



DECISÃO Nº.: 194/2011 – COJUP
PAT Nº.: 437/2010 – 1ª URT – Protocolo nº 246.569/2009-1
AUTUADA: NORTE PESCA S.A.
ENDEREÇO: R. Chile, 216 – Ribeira- Natal/RN
AUTUANTE: Judson da Silva Cortez – mat. 153.080-1
DENÚNCIA: EMITIR, UTILIZAR OU ESCRITURAR NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS OU IRREGULARES, REFERENTE AO PERÍODO DE 30.03.2004 A 05.01.2005.

EMENTA: ICMS. UTILIZAR , EMITIR OU ESCRITURAR NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS OU IRREGULARES, REFERENTE AO PERÍODO DE 30.03.2004 A 05.01.2005..

1. Cabe ao fisco o ônus de provar com elementos substanciais a prática do ilícito tributário por parte da autuada. O fisco comprova que as notas fiscais emitidas pela autuada não se destinaram ao mercado exterior. Os documentos fiscais emitidos são inidôneos para acobertar as operações com o fim de legalizar a exportação de mercadorias. Inteligência do art. 415, inciso V do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97. Cabe à empresa recolher o tributo estadual em face da não comprovação da exportação das mercadorias nos moldes do art. 846, inciso I do diploma acima citado.
2. A empresa alega que parte das mercadorias foi destinada ao exterior e outra efetivamente não foi exportada por razões conjunturais. Inversão do ônus da prova nos moldes do art. 333 do CPC(código de processo civil). A autuada não comprova efetivamente com os elementos de que dispõe que de fato exportou as mercadorias descritas nos documentos fiscais arrolados no demonstrativo de débito. Denúncia que se confirma.
3. Auto de Infração PROCEDENTE.



1 - DO RELATÓRIO

1.1 – DA DENÚNCIA

De acordo com o Auto de Infração nº. 06329/1ªURT, lavrado em 18/11/2009, depreende-se que a empresa em tela, devidamente qualificada nos autos, foi autuada por emitir, utilizar ou escriturar notas fiscais inidôneas ou irregulares, referente ao período de 30.03.2004 a 05.01.2005, com o objetivo de acobertara uma suposta operação de exportação que não foi devidamente comprovada, conforme demonstrativo anexo que constitui parte integrante do referido auto.

A autuação se deu em razão da suposta infringência ao art. 150, inciso XIII, c/c arts. 415, 413, 846, 846-A e seguintes, todos do Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado do Rio Grande do Norte – RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 13.640, de 13 de novembro de 1997, tendo como consequência a lavratura do Auto de Infração supramencionado, com a proposta de aplicação da penalidade prevista no art. 340, inciso III, alínea “c”, do mesmo diploma legal, resultando numa multa no valor de **R\$ 449.946,61(quatrocentos e quarenta e nove mil, novecentos e quarenta e seis reais e sessenta e um centavos)**, sem o prejuízo da exigência do imposto devido no valor de **R\$ 254.969,75(duzentos e cinquenta e quatro mil, novecentos e sessenta e nove reais e setenta e cinco centavos)**, perfazendo o crédito tributário o valor total de **R\$ 704.916,36(setecentos e quatro mil, novecentos e dezesseis reais e trinta e seis centavos)**.

1.2- DA IMPUGNAÇÃO

Contrapondo-se à denúncia apresentada pelo fisco estadual, a autuada apresenta, tempestivamente, sua peça de defesa aduzindo, em síntese, o que abaixo se segue:

Que as notas fiscais apuradas se tratam de notas fiscais de exportação que foram devidamente comprovadas por outros documentos acessórios, ou de outros casos que compõem base de cálculo do ICMS.



Assevera que a nota fiscal 12936 é uma complementação da nota fiscal 12726, tendo em vista o valor unitário de o produto exportado ter sido emitido a maior.

Acosta aos autos as notas fiscais acima mencionadas, bem como os respectivos DDE(declaração de despachos de exportação).

Assevera que a nota fiscal de nº 16003 se trata de remessa de amostra dos produtos comercializados pela impugnante, e acosta aos autos a cópia da referida nota, bem como a guia de confirmação da respectiva exportação(DDE).

Que a nota fiscal de nº 13515 foi emitida para remeter peça ao exterior com vistas a viabilizar o conserto de radar. Acosta aos autos a referida nota com o fim de comprovar a remessa efetuada.

Alega que as notas fiscais de nºs 015312 e 015313 não foram exportadas, e as mercadorias retornaram ao estabelecimento da impugnante.

Que emitiu novas notas fiscais de nºs 015404(ref. Nf. 015312) e 015405(ref. Nf. 015313), cujo campo discrimina não ter sido possível o embarque das mercadorias.

Assevera que as notas fiscais de nºs 015958, 015959 e 015960, devido à situação instável de alguns contratos, houve a rescisão.

Que exportou através das notas fiscais de nºs 015826, 015805 e 015768 um total de 2.4 toneladas de pescado por nota fiscal.

Que a revisão dos contratos foram remetidas as notas fiscais de nºs 015960(ref. 015826), 015959(ref. 015805) e 015958(ref. Nº 015768), onde o valor unitário foi renegociado para o montante de R\$ 12,00, restando diminuída a quantidade exportada para R\$ 22,91 toneladas por nota fiscal.

Que, por algum motivo, as notas fiscais de nºs 015960, 015959 e 015958 não foram canceladas.

Aduz que o auto de infração em tela encontra-se viciado, vez que os elementos que o embasaram não foram observados.

Por fim, requer a improcedência do auto de infração em tela.



1.3 – DA CONTESTAÇÃO

Contraopondo-se à peça impugnatória, o agente do fisco aduz o que abaixo se segue:

Que a empresa não conseguiu comprovar a correta operação de exportação alegada nas notas fiscais, razão pela qual o auto de infração deve ser considerado procedente.

Que os princípios constitucionais em momento algum foram feridos.

Que o próprio contribuinte reconhece ter descumprido a obrigação principal.

Por fim, pugna pela manutenção do auto de infração em tela.

É o que cumpre relatar.

2- DOS ANTECEDENTES

Consta dos autos, a fls. 29, que o contribuinte não é reincidente na prática do ilícito apontado.

3 – DO MÉRITO

A empresa em tela foi autuada em razão de haver emitido notas fiscais consideradas inidôneas, no período sob exame, com o suposto objetivo de acobertar operações de mercadorias destinadas ao mercado exterior que não teriam sido devidamente comprovadas.

Bem, analisando os autos processuais, observa-se que o cerne da questão reside em saber se de fato os documentos fiscais emitidos pela empresa no período acima fiscalizado podem ser consideradas inidôneas nos termos do art. 415 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97.



A empresa em questão atua no ramo do comércio atacadista de pescados e frutos do mar tanto com atuação no mercado interno, como no mercado exterior.

O caso em tela diz respeito à ausência de comprovação por parte da empresa da efetiva exportação das mercadorias discriminadas no demonstrativo de débito elaborado pelo fisco, o que motivou o seu agente a considerar como inidôneos os documentos fiscais que acobertaram as referidas mercadorias.

Observando os autos, verifica-se que, no caso em exame, para se saber se os documentos fiscais emitidos pela empresa são efetivamente inidôneos, necessário se faz comprovar a não exportação das referidas mercadorias para o mercado exterior.

Assim, como se sabe, a Constituição Federal de 88, lei Complementar 87/96(Kandir), bem como a lei estadual 6968/96, preveem em seus dispositivos a não incidência do tributo estadual nas operações que destinem mercadorias para o exterior, a qualquer título, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

Pois bem, conforme os dispositivos acima mencionados, toda e qualquer empresa ao remeter mercadorias para o mercado exterior tem assegurada em seu favor a chamada "imunidade tributária", ou seja, o direito subjetivo que possuem todos os contribuintes de que o Estado se abstenha de exigir o tributo devido quando realizarem a operação acima mencionada. Além de não lhe serem exigidos os tributos, os contribuintes mesmo assim podem manter e aproveitar o montante de créditos fiscais acumulados em sua conta gráfica relativo a operações e operações anteriores.

Sendo assim, o RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97, em seu art. 117, disciplinou as regras e os procedimentos necessários para que os contribuintes exportadores pudessem gozar do benefício do acúmulo desses créditos fiscais, bem como da sua utilização.

Para tal, a legislação em voga exige que os contribuintes comprovem, mediante a apresentação de uma série de documentos, a efetiva operação de exportação das mercadorias para o mercado exterior.



Nesse sentido, vejamos o que dispõe o art. 117, § 7º do diploma legal acima mencionado, “in verbis”:

Art. 117. Os saldos credores do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) acumulados, a partir de 16 de setembro de 1996, por contribuintes que realizaram ou os que venham a realizar operações e prestações previstas no inciso II do art. 3º, podem ser, na proporção que tais operações representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento:

§ 7º O reconhecimento do crédito a que se refere o § 6º será obtido mediante requerimento do sujeito passivo apresentado à Coordenadoria de Fiscalização – COFIS, dirigido ao titular da Secretaria de Estado da Tributação, na Unidade Regional de Tributação do seu domicílio fiscal, devendo constar os seguintes documentos: (NR pelo Decreto 18.822, de 30/12/2005)

I- Declaração de Despacho de Exportação – DDE; (NR pelo Decreto 18.822, de 30/12/2005)

II- Conhecimento de Embarque; (NR pelo Decreto 18.822, de 30/12/2005)

III- cópia das notas fiscais relativas às operações de exportação; (NR pelo Decreto 18.822, de 30/12/2005)

IV- cópia das notas fiscais que geraram o crédito; (NR pelo Decreto 18.822, de 30/12/2005)

V- cópia do livro Registro de Entradas; (AC pelo Decreto 18.822, de 30/12/2005)

VI- cópia do livro Registro de Saídas; (AC pelo Decreto 18.822, de 30/12/2005)

VII- cópia do livro Registro de Apuração do ICMS; (AC pelo Decreto 18.822, de 30/12/2005)

VIII- outros documentos comprobatórios considerados necessários pela autoridade fiscal. (AC pelo Decreto 18.822, de 30/12/2005)



Pelo exame dos preceptivos supra, vê-se que – caso as empresas exportem mercadorias e queiram desfrutar do benefício constitucional de aproveitar os créditos fiscais acumulados nas operações anteriores, devem efetivamente comprovar a **exportação das mercadorias**, bem como a aquisição das mercadorias que geraram os referidos créditos, mediante apresentação dos documentos acima relacionados.

Dessa forma, examinando os autos processuais, vislumbra-se que a referida empresa a eles acostou unicamente cópias de notas fiscais de suposta exportação das mercadorias arroladas no demonstrativo de débito, sem, contudo, apresentar outros documentos que poderiam comprovar a real exportação, tais como: Declaração de Despacho de Exportação(DDE); Conhecimento de Embarque; Cópia do livro Registro de Saídas; Cópia do livro Registro de Apuração do ICMS; bem como consignar nos autos as informações prestadas no registro do SISMOMEX, nos moldes do art. 846-A, inciso I e parágrafos.

Sendo assim, uma vez não comprovada a exportação das referidas mercadorias, infere-se que as notas fiscais emitidas com esse objetivo não merecem ser consideradas idôneas, vez que não se referem a uma efetiva operação ocorrida e devidamente comprovada.

Nesse trilhar, vejamos o que preceitua o art. 415, inciso V do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97, “in verbis”:

“Art. 415. Será considerado inidôneo, fazendo prova apenas a favor do fisco, o documento fiscal que: (NR pelo Decreto 19.115, de 25/05/2006, com efeitos a partir de 01/06/06)

V- não se referir a uma efetiva operação ou prestação, salvo nos casos previstos na legislação.”

Ora, uma vez que as operações de exportação realizadas pela empresa não foram devidamente comprovadas, conclui-se que os documentos emitidas com esse fim também não merecem ser reputados como verdadeiros, idôneos e dignos de fé pública.



Assim, deve a empresa recolher o imposto devido, bem como os acréscimos legais cabíveis, em razão da não comprovação efetiva da exportação, nos moldes do art. 846, caput, e inciso I do diploma legal acima mencionado.

Por outro lado, a empresa assevera que algumas das mercadorias discriminadas nas notas fiscais arroladas no demonstrativo de débito não foram de fato destinadas ao mercado exterior em virtude de conjuntura econômica adversa e, por isso, retornaram ao estabelecimento da empresa.

Ocorre que em momento algum a empresa comprovou e demonstrou – mediante provas e elementos de que dispõe - que as notas fiscais que não foram exportadas por razões conjunturais retornaram ao seu estabelecimento mercantil.

Efetivamente o que a empresa acostou aos autos foram cópias dos Extratos de Declaração de Despacho da SISCOMEX, referente às notas fiscais de nºs 12726 e 16003 (fls. 67 e 70), que não fazem parte do presente processo; ou seja, notas que não foram arroladas no demonstrativo de débito elaborado pelo fisco estadual.

Assim, é de conhecimento mediano que o ônus da prova incumbe a quem alega. Nesse sentido, cabe ao fisco provar que os fatos denunciados na inicial ocorreram em sua integralidade. E de fato o fisco carrou aos autos um conjunto probatório capaz de ratificar a ação fiscal em sua plenitude.

No campo da doutrina inerente à prova no processo administrativo fiscal, destacamos as lições sempre bem abalizadas do eminente tributarista Hugo de Brito Machado:

“O desconhecimento da teoria da prova, ou a ideologia autoritária, tem levado alguns a afirmarem que no processo administrativo fiscal o ônus da prova é do contribuinte. Isso não é, nem poderia ser correto num Estado Democrático de direito. O ônus da prova no processo administrativo fiscal é regulado pelos princípios fundamentais da teoria da prova, expressos, aliás, pelo Código de Processo Civil, cujas normas são aplicáveis ao processo administrativo fiscal. No processo administrativo fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele,



portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador.”
(*Mandado de Segurança em Matéria Tributária*, 5ª. Edição, Editora Dialética, São Paulo, 2003, página 272).

“Ocorre que, em face de indícios fortes da existência do fato gerador da obrigação tributária, capazes de autorizar a presunção de tal ocorrência, pode dar-se a inversão do ônus da prova. A não ser em tal circunstância do fato gerador da obrigação tributária é naturalmente do fisco.”(in Curso de Direito Tributário, editora Malheiros, 17 edição, São Paulo-SP).

Pois bem, por outro lado, a autuada trouxe aos autos fato novo. Nesse sentido, sabe-se que é dela o ônus de provar que os fatos alegados são verdadeiros e capazes de extinguir o direito do autor do feito, nos moldes do que dispõe o inciso II do art. 333 do CPC.

Nesse compassar, vejamos o que diz o art. 77, caput, e § 1º do RPPAT, aprovado pelo Decreto 13.796/98, “*verbis*”:

“Art. 77. São admitidos todos os meios legais de prova, ainda que não especificados neste Regulamento.

§ 1º O ônus da prova compete a quem esta aproveita.”

Assim, como a empresa alegou que as nota fiscais emitidas foram para o mercado externo, a ela cabe provar com argumentos e provas que não praticara a irregularidade tributária denunciada na inicial.

E não foi isso que exatamente ocorreu como acima demonstrado.

Dessa forma, ante o acima exposto, levando-se em consideração que as razões de defesa da litigante revelaram-se ineficazes para invalidar parte do lançamento tributário de ofício;

JULGO PROCEDENTE o Auto de Infração de fls. 01, para impor à autuada a pena de multa prevista no **art. 340, inciso III, alínea “c”** do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97, cujo valor monta a **R\$ 449.946,61(quatrocentos e quarenta e nove mil, novecentos e quarenta e seis reais e sessenta e um centavos)**, sem prejuízo da



Estado do Rio Grande do Norte
Secretaria de Estado da Tributação
Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais - COJUP

cobrança do tributo devido no valor de **R\$ 254.969,75(duzentos e cinquenta e quatro mil, novecentos e sessenta e nove reais e setenta e cinco centavos)**, totalizando o crédito tributário o montante de **R\$ 704.916,36(setecentos e quatro mil, novecentos e dezesseis reais e trinta e seis centavos)**.

Remeta-se o p.p. a 1ª URT, para que seja dada ciência a atuada e ao atuante.

COJUP- Natal, 26 de Setembro de 2011



Fernando Antônio B. de Medeiros

Aud. Fiscal Julgador – AFTE-5

Mat. 154.361-0