

**PROCESSO** - A. I. N.<sup>º</sup> 108880.0012/01-0  
**RECORRENTE** - PLURIQUÍMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4<sup>a</sup> JJF n<sup>º</sup> 0139-04/02  
**ORIGEM** - INFRAZ SIMÕES FILHO  
**INTERNET** - 07.05.03

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N<sup>º</sup> 0032-12/03

**EMENTA:** ICMS. 1. ZONA FRANCA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO INTERNAMENTO DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Outros elementos carreados pela empresa aos autos comprovam o internamento das mercadorias. Infração não caracterizada. Decisão modificada. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DOCUMENTO FALSO OU INIDÔNEO. Comprovado nos autos que embora a empresa não tenha atentado para as formalidades exigidas na ocorrência de pagamento indevido, o crédito do imposto é devido, em obediência ao princípio da não cumulatividade. Infração não caracterizada. Decisão modificada. Recurso Voluntário **PROVIDO.** Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto n<sup>º</sup> 7.629, de 09.07.99 e alterações posteriores, interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 4<sup>a</sup> JJF, através do Acórdão n<sup>º</sup> 0139-04/02, que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração em epígrafe.

O Auto de Infração foi lavrado imputando-se ao recorrente o cometimento das seguintes infrações:

1. Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$30.501,87, em virtude de saída de produto industrializado para a Zona Franca de Manaus, com benefício de isenção do imposto, sem a devida comprovação do internamento por parte da SUFRAMA.
2. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$66.351,60, referente a documento fiscal falso ou inidôneo. Refere-se à Nota Fiscal n<sup>º</sup> 905, de 25/09/96, da Empresa Baiana de Águas e Saneamento S.A, que foi lançada no livro Registro de Apuração do ICMS tendo como descrição estorno de ICMS.

A Decisão Recorrida – fls. 54 a 60 - foi pela Procedência “in totum” das exigências fiscais, tendo a Relatora de Primeira Instância - após situar as infrações no contexto da legislação constitucional e infra constitucional e afirmar a impossibilidade do órgão julgador de declarar a constitucionalidade ou não da legislação tributária nacional, citando o art. 167 do RPAF - concluído da seguinte forma, “in verbis”:

*“Inicialmente, analisarei as preliminares de nulidade suscitadas pelo autuado.*

- a) A presente autuação foi efetuada por auditora fiscal no desempenho de suas funções e foi desenvolvida em atendimento a Ordem de Serviço nº 512342/01, emanada da autoridade competente. Nos autos, não há provas de que alguma empresa do mesmo ramo do autuado tenha incidido nas mesmas irregularidades constantes no presente lançamento e não tenha sido lavrado o devido Auto de Infração.*
- b) As acusações imputadas ao autuado estão materialmente comprovadas por meio de demonstrativos e fotocópias de documentos fiscais. O Auto de Infração está em conformidade com a legislação tributária. Os fatos geradores que motivaram a autuação estão descritos na peça vestibular, portanto o lançamento está devidamente motivado.*
- c) A atualização monetária aplicada aos débitos tributários exigidos no presente lançamento está de acordo com o previsto no art. 137 do RICMS-BA, não cabendo a este órgão julgador apreciar a alegada inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.*
- d) A multa indicada pela autuante é a prevista na Lei para as irregularidades imputadas ao autuado e não possui o alegado caráter de confisco. Ao contrário do afirmado pelo autuado, nos autos, não está provado que não houve prejuízo para o fisco e, nos termos, do art. 136 do CTN, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente.*
- e) O Auto de Infração em lide não está baseado em presunção, como afirma o autuado. As acusações estão materialmente comprovadas. A autuante agiu dentro da estrita legalidade e não utilizou o procedimento do arbitramento.*
- f) De acordo com a legislação tributária estadual, o direito ao crédito fiscal está condicionado a que as mercadorias recebidas ou os serviços tomados tenham sido acompanhados de documento fiscal idôneo, com o destaque do imposto anteriormente cobrado, emitido por contribuinte em situação regular, e escriturado nos prazos e condições estabelecidos na legislação.*  
*Em face ao comentado acima, não acato as preliminares de nulidade suscitadas pelo autuado e, a seguir, passo a apreciar o mérito da lide.*

*Da análise das peças e comprovações que integram o processo, acerca da infração 1, constato que o autuado efetuou saída de produtos industrializados para a Zona Franca de Manaus com o benefício da isenção, conforme comprovam o demonstrativo (fls. 16 e 17), as fotocópias do livro Registro de Saídas (fls. 22 a 32) e as cópias das notas fiscais (fls. 54 a 100). Fato que é confessado pelo próprio autuado.*

*De acordo com a legislação tributária estadual, a isenção prevista para as saídas de produtos industrializados destinados à Zona Franca de Manaus está condicionada à comprovação, por parte da SUFRAMA, da efetiva entrada dos produtos no estabelecimento destinatário.*

*Os documentos apresentados pelo autuado – declarações da CAESA (fls. 50 e 51) e Requerimento de Vistoria Técnica (fl. 123) – não comprovam a efetiva entrada dos produtos na Zona Franca, conforme exige a legislação. O fato do destinatário dos produtos está cadastrado na SUFRAMA não desonera o autuado de comprovar a internação dos produtos na Zona Franca.*

*Dessa forma, entendo que a infração está caracterizada, pois, até o presente momento, o autuado não atendeu a condição necessária para usufruir o benefício fiscal, conforme exigências do Convênio ICMS 36/97 e suas alterações.*

*Relativamente à infração 2, observo que a Nota Fiscal nº 905 (fl. 18) foi emitida pela Embasa para amparar um estorno de crédito realizado pela aquela empresa. Por seu turno, amparado nesse documento o autuado efetuou um estorno de débito no valor de R\$ 63.351,60 (fl. 21).*

*Examinado a Nota Fiscal nº 905, constato que o citado documento não era destinado ao autuado, pois os campos referentes aos dados do destinatário estavam em branco. Tanto isso é verdade, que o autuado não conseguiu apresentar a primeira via da nota fiscal, alegando extravio. Além disso, o fato da Embasa ter estornado proporcionalmente o crédito, não autoriza o autuado a realizar o estorno de débito. Dessa forma, entendo que a Nota Fiscal nº 905 não era o documento hábil para o estorno de crédito efetuado pelo autuado, conforme o art. 209, V, do RICMS-BA/96.*

*Porém, se efetivamente houve o alegado díplice pagamento do imposto, uma vez que esse fato tinha ocorrido em exercício já encerrado (1994), o autuado deveria ter solicitado a restituição do indébito, conforme previsto na legislação tributária. Ressalto que o Termo de Acordo e Outras Avenças (fls. 19 e 20), celebrado entre o autuado e a Embasa, não possui o condão de modificar a legislação tributária estadual, conforme preceitua o art. 123 do CTN.*

*Assim, considero que a infração está caracterizada e que foi correto o procedimento da autuante.*

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

Irresignado com o Julgado, o sujeito passivo interpôs o presente Recurso Voluntário – fls. 635 a 685 – onde pede a reforma da Decisão da JJF, apresentando inicialmente as seguintes preliminares de nulidade:

I – falta de lógica entre a fundamentação dada no voto do Relator da JJF e o julgamento pela procedência do item 1 da autuação;

II – falta de explicação suficiente no Auto de Infração acerca da motivação para a acusação formulada no item 2, o que teria gerado cerceamento de direito de defesa, já que somente na informação fiscal teria a autuante, ainda que de forma precária, segundo entende, teria exposto o claramente o teor da acusação;

III – inconsistência dos trabalhos fiscais realizados pela autuante;

III – elaboração da informação fiscal pela autuante sem a necessária observância às prescrições do RPAF, por falta de apreciação, devidamente fundamentada, dos pontos abordados pela defesa.

No mérito, quanto ao item 1, assevera que a apresentação do documento emitido pela SUFRAMA é apenas uma das maneiras de se comprovar o internamento, havendo diversas outras, e passa a apresentar os elementos que entende hábeis a tal comprovação, como os lançamentos contábeis e fiscais das operações de vendas realizadas à empresa CAESA, empresa que ressalta ser devidamente cadastrada na SUFRAMA; primeiras vias das notas fiscais objeto da autuação, obtidas junto à própria CAESA, estando tais vias com diversos carimbos de postos fiscais do percurso das mercadorias;

declaração da empresa citada de que efetivamente receberam os produtos constantes das referidas notas fiscais; solicitação à SUFRAMA de vistoria técnica para comprovação do internamento e solicitação à empresa destinatária da sua escrita fiscal e contábil.

Assevera, ainda, que cumpriu todas as exigências regulamentares na operação de venda à CAESA, e que não pode ser culpado se a transportadora, responsável pela entrega das mercadorias, por qualquer motivo não entregou à SUFRAMA a 5<sup>a</sup> via da nota fiscal, acompanhada do conhecimento de transporte, e nem se a SUFRAMA, também por qualquer motivo, acabou não emitindo o documento necessário a comprovar o internamento. Ressalta que não é justo imputar a alguém obrigações decorridas de falhas de terceiros.

Quanto à infração do item 2, ressalta que a 4<sup>a</sup> JJF utilizou como fundamentação para julgar Procedente a exigência o fato de não constar do documento fiscal objeto da autuação – Nota Fiscal nº 905 – o destinatário, mas que deveria ter sido efetuada a análise do documento fiscal em seu contexto, e tal contexto comprovaria que de fato a recorrente era a destinatária da referida nota fiscal, como aliás, frisa, constava do corpo do documento. Afirma que não pode ser culpada da falha do emitente, e que se houvesse dúvida que de fato era a destinatária, que se diligenciasse para tal comprovação, ao tempo que anexa sua escrita como prova de que o documento fiscal a ela se destinou, sendo devidamente escrutinada, requerendo diligência na escrita da EMBASA, ao tempo que consigna que a nota fiscal estava correlacionada com o acordo por ela efetivado com a EMBASA, comprovado nos autos. Afirma, ainda, que a Decisão da 4<sup>a</sup> JJF contrariou o princípio da não cumulatividade, pois se a EMBASA emitiu o documento fiscal debitando-se do ICMS a título de estorno de crédito, é lógico que tem direito a se creditar deste imposto.

Repete o recorrente a motivação para a emissão da nota fiscal multicitada pela EMBASA, já descrita na defesa e nas vezes em que se pronunciou a empresa nos autos, reitera que o procedimento não importou em prejuízo ao Estado, e que embora não tenha seguido à risca as formalidades exigidas, deve se dar prevalência à verdade material em relação aos aspectos formais.

Ao final, pede o Conhecimento e Provimento do Recurso, para que seja declarada a Improcedência do Auto de Infração, ou a conversão do PAF em diligência, para comprovação de suas alegações, apresentando quesitação para os dois itens da autuação.

A PROFAZ, em primeiro Parecer – fl. 1284 - sugere a remessa do processo em diligência quanto ao item 1 da autuação, para que se analisasse os documentos apresentados com os quais o recorrente pretende provar a internalização dos produtos na Zona Franca.

Distribuído o PAF a esta Câmara, o então Relator acata a sugestão da Procuradoria – fl. 1286 - não obstante tenha estendido o pedido de diligência também ao item 2 da autuação, e envia o processo à ASTEC, inclusive requerendo a resposta ao quesitos apresentados pela recorrente.

A ASTEC, através do Parecer nº 0301/2002 – fls. 1287 a 1290 – efetua a diligência solicitada, através da análise dos documentos acostados ao processo e visita realizada junto à EMBASA, respondendo à quesitação trazida pelo recorrente.

Em manifestação quanto ao resultado da diligência, o recorrente – fls. 1329 a 1342 – após ressaltar que ratifica todos os termos expressos no Recurso Voluntário, entendeu que restou confirmado pela ASTEC que de fato ocorreram as operações de remessa da mercadorias para a CAESA, ou seja, que efetivamente foram as mesmas internadas na Zona Franca de Manaus, ao tempo que transcreve trechos do Parecer do diligente em que entende estar claro essa sua assertiva, e ressalta que se a diligente tivesse-a estendido à escrita fiscal da CAESA e das empresas transportadoras mais elementos teria trazido aos autos que reforçariam a improcedência da acusação que lhe fora formulada, como alias solicitou em seu Recurso. Ressalta, ainda, que inobstante a diligente ter deixado claro nas suas conclusões a improcedência desse item, acabou por não responder os itens 3 e 4, que se relacionam com a questão de ser ou não o documento expedido pela SUFRAMA a única forma possível de se comprovar o internamento, e requer a realização de nova diligência a fim de que a ASTEC responda de forma pertinente tais itens.

No que toca ao resultado revisional quanto ao item 2, também entende que restou comprovada a sua improcedência. Ressalta, porém, em relação à resposta do quesito 9 - onde indaga-se se o Estado sofreu algum prejuízo com o procedimento da empresa - que o fato da EMBASA não ter apresentado seus livros fiscais e não ter ficado, portanto, comprovado se cumpriu ou deixou de cumprir sua obrigação de lançar no Registro de Apuração o débito relativo à Nota Fiscal nº 905, de sua emissão, não pode importar em apena-la, pois iria contra todos os preceitos e princípios do Direito, como o da segurança jurídica e o da não cumulatividade, condicionar o crédito do destinatário ao fato de emitente ter cumprido seu dever de encriturar o débito constante na nota fiscal que emitiu.

Finaliza, reiterando o seu pedido pela Imprudência do Auto de Infração, ou que seja determinada realização de nova diligência nos termos expostos no decorrer da sua manifestação.

A PROFAZ, em novo Parecer – fls. 1346 a 1347 – manifesta-se pelo Provimento do Recurso, por entender não caracterizadas as infrações diante do resultado da diligência procedida pela ASTEC. Consigna, quanto ao item 1, que a verdade material e o princípio da legalidade não podem perecer diante do formalismo exagerado, e que embora esteja presente a exigência da legislação da apresentação do documento emitido pelo SUFRAMA para gozo do benefício fiscal, diante de todas as evidências da materialização do fato, não se pode perder-se em pormenores que atravancam o sistema e impedem a realização da justiça fiscal. Quanto ao item 2, consigna que as explicações da diligente também conduzem à idoneidade do documento fiscal, uma vez que fora corretamente emitida pela EMBASA a título de estorno de ICMS, em vista de acordo entre ambas para que a autuada suportasse o aumento da carga tributária em razão de reajuste de preço, fato confirmado pela ASTEC ao afirmar que a autuada assumiu a referida carga tributária diante do destaque no imposto no documento fiscal.

## VOTO

Quanto às preliminares suscitadas, de logo devemos rechaçá-las, posto que não vislumbramos nas irregularidades citadas vícios de natureza tal que importem em nulidade do Auto de Infração, não estando presentes, portanto, qualquer das hipóteses de nulidade previstas no art. 18 do RPAF/99.

No mérito, comungamos do opinativo da PROFAZ no sentido de que deve prevalecer no presente caso um dos princípios vetores do processo administrativo fiscal: o princípio da verdade material.

Neste processo foi o que se buscou através da diligência requerida pelo então Relator do PAF em sede recursal; e, a meu ver, a outra decisão não poderíamos chegar que não a reforma do Julgado proferido pela Primeira Instância.

Em relação ao item 1 da autuação – que traz a acusação de falta de comprovação de internamento de mercadorias na Zona Franca de Manaus - não entendo que a melhor interpretação a ser dada ao dispositivo regulamentar que exige a apresentação do documento emitido pela SUFRAMA para gozo do benefício fiscal é a de que apenas este documento será hábil a comprovar o internamento da mercadoria na ZFM e áreas às quais se estende o benefício. Muito embora tenha sido esta forma de comprovação erigida pelo legislador como hábil para tanto, sua falta não deve implicar, em regra, como impedimento ao gozo do benefício. Se o contribuinte consegue comprovar através de outros elementos que disponha que a operação de fato ocorreu, não se pode fechar os olhos à realidade que se materializa e rigidamente se apegar à letra fria da norma com um rigor que não se coaduna com o fim a que se destina qualquer provimento jurisdicional (ainda que no âmbito do contencioso administrativo), qual seja a pacificação da lide com o dizer o direito da maneira mais justa possível. Aliás, sequer encontra mais amparo no Direito a interpretação simplesmente literal da norma, método mais pobre entre os métodos previstos pela hermenêutica jurídica.

A meu ver, os elementos carreados ao processo pelo recorrente são suficientes para comprovar o internamento das mercadorias, ressaltando principalmente as primeiras vias das notas fiscais objeto da autuação, com diversos carimbos de postos fiscais do percurso, inclusive do Amapá – destino das mesmas - e a declaração do destinatário de que de fato as mercadorias foram recebidas. Ressalte-se que nenhuma pecha foi levantada contra a idoneidade deste documentos, daí porque entendo-os como válidos e hábeis a comprovar o efetivo internamento à falta do documento emitido pela SUFRAMA, órgão que bem sabemos infelizmente não prima pela correta realização dos seus objetivos

Do exposto, entendo mereça reparos a Decisão da 4ª JJF, devendo ser dado Provimento ao Recurso Voluntário para julgar Improcedente este item da autuação.

No que toca ao item 2 da autuação – que acusa de inidôneo o documento fiscal emitido pela EMBASA e que gerou creditamento por parte do recorrente – outra vez encontra-se presente a questão do princípio da verdade material versus formalismo da norma. Embora reconheça que a avença entre a EMBASA e a recorrente não pode ser oposta à Fazenda Pública a fim de modificar a legislação ou prever procedimentos diversos do nela previsto e que suas disposições não encontram amparo a partir do momento que geraram procedimentos que contrariaram as regras do RICMS quanto ao pagamento indevido, é fato comprovado nos autos, e corroborado pela diligência realizada pela ASTEC, que houve pagamento em duplicidade por parte do recorrente, que esta arcou com o ônus do tributo, e que tem direito ao crédito do imposto.

Negar este crédito, embora sem atendimento às formalidades exigidas pela legislação, abstraindo-se a questão de justiça (e de fato haveria injustiça) seria ilegal e constitucional, por infringência ao princípio da não cumulatividade, repetido, como não poderia deixar de ser, na nossa lei ordinária do ICMS. Caberia, sim, ao contribuinte, tendo pago o imposto em duplicidade, requerer restituição, na forma regulamentar. Não o fazendo infringiu a legislação, mas tal fato não importa na perda do direito de se creditar, pois descumpriu-se no caso presente somente uma formalidade – por não ter

pleiteado a restituição. Comprovada a ocorrência do pagamento indevido e o direito ao crédito no valor consignado na Nota Fiscal nº 905, emitida pela EMBASA – e frise-se que a autuante não comprova que teria sido forjada toda a operação que envolveu a operação, e nem tampouco a diligência aponta a existência de irregularidade - há que se permitir o crédito pelo recorrente.

Neste sentido, improcede a exigência fiscal de glosa deste crédito, devendo também, ser modificada a Decisão da 4<sup>a</sup> JJF quanto a este item.

Assim, diante das razões acima aduzidas, somos pelo PROVIMENTO do presente Recurso Voluntário, modificando-se a Decisão Recorrida para julgar totalmente IMPROCEDENTE o Auto de Infração em tela.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário para modificar a Decisão Recorrida e julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº **108880.0012/01-0**, lavrado contra **PLURIQUÍMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA**.

Sala das Sessões do CONSEF, em 28 de abril de 2003.

JOSÉ CARLOS BOULHOSA BAQUEIRO - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PROFAZ