

A. I. Nº - 279196.0003/11-7  
AUTUADO - EMPRESA CARIOPA DE PRODUTOS QUÍMICOS S.A.  
AUTUANTES - RICARDO TABCHOURY DE BARROS SANTOS e JOSÉ FRANCISCO DOS SANTOS  
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA  
INTERNET 21.09.2012

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0261-05/12**

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. COMPRA INTERESTADUAL DE MERCADORIAS/BENS. USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Cabível a exigência do diferencial entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de bens para uso e consumo do estabelecimento. Infração reconhecida. 2. DIFERIMENTO. TERMO FINAL. RECEBIMENTO DE REFEIÇÕES PARA ALIMENTAÇÃO DE EMPREGADOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. O adquirente é responsável pelo ICMS cujo lançamento se encontrava diferido, na aquisição de refeições para funcionários do estabelecimento. Infração reconhecida 3. IMPORTAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Infração reconhecida. 4. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAL DE USO E CONSUMO. Os materiais glosados são insumos usados no tratamento de água para refrigeração. Infração reconhecida. b) BENS E PRODUTOS P/ EXPORTAÇÃO. O autuado prova através do RAICMS especial a legitimidade dos créditos pela exportação de produtos, nos termos dos artigos 581/583 RICMS BA (Lei Complementar nº 87/96 - Lei Kandir). 4. EXPORTAÇÃO. INDICAÇÃO DA NATUREZA DA OPERAÇÃO COMO SENDO "EXPORTAÇÃO", MAS SEM COMPROVAÇÃO DA SAÍDA DAS MERCADORIAS DO PAÍS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Comprovação parcial da efetiva exportação. Infração em parte subsistente. 5. LIVROS FISCAIS. LIVRO MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO CONFORME A LEGISLAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa pelo não atendimento à 2ª intimação para exibição de livro fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 26/09/2011, para exigir ICMS e multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de R\$1.019.935,70, através das seguintes infrações:

1. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, conforme demonstrativo que se encontra no Anexo I. Valor R\$ 4.104,48, Multa de 60%;
2. Deixou de proceder ao recolhimento do ICMS por diferimento, na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido. Nas aquisições de refeições utilizadas pelos funcionários da empresa é mostrado no demonstrativo de débito com os devidos valores que estão no Anexo II. Valor R\$ 18.407,56, Multa de 60% ;
3. Recolheu a menos o ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, que é pela inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembarço e pela utilização incorreta da taxa cambial, mostrado no demonstrativo de débito com os respectivos valores que se encontram no Anexo III. Valor R\$ 3.185,17, Multa de 60%;

4. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, produtos estes utilizados no tratamento de água de refrigeração como hipoclorito de sódio, kurizet S 126 e S 601, configurado no demonstrativo de débito com os devidos valores que se encontram no Anexo IV. Valor R\$ 762,31, Multa de 60%;
5. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, sendo produtos utilizados no tratamento de água de refrigeração como hipoclorito de sódio, kurizet S 126 e S 601, conforme demonstrativo de débito com os respectivos valores que se encontram no Anexo IV. Valor R\$331,07, Multa de 60%;
6. Deixou de recolher o ICMS nas saídas de mercadorias acobertadas por notas fiscais com natureza da operação Exportação, sem comprovação da efetiva saída do país por intermédio de Guias ou Registros de Exportação, conforme demonstrativo de débito com os respectivos valores que se encontram no Anexo V. Valor R\$175.914,53, Multa de 60%;
7. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, sendo transferidos dos livros Registro de Apuração de ICMS Especial para o Normal, sem que tenha a empresa apresentado o LRAICMS Especial durante a realização dos trabalhos de fiscalização após ter sido intimado para a entrega do mesmo, configurado no demonstrativo de débito com os devidos valores reclamados que se encontram no Anexo VI. Valor R\$ 816.314,58, Multa de 60%
8. Deixou de apresentar livro(s) fiscal(s), quando regularmente intimado, a não apresentou o livro Registro de Apuração de ICMS Especial, após ter sido intimado duas vezes para o cumprimento da obrigação acessória. Multa R\$920,00.

O sujeito passivo apresenta razões, através de procurador devidamente habilitado, fls. 114/118, com relação apenas às infrações 6 e 7; reconheceu as demais infrações (1, 2, 3, 4, 5 e 8), afirmando que serão pagos com crédito de ICMS, conforme requerimento anexo (doc. 02).

Esclareceu, com relação às infrações 6 e 7, que não localizou a documentação solicitada neste itens durante a fiscalização, sendo fato notório que o autuado passou por um processo de transição justamente no ano de 2007, quando foi comprada pelo Grupo Ultra (antes pertencia ao Grupo Ipiranga), o que ocasionou dificuldade na localização dos documentos solicitados pela fiscalização. Contudo, durante o prazo defensivo, o contribuinte insistiu em sua busca e acabou por encontrar a documentação, motivo pelo qual apresentou no ato do protocolo desta impugnação, de modo que vem a comprovar a regularidade de seus procedimentos.

Especificamente, quanto à infração 6, disse que não procede, pois demonstra que as cópias das Notas Fiscais nºs 27.753, 27.759, 27.819, 27.826, 852, 862, 863 e 864 – docs. 03 a 26 - comprovam a efetiva saída das mercadorias e que cada nota consta o número da fatura comercial (INVOICE), o conhecimento de embarque (BILL OF LADING) contendo o número INVOICE e do Registro de Exportação, devidamente averbado.

Na Nota Fiscal nº 28.235, verificou que o fiscal equivocou-se, pois o número correto é 28.035 e não aquele utilizado pelo autuante (Anexo V) – sendo “nº de controle do formulário”, e não o nº da Nota, como fez parecer.

Com a mesma relação de situação o autuado apresentou: nota fiscal (doc. 27), Conhecimento de Embarque (doc. 28) e Registro de Exportação devidamente averbado (doc. 29). Diante disto alegou que comprovou a efetiva saída de mercadorias do país em relação às notas citadas, o que se aplica a não incidência do ICMS em tais operações.

Com relação às Notas Fiscais nºs 28781 e 949, arguiu que as mercadorias não foram entregues aos destinatários e que o autuado emitiu notas fiscais de entradas de nºs 0001 (doc. 31) e 0007 (doc. 33), pois as mesmas retornaram ao seu estoque.

Observa que notas fiscais de entrada fazem referência às saídas, contém a descrição dos mesmos produtos, nas mesmas quantidades e em valores idênticos, não havendo que se falar em falta de pagamento de ICMS relativamente a tais operações. Transcreveu quadro para análise da

documentação, frisando que facilitará o trabalho de comprovação do regular procedimento do autuado, devendo ser julgado improcedente o item.

Quanto à infração 7, diz que localizou o livro Registro de Apuração do ICMS Especial, que comprova a legitimidade dos créditos de ICMS por exportação que transferiu para LRAICMS Normal. Para cada mês autuado apresenta os livros fiscais e documentos que comprovam a regularidade de seu procedimento.

Requer a homologação dos itens reconhecidos e a improcedência das infrações 6 e 7.

Os autuantes prestam informação fiscal de fls. 268/270; diz que reconhece as infrações 1, 2, 3, 4, 5 e 8 e que o autuado contestou tão-somente as infrações 6 e 7.

Diz que a apresentação das Notas Fiscais nºs 27753, 27759, 27819, 27826, 852, 862, 863, 864 e 28035, Conhecimento de Embarque e RE – Registro de Exportação não comprovam as exportações. Explica que não basta ao contribuinte informar aleatoriamente o número na INVOICE na nota fiscal como condição para comprovação de exportação, senão seria fácil burlar a operação, pois não precisaria a autoridade aduaneira comprovar o fechamento da operação.

Aduzem que é necessária a vinculação dos documentos fiscais emitidos pelo autuado com relação ao Registro de Exportação averbado e ao Despacho de Declaração de Exportação, pois tais documentos aduaneiros se relacionem entre si e as notas fiscais correspondentes com a anuência das autoridades competentes autorizando e comprovando a efetiva exportação dos produtos. No caso, existiu apenas o procedimento unilateral do autuado.

Com relação aos produtos descritos nas Notas Fiscais de nºs 28781 e 949, cuja alegação defensiva é que não houve exportação e que foram emitidas as Notas Fiscais nºs 0001 e 0007 para dar entrada de seus retornos ao estabelecimento, diz que o autuado não apresentou nenhum documento que comprove o efetivo retorno, como conhecimento de transporte vinculado às aludidas notas fiscais. Entende que os documentos nºs 0001 e 0007, que acobertaram o retorno não têm indícios de circulação, sendo provável que os produtos tenham sido vendidos no mercado interno.

Reconhecem a procedência dos argumentos defensivos com relação à infração 07, após verificar as comprovações na apresentação dos livros fiscais, na impugnação.

Pedem pela Procedência Parcial do Auto de Infração.

Na assentada do julgamento, do dia 16 de janeiro de 2012, a 5ª Junta de Julgamento Fiscal resolveu converter o PAF em diligência, fl. 274, a fim de certificação, junto a GEINC – Gerência do Setor Indústria e Comércio Exterior, da efetiva exportação dos produtos listados nas notas fiscais discriminadas no demonstrativo fiscal de fl. 56.

A Gerência especializada apresenta Parecer, conforme consta da fl. 276 e junta documentos de provas. O Auditor toma ciência do resultado da diligência, mas não o autuado, motivo que determina uma 2ª diligência, fl. 287, enfatizando o conhecimento do autuado ao resultado da diligência, em homenagem ao devido processo legal.

Conhecido o resultado, o autuado manifesta-se, fls. 293/294, afirmando que suas alegações estão corroboradas, no sentido de que a diligência coincluiu que apenas as notas fiscais 28.871 e 949 não foram exportadas, como afirmara, tendo em vista que as mercadorias foram devolvidas com a emissão das respectivas notas fiscais 0001 e 0007.

Os Auditores fazem novo pronunciamento, fls. 299/300, informando com relação à infração 06, que concordam com o parecer da GEINC e, com respeito às Notas Fiscais nºs 28.781 e 949, já firmaram suas convicções na Informação Fiscal; no que se refere à infração 7, acordam com as argumentações da defesa, sobretudo após a apresentação do Livro Fiscal.

## VOTO

O presente Auto de Infração foi lavrado para exigir a falta de recolhimento do ICMS de acordo com as irregularidades apuradas nas oito infrações, durante o curso da ação fiscal originada da Ordem de Serviço nº 504398/11, descritas e relatadas na inicial dos autos. Após o expresso

reconhecimento das infrações 1, 2, 3, 4, 5 e 8, a lide cingir-se-á tão-somente às infrações 6 e 7, que serão objeto da apreciação que segue.

Na sexta infração, a exigência se reporta às saídas de mercadorias para exportação, sem a efetiva comprovação, por intermédio de Guias ou Registros de Exportação, apurada conforme demonstrativo de débito, no valor de R\$175.914,53.

O autuado, nas razões de defesa, apresenta documentos da exportação, justificando que não o fizera, durante a ação fiscal, porque não os tinha localizado, em função do processo de alteração societária que transferiu a administração dos seus negócios para outro Grupo.

Os Auditores Fiscais responsáveis pela autuação reiteram, na Informação Fiscal, que os documentos apresentados não logram provar a efetiva exportação e mantém a autuação.

É o que examinaremos:

Compulsando as peças que sustentam a exigência, verifico que a elaboração do demonstrativo de débito competente, acostado aos autos, fl. 50, além de cópias das notas fiscais correspondentes e natureza da operação - saída para o exterior, CFOP 7101 (venda de produção do estabelecimento).

A legislação do país, com finalidade de tornar o produto brasileiro mais competitivo no mercado internacional, e segundo regra geral do ICMS, expressa na Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/96), determina que não incida o tributo sobre as operações e prestações que destinem mercadorias ao exterior. Visando atender o espírito de não onerar a operação de exportação, contido na LC 87/96 e na própria Constituição Federal (art. 155, §2º, inciso XII, alínea “e”), o artigo 581, RICMS BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, ensina que o ICMS não incide sobre a operação ou a prestação que destinem ao exterior, mercadorias ou serviços.

O próprio regulamento do ICMS extrai do Convênio ICMS 84/09, as condições para a não incidência ao definir os procedimentos da emissão da nota fiscal pelo estabelecimento remetente contendo a informação da “Remessa com o fim específico de exportação” (art.586); que tais informações sejam prestadas em arquivo magnético, conforme manual de orientação da cláusula trigésima segunda do Convênio ICMS 57/95 (art. 587); além do memorando exportação, emitido pelo estabelecimento destinatário, que deverá ser encaminhado ao remetente, acompanhado da cópia do Conhecimento de Embarque, do comprovante de exportação, do extrato completo do registro de exportação e da declaração de exportação (art. 589, § 1º).

No caso concreto, o sujeito passivo apresentou para cada operação considerada no levantamento fiscal, cópia da nota fiscal de exportação, acompanhada do Conhecimento de Embarque (BILL OF LADING), juntamente com o respectivo Registro de Exportação, além de fazer referência à respectiva fatura comercial (INVOICE), restando caracterizadas as saída das mercadorias efetivamente exportadas.

Verifico ainda que o Registro de Exportação encontra-se na situação “averbado”, enfatizando o § 3º do art. 589, RICMS BA ao firmar que para fins fiscais, somente será considerada exportada a mercadoria cujo despacho de exportação esteja averbado. Não obstante tais providências os autos foram submetidos à diligência fiscal, junto à Gerência do Setor Indústria e Comércio Exterior – GEINC, do Departamento de Planejamento de Fiscalização – DPF, a fim de proceder à verificação da efetiva exportação das mercadorias constantes no demonstrativo fiscal, que importou exigência na ordem de R\$ 175.914,53.

A gerência especializada confirma, após consulta no SISCOMEX – EXPORTAÇÃO, a efetividade das operações, excetuando com relação às Notas Fiscais nºs 28.871, de 25.06.2007 (ICMS R\$ 15.262,01) e 949, de 29.10.2007 (ICMS R\$ 8.913,24), conforme documentos dos despachos anexos ao PAF.

A alegação defensiva que as aludidas notas fiscais não foram de fato exportadas, mas retornaram aos seus estoques não restam comprovadas, apenas com a exibição de cópias das respectivas Notas Fiscais de Entrada 001 (fl. 167) e 007 (fl. 169).

Isto porque, ao dispor sobre a devolução de mercadoria efetuada por pessoa não obrigada a emissão de nota fiscal, o RICMS-BA, no seu art. 653, assim dispõe:

*Art. 653. O estabelecimento que receber, em virtude de garantia, troca, inadimplemento do comprador ou*

*desfazimento do negócio, mercadoria devolvida por produtor ou extrator ou por qualquer pessoa física ou jurídica não considerada contribuinte ou não obrigada à emissão de Nota Fiscal poderá creditar-se do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, desde que haja prova inequívoca da devolução (grifo nosso).*

[...]

§2º Nas hipóteses deste artigo, o estabelecimento recebedor deverá:

*I - emitir Nota Fiscal, na entrada das mercadorias, mencionando o número, a série, a subsérie e a data do documento fiscal originário, e o valor total ou o relativo à parte devolvida, sobre o qual será calculado o imposto a ser creditado, se for o caso;*

*II - obter, na Nota Fiscal (entrada) referida no inciso anterior ou em documento apartado, declaração assinada pela pessoa que efetuar a devolução, com indicação do motivo da devolução, fazendo constar a espécie e o número do seu documento de identidade;*

[...]

No caso em tela, o autuado emitiu a nota fiscal de entrada citada no inciso I do §2º do artigo 653 (fls. 167 a 169); contudo, o exame desses documentos fiscais evidencia que eles, por si só, não atendem determinações contidas no inciso II do mesmo dispositivo regulamentar. O atendimento de tais obrigações é fundamental para se comprovar a devolução e, assim, resguardar a Fazenda Pública de prejuízos referentes a operações que não representem reais devoluções.

Portanto, não se tratam de exigências que se deva fazer menoscabo. Nas devoluções de mercadorias feitas por adquirente pessoa física ou pessoa jurídica, não obrigada à omissão de documentos fiscais, uma vez que esses adquirentes não emitem suas próprias notas fiscais referentes ao desfazimento dos seus negócios, é absolutamente necessário que haja autorização para que outro o faça em seu nome.

As notas fiscais de devolução acostadas aos autos não suprem a exigência prevista na norma, consistente na declaração assinada da pessoa que efetuou a devolução, com a indicação do motivo da devolução, fazendo constar à espécie e o número do seu documento de identidade.

Dessa forma, no caso concreto, as citadas notas, isoladamente, não servem como *prova inequívoca da devolução* e não se acomodam ao querer do legislador, uma vez que uma e a outra, nota fiscal de venda ao exterior e nota fiscal de devolução, sendo emitidas pelo próprio contribuinte, precisaria do aval do titular de cada operação de devolução.

Cumpriria ao autuado observar as orientações que comprovavam as devoluções com a chamada “prova inequívoca”. Observo ainda que em se tratando de exportações, operação complexa que envolve vários agentes, em não se perfazendo, o autuado deveria ter juntado aos autos os documentos inerentes à operação de exportação que não se completou, da documentação dos agentes envolvidos com as justificativas relacionadas ao desfazimento das operações.

Na eventual impossibilidade de obter a declaração das pessoas que não emitam suas próprias notas fiscais, nas operações de devolução, ou desfazimento de negócios, devem ser providenciados outros conjuntos de provas, à guisa de exemplo, além das soluções já sugeridas: o lançamento fiscal e contábil das operações de venda e o correspondente desfazimento; saída e retorno ao estoque da mesma mercadoria; conhecimento de transporte relativo à operação da devolução; a aposição, na nota fiscal que acobertou a operação, de carimbos de repartições fazendárias do trajeto percorrido no retorno.

Entendo que a mera escrituração das operações, nos livros fiscais e mesmo o acostamento aos autos das notas fiscais de origem e de entradas são insuficientes para elidir a acusação fiscal da falta de pagamento de ICMS sobre as operações de saídas de mercadorias acobertadas com natureza jurídica de exportação, sem a efetiva comprovação de tais exportações, como também assim, o desfazimento regular de tais operações.

Conforme a fiel indicação na inicial dos autos e análise retro mencionada, o autuado incorreu na situação ensejadora da cobrança do imposto, no que se referem às Notas Fiscais nºs 28.871 e 949. Infração parcialmente subsistente, no valor de R\$ 24.175,25.

Na infração 7, a acusação é da utilização de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório da transferência do Registro de Apuração de ICMS Especial para o Normal, no valor de R\$ 816.310,58, conforme demonstrativo fiscal, fl.62.

Conforme a arguição do autuado, o livro de apuração de ICMS especial não foi apresentado à fiscalização, durante a realização dos trabalhos, por conta da reestruturação societária a que foi submetido o estabelecimento fiscalizado, sendo feito, somente, no momento da impugnação.

A legislação de regência, art. 103, RICMS BA, diz que não se exige o estorno do crédito fiscal relativo às entradas de materiais diversos para emprego na industrialização de produtos ou mercadorias destinados à exportação direta ou indireta, cujas operações de saídas para o exterior ocorram com a não incidência do ICMS, nos termos dos artigos 581, 582 e 583 RICMS/BA, tudo com extrato na Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir).

Observo, nos presentes autos, que foram acostados diversos documentos pelo sujeito passivo, fls. 170 a 265, cópias do livro Registro de Apuração do ICMS Especial, identificando os valores extraídos a débito e a crédito, transferidos para o livro de apuração normal, comprovando a legitimidade dos créditos de ICMS por exportação que transferiu e, objeto da presente exigência.

Os próprios autuantes reconhecem o acerto dos créditos consignados e pede que seja a exigência desconsiderada. Posto isso, insubstancial é a exigência fiscal em tela.

| Infração     | JJF              | ICMS (R\$)       | MULTA (%)     |
|--------------|------------------|------------------|---------------|
| 1            | RECONHECIDA      | 4.104,48         | 60            |
| 2            | RECONHECIDA      | 18.407,56        | 60            |
| 3            | RECONHECIDA      | 3.185,17         | 60            |
| 4            | RECONHECIDA      | 762,31           | 60            |
| 5            | RECONHECIDA      | 331,07           | 60            |
| 6            | PRODECENTE PARTE | 24.175,25        | 60            |
| 7            | IMPROCEDENTE     | 0,00             | -             |
| 8            | RECONHECIDA      | -                | 920,00        |
| <b>TOTAL</b> |                  | <b>50.965,84</b> | <b>920,00</b> |

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279196.0003/11-7, lavrado contra **EMPRESA CARIOSA DE PRODUTOS QUÍMICOS S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$50.965,84**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$920,00**, prevista no inciso XX, do mesmo diploma legal, alterada pela Lei nº 10.847/07, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores devidamente recolhidos.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de setembro de 2012.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR