

PROCESSO - A. I. Nº 278936.0207/06-2  
RECORRENTE - M. L. NANUZI MONTANI  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0111-05/07  
ORIGEM - INFRAZ BARREIRAS  
INTERNET - 26/08/2008

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0275-11/08

**EMENTA:** ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES COM CAROÇO DE ALGODÃO DESTINADAS A FABRICAÇÃO DE RAÇÃO ANIMAL OU ALIMENTAÇÃO ANIMAL. Infração parcialmente comprovada. Mantida a Decisão recorrida. 2. ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. MERCADORIAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Mantida a Decisão recorrida. 3. EXPORTAÇÃO INDIRETA. REMESSA PARA ESTABELECIMENTO EXPORTADOR. CONTRIBUINTE NÃO CREDENCIADO. Comprovado nos autos as efetivas exportações. Verificada a insubstância de infração quanto à obrigação principal, porém comprovado o cometimento da infração a obrigação acessória vinculada à imputação. Aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória. Exigência parcialmente procedente. Modificada a Decisão recorrida. Indeferido o pedido de diligência. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O presente Recurso Voluntário foi interposto pelo recorrente contra a Decisão da 5ª JJF – Acórdão JJF nº 0111-05/07 – que julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, o qual fora lavrado para exigir o débito de R\$140.970,61, decorrente de:

1. Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$16.619,14, referente à saída de produtos com utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo, nos meses novembro e dezembro de 2003 e janeiro de 2004, por ter o contribuinte vendido caroço de algodão para outra unidade da Federação para destinatário que não atendia a condição estabelecida no artigo 79, inciso I, do RICMS;
2. Multa, no valor de R\$53.602,14, correspondente a 10% do valor comercial das mercadorias sujeitas a tributação, entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, no período de novembro de 2001 a novembro de 2005;
3. Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$70.749,33, em razão de registro de operação tributada como não tributada, nas saídas de mercadorias equiparadas à exportação, sem possuir regime especial para operar com exportação indireta, condição necessária ao reconhecimento da não incidência, inerente aos meses de junho e julho de 2004.

A Decisão recorrida julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, diante das seguintes considerações:

1. Quanto à primeira infração, aduziu a JJF que consta dos autos documentos apresentados pelo autuado, não contestados pelo autuante, dando conta de que os destinatários Algodoeara Irmãos Barbosa Ltda. (fl. 101), Carneiro Indústria e Comércio Ltda. (fl. 103 e 104) e Inditorta

Ltda. (fl. 106), estão registrados no Ministério da Agricultura na atividade de fabricante de torta de algodão e alimentos para animais. Assim, concluiu a JJF que, se não há provas de que as mercadorias foram empregadas noutro fim que não fosse alimentação animal ou fabricação de ração animal, não se pode exigir ICMS sem a redução da base de cálculo. Entretanto, em relação às Notas Fiscais nºs 356 e 357, emitidas em 12/12/2003, destinadas à USINA MARGO LTDA, entendeu a Decisão recorrida que resta pagar a diferença de R\$339,98; e referente às Notas Fiscais nºs 435 e 436 emitidas em 09/01/2004, destinadas para Ind. e Com. Linhares Ltda., resta pagar a diferença de R\$380,05, porque não ficou comprovado que estes adquirentes estejam inscritos no Ministério da Agricultura, como estão os outros adquirentes (fls. 100 a 106). Desta forma, o valor do ICMS devido por esta infração foi reduzido para R\$720,03.

2. Inerente à segunda infração, salienta a JJF que a Lei nº 7.014/96, no art. 42, IX, prevê a multa no percentual de 10% do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal. Assim, o órgão julgador verificou que, com exceção dos Documentos Fiscais de nº: Nota Fiscal nº 1475, no valor de R\$4.180,00 (fl.41, referente à prestação de serviço); Nota Fiscal nº 167390, no valor de R\$509,33 (fl. 28, referente à locação); Nota Fiscal nº 76, no valor de R\$4.685,16; Nota Fiscal nº 77, no valor de R\$6.219,75; Nota Fiscal nº 78, no valor de R\$11.863,30 (fls. 74, 75 e 76, referentes a comodato), num total de R\$27.457,54, as quais se referem à operação não tributada e, como tal, sujeita à multa de 1% do valor comercial, conforme inciso XI do mesmo dispositivo legal, no montante de R\$274,58, as demais notas fiscais não registradas referem-se à operação sujeita à tributação, por se tratarem de aquisição de materiais de embalagem, de consumo e de retorno de industrialização, cujas parcelas totalizam R\$508.563,86. Concluiu que esta infração é procedente em parte, devendo ser aplicada a multa de 1% sobre o valor de R\$27.457,54, e multa de 10% sobre o valor de R\$508.563,86.
3. Por fim, no tocante à terceira infração, a Decisão recorrida é de que o autuado não obteve credenciamento da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia para realizar exportações de forma indireta, uma vez que seu pedido de “*Credenciamento para promoção de saída de mercadorias com o fim específico de exportação indireta sob o abrigo da não incidência, nos termos do RICMS-BA/97*” foi indeferido, cuja ciência lhe foi dada em 30/07/2004, conforme se verifica na fl. 20. Assim, em que pese a existência da regra da não incidência para as operações em exame, o RICMS/BA exige no artigo 582, § 2º, que os interessados solicitem credenciamento junto à Inspetoria Fazendária do seu domicílio fiscal. Desta forma, aduziu a JJF que o autuado estava descredenciado para realizar exportação indireta, logo, desamparada pela não incidência do ICMS, pois seu pedido fora indeferido pela SEFAZ. Cita Decisão do CONSEF que, em caso análogo, decidiu que o pré-requisito para obtenção da não incidência é o prévio credenciamento (Acórdão CJF nº 0307-12/06). Mantém a exigência.

Em seu Recurso Voluntário, à fl. 214 a 226 dos autos, o recorrente sustenta que o Acórdão deve ser reformado, do que requer a realização de diligência, em razão de que:

1. Quanto à primeira infração, embora o recorrente não tenha trazido aos autos comprovantes de Registro no Ministério da Agricultura das destinatárias Usina Margo e Ind. e Com. Linhares Ltda, cabe ao fisco provar que as mesmas não possuem os citados registros. Ressalta que o autuante imputa ao recorrente o descumprimento da condição prevista no RICMS sem identificar que condição é esta e ainda sem demonstrar tal descumprimento. Aduz que o ônus da prova cabe ao fisco. Requer a sua improcedência.
2. Inerente à segunda infração, aduz que seria correta a aplicação da multa prevista no inciso XI do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, pois as operações de entradas que não foram escrituradas se referem a produtos destinados a consumo próprio, matérias-primas e ativo, não tributáveis, com fase encerrada de tributação, a exemplo de: escova de cereais, rolamentos, correias, sacos para fardos de algodão, etiquetas, arames de enfardamento de algodão, entre outros produtos destinados para consumo próprio, sem posterior comercialização. Cita Acórdão JJF nº 2826/00, cujo imposto foi pago por antecipação, ou seja, com fase de tributação encerrada, logo não são mais tributáveis e nem sujeitas a tributação, pois não existem operações subsequentes

sujeitas à tributação. Também argumenta que o órgão julgador pode dispensar a multa acessória, conforme facultado pelo § 7º do mesmo dispositivo legal, pois não houve dolo, fraude ou simulação, e não houve falta de recolhimento do imposto. Cita a existência de inúmeros precedentes nas decisões do CONSEF.

3. Por fim, defende que a terceira infração deve ser julgada improcedente, aplicando-se tão somente multa por descumprimento de obrigação acessória, uma vez que o autuado efetivamente enviou produtos agrícolas para exportação, fazendo jus à não incidência. Registra que o art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, assim como o art. 3º, I, da Lei Kandir, estabelece a não incidência tributária sobre operações de exportações, sem qualquer distinção entre exportação direta ou indireta, cujos entes fiscais devem apenas se limitar à regulamentação, não podendo estabelecer regras ou distinções não autorizadas em lei que possam impedir ou dificultar o uso do benefício estabelecido. Registra que o STJ já decidiu diversas vezes no sentido de que são ilegais as exigências inseridas, a pretexto de criar um regime de controle das operações, envolvendo produtos destinados à exportação, pois acabam por restringir o exercício da garantia constitucional à não incidência sobre estas operações. Cita RE nº 278700/SP, relatado pela Ministra Ellen Gracie. Também ressalta que é preciso considerar que o recorrente comprovou ao autuante de que efetivamente as operações se referem às exportações de algodão, portanto, não sujeitas à tributação de ICMS, cumprindo a única condição imposta pela norma de não incidência. Invoca Acórdão CJF nº. 0081/00, da 2ª CJF, decidindo Recurso de Ofício sobre idêntica matéria, na qual afirma que “*Provado nos autos a exportação das mercadorias. Cabível aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória. Recurso não provido*”.

A PGE/PROFIS, às fls. 248 e 249 dos autos, em razão das alegações recursais quanto à segunda infração, sugere a realização de diligência a fim de que seja informado se, considerando as atividades desenvolvidas pelo recorrente, as mercadorias cuja entrada restou omitida, efetivamente, produtos de uso e consumo do estabelecimento autuado, não são sujeitas, portanto, a posterior saída tributada.

Em pauta suplementar do dia 14/02/2008, esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, decidiu pela desnecessidade da realização da diligência, por entender este Colegiado, inclusive com a concordância do representante da PGE/PROFIS, Dr. José Augusto Martins Júnior, que o PAF encontra-se devidamente instruído de suas provas documentais, não sendo relevante a dúvida suscitada para a Decisão de mérito.

A PGE/PROFIS em seu Parecer, às fls. 252 a 258, opina pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, uma vez que:

1. Considera que não assiste razão ao contribuinte, pois o autuado não logrou comprovar que os destinatários das Notas Fiscais de nºs 356 e 357 da Usina Margo Ltda., e de nºs 435 e 436 da Indústria e Comércio Linhares Ltda., dedicam-se à fabricação de ração animal, às quais não se juntou um único documento nos autos. Por outro lado, observou, às fls. 17 e 18, que o CNPJ das referidas empresas não traz qualquer menção à fabricação de ração animal, apontando, como suas atividades principais, “*beneficiamento, moagem e preparação de outros produtos de origem animal*” e “*beneficiamento de algodão*”, do que entende constituir a base em que assenta a imputação fiscal, relativa à infração 1, consubstanciando prova bastante do fato alegado, não elidido pelo recorrente.
2. No que diz respeito à infração 2, salienta que o julgamento de primeiro grau já logrou promover a exclusão das notas fiscais relativas aos bens ou serviços tidos como não tributáveis, não mais havendo o que se excluir, até mesmo porque as notas fiscais remanescentes referem-se, sem exceção, a aquisições interestaduais de bens de uso e consumo ou ativo fixo, cuja entrada no estabelecimento do contribuinte submete-se à incidência do correspondente diferencial de alíquota, qualificando-se, pois, inequivocamente, como operação tributada, donde não se pode sustentar o seu caráter “não tributável” para fins de se aplicar a multa menor de 1%.

3. Quanto à infração 3, corrobora a PGE/PROFIS com o entendimento do recorrente de que a não incidência do ICMS sobre as ditas “exportações indiretas” está prevista de forma ampla e abrangente, sem qualquer condicionante, na Lei Complementar nº 87/96, de maneira que se revelaria ilegal a condição de credenciamento do remetente imposta pelo RICMS/BA. Salienta que não apenas a Lei Complementar nº 87/96, mencionada pelo recorrente, como também, e principalmente, a própria norma legal que, a nível estadual, instituiu ICMS – a Lei nº 7.014/96 – consoante art. 3º, II, “b”, não veicula qualquer exigência para a fruição da instituída não incidência do ICMS sobre as “exportações indiretas”, inexistindo limites, restrições ou condições de quaisquer espécies à concretização do quanto ali previsto. Assim, entende a PGE/PROFIS que o RICMS, ao instituir, no seu art. 582, a necessidade de credenciamento prévio do remetente para fins de reconhecimento de não incidência prevista em lei, inovou, indevidamente, na ordem jurídica, desbordando do conteúdo da lei que deveria regulamentar – ao qual estava irrefragavelmente atrelado – posto ter criado condição ali não prevista, e restringindo o direito do contribuinte onde o legislador não o fez, revelando-se, portanto ilegal. Daí porque entende que a infração 3, lavrada com suporte, exatamente, no dispositivo regulamentar que tem por ilegal, deve ser julgada improcedente. Por fim, ressalta o opinativo que não se trata de caso em que o contribuinte restou autuado por inexistência de prova da efetiva realização da exportação, mas sim, consoante se colhe da descrição constante do instrumento de imputação fiscal, de hipótese em que a autuação se deu apenas em razão do descumprimento da obrigação formal de credenciamento prévio do remetente. Ademais, o autuante em nenhum momento aduz que a exportação em questão não teria se realizado, de forma que a conduta infracional atribuída ao contribuinte cinge-se ao seu não credenciamento.

À fl. 260 dos autos, consta o “Despacho” do Procurador Assistente da PGE/PROFIS, Dr. José Augusto Martins Júnior, concordando em todos os termos com o Parecer exarado pela ilustre Procuradora do Estado Drª. Leila V. S. Ramalho, tendo em vista que, de fato, o simples inexistência de credenciamento prévio, conforme previsto no art. 582 do RICMS/BA não desnatura a realização da exportação indireta, não havendo que se falar em supremacia da forma sobre a verdade real (doc. 168).

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1<sup>a</sup> Instância no que tange às três exigências que compõem o Auto de Infração.

Inicialmente, indefiro o pedido de diligência solicitado pelo recorrente, pois considero suficientes para a formação da minha convicção os elementos contidos nos autos, nos termos do art. 147, I, “a”, do RPAF.

No mérito, quanto à primeira infração, corroboro integralmente com o Parecer da PGE/PROFIS, pois considero, que não assiste razão ao contribuinte quando pleiteia a exclusão do débito remanescente das notas fiscais destinadas para a Usina Margo Ltda. e para a Indústria e Comércio Linhares Ltda., uma vez que o recorrente não logrou êxito em comprovar, como o fez às fls. 100 a 106 com os demais destinatários que compunham esta infração, o devido registro dos aludidos adquirentes, junto ao Ministério da Agricultura, na atividade de fabricação de ração animal, requisito para o benefício fiscal de redução da base de cálculo, consoante art. 20, XI, combinado com o art. 79, I, do RICMS/BA, cuja condição para fruição não sendo satisfeita, o tributo será considerado devido, conforme art. 11 do RICMS. Assim, deixou o recorrente de elidir a acusação fiscal, cuja imputação fundamenta-se nos documentos de fls. 17 e 18 dos autos, os quais não trazem qualquer menção à fabricação de ração animal, por parte dos citados adquirentes, mas, sim, apontam como suas atividades principais, “*beneficiamento, moagem e preparação de outros produtos de origem vegetal*” e “*beneficiamento de algodão*”. Mantida a Decisão.

No tocante à segunda infração, vislumbro que o fato das aquisições das mercadorias ou bens se destinarem ao uso ou consumo e ativo do estabelecimento, não altera a sua classificação de “sujeitos a tributação”, ou seja, mercadorias tributáveis, pois as mesmas (caixa d’água, sacos de fio, engrenagem, correias, escovas, etc,) não se enquadram como “*mercadoria não tributável ou*

*cujo imposto já tenha sido pago por antecipação*”, e, consequentemente, não se aplica a multa prevista no art. 42, XI, da Lei nº 7.014/96, como defende o recorrente.

Por outro lado, o inciso IX do aludido artigo 42 da Lei nº 7.014/96 prevê a multa de 10% (dez por cento) do valor comercial do *bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação* que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal.

Portanto, da interpretação literal do citado dispositivo legal, não resta dúvida de que a exigência está correta, sendo impertinente a aplicação da multa de 1% (um por cento), prevista no inciso XI, pois as mercadorias adquiridas, apesar de destinadas ao consumo do estabelecimento ou ao ativo, não se enquadram como “*mercadoria não tributável ou cujo imposto já tenha sido pago por antecipação*”, mas sim, como “*bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação*”.

Logo, fácil inferir que a pleiteada multa de 1% (art. 42, XI, da Lei nº 7.014/96), só se aplica às mercadorias não tributáveis ou cujo imposto já tenha sido pago por antecipação, nesse último caso, àquelas enquadradas no regime da substituição tributária, situação estranha a que está se tratando no presente Auto de Infração. Assim, comungo com o entendimento incidente na Decisão recorrida e no Parecer da PGE/PROFIS de que o caso é de não registro de entradas de *mercadorias tributáveis*, destinadas ao consumo da própria empresa. Mantida a Decisão recorrida.

Por fim, inerente à terceira infração, vislumbro que o contribuinte não foi autuado por inexistência de prova da efetiva realização da exportação, mas, sim, em razão do descumprimento da obrigação formal de credenciamento prévio do remetente, cuja exigência formal imposta pelo RICMS/BA deverá ser apenas como controle da administração, haja vista que ficaram comprovadas nos autos e na própria imputação as efetivas exportações.

Contudo, nos termos do art. 157 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, verificada a insubsistência de infração quanto à obrigação principal, porém ficando comprovado o cometimento da infração a obrigação acessória vinculada à imputação, é cabível a aplicação da multa de R\$50,00, prevista no art. 42, XXII, da Lei nº 7.014/96. Modificada a Decisão para julgar procedente em parte esta infração.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para manter a Decisão recorrida quanto às duas primeiras infrações e modificá-la quanto à terceira infração, julgando-a parcialmente procedente.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 278936.0207/06-2, lavrado contra **M. L. NANUZI MONTANI**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$720,03**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no total de **R\$51.180,96**, previstas nos incisos IX, XI e XXII, da referida lei, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de agosto de 2008.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - RELATOR

ÂNGELI MARIA GUIMARÃES FEITOSA - REPR. DA PGE/PROFIS