

PROCESSO - A. I. Nº 279196.0003/11-7
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e EMPRESA CARIOCA DE PRODUTOS QUÍMICOS S.A. (EMCA)
RECORRIDOS - EMPRESA CARIOCA DE PRODUTOS QUÍMICOS S.A. (EMCA) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0261-05/12
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 10/10/2013

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0315-11/13

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. 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). Exigência improcedente. Mantida Decisão recorrida. 2. EXPORTAÇÃO. INDICAÇÃO DA NATUREZA DA OPERAÇÃO COMO SENDO “EXPORTAÇÃO”, MAS SEM COMPROVAÇÃO DA SAÍDA DAS MERCADORIAS DO PAÍS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Comprovação da efetiva exportação. Exigência improcedente. Reformada parcialmente a Decisão recorrida. Recursos de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão proferida pela 1ª JJF - através do Acórdão JJF nº 0261-05/12, após julgamento pela Procedência em Parte do Auto de Infração acima epigrafado, no valor histórico de R\$1.019.935,70, consoante as 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 desembaraço 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.

Em Primeira Instância, o julgamento proferido pela JJF, foi realizado conforme voto, *in verbis*:

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 expresse 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 saídas 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 comprovassem 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).

Observe, 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, insubsistente 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
TOTAL		50.965,84	920,00

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

A JJF, tendo em visto o valor exonerado, relativos às infrações 6 e 7, recorreu de ofício da presente Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/2000, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Inconformado com o Julgado, o sujeito passivo interpõe o presente Recurso Voluntário – fls. 320 a 323, ressaltando, preliminarmente, que as Infrações 01 a 05 e 08 foram reconhecidas e quitadas pelo recorrente, devendo ser oportunamente homologados os valores recolhidos.

Destaca que, em relação à Infração 7, a 5ª JJF muito bem decidiu, tendo declarado a improcedência total da mesma.

Alude que a divergência restringe-se à Infração 6, lavrada sob o argumento de que o recorrente teria deixado 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.

Assegura que comprovou a efetiva exportação de quase todas as Notas Fiscais autuadas, o que foi acertadamente acatado pela 5ª JJF, tendo sido julgado improcedente o lançamento relativo a

elas. Quanto às Notas 28.871 e 949, a 5ª JF considerou procedente o lançamento, pois as mercadorias não saíram do país e os julgadores entenderam insuficiente a prova produzida pelo recorrente quanto ao retorno das mesmas ao seu estoque, através de Notas Fiscais de Entrada 0001 e 0007.

Argumenta que, no entendimento da 5ª JF, as Notas Fiscais de devolução acostadas pelo recorrente não se constituem em “prova inequívoca da devolução”, nos termos do art. 653, II, do RICMS/BA, pois seria necessária a “declaração assinada da pessoa que efetuou a devolução, com a indicação do motivo da devolução, fazendo constar a espécie e o número do seu documento de identidade”. Ainda de acordo com o entendimento da 5ª JF, “na impossibilidade de obter a declaração (...) 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 de devolução; a aposição, na nota fiscal que acobertou a operação, de carimbos de repartições fazendárias do trajeto percorrido no retorno.”

Argui que já comprovou fiscalmente que a exportação não ocorreu através da escrituração das operações de saída e retorno nos livros fiscais, e ao apresentar as Notas Fiscais de Entrada correspondentes. Estes documentos, sem dúvida, por si só, constituem prova inequívoca da devolução das mercadorias. Conforme mencionado no próprio voto, “em se tratando de exportações, operação complexa que envolve vários agentes”, fica realmente difícil obter a tal “declaração assinada da pessoa que efetuou a devolução”. Por outro lado, não há que se colocar em dúvida a escrituração fiscal do recorrente. E, ainda, os incisos do §2º, do art. 653, não estabelecem a “prova inequívoca” da devolução, mas apenas tratam de obrigações acessórias do estabelecimento recebedor. Portanto, o dispositivo legal em que se baseou a 5ª JF serviria, no máximo, para cobrança de uma multa por descumprimento de obrigação acessória, mas nunca para a cobrança de imposto.

Alinha que não se furtará a apresentar documentos adicionais, que reforcem a prova produzida, no sentido de que efetivamente ocorreu a devolução das mercadorias que haviam sido remetidas para exportação. Note-se que tais documentos devem ser aceitos e analisados por esta Câmara de Julgamento Fiscal, em homenagem aos Princípios da verdade material e da ampla defesa, que devem nortear o processo administrativo fiscal, de acordo com o que preceitua o art. 2ª, do RPAF/BA, conforme segue:

NF SAÍDA 28.871 e NF ENTRADA 0001

O recorrente informa que as operações referentes às Notas Fiscais de Saída nº 28.871 e de Entrada nº 0001 ocorreram quando a empresa havia acabado de ser adquirida pelo Grupo Ultra, momento em que se migrou o Sistema do recorrente para o que o Grupo Ultra utilizava. Por essa razão, o recorrente apresentará os documentos que comprovam o efetivo retorno da mercadoria ao estoque do recorrente e sua contabilização. São eles:

Doc. 01	Ficha de Apropriação de Custos (FAC) do produto EMCAplus Gel 204 referente ao mês de agosto/2007, onde consta uma entrada de 24,42 ton no estoque - tipo de documento: ajuste. Note-se que esta é exatamente a quantidade de produto da NF Entrada 0001.
Doc. 02/03/04	Termo de Abertura e página do Livro Diário onde consta a contabilização da devolução da mercadoria ao estoque (“Doc Origin”: 1022) e Termo de Encerramento do mesmo Livro.
Doc. 05	Tela do Sistema Oracle onde se pode verificar um lançamento de ajuste no estoque do produto EMCAplus Gel 204, na quantidade de 24,42 ton – Número do Documento: 1022 (notar que bate com o “Doc Origin” registrado no Livro Diário)
Doc. 06	Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas referente ao produto EMCAplus Gel 204; Peso Bruto: 26.492 Kg; Data da Nota Fiscal: 25/06/2007; Valor da Mercadoria: R\$ 68.384,30; Nº da Nota Fiscal: de Saída 28.780 – note-se que houve evidente erro de digitação na referência à Nota Fiscal (0 ao invés de 1), pois todas as demais informações conferem com a NF 28.781.
Doc. 07	Livro Registro de Apuração do ICMS período 07/2007 – Saídas.
Doc. 08	Análítico de Entradas por CFOP - período 07/2007, onde se pode localizar a NF Entrada 0001.
Doc. 09	Livro Registro de Apuração do ICMS período 07/2007 – Entradas.

Doc. 10	Livro Registro de Apuração do ICMS período 07/2007 - Resumo da Apuração do Imposto
---------	--

NF SAÍDA 949 e NF ENTRADA 0007

O recorrente apresenta os documentos abaixo descritos a fim de comprovar a regularidade da operação de exportação e posterior cancelamento, com o efetivo retorno das mercadorias:

Doc. 11	Ficha de Apropriação de Custos (FAC) do produto EMCAplus 180 referente ao mês de outubro/2007, onde constam: (i) o total de saídas do tipo "Venda Exportação" do produto, que somaram 61,25 ton; e (ii) uma entrada tipo "RMA Venda Exportação" de 20 ton no estoque (RMA: Retorno de Material Autorizado). Note-se que esta é exatamente a quantidade de produto da NF Entrada 0007.
Doc. 12	Abertura da FAC do EMCAplus 180 do mês de outubro/2007, onde consta a saída de 20 ton do produto através da NF 949 e a entrada da mesma quantidade de produto através de NF 0007.
Docs. 13/14	Termo de Abertura do Livro Diário e página onde foi registrado o custo da mercadoria referente à NF de Saída 949.
Doc. 15	Página do Livro Diário onde foi registrada a receita de venda da mercadoria referente à NF de Saída 949.
Doc. 16	Página do Livro Diário onde foi registrado o estorno da receita de venda da mercadoria referente à NF de Saída 949.
Docs. 17/18/19	Páginas do Livro Diário onde foi registrada a devolução da mercadoria ao estoque, através da NF de Entrada 0007, e Termo de encerramento.
Doc. 20	Análítico de Saídas por CFOP – período 10/2007, onde se pode localizar a NF de Saída 949.
Doc. 21	Livro Registro de Apuração do ICMS período 10/2007 – Saídas.
Doc. 22	Análítico de Entradas por CFOP - período 10/2007, onde se pode localizar a NF de Entrada 0007.
Doc. 23	Livro Registro de Apuração do ICMS período 10/2007 – Entradas.
Doc. 24	Livro Registro de Apuração do ICMS período 10/2007 - Resumo da Apuração do Imposto

Entende, assim, comprovada a efetiva devolução das mercadorias remetidas à exportação através das Notas Fiscais de Saída nº 28.871 e nº 949, de modo que deve a Infração 6 ser julgada totalmente improcedente. Contudo, caso se entenda que as provas apresentadas são insuficientes, o recorrente requer, desde já, a conversão do julgamento em diligência, colocando à inteira disposição da fiscalização todos os seus documentos contábeis e fiscais cuja análise V. Sas. entendam necessária à comprovação da efetiva devolução das mercadorias.

Diante de todo o exposto, requer a reforma do Acórdão JJF nº 0261-05/12, para que seja julgada totalmente improcedente a Infração 6.

Consta, à fl. 373 dos autos, Parecer da PGE/PROFIS, no sentido de que seja encaminhado os autos para a ASTEC, com vista a emissão de Parecer técnico esclarecendo se as provas colacionadas pelo contribuinte logram comprovar o retorno das mercadorias ao estoque, no que tange a Notas Fiscais de Saída números 28.871 e 949.

Às fl. 380 dos autos, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal analisou a sugestão de diligência alinhada pela PGE/PROFIS, contudo resolveu, em sessão realizada em 28/02/2013, indeferir a aludida solicitação, na medida em que os documentos colacionados ao processo em sede de Recurso Voluntário são de fácil aferição, desprezado a análise técnica mais apurada.

A PGE/PROFIS, em seu opinativo, às fls. 382 e 383 dos autos, conclui que, da análise das razões expedidas no Recurso Voluntário, entende presentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão ora recorrido.

Aduz que o autuado anexa Notas Fiscais nºs 28.871 e 949, com a alegação de que as mesmas não foram exportadas, retornaram aos seus estoques, restando comprovar tais alegações mediante provas materiais colacionada aos autos.

Afirma que os elementos probatórios indicados, às fl. 322/323, tais como as notas e livros fiscais logram comprovar a devolução das mercadorias remetidas à exportação.

Diante das considerações, acima expedidas, opina pelo Provimento do Recurso Voluntário.

VOTO VENCIDO (Recurso Voluntário)

O Auto de Infração em tela imputa ao contribuinte o cometimento de 8 infrações à legislação do ICMS, tanto por descumprimento de obrigação principal quanto acessória, tendo a Decisão de primeira instância julgado Procedente em Parte a autuação, o que gerou o Recurso de Ofício para uma das Câmaras, bem com a irresignação do sujeito passivo, através de Recurso Voluntário, visando promover a sua reforma.

De plano, cabe análise do Recurso de Ofício, que se originou dos valores exonerados, relativos às infrações 6 e 7, imputadas, respectivamente em razão de o sujeito passivo deixar 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 (infração 6) e utilizar 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.

Verifico que, em relação à infração 6, considerada Parcialmente Procedente, no que tange a parcela exonerada, a JJF examinou as cópias das notas fiscais de exportação, bem como os respectivos Conhecimento de Embarque (BILL OF LADING), juntamente com os Registros de Exportação, além de fazerem referência às respectivas faturas comerciais (INVOICE).

Averiguou ainda o aludido órgão fracionário desse CONSEF, que o Registro de Exportação encontra-se na situação “averbado”, em consonância com o § 3º do art. 589, RICMS/97 ao firmar que, para fins fiscais, somente será considerada exportada a mercadoria cujo despacho de exportação esteja averbado.

Almejando se assegurar da efetiva operação de exportação das mercadorias constantes das notas fiscais apontadas pelo autuante, a JJF submeteu os autos 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 aludida gerência confirma, após consulta no SISCOMEX – EXPORTAÇÃO, a operações de exportação, com exceção apenas das 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).

Assim, a Decisão recorrida, ao considerar comprovadas as exportações das mercadorias de parte das notas fiscais, com exceção das não confirmadas pela gerência especializada, foi criteriosa e acertada.

Quanto à infração 7, foi considerada improcedente pela JJF, pois, apesar de o Registro de Apuração do ICMS de uso especial não ter sido apresentado inicialmente à fiscalização, o sujeito passivo apresentou o aludido livro, que motivou a exigência fiscal, somente no momento da impugnação, sob alegação das dificuldades relativas à reestruturação societária que foi submetido.

A JJF observou, acertadamente, que foram acostados diversos documentos pelo sujeito passivo, fls. 170 a 265, cópias do livro Registro de Apuração do ICMS de uso 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 na forma do art. 109, §1º do RICMS/97.

O sujeito passivo tem o amparo legal, para manter os aludidos créditos, na dicção do art. 32, II da Lei Complementar 87/96, art. 30, §2º da Lei nº 7014/96, bem como no art. 103, RICMS BA, que lhe autorizam a não efetuar 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.

Diante do exposto, voto pelo Improvimento do Recurso de Ofício.

No que tange ao Recurso Voluntário, a insurgência do sujeito passivo se circunscreve a parcela da infração 06, não exonerada pela JJF, que se refere apenas 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).

O recorrente argui que as operações alusivas às Notas Fiscais de Saída nº 28.871 e de Entrada nº 0001 ocorreram quando a empresa havia acabado de ser adquirida pelo Grupo Ultra, momento em que houve a migração do Sistema do recorrente para o que o Grupo Ultra utilizava, da mesma forma em relação à Nota Fiscal de Saída nº 949 e de Entrada nº 0007.

A Decisão de primeira instância administrativa julgou 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 do desfazimento regular de tais operações.

O sujeito passivo, em seu Recurso Voluntário, trouxe aos autos, para comprovar a ocorrência das devoluções, os livros, notas fiscais de origem e de entradas, bem como documentos de controle internos e Conhecimento de Transporte Rodoviário da mercadoria que, por sua vez, além de ilegível, consta, segundo o próprio recorrente, número da nota fiscal distinto do documento em questão (consta 28.780 e não 28.781), conforme afirma o próprio autuado que justifica como ocorrência de erro. Ainda que legível fosse o documento para essa conclusão, não deveria constar os números das aludidas notas fiscais, pois essas acobertaram a operação de saída das mercadorias. O Conhecimento de Transporte Rodoviário deveria constar, e não consta, o número das Notas Fiscais de Entrada nºs 001 e 007, conforme determina o art. 251, IX, do RICMS/97, pois essas estariam acobertando o retorno das mercadorias.

Desnecessário realçar que a saída de mercadorias, destinadas à exportação, portanto, sem incidência do ICMS, comprovadamente não exportadas, precisa, no presente caso, ter elementos materiais consistentes que torne inequívoca à alegada devolução das mesmas aos estoques do sujeito passivo, uma vez que não foram atendidas integralmente as obrigações acessórias que regem essa operação.

Toda operação de devolução, tendo em vista as dificuldades e fragilidade de sua comprovação pelo sujeito passivo, é cercada de um conjunto de obrigações acessórias, construídas através de atos normativos que visam minimizar as incertezas quanto à sua efetiva realização.

Ocorre que, quando não são atendidas tais obrigações acessórias, se torna indispensável que sejam trazidos aos autos um conjunto probatório consistente para que ofereça ao julgador a certeza de que efetivamente a operação de devolução sucedeu. Uma das obrigações acessórias fundamentais é a prevista no art. 653, §2º, II do RICMS/BA, que exige do sujeito passivo a obtenção, na Nota Fiscal (entrada) ou em documento apartado, de 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, pois, do contrário, fica apenas para o fornecedor documentar o retorno da mercadoria.

Ainda que o autuado alegue dificuldade em atender a essa obrigação acessória prevista no Art. 653, §2º, II do RICMS/97, no que tange a nota fiscal, em uma operação de exportação, não cabe a mesma dificuldade quanto a tal declaração em documento apartado.

Destarte, o recorrente não trouxe aos autos a prova do cumprimento integral das obrigações acessórias previstas no art. 653, §2º, I e II do RICMS/97, pois apesar de ter atendido ao disposto no

inciso I do aludido artigo, não satisfaz a obrigação acessória previsto no inciso II do mesmo dispositivo regulamentar:

*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;

[...]

Ainda que o entendimento seja no sentido de que o procedimento a ser adotado seria o previsto no art. 636, II do RICMS, ou seja, que houve retorno das mercadorias não entregue ao destinatário, cabe observar também que não houve cumprimento da obrigação acessória indicada no art. 654 §1º, ou mesmo o previsto no art. 636, II, “a” do RICMS/BA, conforme segue:

Art. 636. Nas hipóteses de devolução ou de retorno de mercadorias ou bens:

I - a documentação fiscal relativa à devolução da carga será emitida de acordo com os [arts. 651 a 653](#);

II - no retorno de carga que por qualquer motivo não tiver sido entregue ao destinatário:

a) o Conhecimento de Transporte originário poderá servir para acobertar a prestação de retorno ao remetente, desde que, antes de se iniciar o retorno, seja feita observação dessa circunstância nas 1ªs vias dos documentos relativos à carga e à prestação do serviço (Conv. SINIEF 06/89 e Ajuste SINIEF 01/89);

b) a mercadoria retornará acobertada pela Nota Fiscal originária, atendido o disposto no [§ 1º do art. 654](#).

...

Art. 654. O estabelecimento que receber, em retorno, mercadoria que por qualquer motivo não tiver sido entregue ao destinatário deverá:

I - emitir Nota Fiscal, por ocasião da entrada, com menção dos dados identificativos do documento fiscal originário: número, série, data da emissão e valor da operação;

II - lançar a Nota Fiscal emitida na forma do inciso anterior no Registro de Entradas, consignando os respectivos valores nas colunas "ICMS - Valores Fiscais" e "Operações ou Prestações com Crédito do Imposto", quando for o caso;

III - manter arquivada a 1ª via da Nota Fiscal emitida por ocasião da saída, que deverá conter a indicação prevista no § 1º;

IV - anotar a ocorrência na via presa ao bloco ou em documento equivalente;

V - exibir ao fisco, quando exigidos, todos os elementos, inclusive contábeis, comprobatórios de que a importância eventualmente debitada ao destinatário não tenha sido recebida.

§ 1º O transporte da mercadoria em retorno será acompanhado pela própria Nota Fiscal originária, em cuja 1ª via deverá ser feita observação, antes de se iniciar o retorno, pela pessoa indicada como destinatária ou pelo transportador, quanto ao motivo de não ter sido entregue a mercadoria: recusa de recebimento, falta de localização do endereço, mercadoria fora das especificações, estabelecimento fechado ou inacessível, ou outro qualquer, devendo a mencionada observação ser feita, sempre que possível, no quadro "Dados Adicionais", no campo "Informações Complementares", ou, não havendo espaço suficiente, no quadro "Dados do Produto".

§ 2º O transportador da carga observará, ainda, o disposto no [inciso II do art. 636](#), relativamente ao Conhecimento de Transporte.

Em outro dizer, toda a documentação apresentada pelo contribuinte é fruto de sua própria emissão e escrituração, a única documentação que existe, com participação de terceiros, é o

Conhecimento de Transporte, esse consta apenas uma nota fiscal que, apesar de ilegível, o recorrente alega que é de número 28.780, diferente, inclusive, da que foi alvo da presente exigência que é de 28781. Segundo o autuado foi digitada erradamente. Além de não ter sido apresentado o Conhecimento de Transporte da segunda nota fiscal de saída, ou seja, a nota número 949, de 29.10.2007, o conhecimento que foi apresentado está em desacordo com o previsto no art. 654 §1º, ou mesmo previsto no art. 636, II, “a” do RICMS/BA.

Assim, em consonância com a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, que analisou a sugestão de diligência, alinhada pela PGE/PROFIS, considero que os documentos colacionados ao processo, em sede de Recurso Voluntário, são de fácil aferição, sendo desnecessária uma análise mais técnica, contudo, em dissonância com o Parecer da PGE/PROFIS, que entende suficiente o conjunto probatório apresentado pelo recorrente, considero que os documentos e livros apresentados, tendo em vista o não cumprimento do art. 635, §2º II ou mesmo no art. 654 §1º do RICMS/97 pelo sujeito passivo, bem como as considerações acima alinhadas, relativas à documentação apresentada, não oferecem o conjunto probatório satisfatório para a prova inequívoca da efetiva ocorrência da devolução das mercadorias constantes das 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).

Destarte, para se decidir, no presente caso, pela ocorrência do retorno ou da devolução, seria necessário se amparar apenas na documentação produzida pelo próprio sujeito passivo, sem passagem em postos fiscais, sem conhecimento de transporte ou outro documento qualquer que tenha participação de terceiros, entendimento que pode fragilizar todo o conjunto de obrigações acessórias, existentes na Legislação Tributária do Estado, para assegurar a efetiva ocorrência das aludidas operações.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário)

Peço vênia para discordar do entendimento externado pelo Nobre Relator no sentido de que o Recorrente não trouxe aos autos provas materiais suficientes para comprovar que as mercadorias objeto das notas fiscais de saída para exportação de n.º 28.871, de 25.06.2007 (ICMS R\$ 15.262,01) e 949, de 29.10.2007 (ICMS R\$ 8.913,24) retornaram ao estabelecimento em virtude de as referidas operações não terem chegado a bom termo.

Inicialmente, entendo fundamental observar que não se trata de devolução de mercadorias por parte de produtor, extrator ou pessoa não obrigada à emissão de nota fiscal, cujas disposições aplicáveis são aquelas de que trata o artigo 653 do RICMS/BA, conforme entendeu o I. Relator, e sim de retorno de mercadoria não entregue ao estabelecimento destinatário, disciplinado, a seu turno, pelas regras do artigo 654 do mesmo regulamento. Isto porque, segundo as informações constantes dos autos, as mercadorias sequer embarcaram para o exterior, não tendo sido, portanto, entregues aos destinatários para, posteriormente, serem devolvidas ao Recorrente.

Assim sendo, analisemos o que dispõe o artigo 654 do RICMS/BA vigente à época da ocorrência dos fatos geradores objeto do lançamento, a fim de que seja possível aferir com a devida segurança se foram elas atendidas pelo Recorrente.

Art. 654. O estabelecimento que receber, em retorno, mercadoria que por qualquer motivo não tiver sido entregue ao destinatário deverá:

I – emitir Nota Fiscal, por ocasião da entrada, com menção dos dados identificativos do documento fiscal originário: número, série, data da emissão e valor da operação;

II – lançar a Nota Fiscal emitida na forma do inciso anterior no Registro de Entradas, consignando os respectivos valores nas colunas "ICMS - Valores Fiscais" e "Operações ou Prestações com Crédito do Imposto", quando for o caso;

III – manter arquivada a 1ª via da Nota Fiscal emitida por ocasião da saída, que deverá conter a indicação

prevista no § 1º;

IV – anotar a ocorrência na via presa ao bloco ou em documento equivalente;

V – exhibir ao fisco, quando exigidos, todos os elementos, inclusive contábeis, comprobatórios de que a importância eventualmente debitada ao destinatário não tenha sido recebida.

§ 1º O transporte da mercadoria em retorno será acompanhado pela própria Nota Fiscal originária, em cuja 1ª via deverá ser feita observação, antes de se iniciar o retorno, pela pessoa indicada como destinatária ou pelo transportador, quanto ao motivo de não ter sido entregue a mercadoria: recusa de recebimento, falta de localização do endereço, mercadoria fora das especificações, estabelecimento fechado ou inacessível, ou outro qualquer, devendo a mencionada observação ser feita, sempre que possível, no quadro "Dados Adicionais", no campo "Informações Complementares", ou, não havendo espaço suficiente, no quadro "Dados do Produto".

§ 2º O transportador da carga observará, ainda, o disposto no inciso II do art. 636, relativamente ao Conhecimento de Transporte.

Como se vê, o dispositivo regulamentar acima transcrito enumera através de seus incisos os procedimentos a serem observados pelos contribuintes nas hipóteses de retorno de mercadoria não entregue ao destinatário, conforme se verificou no presente caso, restando-me perquirir se foram eles observados pelo Recorrente em relação às Notas Fiscais de nºs 28.781 e 949. É que passo a fazer:

Inciso I – Segundo consta das folhas 31 e 33 em 25/07/2007 e 30/10/2007, o Recorrente emitiu as notas fiscais de entrada de n.ºs 001 e 007, respectivamente, fazendo nelas constar a informação de que tratar-se de mercadoria não entregue ao destinatário, bem assim os números dos documentos originais e das respectivas datas de emissão;

Inciso II – Conforme atestam os Livros de Apuração de ICMS de fls. 330, 331, 346 e 347, as Notas Fiscais de Entrada de nºs 001 e 007 foram escrituradas sob o CFOP 3.949 – Outras Entradas, em razão de as operações originais não terem ocasionado débito de ICMS;

Incisos III e IV – Em razão de não ter sido realizada diligência específica para tal fim, não me foi possível aferir o cumprimento das obrigações acessórias de que tratam estes incisos;

Obrigação acessória – Inciso V – Foram acostadas ao Recurso Voluntário – fls. 324 a 327 e 334 a 342 – cópias dos Livros Diário, bem assim dos razões auxiliares e fichas de movimentação do estoque, que comprovam o retorno das mercadorias ao estoque, bem como os lançamentos contábeis relativos ao estorno do custo do produto vendido e da receita de vendas. Todos estes lançamentos, ressalte-se, foram realizados temporaneamente e de forma sincronizada com as notas fiscais de entrada.

Também foi anexado ao Recurso Voluntário (fl. 329) cópia do Conhecimento de Transportes relativo à Nota Fiscal de 28.780, que, embora parcialmente ilegível, atesta que as mercadorias transportadas conferem em quantidade e peso com aquelas objeto da Nota Fiscal de nº 28.781. Além disto, o CTR tem como estabelecimento remetente o Terminal alfandegário do Porto de Salvador – Tecon Salvador S/A – e como estabelecimentos destinatário e consignatário o Recorrente.

Neste ponto, peço licença para refutar a argumentação do Ilustre Relator no sentido de que no Conhecimento de Transporte deveria constar o número da nota fiscal de entrada e não a de saída. Este é um equívoco que decorreu da aplicação ao caso das regras constantes do artigo 653.

Na hipótese de retorno de mercadoria Notas Fiscais de nºs 28.781 e 949, a nota fiscal correspondente ao retorno só é emitida quando da entrada das mercadorias no estabelecimento. Por esta razão é que o § 1º do artigo 654 autoriza que o trânsito da mercadoria em retorno seja efetivado com a nota fiscal originária, devendo o seu número constar do respectivo Conhecimento de Transporte de Carga – CTCR.

Tais elementos constantes do CTCR em comento quando analisados em conjunto, denotam, a meu ver, tratar-se, de fato, do transporte da mercadoria objeto da nota fiscal de saída para exportação de nº 28.781.

Pois bem! Embora não me seja possível atestar que os procedimentos prescritos pelo artigo 654 foram integralmente atendidos, já que, conforme sinalizei, os autos não foram baixados em

diligência com o objetivo de verificar o cumprimento das obrigações de que tratam os incisos III e IV, após analisar de forma minuciosa os documentos fiscais e contábeis carreados ao presente PAF, notadamente ao Recurso Voluntário, firmei a convicção de que o Recorrente demonstrou de forma satisfatória o efetivo retorno das mercadorias não entregues aos destinatários, pelo que não vislumbro razões de fato ou fundamentos de direito capazes de conferir validade ao lançamento de ofício de que aqui se trata.

Ante ao exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para, modificando a Decisão proferida pela 5ª JF, julgar Improcedente o lançamento fiscal consubstanciado no item 6 do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279196.0003/11-7, lavrado contra **EMPRESA CARIACA DE PRODUTOS QUÍMICOS S.A. (EMCA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$26.790,59**, 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.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário) – Conselheiros(as): Rosany Nunes de Mello Nascimento, Raísa Catarina Oliveira Alves, Edmundo José Bustani e Rubens Bezerra Soares

VOTO VENCIDO (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Ângelo Mário de Araújo Pitombo e Paulo Danilo Reis Lopes.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de setembro de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Recurso Voluntário)

ROSANY NUNES DE MELLO NASCIMENTO – VOTO VENCEDOR
(Recurso Voluntário)

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS