apuração, como procedeu nos demonstrativos de fls. 08 a 93.

Examinando os autos do processo, verifico que, não obstante estar cadastrado o autuado com a atividade organização logística e transporte de cargas, CNAE FISCAL 5250/80-4 (fl. 244), exerce, na realidade, atividade de Armazém Geral, estabelecimento destinado à recepção e movimentação de mercadorias de terceiros, isolado ou conjuntamente com mercadorias próprias com a simples função de guarda e proteção. De certo que o Armazém geral por não realizar operação de compra e venda, não deve ser considerado um contribuinte natural, tal como o comerciante, o industrial ou o produtor; nem mesmo equiparado como aquelas pessoas designadas no art. 4º, parágrafo único da Lei Complementar 87/96. No entanto, diverso do que sustenta o autuante, em sua Informação Fiscal e mesmo que não conste do art. 36, RICMS, o Armazém Geral é contribuinte material do ICMS, uma vez que opera e recolhe ICMS próprio, nas operações de remessa para Armazém Geral em que o depositante esteja estabelecido em outro Estado, no momento em que o depositante vende produto para adquirente, neste Estado.

Exemplificando: no presente caso dos cilindros vindos de Manaus, apesar do imposto creditado na entrada da mercadoria no armazém geral ser valorado à alíquota de 12% (doze por cento), cujo pagamento deve ser feito pelo depositante no Estado de origem, o valor do imposto debitado é exigido do Armazém Geral na saída da mercadoria vendida neste Estado, será considerada uma operação interna com aplicação da alíquota de 17% (dezessete por cento). Caberá às partes (Armazém Geral e depositante) definirem entre si o modo de compensação financeira adequado.

Discussões doutrinárias à parte acerca do tipo de sujeição passiva, certo é que Armazém Geral deverá efetuar a inscrição estadual, sendo obrigado à escrituração de livros e à emissão de documentos fiscais, além de recolhimento do ICMS, nos casos em que a legislação o elege como responsável tributário pelos atos do depositante quanto às mercadorias submetidas à sua agenda ou nos casos em que se reconhece a ocorrência de solidariedade tributária, nos termos do art. 124, CTN.

Cabe, de pronto, ainda lembrar que o artigo 11, inciso I, alínea “a”, da Lei Complementar nº 87/96, estabelece como local da operação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, tratando-se de mercadoria ou bem, o local do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador. Desse modo, na saída de mercadoria depositada em armazém geral deste Estado por depositante de outro Estado, o fato gerador aqui ocorre, submetendo-se a operação à legislação do Estado de Bahia.

Portanto, é a lei geral que estabelece os critérios de definição do local da operação ou da prestação para efeitos de cobrança e do responsável tributário do imposto, assunto de extrema importância em função do pacto federativo. Nessa quadra, definiu a lei que o local da operação mercantil será o estabelecimento onde se encontre o bem, no exato momento em que se dá a ocorrência do fato gerador. O § 5º do art. 11, LC 87/96 esclarece que nas remessas de mercadorias para armazém geral situado no mesmo Estado de localização do estabelecimento remetente não haverá incidência de ICMS. É a regra do art. 668, RICMS/BA, determinando a não incidência do ICMS nas remessas e retornos ao depositante de mercadorias para armazém geral, neste Estado. Tem-se, então, a contrario sensu, que nas remessas interestaduais para armazém geral haverá a incidência do ICMS.

Assim, na saída de mercadoria depositada em armazém geral deste Estado por depositante de outro Estado, o fato gerador aqui ocorre, submetendo-se a operação à legislação do Estado da Bahia. Neste caso, o Armazém Geral emite nota fiscal em nome do adquirente pelo valor da venda com destaque do ICMS, débito fiscal que será confrontado com o montante de crédito oriundo de remessa interestadual, escriturado nos livros fiscais. É situação prevista no art. 673, RICMS/BA, que trata da saída de mercadoria de armazém geral localizado em Estado diverso daquele onde esteja situado o estabelecimento depositante com destino a outro estabelecimento.

Nessa hipótese, o Armazém geral, por ocasião da entrada da mercadoria depositada, faz registro nos livros fiscais próprios, tomando o crédito fiscal da “aquisição” para compensação com o ICMS devido na sua operação de saída. Haverá, naturalmente, recolhimento se o montante do débito superar o montante dos créditos permitido a compensação com o crédito oriundo de outros depósitos.

O art. 322, RICMS/BA estabelece, em seu artigo 322, incisos I e II, que o livro Registro de Entradas, modelos 1 e 1-A, destina-se à escrituração das entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento e das aquisições de mercadorias ou bens que não transitarem pelo estabelecimento, devendo o lançamento ser feito, por operação ou prestação, em ordem cronológica. Tendo sido as 1 gerais é obrigação do sujeito passivo escrutar as notas fiscais no livro F produtos não tenham entrado fisicamente em seu estabelecimento, pois :

*Secretaria da Fazenda, exercer o controle sobre as futuras movimentações das mercadorias, sobretudo, nos casos de remessas interestaduais, cujas saídas dar-se-ão também com tributação.*

*Justamente, estas peculiaridades próprias das operações interestaduais para armazéns gerais não foram observadas na auditoria fiscal. Os Pareceres da Diretoria de Tributação anexados aos autos e utilizados como parâmetro pelo Auditor Fiscal, ainda que se refiram às questões de ICMS nos armazéns gerais, servem de orientação à contribuintes diversos e não se aplicam ao caso concreto.*

*A apuração do ICMS pelo regime sumário, nos termos do art. 117, RICMS/BA, abaixo transcrito, é aplicável somente se tratando de contribuinte não obrigado a manter escrituração fiscal, bem como noutros casos expressamente previstos. Não cabível no caso em questão.*

*Art. 117. Tratando-se de contribuinte não obrigado a manter escrituração fiscal, bem como em outros casos expressamente previstos, o imposto a recolher será calculado pelo regime sumário de apuração, e resultará da diferença a mais entre o valor do ICMS relativo à operação ou prestação a tributar e o relativo a operação ou prestação anterior, efetuada com as mesmas mercadorias ou seus insumos ou com o mesmo serviço, nas seguintes hipóteses, sendo as mercadorias ou serviços destinados a futuras operações ou prestações tributadas.*

*Não procede, em consequência, a forma utilizada na apuração do débito exigido, conforme constante dos demonstrativos de fls. 08 a 93, por falta de respaldo na legislação do imposto. O regime de apuração supra mencionado é regra excepcional, somente sendo aplicado em casos expressamente previstos. O art. 155, § 2º da Constituição Federal ao traçar as características do ICMS vinculou-o expressamente ao princípio da não-cumulatividade, garantindo ao contribuinte o direito ao crédito do imposto na mesma proporção do montante devido nas operações anteriores.*

*Verifica-se ainda que o aproveitamento dos créditos do imposto independe da origem deste porque o mecanismo utiliza o modelo crédito / débito do imposto e não mercadoria / mercadoria, o que sujeitaria a utilização dos créditos em função de operação envolvendo as mesmas mercadorias, conforme, inclusive, sugere o autuante no ‘demonstrativo das entradas’, fls. 45/57.*

*Armazém Geral desenvolve atividades complexas, além dos serviços de armazenagem, praticam operações sujeitas a incidência de ICMS, sobretudo, nas saídas de mercadorias com destino a outros estabelecimentos, estando localizado em outro Estado o estabelecimento depositante, a teor do art. 673, RICMS BA, que deveria ser observado no caso em tela. Na hipótese, o lançamento constituído de ofício não levou em consideração os créditos escriturados pelo contribuinte em sua escrita fiscal a fim de compensá-los com o débito porventura existente.*

*Dessa forma, além de mitigar o princípio da não cumulatividade; procedeu ao levantamento fiscal com a utilização de forma de apuração incompatível com as atividades do contribuinte, maculando completamente o valor exigido, porque incidiu numa base de cálculo incompatível, sem qualquer fundamentação passível de veracidade. Lançamento de ofício, assim, infringe o que pauta o CTN, art. 142 parágrafo único, bem como o RPAF/BA, em seu art. 39. Resume-se, portanto, o presente lançamento de ofício, a um eivado de equívocos fiscais.*

*Posto isso, é imperiosa a nulidade do Auto de Infração, tendo em vista que o procedimento fiscal não contém, de forma clara e compreensiva, a demonstração da base de cálculo, o método aplicado para a apuração do tributo foi equivocado, devendo os presentes autos ensejarem nova ação fiscal, em cabendo, livre das incorreções e enganos havidos.*

*Por tudo que foi exposto, concluo, pela NULIDADE do Auto de Infração.”*

## VOTO

Reforma alguma merece a Decisão recorrida.

Isso porque, restou demonstrado nos fólios processuais que o autuado exerce, na realidade, atividade de Armazém Geral, contribuinte material do ICMS, especialmente porque opera e recolhe ICMS próprio, nas operações de remessa para Armazém Geral em que o depositante esteja estabelecido em outro Estado, no momento em que o depositante vende produto para adquirente, neste Estado.

Logo, é cediço, como corretamente asseverado na Decisão recorrida que o Armazém Geral “deverá efetuar a inscrição estadual, sendo obrigado à escrituração fiscal, além de recolhimento do ICMS, nos casos em que o contribuinte for responsável tributário pelos atos do depositante quanto às mercadorias”.

*agenda ou nos casos em que se reconhece a ocorrência de solidariedade tributária, nos termos do art. 124, CTN”.*

Nesse sentido, prescreve o art. 11, I, alínea “a”, da Lei Complementar nº 87/96, que o local da operação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, tratando-se de mercadoria ou bem, é o local do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador. Logo, na saída de mercadoria depositada em armazém geral deste Estado por depositante de outro Estado, o fato gerador aqui ocorre, submetendo-se a operação à legislação do Estado de Bahia.

Restou demonstrado nos autos que as peculiaridades próprias das operações interestaduais para armazéns gerais, insculpidas em lei, não foram observadas na auditoria fiscal, especialmente porque os Pareceres da Diretoria de Tributação anexados aos autos e utilizados como parâmetro pelo Auditor Fiscal, ainda que se refiram às questões de ICMS nos armazéns gerais, servem de orientação a contribuintes diversos, não se aplicando ao caso concreto.

Isso porque é de corriqueira sabença que a apuração do ICMS pelo regime sumário, nos termos do art. 117, RICMS/BA, transscrito na Decisão recorrida, somente se aplica aos casos em que o contribuinte não está obrigado a manter escrituração fiscal, bem como noutros casos expressamente previstos, o que não se enquadra à hipótese vertente.

Daí porque, a forma utilizada na apuração do débito exigido não pode prosperar, em razão da falta de respaldo na legislação vigente no ordenamento jurídico pátrio, tendo em vista que, além de violar o princípio da não-cumulatividade, acabou por utilizar levantamento fiscal com forma de apuração incompatível com as atividades do contribuinte, viciando completamente o valor exigido, em face da incidência de base de cálculo equivocada, sem qualquer fundamentação legal.

Evidente, desta forma, o vilipêndio ao quanto disposto no art. 142 parágrafo único, do CTN, bem como no RPAF/BA, em seu art. 39.

Destarte, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, mantendo inalterada a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **NULO** o Auto de Infração nº **206936.0001/08-2**, lavrado contra **FLY EXPRESS LTDA**. Recomenda-se a renovação do procedimento fiscal a salvo das falhas apontadas.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de abril de 2010.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – RELATOR

ROSANA MACIEL BITENCOURT PASSOS – REPR. DA PGE/PROFIS