

**PROCESSO** - A. I. Nº 232339.0602/12-3  
**RECORRENTE** - ACUMULADORES MOURA S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 5ª JJF nº 0138-05/13  
**ORIGEM** - IFMT – DAT/NORTE  
**INTERNET** - 20.12.2013

### 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0472-13/13

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES COM BATERIAS PARA VEÍCULOS AUTOMOTORES, ORIGINÁRIAS DE ESTADO SIGNATÁRIO DO PROTOCOLO ICMS 41/08. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. É cabível a exigência fiscal, no trânsito de mercadorias, por se tratar de contribuinte sem inscrição no cadastro do ICMS da Bahia e em razão das mercadorias se destinarem a vendas em operações subsequentes de comercialização. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão de primeira instância que julgou Procedente o Auto de Infração, referente à exigência do imposto no valor de R\$8.232,84, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, em decorrência da seguinte infração:

*“Deixou de proceder a retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, pelo sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas para contribuintes localizados no Estado da Bahia (Protocolo ICMS 49/2008)”*

No campo “descrição dos fatos” do Auto de Infração consta que: *“As 13:00h do dia 17 do corrente mês no exercício da função fiscalizadora foram apreendidas 1.100 baterias da Marca Moura, conforme DANFE nº 52.559, emitido por Acumuladores Moura S/A, estabelecida em Belo Jardim, Estado de Pernambuco, tendo com destinatário Transportadora Bitury Ltda., com sede em Lauro de Freitas, neste Estado. As referidas mercadorias estão sendo transportados no veículo de placa nº KHY – 7651-PE, conduzido pelo motorista Juarez Freitas Vasconcelos. Dessa forma, por trata-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, onde o remetente deixou de efetuar a retenção na fonte e nem recolheu o imposto devido através de documento de arrecadação, nos termos do Protocolo ICMS 97/2010, bem como o destinatário não está credenciado neste Estado como Operador Logístico (depósito fechado), nos termos do art. 479, do RICMS/Ba. Sendo assim, foram apreendidas as mercadorias e toda a documentação encontra-se anexada fazendo prova das irregularidades para o fisco”*.

A JJF julgou o Auto de Infração Procedente, em razão do seguinte:

*“Neste processo se encontra caracterizada a intempestividade da peça defensiva. Vejamos então as razões que justificam este entendimento.*

*Conforme foi detalhadamente descrito no relatório, o Auto de Infração em exame foi lavrado 17/06/2012.*

*Em 21/06/2012 (doc.16), a Acumuladores Moura S/A (empreso autuado), formulou requerimento à SEFAZ-Ba, pedindo que a condição de depositário das mercadorias apreendidas fosse transferida da Transportadora Bitury Ltda para a referida solicitante.*

*Às fls. 11 e 12, do presente PAF, consta que a empresa autuado, através de seu patrono, autorizou que o caminhoneiro que conduzia a carga apreendida, tomasse ciência do Auto de Infração e do Termo de Apreensão correspondente. A referida autorização é datada de 29/06/2012.*

*A ciência de seu, portanto, logo após esta data. Em 18/07/2012, foi lavrado, pela repartição fiscal termo de revelia (fl. 13), com a menção de que o sujeito passivo deixou transcorrer o prazo de 30 dias, após ciência do Auto de Infração sem apresentar a correspondente impugnação ao lançamento.*

*Em 13/11/2012, o autuado foi notificado via AR (aviso de recebimento) para proceder à entrega das mercadorias apreendidas (docs. fls. 47/48).*

*Por sua vez, em 23/11/2012, a empresa, através de seu patrono (procuração anexada às fls. 56), apresentou petição nos autos (fls. 50 a 55), ocasião em que expressou o entendimento de que o início do prazo para apresentação de defesa teria início somente em 14/12/2012, visto que fora intimada para a entrega das mercadorias apreendidas em 13/11/2012 (AR anexado à fl. 48). Nessa mesma peça apresentou também razões que justificariam a revisão dos procedimentos fiscais. Em 03/01/2013 a empresa voltou a ser notificada, via AR (doc. fl. 68), de que a petição apresentada às fls. 50 a 55, constituía defesa intempestiva.*

*Em 14/01/2013, por fim, foi apresentada defesa, subscrita por advogado, com procuração nos autos (doc. fls. 81 a 84).*

*Da análise conjunta de todos esses fatos percebe-se claramente que o contribuinte, ao autorizar, por escrito, ao motorista da carga apreendida para tomar ciência do Auto de Infração, fato verificado em 21/06/2012, teve a partir desta data iniciada a contagem do prazo de 30 (trinta) dias para a formulação e apresentação da defesa instância administrativa. A assinatura do caminhoneiro foi aposta no Auto de Infração e no Termo de Apreensão após a devida autorização do autuado, e esta peça integra os documentos que compõem o PAF. Desta forma, o prazo de defesa findou em 23 de julho de 2012. O contribuinte, por sua vez, protocolou a primeira peça impugnatória somente 23/11/2012 e, posteriormente, ingressou outras alegações, somente, em 13/01/2013.*

*Observe, todavia, que mesmo tendo sido configurada a intempestividade da peça defensiva, o Auto de Infração, no mérito, é procedente. Isto porque a remetente das mercadorias, Acumuladores Moura S/A, CNPJ nº 09.811654/0001-70 não era inscrita neste Estado, na condição de contribuinte substituto. Nesta situação a mercadoria deveria ter transitado devidamente acompanhada da GNRE (Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais), com a quitação do imposto, conforme prescreve o Convênio ICMS 81/93, na sua cláusula sétima, § 2º, com a seguinte redação:*

***Cláusula sétima** Poderá ser concedida ao sujeito passivo por substituição definido em Protocolo e Convênio específico inscrição no cadastro da Secretaria da Fazenda, Finanças ou Tributação da unidade da Federação destinatária das mercadorias, mediante remessa dos seguintes documentos:*

*(...)*

*§ 2º Se não for concedida a inscrição ao sujeito passivo por substituição ou esse não providenciá-la nos termos desta cláusula, deverá ele efetuar o recolhimento do imposto devido ao Estado destinatário, em relação a cada operação, por ocasião da saída da mercadoria de seu estabelecimento por meio de GNRE, devendo uma via acompanhar o transporte da mercadoria.*

*No caso presente a empresa também invoca em sua defesa que a mercadoria se destinava a depósito no estabelecimento de destino, ou seja, a transportadora Bitury Ltda.*

*Somente em dois tipos de operação, o Protocolo ICMS 97/2010, exclui a aplicação do regime de substituição tributária:*

*I. remessas a outro estabelecimento do mesmo titular, exceto varejista, salvo se a legislação da unidade federada de destino dispuser de forma diferente;*

*II. nas remessas com destino a estabelecimento industrial.*

*A empresa destinatária não se enquadra em nenhuma das duas hipóteses elencadas no citado Protocolo.*

*Ademais, as mercadorias objeto da autuação (baterias para uso automotivo), estavam enquadradas no regime de ST interestadual, por força do Protocolo ICMS 97/2010 e, se destinavam a vendas em operações subsequentes de comercialização, conforme relatado pelo próprio contribuinte na peça defensiva.*

*Por fim, no que se refere ao pedido de liberação das mercadorias apreendidas, formulado na inicial, o mesmo deverá ser encaminhado à repartição fiscal de origem considerando que o CONSEF não detém a competência para apreciar a matéria levantada pelo contribuinte.*

*Considerando o acima exposto voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

**Inconformado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 124 a 132, reiterando os mesmos argumentos já trazidos em sede de defesa, quais sejam:**

**Informa que a natureza da operação é “REMESSA PARA DEPÓSITO FECHADO” e o destinatário, Transportadora Bitury Ltda., é possuidor de inscrição regularmente ativa no Estado da Bahia para operar como “Depósito de Mercadorias para Terceiros” nos termos do art. 461 do RICMS baiano (fl. 73), bem como anexou à fl. 77 cópia do seu CNAE secundário, atestando a referida condição.**

**Aduz que o DANFE nº 52559, registra a natureza da operação como remessa de mercadoria para depósito fechado, impossível seria imputar-lhe qualquer imposto diferente daquele que foi destacado na nota original, conforme dispõe o art. 663 do Decreto nº 14.876/91 (fl. 76).**

Tratando-se a empresa destinatária das baterias (Transportadora Bitury Ltda) de depósito fechado, a Bitury tem a função de armazenagem das mercadorias de terceiros, que posteriormente são remetidas aos adquirentes que contratarem com a depositante. É justamente o que faz com as baterias de propriedade da Acumuladores Moura S/A: as vendas são todas realizadas pela depositante (Moura), nunca pelo depositário da operação logística (Transportadora Bitury).

Frisa que o Regulamento do Estado da Bahia ampara a operação realizada pelo autuado, pois a Transportadora Bitury (Inscrição Estadual nº 78696242), tem como objeto a armazenagem de mercadorias de terceiros em depósito fechado (operação logística), não havendo na norma regulamentar obstáculos ou limites à quantidade máxima de guarda de produtos que o contribuinte titular (depositante) pode manter junto à depositária.

Fez ainda uma breve exposição, a título explicativo, das operações praticadas pela Acumuladores Moura S/A, onde há a seguinte estruturação documental e de movimentação de mercadoria:

- a) Acumuladores Moura S/A, do Estado de Pernambuco, remete as mercadorias para o depósito de operação logística da Transportadora Bitury localizado em Lauro de Freitas-BA (Inscrição Estadual nº 78696242), conforme nota fiscal de remessa para depósito fechado com destaque do ICMS, tal como foi emitida a DANFE NF-e nº: 52559;
- b) quando a FORD solicita mercadorias, a Acumuladores Moura S/A do Estado de Pernambuco, emite nota fiscal de venda diretamente à sua cliente baiana;
- c) em seguida, o depósito fechado em operação logística, da Transportadora Bitury, localizado em Lauro de Freitas-BA, emite nota fiscal de retorno simbólico das mercadorias para a Acumuladores Moura S/A, do Estado de Pernambuco, na mesma quantidade da solicitação da cliente baiana;
- d) o depósito da Transportadora Bitury localizado em Lauro de Freitas-BA emite nota fiscal, na mesma quantidade solicitada pela cliente baiana, de entrega física de mercadoria por conta e ordem da Acumuladores Moura S/A sediada no Estado de Pernambuco.

No caso dos autos, o recorrente alerta para a impossibilidade de cobrança do ICMS-ST, pois sequer foram realizadas as operações de venda, nem as remessas, nem os retornos simbólicos. Dessa maneira, o enquadramento pelo qual se lavrou o presente Auto de Infração, baseado no art. 10 da Lei nº 7014/96 concomitantemente com as cláusulas primeira, segunda e terceira dos Protocolos ICMS 41/08 e 97/10, não poderiam ser aplicados à operação em concreto, objeto da autuação.

Formula os seguintes pedidos: *1) anulação do Auto de Infração nos termos do art. 18, IV, letra "a", do Regulamento do Processo Administrativo fiscal (RPAF), Decreto 7.629 de 9 de julho de 1999; e 2) que seja determinada a liberação da carga que se encontra na posse do depositário fiel, por ser medida de direito.*

Não houve opinativo da PGE/PROFIS, em razão do limite de valor para sua manifestação nos termos do art. 136 do RPAF.

#### **VOTO VENCIDO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir o pagamento de ICMS supostamente devido em razão da falta de retenção e recolhimento do imposto pelo sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nos termos do Protocolo ICMS 49/2008. O autuante esclarece, na descrição dos fatos, que as mercadorias mencionadas no DANFE de fl. 06 estão enquadradas no regime de substituição tributária, onde o remetente deixou de efetuar a retenção na fonte, obrigação que lhe caberia pelo fato de que o destinatário não estava credenciado neste Estado como Operador Logístico (depósito fechado), nos termos do art. 479, do RICMS/BA.

Em sede de defesa e Recurso, o contribuinte aduz que as mercadorias em questão teriam sido remetidas para o destinatário Transportadora Bitury Ltda. a título de "remessa para depósito fechado", de modo que tal operação não ensejaria hipótese de incidência do ICMS. O apelante esclarece, ainda, que a empresa destinatária tem como objeto social a armazenagem de

mercadorias de terceiros em depósito fechado (operação logística), conforme demonstrado à fl. 77.

Diante dos elementos constantes nos autos, entendo que o recorrente tem razão em seus argumentos.

De fato, a empresa destinatária Transportadora Bitury Ltda. possui em seu objeto social o CNAE secundário 52.11-7-99, que se refere a “*depósito de mercadorias para terceiros, exceto armazéns gerais e guarda-móveis*”.

Assim, o DANFE de fl. 06 está corretamente preenchido, na medida em que classifica a operação como sendo “remessa para depósito fechado”, fato plausível, já que a empresa destinatária funciona, segundo informações cadastrais, como um depósito de mercadorias.

Tocante ao argumento utilizado pela JJF para refutar a tese defensiva, no sentido de que o Protocolo ICMS 97/2010 só exclui a aplicação do regime de substituição tributária para duas operações, quais sejam “*remessa a outro estabelecimento do mesmo titular*” e “*remessa com destino a estabelecimento industrial*”, com a devida vênia, entendo estar inteiramente equivocado.

Inicialmente, registro que a definição da hipótese de incidência do ICMS não está prevista em protocolos, convênios ou outros atos administrativos infralegais, mas sim na própria Constituição Federal e nas Leis Complementares, conforme art. 146, inciso III, alínea “b” da CF/88. Tal limitação é corolário do princípio tributário da legalidade cerrada, que restringe ao Poder Executivo a criação e majoração de tributos, direta ou indiretamente.

Entendo que no caso em comento, apesar de ocorrer a saída física da mercadoria do estabelecimento do remetente para o depósito fechado do destinatário, não há hipótese de incidência de ICMS, pois referida saída não pode ser entendida como uma “operação de circulação de mercadoria”, logo não se materializou a hipótese (critério material) definida no art. 156, inciso II, da Constituição Federal e no art. 2º, inciso I, da Lei Complementar 87/96.

Sobre o tema, a doutrina especializada é simplesmente pacífica no sentido de que a circulação de mercadoria, para fins de incidência do ICMS, depende da mudança de titularidade da aludida mercadoria, conforme esclarece Roque Carrazza, *in verbis*:

*"tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio do ICMS. Esta idéia, abonada pela melhor doutrina (Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Cleber Giardino etc.), encontrou ressonância do próprio STF.", (2006, p. 39) referindo-se à RTJ 64/538. A 'circulação' é termo que qualifica, portanto, a expressão 'operação'. E, ainda, a 'circulação' é o simples efeito da 'operação' realizada.*

*Na doutrina de Ataliba: sempre que haja relação jurídica negocial, de um lado, e mercadoria, de outro (como objeto daquela) - relação na qual um dos sujeitos (o que detém mercadoria) é titular dos direitos de disposição sobre ela e os transfere (operação) a outrem - haverá circulação."(1994, p. 26-27)*

*E, para o Superior Tribunal de Justiça é necessária uma operação que promova a circulação da mercadoria, de acordo com inserido na Súmula n.166 "Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte." (CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 11ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.)*

Partindo de tal pressuposto, jamais poderia o Protocolo ICMS 97/2010 estabelecer a incidência do ICMS em operações de remessa para depósito fechado, quando não há transferência de titularidade da mercadoria, muito menos criar regras de substituição tributária para saídas não tributadas.

Em verdade, o referido Protocolo, ao estabelecer as hipóteses de exceção à aplicação da substituição tributária, pretendia apenas estabelecer parâmetros conceituais para a não aplicação das regras de substituição. Vejamos:

*I. remessas a outro estabelecimento do mesmo titular, exceto varejista, salvo se a legislação da unidade federada de destino dispuser de forma diferente;*

*II. nas remessas com destino a estabelecimento industrial.*

Ora, não há dúvidas de que toda remessa que não envolva transferência de titularidade está fora do campo de incidência do ICMS e, por consequência lógica, não se submete às regras de

substituição, sejam “remessas para outro estabelecimento do mesmo titular”, “remessas com destino à estabelecimento industrial”, remessas para depósito fechado ou qualquer outro tipo de saída física que não importe em operação de circulação de mercadoria.

Tanto é assim que a Lei Estadual 7.014/96 estabelece, expressamente, que não há incidência de ICMS em saídas de mercadorias para armazéns gerais e depósitos fechados. Vejamos:

*Art. 3º O imposto não incide sobre:*

*(...)*

*VI - saídas de mercadorias ou bens:*

- a) com destino a armazém geral ou frigorífico situados neste Estado, para depósito em nome do remetente;*
- b) com destino a depósito fechado do próprio contribuinte, situado neste Estado;*
- c) dos estabelecimentos referidos nas alíneas anteriores, em retorno ao estabelecimento depositante;*

É certo que o RICMS/12 estabelece requisitos para que determinado contribuinte se estabeleça como “operador logístico” a fim de atuar com depósito de mercadorias, nos termos do art. 479 que abaixo transcrevo:

*Art. 479. Para atuar como operador logístico o interessado deverá:*

- I - ser constituído como pessoa jurídica e ter como atividade principal ou secundária a de depósitos de mercadorias para terceiros, exceto armazéns gerais e guarda-móveis;*
- II - obter credenciamento do inspetor fazendário de sua circunscrição;*
- III - informar os contratos já celebrados com contribuintes;*
- IV - apresentar instrumento de procuração de cada contribuinte outorgando-lhe poderes para receber qualquer tipo de intimação, dar ciência em Auto de Infração, requerer AIDF, dentre outros.*

No caso dos autos, está demonstrado que o atendimento do inciso I do art. 479. Quanto aos demais requisitos, entendo que não se mostram razoáveis, pois não compete à Administração Tributária exercer o controle individualizado de todas as atividades empresariais do contribuinte, criando desnecessária burocracia. Ademais, tais requisitos não constam na Lei 7.014/96 ou em qualquer outra Lei em sentido estrito, de modo que as disposições regulamentares não podem limitar direitos para além de sua competência.

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para reformar a Decisão recorrida e julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

## **VOTO VENCEDOR**

Respeitosamente, ousou divergir do entendimento externado pelo ilustre Conselheiro relator, pois considero que o Auto de Infração em epígrafe é Procedente, conforme acertadamente decidiu a primeira instância.

A tese recursal, em apertada síntese, sustenta que a operação em comento se tratava de uma remessa para depósito fechado. Frisa que, como não tinha sido realizada operação de venda, remessa ou retorno simbólico das mercadorias, não poderia ter sido cobrado o ICMS devido por substituição tributária.

Inicialmente, observo que se trata de uma operação interestadual com mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, conforme o Protocolo ICMS 97/2010, do qual os Estados da Bahia e de Pernambuco são signatários.

Nos termos do art. 125, I, da Lei 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB), não cabe a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade desse acordo interestadual.

A tese de que as mercadorias foram destinadas para depósito fechado não possui o condão de isentar o estabelecimento remetente de, na qualidade de sujeito passivo por substituição, efetuar a retenção e o recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes. Ademais, os requisitos previstos nos incisos do artigo 479, do RICMS-BA/12, para que o transportador pudesse ser classificado como “operador logístico” não foram atendidos e, portanto, a Transportadora Batury Ltda. não estava credenciada neste Estado como Operador Logístico.

Conforme foi bem explicado na decisão recorrida, as únicas exceções previstas no Protocolo ICMS 97/2010 são as contidas nos incisos do §2º da cláusula primeira desse citado Protocolo, cujo teor transcrevo a seguir:

*Cláusula primeira Nas operações interestaduais com peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no Anexo Único deste protocolo, realizadas entre contribuintes situados nas unidades federadas signatárias deste protocolo, fica atribuída ao remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, relativo às operações subsequentes.*

[...]

§ 2º O regime de que trata este protocolo não se aplica às remessas de mercadoria com destino a:

*I - estabelecimento industrial;*

*II - outro estabelecimento do mesmo titular, desde que não varejista, salvo se a unidade federada de destino dispuser de forma diferente em sua legislação.*

Saliento que o ICMS que está sendo exigido no Auto de Infração em comento é referente às operações subsequentes, conforme consta no final da cláusula primeira transcrita acima. Dessa forma, não há como se acolher a tese recursal de que ainda não tinha ocorrido qualquer operação de circulação de mercadoria.

Tendo vista que a operação descrita no Auto de Infração não se enquadra em nenhuma das exceções transcritas acima e que o recorrente não comprovou ter efetuado a retenção e o recolhimento do ICMS devido, a infração que lhe foi imputada subsiste integralmente, conforme acertadamente decidiu a primeira instância.

Voto, portanto, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter inalterada a Decisão recorrida, a qual não carece de reparo algum.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 232339.0602/12-3, lavrado contra **ACUMULADORES MOURA S/A.** devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$8.232,84**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros(as): Álvaro Barreto Vieira, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO VENCIDO - Conselheiros(as): Leonardo Baruch Miranda Souza, Oswaldo Ignácio Amador e Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de novembro de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAUJO - PRESIDENTE

LEONARDO BARUCH MIRANDA DE SOUZA – RELATOR/VOTO VENCIDO

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - VOTO VENCEDOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA – REPR. DA PGE/PROFIS