

A. I. N° - 279757.0025/23-9
AUTUADO - GE POWER & WATER EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS DE ENERGIA E TRATAMENTO DE ÁGUA LTDA.
AUTUANTE - AGILBERTO MARVILA FERREIRA
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 25/02/2025

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0027-03/25-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. EXPORTAÇÃO. INDICAÇÃO DA NATUREZA DA OPERAÇÃO COMO 'EXPORTAÇÃO', MAS SEM COMPROVAÇÃO DA SAÍDA DAS MERCADORIAS DO PAÍS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Só as averbações do despacho de exportação no SISCOMEX, Guias ou Registros de Exportação, apresentação da 1ª via do Memorando-Exportação, cópia do conhecimento de embarque e o comprovante de exportação emitido pelo órgão competente, comprovam a efetiva saída da mercadoria do país. Documentos trazidos pelo Autuado são insuficientes para certificar as operações, sem incidência do imposto, realizada com o fim específico de exportação. Contribuinte não apresentou os citados documentos. Infração subsistente. Negado pedido de cancelamento ou redução da multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 18/12/2023, exige crédito tributário no valor de R\$ 917.227,25, acrescido de multa de 60%, em razão da seguinte irregularidade:

Infração 01. – 013.002.002 – 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, nos meses janeiro a março e maio a dezembro de 2020, janeiro, março, abril, junho, julho, novembro e dezembro de 2021, conforme Notas Fiscais relacionadas no demonstrativo *GEPowerWater_2020_2021_Exportação*, sem acusar o evento da averbação da exportação e sem comprovação do efetivo embarque das mercadorias, não beneficiadas pela isenção prevista no artigo 264, XIX, do Decreto nº 13.780/12, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Autuado.

O autuado impugna o lançamento fls. 46/68. Afirma que vem, tempestiva e respeitosamente, por meio de seu procurador infra-assinado, apresentar impugnação em face do Auto de Infração, consoante os fundamentos de fato e de direito a seguir articulados.

Aduz que é pessoa jurídica de direito privado que, dentre outras atividades, promove a fabricação, manutenção e reparação de turbinas e equipamentos para produção de energia eólica, bem como, de suas peças e componentes, sujeitando-se, portanto, ao recolhimento do ICMS nos termos da Lei n.º 7.014/1996 e artigo 2º e seguintes da Lei Complementar n.º 87/1996.

Afirma que não obstante o regular cumprimento de suas obrigações fiscais, foi surpreendida com a lavratura do Auto de Infração em referência, sob a acusação fiscal de que o seu estabelecimento teria deixado de recolher o ICMS sobre supostas saídas suportadas por notas fiscais de exportação, sem a comprovação de que as mercadorias que lhes constituem objeto, efetivamente saíram do país.

Como se depreende do relato da infração, não foi indicado o evento de averbação da exportação nas notas fiscais autuadas, e não seria aplicável a isenção de que trata o Convênio ICMS nº 101/97, para fins de que as operações de saída refletidas nesses documentos fiscais estivessem desoneradas do ICMS.

Ocorre que, ainda que efetivamente não haja a averbação da exportação para as notas fiscais objeto da autuação fiscal, o fato é que tais documentos foram todos cancelados e grande parte das mercadorias objeto dessas operações de exportação foram efetivamente exportadas, ainda que suportadas por outros documentos fiscais emitidos em substituição, conforme elementos de prova que instruem a presente impugnação (docs. 03 a 08).

Nesse sentido, diz que instrui a presente defesa com a vinculação das notas fiscais autuadas com a relação de documentos fiscais de saída que efetivamente ampararam as operações de exportação (docs. 03 e 07), e cuja prova da exportação está devidamente amparada nas respectivas Declarações Única de Exportação (“DU-ES” – docs. 04).

Nessa ordem de ideias, esclarece que, por se tratar de mercadorias exportadas com logística complexa, há situações em que ocorre um atraso nas remessas para exportação, necessidade de substituição do meio de transporte da exportação, avaria do item etc., sem que as mercadorias tenham saído efetivamente do estabelecimento, inviabilizando a utilização dos respectivos documentos fiscais emitidos originalmente.

Diz que tentou realizar o cancelamento sistêmico das notas fiscais originária no *Portal da Nota Fiscal Eletrônica*, mas cuja providência restou obstada em razão do decurso do prazo previsto na legislação, conforme exemplifica (docs. 05).

Ademais, ressalta que por restrições no sistema *Enterprise Resource Planning* (“ERP”) do seu estabelecimento, ficou impedida de emitir os documentos fiscais de (re) entrada fiscal dos itens objeto das notas fiscais de exportação no estabelecimento, consoante autoriza o artigo 92, § 1º, do RICMS/BA, considerando que as mercadorias não chegaram a sair do estabelecimento autuado. Não obstante, esse fato foi devidamente registrado no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, Modelo 6, com previsão no artigo 224 do RICMS/BA (docs. 06).

Diante disso, é que entende que ainda que suportados por outros documentos, emitidos em substituição às notas fiscais autuadas, o fato é que as mercadorias foram efetivamente exportadas, atraindo a hipótese de não-incidência do ICMS prevista no artigo 3º, inciso II, da Lei 7.014/96, com fundamento no artigo 3º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, de modo a afastar qualquer exigência do ICMS refletida no auto de infração em discussão.

Para reforçar seu entendimento de que as mesmas mercadorias objeto das NF substituídas foram efetivamente exportadas, ainda que por meio das NF substitutas, também acosta à defesa, a relação completa desses documentos fiscais, acompanhados das consultas efetuadas no *Portal da Nota Fiscal Eletrônica* com a indicação dos eventos atrelados (docs. 07). Essa realidade também é confirmada pela apresentação do controle das mercadorias no inventário do estabelecimento autuado (docs. 08).

E, mesmo que se alegue eventuais impeditivos formais, o que se suscita apenas por hipótese, é evidente que não há fundamentos jurídicos para se defender a manutenção da exigência do ICMS quando há a prova inequívoca de que as mercadorias foram efetivamente exportadas, ainda que suportadas por outros documentos fiscais, tendo em vista tratar-se de uma verdadeira imunidade, com fundamento no artigo 155, § 2º, X, “a”, da Carta Magna, norma de eficácia plena e não subordinada a eventuais condicionantes para operar efeitos.

Desse modo, frisa que uma vez comprovado que as notas fiscais elencadas no AI não representaram a efetiva circulação das mercadorias e que houve a efetivação das operações de exportação para a maior parte das mercadorias objeto das notas fiscais autuadas (docs. 03, 04, 05, 06, 07 e 08), articula a defesa administrativa com o objetivo de afastar a cobrança dos débitos de ICMS e encargos, consoante as razões de fato e de direito a seguir aduzidas.

Explica que com o objetivo de conferir competitividade à economia nacional, o constituinte houve por bem, em instituir a imunidade do ICMS sobre as operações de circulação de bens, mercadorias e serviços quando destinados ou prestados no exterior, assegurando-se até mesmo a manutenção ao direito do crédito do imposto cobrado nas etapas anteriores, conforme artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “a”, da Constituição Federal.

Não é por outro motivo que, em linha ao texto constitucional, a Lei Complementar n.º 87/1996, em seu artigo 3º, inciso II, ratificou a imunidade em apreço ao determinar que o ICMS não incidirá sobre “operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, ou serviços”.

Ademais, tratando-se especificamente em relação à legislação deste Estado da Bahia, o artigo 3º, II, da Lei n.º 7.014/96, com fundamento de validade nos limites constitucionais na instituição do ICMS, determina que o imposto não incide nas “operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias e serviços”.

De fato, afirma que não se mostra razoável, tampouco legítimo, que o contribuinte seja obrigado a suportar um verdadeiro indébito tributário para posteriormente pleitear a sua restituição perante a Administração Tributária, o que, além de mitigar a própria materialidade constitucional do ICMS, afronta os princípios administrativos da moralidade e da eficiência. Feitas essas reflexões acerca da desoneração do ICMS aplicável às exportações, diz que passará a demonstrar que promoveu a exportação das mercadorias que constituem objeto da autuação em discussão.

Explica que o estabelecimento autuado opera com mercadorias e produtos que apresentam uma logística complexa, algo que, eventualmente, pode atrasar os trâmites de remessa das mercadorias até o recinto aduaneiro para fins de exportação. De fato, esse tipo de operação deve contar com uma perfeita sinergia entre suas áreas internas, incluindo-se o departamento comercial, fiscal, logístico, o que é suscetível a possíveis inconsistências.

Essa é justamente a situação que incide sobre as operações autuadas: ainda que tenham sido emitidos os documentos fiscais de saída para fins de exportação, as correspondentes mercadorias ainda não estavam em termos de serem remetidas fisicamente para o recinto aduaneiro com o fim de serem efetivamente exportadas.

Reitera que procurou realizar o cancelamento sistêmico das referidas notas fiscais originária no *Portal da Nota Fiscal Eletrônica*, mas cuja providência restou inviabilizada em razão do decurso do prazo previsto na legislação, conforme se verifica dos *prints* dos XML acostados à impugnação (docs. 05). Diante dessa realidade, e levando-se em consideração que as mercadorias sequer chegaram a sair do estabelecimento, o procedimento adequado seria a emissão de nota fiscal de entrada, nos termos do artigo 92, § 1º, do RICMS/BA, para fins de regularização do quantitativo das mercadorias mantidas em estoque pelo estabelecimento. No entanto, por restrições do seu sistema ERP, essa providência não foi possível de ser concluída, ensejando a comunicação desse fato no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, Modelo 6, com previsão no artigo 224 do RICMS/BA (docs. 06).

Quando as mercadorias enfim, estavam em termos de serem remetidas para fins de serem exportadas, foram emitidas novas notas fiscais de saída, cuja vinculação encontra-se devidamente apresentada na relação que instrui a defesa (doc. 03), consoante se verifica da vinculação que realiza, a título de exemplo.

20143 EXP0008/20 - NF 20143 cancelada, devido unidade tributável/ WF recusa 205336189/ Miscellaneous 205336132; 0981 20BR000393667-6

20589 EXP0011/20 - LISTA 83470; 83468 e 83469 - NF 20589 cancelada, devido unidade tributável/ WF recusa 205417885/ Miscellaneous 205417983; 21030 20BR000415396-9

20869 EXP0012/20 - LISTA 83372 - NF 20869 cancelada, devido unidade tributável/ WF recusa 205335768/ Miscellaneous 205336132 20926 20BR000327764-8

21267 EXP0010/20 - NF 21267 cancelada, devido não conter valor do frete/ WF recusa 205961590/ Miscellaneous 205962629; 21379 20BR000448254-7

23579 EXP0120/20 - LISTA 88519 - NF 23579 cancelada WF cancelamento 209962107; 23676 20BR001223212-0

24516 EXP0154/20 - LISTA 88543 - NF 24516 cancelada; 25303 21BR000251847-1

25021 EXP0128/20 - LISTA 90823 - NF 25021 cancelada; 26153 21BR000036959-2

25916 EXP0215/20 - LISTA 90851 - NF 25916 cancelada; 26657 21BR000150320-9

27691 EXP0280/21 - LISTA 93135 - NF 27691 cancelada; 28411 21BR000689441-9

28109 EXP0295/21 - LISTA 93475 e 93976 - NF 28109 cancelada; 28579 21BR000651343-1

28890 EXP0327/21 - LISTA 94536 - NF 28890 cancelada; 29374 21BR000970786-5

30658 EXP0326/21 - LISTA 94535 - NF 30658 cancelada; 33345 21BR001489390-6

Ressalta que a título de exemplo, as mercadorias objeto da NF 20143 foram exportadas por meio da NF 20981, sendo esta relativa à DU-E nº 20BR000393667-6 (doc. 04).

Para que não parem dúvidas sobre a vinculação entre os documentos fiscais, estes também instruem a impugnação, viabilizando a perfeita vinculação entre os seus objetos, tal como se verifica exemplificativamente em relação às NFs 20143 e 20981 (docs. 07):

Aponta que ambos os documentos fiscais têm por objeto a mesma mercadoria exportada, *chicote elétrico*, J7, sistema de passo, código do produto 109W9037P004, a mesma quantidade e destinatário estrangeiro (*General Electric Company*).

Adicionalmente, verifica que ambos os documentos fiscais fazem remissão ao mesmo Pedido 210039559 e Contrato PRH0, o que implica concluir que se está diante da mesma operação comercial.

De mais a mais, afirma que a confirmação de que a mercadoria objeto da NF 20143 foi realmente exportada pela NF 20981 é também atestada por meio da verificação dos eventos registrados nesses documentos fiscais no *Portal da Nota Fiscal Eletrônica* (docs. 07).

Assevera que, em relação à NF 20143, substituída, somente se tem o evento de autorização de uso e a emissão de uma carta de correção, algo que se explica pelas restrições nas medidas práticas do cancelamento sistêmico desse documento fiscal.

Por outro lado, em relação à NF 20981, substituta, tem-se, além da autorização de uso e a emissão de carta de correção, a vinculação de eventos de autorização de CT-e, MDF-e, além da própria Averbação para Exportação já ratificada pelo DU-E 20BR000393667-6.

Isso significa que, para a NF 20143 (substituída), não há nenhum transporte atrelado, corroborando a informação de que as mercadorias sequer chegaram a sair do estabelecimento; já para a NF 20981 (substituta), tem-se a vinculação desses transportes por meio de eventos de autorização de CT-e, e MDF-e e, ao final, a Averbação para Exportação corroborada pela DU-e 20BR000393667-6.

De mais a mais, para também não remanescer dúvidas de que se está diante das mesmas mercadorias objeto das notas fiscais vinculadas, instrui a impugnação com o controle do inventário/estoque do estabelecimento, comprovando-se, a toda evidência, que as mercadorias somente chegaram a efetivamente sair do estabelecimento a partir da emissão da NF substituta. Acrescenta que a partir da análise do controle do inventário, é possível verificar que, ainda que tenha havido originalmente a baixa do item a partir da emissão da primeira NF de exportação, com o reconhecimento da contrapartida do correspondente custo (CMV), ocorre o devido estorno para fins de ajuste da mercadoria no estoque (docs. 08).

Aponta como esse estorno foi efetivamente observado para as NFs objeto da autuação fiscal. Tome-se como exemplo a NF 20143, para a qual foi apropriado originalmente o custo de R\$ 573,98

a partir da baixa da mercadoria em estoque, sendo que esse custo foi estornado na sequência para fins do ajuste quantitativo do item no estoque. E essa situação incide sobre as notas fiscais autuadas para as quais se apresenta a vinculação entre a nota fiscal originária e a respectiva nota fiscal emitida em substituição, sendo este segundo documento o que efetivamente acobertou a operação de exportação confirmada na DU-E (docs. 03 a 08).

Entende que a partir da vinculação realizada entre as NFs originais (substituídas) e as novas NFs (substitutas), cobrindo o universo completo desses documentos fiscais (docs. 03 e 07), assim como, a partir do controle do inventário, chega-se à seguinte constatação:

1) as NFs originais (substituídas) e as novas NFs (substitutas) têm por objeto as mesmas mercadorias, devidamente identificadas pela “*Descrição do Produto*”, NCM, quantidade e contrato de venda, todas estas informações identificadas a partir dos respectivos documentos fiscais;

2) a partir dos eventos registrados nesses documentos fiscais no *Portal da Nota Fiscal Eletrônica*, constata-se que as NFs substituídas somente têm o evento de autorização de uso e a emissão de uma carta de correção, o que se explica pelas restrições nas medidas práticas do cancelamento sistêmico desse documento fiscal; por outro lado, as NFs substitutas ostentam, além da autorização de uso e a emissão de carta de correção, a vinculação de eventos de autorização de CT-e, MDF-e, além da própria *Averbação para Exportação* já ratificada pelos DU-E (docs. 04), o que implica concluir que esses foram os efetivos documentos por que ampararam o transporte da mercadoria para fins de serem enfim exportadas; e

3) com base do controle de inventário (docs. 08), verifica-se que, ainda que tenha havido originalmente a baixa do item a partir da emissão da NF substituída, com o reconhecimento da contrapartida do correspondente custo, ocorre o devido estorno para fins de retorno da mercadoria, regularizando o quantitativo do estoque e, por conseguinte, viabilizando a saída amparada pela NF substituta.

Diz que a partir desse cotejo, não remanescem dúvidas de que as mercadorias objeto das NFs substituídas foram efetivamente exportadas, ainda que por meio das NFs substitutas (docs. 03, 04, 05, 06, 07 e 08). E nem se alegue que caberia o recolhimento do ICMS no presente caso, diante das hipóteses previstas no artigo 409 do RICMS/BA, sobretudo porque as mercadorias não chegaram a sair do estabelecimento autuado por ocasião da emissão da nota fiscal original e, ainda, levando-se em consideração o fato de tais mercadorias terem sido efetivamente exportadas, ainda que acobertadas por outras notas fiscais emitidas em substituição.

Desse modo, conclui que se considerando que demonstrou que houve, de fato, a exportação das mercadorias que constituem objeto das notas fiscais autuadas, deve ser afastada a cobrança dos débitos de ICMS e em encargos exigidos no presente auto de infração.

Acrescenta que para um grupo menor de operações, mais precisamente relacionado às NFs nº 20591, 20616, 22953, 23006, 25399, 25425, 26072, 26123, 36940 e 38337, as operações de exportação não chegaram de fato a se concretizar. Não obstante, o fato é que as mercadorias objeto dessas notas fiscais não chegaram a sair do estabelecimento, conforme faz prova o controle do inventário.

De todo modo, não havendo a saída dessas mercadorias, implica concluir que as operações subjacentes não foram efetivadas, não há como se cogitar qualquer cobrança do ICMS, devendo ser preservada a diferenciação entre eventuais equívocos formais, como a emissão desses documentos fiscais sem o correspondente cancelamento, e a cobrança dos débitos do imposto, algo que somente pode ser cogitado a partir da configuração cabal do fato gerador do ICMS.

Salienta demonstrar a absoluta impossibilidade de o ICMS incidir sobre operações de exportação efetivas, ainda que não tenha havido o devido cancelamento das notas fiscais posteriormente substituídas, o que somente poderia ser eventualmente repreendido com a aplicação de multas meramente formais.

Há, portanto, que se preservar a distinção que a ordem jurídica impõe a essas duas prestações (obrigação principal x obrigação acessória), como esclarece a lição de Hugo de Brito Machado. Aduz que artigo 113, § 3º, do Código Tributário Nacional prevê que a obrigação acessória, quando descumprida, converte-se em obrigação principal apenas em relação à penalidade. Ou seja, o fato de deixar de cumprir uma obrigação acessória não tem o condão de fazer nascer a obrigação principal de pagar imposto, dado o seu caráter autônomo. A exigência do imposto, nessas circunstâncias, implicaria verdadeiro enriquecimento sem causa do Estado, tendo em vista o acréscimo injustificado em desfavor do contribuinte.

Afirma que tudo o quanto expôs até o momento é mais do que suficiente para que a exigência ora impugnada reste completamente fulminada. Contudo, para viabilizar a presente frente e caso se entenda que, residualmente, alguma irregularidade foi cometida, pede licença para demonstrar a desproporcionalidade e o caráter abusivo das multas que se pretendeu aplicar.

Esclarece que a doutrina e a jurisprudência têm entendido que os princípios afetos ao ramo do Direito Tributário são aplicáveis também às multas, não obstante o fato dos princípios norteadores de tal cognição serem corolários de primados constitucionais mais amplos, como o princípio da moralidade administrativa (artigo 37), o princípio da proporcionalidade (artigo 37 c/c artigo 150, inciso IV c/c artigo 145, parágrafo único) e o direito à propriedade (artigo 5º, inciso XXII).

Entende que seja qual for o fundamento que se adote, a conclusão será a mesma, pois, tomando por base uma análise sistemática de nosso ordenamento, os bens jurídicos tutelados por princípios derivados seriam, em tese, congruentes, como se verifica, por exemplo, pela análise do primado do direito à propriedade e de seu corolário da vedação do confisco.

Desse modo, verifica que os primados constitucionais inerentes à própria atividade administrativa já seriam suficientes para limitar a imposição de multas, como se depreende nas lições de Helenilson Cunha Pontes. Portanto, seja qual o fundamento que se adote, não será outra a conclusão, senão que a multa deverá condizente com o ilícito praticado.

Ademais, como é cediço, a Administração Pública, na consecução de seus objetivos, deve pautar-se nos limites traçados pelos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, os quais se encontram consagrados na Constituição Federal. Sobre o tema cita Celso Antonio Bandeira de Mello.

Dessa feita, entende restar claro que, no presente caso, deveria existir uma compatibilização da sanção imposta com a gravidade da conduta levada a cabo pelo contribuinte, respeitando-se, inexoravelmente, os primados aqui tratados. Isso porque a multa definida no artigo 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, que é aquela que incide no Auto de Infração em discussão, retrata justamente as situações em que o contribuinte considera uma operação tributada como sendo não tributada, o que se dá com o nítido intuito de burlar a arrecadação, o que diverge da situação exame em que se está diante de efetivas exportações de mercadorias, ainda que amparadas por documentos fiscais diverso daquele objeto da fiscalização.

É que a aplicação de multas sob o percentual de 60% (sessenta por cento) se revela medida excessiva e incompatível com todas as circunstâncias que foram abordadas ao longo da presente peça, sobretudo quando se demonstra que as mercadorias foram exportadas.

Com base nos elementos expostos, há que se decretar o cancelamento das multas que incidem no Auto de Infração, ou, caso assim não se entenda, a aplicação da penalidade deverá ser revista para atender a parâmetros condizentes com o próprio descumprimento da norma supostamente infringida.

Pelas razões de fato e de direito expostas na presente peça, requer:

(i) seja a presente impugnação julgada procedente para que o presente Auto de Infração seja julgado insubsistente/improcedente em relação ao próprio mérito, conforme desenvolvido na impugnação administrativa;

(ii) subsidiariamente, caso não se entenda pelo cancelamento da exigência, que se determine a relevação ou a redução da multa consoante demonstrado no tópico “3” da impugnação administrativa.

O Autuante presta informação fiscal fls. 695/703. Diz que, em 18/12/2023 foi concluída ação fiscal determinada pela OS nº 503024/23 que culminou com a lavratura do Auto de Infração. Aduz que a acusação decorre da falta de comprovação do embarque e/ou registro da exportação das mercadorias acobertadas pelas notas fiscais relacionadas no demonstrativo. Como é sabido, as operações de exportações têm registrado o evento “*Exportação averbada*” no campo “*Eventos e Serviços*” da Nota Fiscal eletrônica. Nas verificações realizadas, não foi comprovado tal registro e o Autuado não apresentou a comprovação no curso da ação fiscal.

Apresenta o “*espelho*”, a título de amostragem, de algumas notas fiscais (que se encontram relacionadas no demonstrativo de fls. 09 a 12), onde não se verifica o registro do evento da averbação da exportação.

Após sintetizar os argumentos defensivos para rebater a acusação fiscal, afirma que o destaque vai para a declaração de que “*Diante dessa realidade, e levando-se em consideração que as mercadorias sequer chegaram a sair do estabelecimento...*”, visto que não parece se tratar de um fato absoluto e sim, relativo. Isto porque, identifica notas fiscais com provas de circulação, conforme se verifica às fls. 28, 29, 30 e 34, onde observa a existência de vinculação a Conhecimento de Transporte e MDF-e.

Assim, a princípio, entende que as notas fiscais nº 20589, 20591, 20616 e 23006 deram saída do estabelecimento.

Afirma que de forma direta e objetiva, os documentos anexados das fls. 173 a 670 apresentam certo grau de dificuldade para serem analisados. Isto porque, deveriam seguir a ordem disposta na tabela de fls. 54, *p.e.*, como meio de facilitar a comprovação da alegação defensiva.

Toma como exemplo, o extrato da nota fiscal eletrônica nº 19974 (fls. 173/176), DANFE à fl. 177, e na sequência o extrato da nota fiscal eletrônica nº 20035 (fls. 178/181) e o correspondente DANFE (fls. 182). Frisa que essas NF-e, assim como as demais na sequência até determinada parte, estão relacionadas no demonstrativo de fls. 09 a 12. Fato é que nos autos, não é facilitado o cotejo dos documentos fiscais a que se refere o Autuado.

No entanto, questiona a vinculação referenciada. Começa pela nota fiscal nº 22706 (fl.564). Na tabela de fl.54 ela está vinculada à nota fiscal nº 22715. A nota fiscal nº 22706 descreve as mercadorias: *Barramento, chave auxiliar, chave temperatura, supressor de sobretensão, suporte, extremidade, trilho de suporte, grampo de fixação, fusível, capacitor, conector e contator*.

Já a nota fiscal nº 22715 descreve as seguintes mercadorias: *disjuntor, suporte montagem metal e braçadeira de aço utilizada em mangueira*. Pode-se afirmar, que não se tratam das mesmas mercadorias...acrescenta ainda, que o valor da operação na NF 22706 é de R\$ 4.947,03 e na NF 22715 é de R\$ 1.445,76. Além do que, não seria possível afirmar (e nem o Autuado comprovar), que se fossem iguais, se tratam das mesmas mercadorias, uma vez que não são específicas...são fungíveis.

Sustenta que o mesmo se pode afirmar quanto as mercadorias das notas fiscais nº 23358 (fl. 582) e da NF nº 23006 (demonstrativo). Mercadorias fungíveis. É necessário, também, esclarecer que o fato de uma nota fiscal de exportação relacionada no demonstrativo de fls. 09 a 12 não conter “*evento*” do Conhecimento de Transporte e MDF-e não é suficiente para comprovar que a mesma não deu saída do estabelecimento. Isto dado ao fato de que, várias notas fiscais apresentadas pelo Autuado e averbadas, também não estão com “*evento*” de Conhecimento de Transporte. Cita

exemplos. Aponta que como se vê, o único evento registrado é “*Averbação para Exportação (Cód. 790700)*”. Não há nenhuma referência a Conhecimento de Transporte ou mesmo MDF-e na operação. Da mesma forma, pode-se ter nota fiscal de exportação averbada com informação do evento de transporte, conforme exemplo que cita.

Chama a atenção, para o fato apresentado pelo Autuado, que é a movimentação das mercadorias no “*Kardex*”. A movimentação de entrada e saída do(s) item(ens) é a prova de que, necessariamente, as exportações realizadas após o declarado “*cancelamento*” da operação das notas fiscais objeto da autuação, sem comprovação de tal fato na forma exigida na Legislação Tributária, apenas faz prova de que se tratam de mercadorias fungíveis, não significando que as exportadas após o evento, tenham sido exatamente aquelas.

Além, do que, a simples movimentação no “*Kardex*” dessas mercadorias, também não é suficiente como meio de prova de que as mesmas não deram saída do estabelecimento. Aliás, já se comprovou a saída efetiva de várias notas fiscais, a partir da informação do evento dos Conhecimentos de Transporte. Amostragem às fls. 28, 29, 30 e 34.

Aponta especial atenção para a nota fiscal nº 23006 (fl.34), que o Autuado alega ter sido substituída pela nota fiscal nº 23358 (Tabela de fl.54), há informação, até, de “*Registro Passagem Automático MDF-e com CT-e (Cód.610554)*”.

Sobre a situação relativa às operações de exportação não efetivadas, o Autuado declara para defender-se da autuação que lhe é imposta: “*Para um grupo menor de operações, mais precisamente relacionado às NF-e nº 20591, 20616, 22953, 23006, 25399, 25425, 26072, 26123, 36940 e 38337, as operações de exportação não chegaram de fato a se concretizar. Não obstante, o fato é que as mercadorias objeto dessas notas fiscais não chegaram a sair do estabelecimento, conforme faz prova o controle do inventário (docs. 08).*” Sendo assim, o Autuado concorda parcialmente com o Autuante. Isto porque, declara, expressamente, que “*Para um grupo menor de operações...as operações de exportação não chegaram de fato a se concretizar.*”

No caso concreto, frisa que todas as notas fiscais relacionadas no demonstrativo de fls. 09/12, não tiveram efetivada a exportação, e não “*...um grupo menor...*”, como diz o Autuado. Quanto ao fato alegado de que “*...as mercadorias objeto dessas notas fiscais não chegaram a sair do estabelecimento...*” isto não é o que prova algumas dessas notas fiscais que relacionou.

Das notas fiscais que declarou (fl. 60), as de nº 20591, 20616, 23006 e 25425 apresentam prova, irrefutável de circulação. Ou seja, “*...chegaram a sair do estabelecimento*”.

Transcreve os eventos da nota fiscal nº 20591 e resumo do respectivo Conhecimento de Transporte. Frisa que não resta a menor dúvida de que essas mercadorias deram saídas do estabelecimento. Somente, salvo prova em contrário, não foram exportadas. Logo, presume-se internalizadas sem recolhimento do imposto devido na operação, uma vez que tratam de mercadorias tributadas. Cita segundo caso concreto, referente a nota fiscal nº 20616.

Assim, assevera que não resta a menor dúvida, ante os fatos e documentos comprobatórios que integram o PAF, que as mercadorias relacionadas no demonstrativo de fls. 09/12 deram saídas do estabelecimento a título de exportação e não foram efetivamente exportadas.

VOTO

Após analisar as peças componentes do presente PAF, verifico que os aspectos formais da infração registrada pela fiscalização foram devidamente atendidos e a irregularidade apurada está formalmente caracterizada. O Autuado tomou ciência de que seria fiscalizado conforme Termo de Início fl.08, constando dos autos, o demonstrativo da infração, fls. 09/12.

Dessa forma, foi oportunizado ao defendente o contraditório e a ampla defesa, sem qualquer cerceio ao seu direito constitucional. Ademais, pelo teor de sua defesa, constata-se claramente, que entendeu do que foi acusado, citando inclusive documentos fiscais constantes do levantamento para rebater a irregularidade apurada.

Nessa esteira, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração. Encontram-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, não estando o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incurso em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para que se decrete sua nulidade.

No mérito, o contribuinte foi autuado sob a acusação de ter 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, nos meses janeiro a março e maio a dezembro de 2020, janeiro, março, abril, junho, julho, novembro e dezembro de 2021, conforme notas fiscais relacionadas no demonstrativo *GEPowerWater_2020_2021_Exportação*, sem acusar o evento da averbação da exportação e sem comprovação do efetivo embarque das mercadorias, portanto não beneficiadas pela isenção prevista no artigo 264, XIX, do Decreto nº 13.780/12.

No tocante à operação de exportação de mercadorias, por disposição constitucional – art. 155, § 2º, da CF, não incide o ICMS sobre tais operações. A não-incidência do ICMS sobre a operação ou a prestação que destinem ao exterior mercadorias ou serviços, também se aplica nas saídas de mercadorias realizadas com o fim específico de exportação para o exterior, mediante empresa comercial exportadora, inclusive “trading”, ou de outro estabelecimento da mesma empresa.

Sobre a matéria assim dispõe o art. 409 do RICMS/2012, *in verbis*:

Art. 409. O estabelecimento remetente ficará obrigado ao recolhimento do imposto dispensado sob condição resolutória de exportação, com os acréscimos moratórios cabíveis, no caso de não se efetivar a exportação (Conv. ICMS 84/09):

I - após o prazo, contado da data da saída da mercadoria do seu estabelecimento:

a) de 90 dias, tratando-se de produtos primários;

b) de 180 dias, em relação a outras mercadorias;

II - em razão de perda da mercadoria, qualquer que seja a causa;

III - em virtude de reintrodução da mercadoria no mercado interno, ressalvado o disposto no § 2º deste artigo;

IV - em razão de descaracterização da mercadoria remetida, seja por beneficiamento, rebeneficiamento ou industrialização.

O Autuado não nega ter deixado de efetivar a exportação de mercadorias relacionadas no levantamento fiscal ao declarar em sua impugnação: “...Como se depreende do relato da infração, não foi indicado o evento de averbação da exportação nas notas fiscais autuadas, e não seria aplicável a isenção de que trata o Convênio ICMS nº 101/97, para fins de que as operações de saída refletidas nesses documentos fiscais estivessem desoneradas do ICMS. Ocorre que, ainda que efetivamente não haja a averbação da exportação para as notas fiscais objeto da autuação fiscal, o fato é que tais documentos foram todos cancelados e grande parte das mercadorias objeto dessas operações de exportação foram efetivamente exportadas, ainda que suportadas por outros documentos fiscais emitidos em substituição, conforme elementos de prova que instruem a presente impugnação...”

O defendente alegou que: a) as notas fiscais que registravam as mercadorias não exportadas, e por isso alvo da autuação, foram canceladas; b) elaborou planilha vinculando as notas fiscais autuadas, com outros documentos fiscais de saída que declarou amparar as operações de exportação; c) devido a atraso nas remessas para exportação, as mercadorias sequer saíram do estabelecimento, inviabilizando a utilização dos respectivos documentos fiscais emitidos originalmente; d) tentou realizar o cancelamento das notas fiscais originária no *Portal da Nota Fiscal Eletrônica*, mas em razão do decurso do prazo previsto na legislação, não obteve sucesso.

Examinando os elementos que compõem o presente processo, constato que embora tais argumentos sejam plausíveis não são suficientes para elidir a acusação fiscal.

Sobre a matéria, observo que as operações de exportações devem ter o registrado do evento “*Exportação averbada*” no campo “*Eventos e Serviços*” da nota fiscal eletrônica, o que não foi identificado no curso da ação fiscal.

Dessa forma, conforme devidamente esclarecido pelo Autuante, a alegação do Autuado de que as mesmas mercadorias objeto das NF substituídas foram efetivamente exportadas, ainda que por meio das NF substitutas, carece de prova robusta desta assertiva.

Primeiro porque se trata de mercadorias fungíveis, não podendo o contribuinte comprovar de forma inequívoca tratar-se das mesmas mercadorias descritas nos documentos fiscais emitidos originalmente.

Segundo porque foi identificado notas fiscais com provas de circulação, conforme se verifica às fls. 28, 29, 30 e 34, onde se observa a existência de vinculação do Conhecimento de Transporte e MDF-e, ao documento fiscal, a exemplo das notas fiscais nº 20589, 20591, 20616 e 23006 comprovando que deram saída do estabelecimento.

Terceiro, porque algumas notas fiscais referenciadas pela defesa como tendo sido substituídas por outras, na tentativa de estabelecer uma associação entre as mercadorias, descreve produtos distintos. Como por exemplo a nota fiscal nº 22706 (fl. 564), na planilha da defesa vinculada à nota fiscal nº 22715. A de nº 22706 emitida originalmente registra as mercadorias: *Barramento, chave auxiliar, chave temperatura, supressor de sobretensão, suporte, extremidade, trilho de suporte, grampo de fixação, fusível, capacitor, conector e contator*. Já a nota fiscal nº 22715 descreve as seguintes mercadorias: *disjuntor, suporte montagem metal e braçadeira de aço utilizada em mangueira*, além de consignar valores diferentes.

Para comprovar que as mercadorias que saíram sem a incidência do ICMS foram efetivamente exportadas, o contribuinte autuado deveria ter apresentado a fiscalização ou trazido aos autos juntamente com sua peça defensiva a 1ª via do Memorando-Exportação, cópia do conhecimento de embarque e o comprovante de exportação emitido pelo órgão competente.

A alegação do defendente de que a época dos fatos tentou realizar o cancelamento das notas fiscais originárias no *Portal da Nota Fiscal Eletrônica*, mas em razão do decurso do prazo previsto na legislação, não obteve sucesso, não tem o condão de elidir a acusação fiscal. Neste caso, deveria o contribuinte, no corpo das notas fiscais emitidas em substituição aquelas, que afirma foram canceladas, registrar tal informação, o que não ocorreu.

Neste cenário, comungo com o entendimento da fiscalização de que a planilha acostada juntamente com sua peça defensiva não comprova a exportação das mercadorias objeto da autuação, para outro país, como também considero frágeis todos os documentos probantes apresentados pelo defendente para suprir e elidir a acusação fiscal.

Assim, considerando que o defendente não apresentou razão de fato ou de direito capaz de modificar o lançamento afastando a previsão regulamentar antes referida, nem veio ilidir provas contidas nos autos de que não observou regras contidas da legislação de regência da matéria ora apreciada, a infração subsiste integralmente.

Quanto a alegação defensiva de que a multa na presente autuação seria confiscatória e desproporcional, ressalto que a multa aplicada é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 60%, legalmente previsto para a irregularidade apurada, nos termos da alínea “a”, inciso II, do art. 42 da Lei 7014/96, conforme se observa da descrição dos fatos e do levantamento fiscal que servem de base a autuação.

A multa não é ilegal, vista que possui previsão na Lei supramencionada. Esta instância de julgamento não possui atribuição (competência) para decidir sobre pedido de redução ou

cancelamento de penalidade por descumprimento de obrigação tributária, nem para apreciar inconstitucionalidade de dispositivos da legislação estadual que rege a matéria objeto da contenda (art. 167, I, RPAF/99).

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279757.0025/23-9**, lavrado contra **GE POWER & WATER EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS DE ENERGIA E TRATAMENTO DE ÁGUA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 917.227,25**, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso II, alínea “a”, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 10 de fevereiro de 2025.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR