

**PROCESSO** - A. I. Nº 207090.0004/04-7  
**RECORRENTE** - ACOPLA INDÚSTRIA COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0436-03/04  
**ORIGEM** - INFAZ SIMÕES FILHO  
**INTERNET** - 01/04/2005

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0063-12/05

**EMENTA:** ICMS. ZONA FRANCA. CARIMBOS E SELOS EMITIDOS PELAS AUTORIDADES FAZENDÁRIAS. E PELA EMPRESA DESTINATÁRIA. COMPROVAÇÃO DO INTERNAMENTO DE PRODUTOS NA ZONA FRANCA DE MANAUS. CLÁUSULA QUARTA CONVÊNIO ICMS 35/97. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. A demonstração de que a mercadoria foi recebida pela empresa destinatária é elemento capaz de ilidir a aplicação da penalidade de caráter material, em detrimento do excessivo formalismo. Descumprimento de obrigação acessória que redunde em transformação em multa formal àquela aplicada como material. Infração não-caracterizada. Reformada a decisão. Recurso **PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão JF Nº 0436-03/04, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir ICMS, no valor de R\$15.941,53, em decorrência das seguintes irregularidades:

1. Recolheu a menos o ICMS, no valor de R\$5.987,53, em razão do erro na aplicação de alíquota cabível nas saídas de mercadorias para empresa de construção civil localizadas nos Estados do Rio Grande do Norte e de Sergipe, utilizando alíquota de 12% em vez de 17%, conforme determina o Convênio ICMS nº 137/02.
2. Deixou de recolher o ICMS devido, no valor de R\$9.504,00, em razão da saída para a Zona Franca de Manaus de produtos destinados ao consumo ou ativo fixo com benefício fiscal de isenção condicionada, sem comprovação de internamento dos referidos materiais.

O autuado apresentou defesa e, inicialmente, reconheceu a procedência da primeira infração. Quanto à segunda infração, diz que efetuou uma operação de venda para a empresa GDK Engenharia S/A, localizada na Zona Franca de Manaus e com inscrição na SUFRAMA nº 50.070.601-8. Para comprovar a internalização dos produtos na Zona Franca de Manaus, acostou aos autos cópia autenticada da Nota Fiscal nº 98. Ao finalizar, requer a improcedência da infração.

Na informação fiscal, a autuante afirma que o documento apresentado não comprova a internalização dos produtos constantes da nota fiscal, embora conste no verso da nota um selo fiscal de entrada/trânsito pelo Estado do Amazonas. Mantém a exigência fiscal.

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal, por meio do Acórdão JF Nº 0436-03/04, julgou o Auto de Infração Procedente, tendo o ilustre relator fundamentado o seu voto da seguinte forma:

*Quanto à infração 2, relativa à não comprovação de internamento de mercadorias na Zona Franca de Manaus (ZFM) dos produtos constantes da Nota Fiscal nº 098, objeto da autuação,*

*constato que, embora a fotocópia da nota fiscal trazida pelo autuado ao processo (fl. 56) apresente carimbos apostos pela fiscalização do percurso da mercadoria e até mesmo selo fiscal de entrada no Estado de Manaus, o ingresso da mercadoria não foi comprovado mediante vistoria física feita pela SUFRAMA conforme está demonstrado no documento à fl. 55.*

*Para a comprovação do ingresso de produtos na ZFM, devem ser utilizadas as regras do Convênio ICMS nº 36/97 e suas alterações posteriores, especialmente o disposto nos seguintes dispositivos:*

*Cláusula Segunda: O processo de internamento da mercadoria é composto de 2 (duas) fases distintas:*

- I – ingresso da mercadoria nas áreas incentivadas;*
- II – formalização do internamento.*

*Cláusula Terceira: A constatação do ingresso da mercadoria nas áreas incentivadas far-se-á mediante a realização de sua vistoria física pela SUFRAMA e pela SEFAZ/AM, de forma simultânea ou separadamente.*

- I – ingresso da mercadoria nas áreas incentivadas;*
- II – formalização do internamento.*

*[...]*

*Cláusula Quarta: A vistoria da mercadoria será realizada com a apresentação da 1ª, 3ª e 5ª vias da nota fiscal e do Conhecimento de Transporte, observado o disposto no art. 49 do Convênio SINIEF s/n de 15 de dezembro de 1970, que institui o Sistema Nacional integrado de Informações Econômico-Fiscais e no Ajuste SINIEF 03/94, de 29 de setembro de 1994.*

*§ 1º No ato da vistoria a SUFRAMA e a SEFAZ/AM reterão respectivamente a 5ª e a 3ª vias da nota fiscal e do Conhecimento de Transporte para fins de processamento eletrônico desses documentos e ulterior formalização do processo de internamento.*

*§ 2º Não constituirá prova de ingresso da mercadoria a aposição de qualquer carimbo, autenticação, visto ou selo de controle pela SUFRAMA ou SEFAZ/AM, nas vias dos documentos apresentados para vistoria (grifo nosso).*

*[...]*

*Cláusula décima terceira: Decorridos no mínimo 120 (cento e vinte dias) da remessa da mercadoria, sem que tenha sido recebida pelo fisco da unidade federada informação quanto ao ingresso daquela nas áreas incentivadas, será iniciado procedimento fiscal contra o remetente mediante notificação exigindo, alternativamente, no prazo de 60 (sessenta) dias, a apresentação.*

*Pelo exposto, está devidamente comprovado que o destinatário das mercadorias - GDK Engenharia S/A - está instalado na ZFM e é inscrito na Suframa, mas o autuado não comprovou a internalização dos mencionados produtos na Zona Franca de Manaus, em conformidade com as regras estabelecidas no Convênio nº 36/97 e em especial o parágrafo 2º da Cláusula Quarta que estabelece regra de que não constitui prova de ingresso na ZFM a aposição de carimbos, visto, Selo Fiscal de Controle pela Suframa ou Sefaz/AM nas vias dos documentos apresentados para vistoria, motivo pelo qual não acato os argumentos apresentados pelo autuado, de que tais procedimentos constituem prova de internalização na ZFM.*

Inconformado com a Decisão exarada pela 3ª JF, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, onde alega que o Acórdão recorrido merece reforma, pois a simples inobservância de

procedimento formal não tem o condão de permitir a aplicação de multa material, especialmente quando todos os indícios apontam o efetivo internamento dos produtos.

Afirma que a prova colacionada aos autos leva a crer que os produtos se destinaram à Zona Franca de Manaus. Diz que o selo de entrada em Manaus, documento idôneo que em momento algum foi contestado, é indício gritante da internalização, mesmo que não possa ser considerado como prova cabal do ingresso. Explica que, por mera falha procedimental, o adquirente não promoveu a vistoria física dos produtos, como exige a legislação, por acreditar que a simples aposição dos carimbos e do selo comprovaria a internalização dos produtos. Diz que por essa razão, entende que não deve ser obrigado a recolher o tributo, já que o simples desatendimento de uma exigência meramente formal não autoriza a fiscalização a desconsiderar a norma isentiva que materialmente existe.

Ressalta que a vistoria da SUFRAMA é um ato instrumental, formal e burocrático de ratificação das demais condições materiais reguladas pela norma isentiva e, como tal, possui caráter de obrigação acessória. Afirma que reunia todas as condições materiais necessárias à fruição da isenção e, portanto, estava dispensado do pagamento do ICMS decorrente da saída dos produtos para a Zona Franca de Manaus. Aduz que a falta da vistoria não ensejou qualquer prejuízo para o Estado da Bahia, bem como não houve fraude, sonegação de receitas ou má-fé. Diz que o descumprimento dessa condição não pode ensejar a cobrança de tributo, mas apenas a incidência de uma multa formal por inobservância de obrigação acessória.

Afirma que em caso semelhante ao em tela, em que se discutia a aplicação de multa material a contribuinte que não tinha respeitado o procedimento formal de reconhecimento da isenção, o CONSEF decidiu pela impossibilidade de cobrança do tributo, aplicando apenas multa formal por descumprimento de obrigação acessória, prevista no art. 915, XXII, do RICMS-BA. Transcreve a ementa e o voto proferido no Acórdão CJF Nº 0106/01.

Ao finalizar, solicita que o Recurso Voluntário seja provido, convertendo a multa material aplicada na infração 2 em multa formal por descumprimento de obrigação acessória, nos termos do art. 915, XXII, do RICMS-BA/97.

Ao se pronunciar nos autos, a PGE/PROFIS diz que o julgamento de Primeira Instância já solucionou a questão suscitada pelo recorrente, pois não há prova da vistoria física feita pela SUFRAMA, comprovando o internamento dos produtos. Diz que não se trata de mera inobservância de obrigação acessória, e sim, de um requisito de formalização do ato que tem prescrição em lei. Ressalta que o § 2º da cláusula quarta do Convênio ICMS nº 35/97 estabelece que a aposição de carimbo, de autenticação, de visto ou de selo da SUFRAMA ou da SEFAZ/AM não constituirá prova do ingresso da mercadoria. Ao finalizar, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

#### **VOTO VENCIDO**

A isenção prevista para os produtos destinados à Zona Franca de Manaus está condicionada à comprovação do internamento do produto e o seu ingresso no estabelecimento destinatário. No caso em tela, o recorrente apresenta como prova do internamento dos produtos uma fotocópia autenticada da Nota Fiscal nº 98, com carimbos de postos fiscais e com um selo da Secretaria da Fazenda do Estado do Amazonas, bem como o carimbo da empresa destinatária afirmando que recebeu a mercadoria.

Essas informações constantes na referida nota fiscal (carimbos, selo e carimbo da empresa) não são suficientes para comprovar a condição expressamente exigida pela lei para o gozo da isenção, que é a internação dos produtos na Zona Franca de Manaus. O próprio recorrente reconhece que esses carimbos e selos são apenas “indícios” de que o internamento pode ter ocorrido.

Não acolho a tese recursal de que a falta da vistoria física dos produtos, condição necessária para comprovar o internamento, é uma mera exigência formal cuja inobservância implica apenas a aplicação da multa prevista no art. 42, XXII, da Lei nº 7.014/96. Esse meu posicionamento está baseado no fato de que sem essa vistoria física feita pela autoridade competente não se pode dizer que os produtos entraram na Zona Franca de Manaus. Ressalto que os carimbos e selo, no máximo, comprovam o ingresso no Estado do Amazonas.

A isenção das operações com mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus é um benefício fiscal condicionado à efetiva comprovação da entrada dos produtos no estabelecimento destinatário, nos termos do art. 29, III, do RICMS-BA. Essa norma isencional, por se tratar de um benefício fiscal, deve ser interpretada de forma literal, a fim de evitar que a interpretação extensiva da norma venha incluir no benefício fiscal contribuinte que não faça jus ao referido tratamento.

Como bem ressaltou o relator da Decisão recorrida, para a comprovação da entrada dos produtos na ZFM, onde está localizado o destinatário da operação em tela, devem ser observadas as regras previstas no Convênio ICMS Nº 36/97, o qual, na sua Cláusula Quarta, § 2º, prevê que *“Não constituirá prova de ingresso da mercadoria a aposição de qualquer carimbo, autenticação, visto ou selo de controle pela SUFRAMA ou SEFAZ/AM, nas vias dos documentos apresentados para vistoria.”*

O Acórdão CJP Nº 0106/01, citado pelo recorrente, não serve de paradigma para o caso em tela, pois, naquela lide, a condição para o gozo da isenção estava atendida, restando apenas o cumprimento de um ato meramente formal. Já no presente caso, uma das condições para o gozo da isenção (a efetiva comprovação da internação das mercadorias na Zona Franca de Manaus) não está comprovada nos autos. O carimbo e selo apostos na Nota Fiscal nº 98 não comprovam a internalização das mercadorias, não passando de meros indícios de internalização.

Em face do acima comentado e em consonância com Parecer da PGE/PROFIS, considero correta a Decisão de Primeira Instância e, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, homologando a Decisão recorrida.

#### **VOTO VENCEDOR**

A Douta 3ª Junta de Julgamento Fiscal fundamentou a sua decisão no fato de que o internamento do produto e o conseqüente ingresso do mesmo no estabelecimento destinatário não estariam comprovados, restando violado o quanto disposto na Cláusula Quarta do Convênio ICMS nº 35/97, subsidiando, dessa forma, a aplicação da penalidade esculpida em lei.

*Permissa venia*, não há como manifestar a minha aquiescência com a tese sustentada na referida Decisão recorrida, notadamente quando se evidencia, através dos documentos colacionados aos autos, que o produto objeto de autuação efetivamente ingressou no estabelecimento destinatário.

Senão, vejamos.

O recorrente comprova o internamento da mercadoria através da fotocópia autenticada da Nota Fiscal nº 98, jungida aos autos à fl. 56, através da qual se constata, com clareza solar, não só o itinerário do produto devidamente inspecionado nos postos fiscais (carimbos constantes do verso), como também o seu ingresso em território amazonense (selo fiscal de entrada em Manaus expedido pela Secretaria da Fazenda do Estado do Amazonas).

Mas não é só. Ainda que os referidos selos e carimbos apostos na retro citada nota fiscal sejam considerados meros “indícios” – não provas - de que a mercadoria ingressou no estabelecimento destinatário, os mesmos adquirem a robustez de verdadeiras provas quando aliados aos

CARIMBOS apostos na frente e no fundo do documento fiscal por parte da empresa destinatária - GDK ENGENHARIA S.A., confirmando que o produto foi entregue.

Salta aos olhos, pois, a comprovação do internamento da mercadoria no estabelecimento destinatário, objeto de procedência da autuação fiscal no julgamento de primeira instância.

No que concerne, porém, à argumentação de que restou violado o quanto disposto na Cláusula Quarta do Convênio ICMS nº 35/97, não há como prosperar o entendimento manifestado pelo órgão originário.

*Pari passu*, há que se transcrever a disposição constante do § 2.º, da referida Cláusula Quarta, *ad litteram verbis*:

*“Não constituirá prova de ingresso da mercadoria a aposição de qualquer carimbo, autenticação, visto ou selo de controle pela SUFRAMA ou SEFAZ/AM, nas vias dos documentos apresentados para vistoria.”*

Ora, comprovado o ingresso da mercadoria na ZFM e, conseqüentemente, o alcance da verdade material, ao efetuarmos uma interpretação extensiva da referida disposição normativa, verificaremos que dentre o “rol taxativo” das vedações constantes do texto legal, inexistente qualquer referência ao “*carimbo aposto pela empresa destinatária*”, importando em aceitação, a *contrariu sensu*, do mesmo como prova do internamento da mercadoria.

Ademais, ainda que fosse a interpretação literal a hermenêutica aplicável à espécie, constataríamos, facilmente, que se trata de mera exigência formal, ato instrumental e burocrático de ratificação das demais condições materiais reguladas pela norma isentiva, que não tem o condão de obstar o alcance da verdade material *in concreto*, qual seja, a cabal demonstração do internamento da mercadoria, transportada através do correto itinerário, com a manifestação das autoridades fazendárias, e efetivamente recebida pela empresa destinatária.

Nesse sentido, traz-se à colação precedente de julgamento proferido por essa Egrégia Câmara de Julgamento Fiscal, no Acórdão CJF nº 0106/01 (Auto de Infração nº 281076.0002/00-1), cuja relatoria coube ao eminente Conselheiro Helcônio de Souza Almeida, que tratou da matéria com profunda acuidade:

*“EMENTA. ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. **A concessão de isenção condicionada a procedimento formal do contribuinte não descaracteriza a norma material isentiva.** Inobservância de procedimento exigido constitui infração de caráter formal. Incorreto o entendimento da JJF. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.*

(...)

*Cremos que o legislador ao conceder a tal isenção ou mais propriamente ao ‘dispensar o pagamento da diferença de alíquota’ condicionou tal benefício ao um ‘reconhecimento por ato do Diretor de Tributação em face de uma análise técnica dos motivos apresentados pelo interessado.’ O que nos resta entender é qual a relevância de tal comportamento para realização daquilo que denominamos suporte fático da norma isentiva. Como fizemos em outra oportunidade não queremos transformar este voto, numa acirrada discussão sobre se estas isenções estariam ou não enquadradas como atos jurídicos complexos. **Inferimos apenas que a norma isentiva tem caráter próprio e não pode ser condicionada materialmente ao cumprimento de obrigações que entendo exclusivamente formais.** Em outras palavras o reconhecimento exigido para este tipo de isenção representa efetivamente um ônus para o contribuinte **mas não a ponto do seu descumprimento representar a transformação do fato isentivo em tributado.** Pensando assim e para não estendermos mais estas nossas colocações, entendo que embora o reconhecimento tem ocorrido muito tempo*

*depois do fato, ele serviu para constatar a possibilidade material da concessão da isenção, mas não retirar a penalidade pelo cometimento de uma infração que entendo acessória. Portanto considero o Auto de Infração procedente em parte **propondo a transformação em multa formal àquela aplicada como material**, alterando-se o julgamento efetuado pela JJF e considero o Auto de Infração procedente em parte.” (grifo nosso)*

A verdade material, ante o alcance do fim colimado, deve sobrepujar-se à mera exigência formal -mantendo-se a isenção em detrimento da tributação - a despeito da violação da norma caracterizar-se como descumprimento de obrigação acessória, sujeita à imposição de multa formal em substituição àquela aplicada como material. A penalidade, de caráter acessório, subsiste, razão pela qual proponho a aplicação de multa formal, à luz do art. 915, XXII, do RICMS/97, no valor de R\$50,00 ao recorrente, em decorrência da ofensa à Cláusula Quarta do Convênio ICMS nº 35/97.

Destarte, por tudo quanto acima exposto, em que evidenciado o internamento da mercadoria na ZFM, comprovado mediante a aposição de carimbos e selos das autoridades fazendárias e, principalmente, dos carimbos apostos pela empresa destinatária, alcançando-se a verdade material, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto, reformando o julgamento proferido pela Doutra 3ª JJF, aplicando-se ao recorrente, porém, multa formal no valor de R\$50,00 por descumprimento de obrigação acessória.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com o voto de qualidade do presidente, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207090.0004/04-7 lavrado contra **ACOPLA INDÚSTRIA COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$5.987,53**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa de **R\$50,00**, prevista no art. 42, XXII, da citada lei, homologando-se os valores pagos.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros Nelson Antonio Daiha Filho, José Carlos Barros Rodeiro e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTO VENCIDO: Conselheiros Álvaro Barreto Vieira, Fauze Midlej e César Augusto da Silva Fonseca.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de março de 2005.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – VOTO VENCEDOR

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