

**A. I. Nº** - 207140.0008/15-7  
**AUTUADO** - CATA TECIDOS EMBALAGENS INDUSTRIAIS LTDA.  
**AUTUANTE** - JAIR DA SILVA SANTOS  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 02.06.2017

#### **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0084-05/17**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES BENEFICIADAS PELO REGIME DO DRAWBACK. O autuante confessa que se baseou em mero demonstrativo de créditos acumulados do autuante, que sequer consta no processo, e não em livro especial obrigatório, conforme exige o art. 109 do RICMS, o que seguramente não caracteriza qualquer aproveitamento legal de créditos indevidos. Voto pela NULIDADE do lançamento do mês de dezembro/2010, e acolho parcialmente a preliminar de decadência para julgar IMPROCEDENTE as exigências vinculadas aos demais períodos. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

No auto de infração lavrado em 17/12/2015, foi efetuado lançamento de ICMS no valor total de R\$240.660,24 em razão de utilizar indevidamente crédito fiscal em razão de transferência a maior do crédito fiscal acumulado escriturado no livro RAICMS especial para o RAICMS de uso regular. O contribuinte utilizou crédito fiscal a maior relativo aos insumos adquiridos no mercado interno proporcional às saídas para exportação cujas operações estavam beneficiadas com DRAWBACK.

Às fls. 25/36, foi apresentada a defesa quando o impugnante aduz inicialmente que dedica-se à atividade de produção e venda nos mercados interno e externo de fibras, fios, tecidos, filmes e embalagens de todos os tipos e para diversos fins, conforme dispõe seu contrato social e diz que o lançamento sob exame está parcialmente fulminado pela decadência tributária. Quanto à parte remanescente, não abrangida pela decadência, entende que é absolutamente nula ou improcedente a cobrança, conforme será devidamente demonstrado nos tópicos a seguir.

Que a infração única formaliza a acusação de que a ora impugnante teria, supostamente, utilizado indevidamente crédito fiscal, em razão de transferência a maior do crédito acumulado escriturado no livro RAICMS Especial para o RAICMS de uso regular. Adiante, o nobre auditor aduz que “o contribuinte utilizou crédito fiscal a maior relativo aos insumos adquiridos no mercado interno proporcional às saídas para exportação cujas operações estavam beneficiadas com o regime do DRAWBACK. Suscita a preliminar de decadência parcial, a seguir deduzida.

Como relatado no tópico anterior, o Auto de Infração sob exame foi lavrado em razão de o auditor fiscal ter considerado que o contribuinte, supostamente, utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no período de apuração compreendido entre 31/01/2010 e 31/12/2010. Com efeito, no momento em que o Auto de Infração ingressou no mundo jurídico em 21.12.2015, (data da efetiva notificação pessoal do contribuinte), já havia ocorrido a perda do direito do Fisco de rever o lançamento por homologação relativamente aos fatos geradores anteriores a 21.12.2010, em razão do disposto no §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, que assim prescreve:

*“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 4º. Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se*

*homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”*

Que ocorrido o fato gerador, já nasce para o contribuinte a obrigação de apurar e pagar o tributo, sem qualquer participação do Fisco, que tem, a partir daquele fato gerador, o prazo de 05 anos para formalizar e constituir o seu crédito, através do auto de infração. É exatamente isto que está expresso no CTN, em seu art. 150, § 4º. Diante desse contexto, como o Estado da Bahia somente formalizou seu lançamento de ofício em 21.12.2015, é óbvio que, decaído já estava o seu direito de alcançar fatos ocorridos antes de 21.12.2010. Não há como se afastar dessa realidade, sob pena de se cometer flagrante ilegalidade.

Por todo o exposto, não restam dúvidas de que deve ser reconhecida a decadência do direito de rever o lançamento no prazo de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, na forma do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, devendo ser extinto o crédito tributário relativo ao período de apuração compreendido entre 31/01/2010 e 30/11/2010, restando apenas o lançamento relativo ao período de 31/12/2010, que melhor sorte não terá, conforme será a seguir demonstrado. Como se não bastasse o argumento de decadência parcial suscitado no tópico anterior, que já seria suficiente para extinguir a maior parte da autuação em comento, cumpre, ainda, à impugnante, demonstrar a nulidade do presente lançamento. Explica-se.

A autuação em comento refere-se à acusação de utilização a maior de crédito fiscal de ICMS, sob o fundamento de que *“o contribuinte utilizou crédito fiscal a maior relativo aos insumos adquiridos no mercado interno proporcional às saídas para exportação cujas operações estavam beneficiadas com o regime do DRAWBACK”*, sem constarem maiores informações no sobredito lançamento fiscal ou a mínima demonstração da ocorrência material da infração. Ocorre que as lacônicas informações do referido Auto e da falta de elementos materiais a embasá-lo escancara sua clara nulidade, eis que, pelas informações nele constantes, não é possível se apurar, com segurança, o fundamento principal da acusação imputada. Com efeito, tem-se que o Auto de Infração limitou-se a afirmar que houve suposta utilização a maior de crédito fiscal, sem indicar, com clareza, o fundamento jurídico da acusação.

Além disso, cumpre ressaltar que o Fiscal faz, ainda, menção a uma suposta “transferência a maior do crédito fiscal acumulado escriturado no livro RAICMS Especial para o RAICMS de uso regular”. Contudo, a impugnante esclarece que não possui esse Livro Registro de Apuração Especial, possuindo apenas o Livro RAICMS normal, conforme demonstra a cópia das suas DMA’s (doc. 03) e dos Livros de Registro de Apuração do ICMS (doc. 04). Como se não bastassem os pontos acima suscitados, que demonstram a total nulidade da autuação, ainda há de se levar em conta a análise das planilhas utilizadas pelo autuante para embasar o cálculo do valor cobrado. Conforme se verifica no final da autuação, o ilustre Auditor colaciona aos autos algumas planilhas da infração, que, supostamente, apontam o cálculo do “Crédito Fiscal Acumulado Ref. Exportações”, mês a mês. Nestas planilhas, verifica-se o cálculo de um “rateio” apontado pelo Fiscal, elencando as informações relativas a:

- Drawback;
- Exportação normal; e
- Exportação total (que representa a soma dos dois itens anteriores)

É como se parte das exportações realizadas pela empresa no ano de 2010 estivessem abrangidas pelo regime do drawback e outra parte ocorresse pelo regime normal. Ocorre que, conforme se pode observar da cópia das notas fiscais relativas a essa operação (doc. 04), todas as exportações realizadas pela impugnante estavam abrangidas pelo regime de drawback. Como se pode observar em todas as notas fiscais, os códigos CFOP apontados é o 7.127 (“Venda de produção do estabelecimento sob o regime de “drawback”).

A fim de oferecer maiores detalhes aos eminentes julgadores, a Autuada requer, também, a juntada da planilha anexa (doc. 05) elencando todas as suas notas fiscais emitidas, relativas às operações de exportação. Ou seja, este fato, por si só, já demonstra que não há qualquer

segurança jurídica na apuração da base de cálculo da autuação, restando evidente que o Auto de Infração em questão é nulo de pleno direito, uma vez que os seus elementos – notadamente, os dados utilizados para composição da base de cálculo e do quanto devido – não possibilitam a determinação precisa e segura da suposta infração cometida.

E que nem se alegue a possibilidade de que o vício apontado venha a ser, posteriormente, sanado. Isso porque tal providência se mostraria inviável, por implicar a necessidade de refazimento de todo o procedimento de fiscalização. Com efeito, o art. 18 do Decreto nº. 7.629, de 09 de julho de 1999, regulamenta o processo administrativo fiscal no âmbito do Estado da Bahia.

Ante o exposto, pleiteia a impugnante pela decretação de nulidade absoluta do presente Auto de Infração, tendo em vista os vícios insanáveis ora suscitados, seja na falta de clareza quanto ao objeto da acusação fiscal, seja pelo fato de o Auditor Fiscal citar, na capitulação da infração, a existência de um Livro Especial de RAICMS que a impugnante sequer possui, seja pela insegurança quanto à base de cálculo apontada, nos termos dos arts. 18, IV, “a”, 20 e 39, III, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (Decreto nº. 7.629/99). Contudo, apenas em estrita observância ao princípio da eventualidade, na remota hipótese de não ser acolhida a preliminar de nulidade suscitada neste tópico (o que não acredita), passa a impugnante a expor os demais argumentos de defesa.

Por fim, no mérito, cumpre esclarecer que, há alguns anos, a ora impugnante ingressou com consulta formal à Secretaria da Fazenda, esclarecendo que é beneficiária de Crédito Presumido e de Diferimento do ICMS, ambos concedidos pelo Programa do Desenvolvimento da Bahia (PROBAHIA), por meio da Resolução nº. 14/2006 e indagando se os créditos fiscais relativos às aquisições de matéria-prima, material auxiliar, material de embalagem, bem como de energia elétrica utilizada no processo produtivo poderiam ser apropriados, proporcionalmente, às operações de exportação por ela promovidas, tendo em vista o disposto no art. 155, § 2º, inciso X, alínea “a”, da CF.

Neste contexto, a SEFAZ respondeu à consulta, por meio do Parecer nº. 01759/2007, de 13/02/2007, aduzindo que:

*“(…) da interpretação sistêmica de tal norma (art. 2º da Resolução PROBAHIA 14/2006) mostra-se evidente que a vedação instituída pelo referido art. 2º diz respeito tão-somente às operações tributadas, de onde decorre o crédito presumido de 90% do imposto incidente.*

*Destarte, o entendimento é de que, no caso de saídas subsequentes não tributadas, a exemplo das operações de exportação, não há que se falar em proibição à apropriação de créditos advindos de aquisição de mercadorias ou utilização de serviços (...).*

*Ante o exposto, resta claro que a Consulente poderá utilizar os créditos decorrentes da entrada de matéria-prima, material de embalagem e relativos à aquisição de energia elétrica proporcionalmente às operações de exportação por ela promovidas, observadas, ainda, as regras estabelecidas nos artigos 581, 582 e 583 do RICMS/97.*

*É o parecer.”*

Como se pode constatar, o Parecer em questão, resultante de um Processo de Consulta Formal formulado pela ora impugnante, não deixa dúvidas acerca do seu direito de utilização dos créditos decorrentes da entrada de matéria-prima (como é o caso dos itens objeto da presente autuação, proporcionalmente às operações de exportação por ela promovidas. Neste contexto, vale ressaltar que o art. 65 do RPAF dispõe que “a observância, pelo consulente, da resposta dada à consulta, enquanto prevalecer o entendimento nela consubstanciado, exime o contribuinte de qualquer penalidade e exonera-o do pagamento do tributo, que se considera não devido no período.”

Logo, não restam dúvidas de que deve ser julgada improcedente a presente autuação, também no seu mérito. Ante todo o exposto, requer seja reconhecida a decadência do direito do Fisco de rever o lançamento no prazo de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, na forma do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, devendo ser extinto o crédito tributário relativo ao período de apuração compreendido entre 31/01/2010 e 30/11/2010.

Além disso, quanto à parte remanescente, requer seja decretada nulidade absoluta do presente Auto de Infração, tendo em vista os vícios insanáveis apontados na presente defesa. Por fim,

caso sejam ultrapassadas as alegações de decadência e nulidade, pleiteia a impugnante, no mérito, pelo julgamento de improcedência total do Auto de Infração sob exame.

A informação fiscal foi prestada às fls. 339/346 quando inicialmente diz que o autuado é habilitado à fruição do benefício fiscal estabelecido pelo Programa de Desenvolvimento da Bahia - PROBAHIA, por meio da Resolução nº 14/2006, sendo autorizada a utilização do crédito presumido de 90% proporcional ao débito das saídas tributadas relativos à produção própria beneficiada, porém, com vedação aos demais créditos.

Tendo o autuado indagado, por meio de consulta à DITRI, se poderia utilizar os créditos fiscais relativos às embalagens, materiais intermediários e matérias-primas utilizados na produção de produtos destinados à exportação, obteve resposta pelo deferimento, através do Parecer nº 01759/2007, onde restou assegurado que, nos casos de exportação, não há vedação à apropriação de créditos fiscais dos bens relatados de que resultem ou que venham a ser objeto de operações que destinem ao exterior mercadorias com não-incidência do imposto.

Ocorre que a infração denunciada no presente PAF tem como cerne a incorreta interpretação do autuado em relação ao parecer favorável à utilização do crédito fiscal de insumos adquiridos e utilizados na produção destinada à exportação, donde o autuado teria depreendido que também poderia utilizar tais créditos quando das operações de exportação beneficiadas pelo regime DRAWBACK.

No caso, não foi observado pelo autuado que os créditos fiscais utilizados se referiam aos insumos tributados adquiridos no mercado interno aplicados na produção destinada ao mercado externo em operação normal e que os insumos adquiridos com a suspensão do imposto sob o regime de drawback não tem crédito fiscal a compensar. Efetivamente, os insumos utilizados na produção dos produtos exportados são vinculados. Se o insumo houver sido adquirido sem tributação não há porque se falar em crédito fiscal. Nesta linha, o crédito fiscal proporcional à energia elétrica utilizada na produção destinada ao exterior sob o regime de drawback foi considerado regular e, os demais créditos fiscais relativos aos outros insumos, foram tidos como indevidos no lançamento em questão.

O autuado, através de nobre causídico, aduz que a defesa é tempestiva, considerado o prazo regulamentar de 60 dias, decorrido no lapso temporal entre os dias 21/12/2015 e 19/02/2016. Em relação à ação fiscal, o defendente argui que o lançamento estaria parcialmente "*fulminado*" pela decadência e que a outra parte remanescente seria "*nula*" ou "*improcedente*". Diz que teria ocorrido a perda do direito de rever o lançamento por homologação em relação aos fatos geradores anteriores a 21/12/2010. Traz à colação a transcrição do disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, excerto da Lei nº 3.956/81, que trata da revogação do § 5º do art. 107-B do COTEB, bem como, de decisões de tribunais superiores, visando respaldar suas divagações acerca da decadência ensejada.

Argui a nulidade da autuação sob o argumento de que da respectiva acusação "*não constam maiores informações no sobredito lançamento fiscal ou a mínima demonstração da ocorrência material da infração*". Sustenta que as informações contidas no auto seriam lacônicas e que a falta de elementos materiais evidenciaria a sua nulidade, de modo que não seria possível se apurar, com segurança, o fundamento principal da acusação imputada.

Aduz que o cálculo de rateio elencando informações relativas a Drawback, Exportação Normal e Exportação Total não estaria correto haja vista que todas as operações foram realizadas sob o regime de drawback. Assevera que todas as notas fiscais constam o CFOP 7127 (venda de produção do estabelecimento sob o regime de drawback), conforme pretende demonstrar com a planilha que ora anexa (doc. 05).

Diz que o vício apontado não poderia ser sanado por entender que haveria necessidade de refazimento de todo o procedimento de fiscalização. Pelo que expôs, pleiteia que seja acatada a arguição de nulidade do Auto de Infração.

No mérito, salienta que é beneficiária do Crédito Fiscal Presumido concedido pelo PROBAHIA e que o Parecer nº 01759/2007 teria deixado evidente que a vedação prevista no art. 2º da Resolução 14/2006 dizia respeito tão-somente às operações tributadas, donde decorre o crédito presumido de 90% do imposto incidente e que tal proibição não se aplicaria aos créditos fiscais advindos da aquisição de mercadorias utilizadas na produção destinada à exportação.

Nesse contexto, com base na resposta à Consulta, o autuado depreende que estaria eximido de qualquer penalidade, ao tempo em que estaria também desonerado do pagamento do tributo, conforme leitura do art. 95 do RPAF. Por fim, requer seja reconhecida a decadência anteriormente suscitada ou a nulidade plena do lançamento ou a improcedência total do Auto de Infração.

Em relação à arguição de nulidade, todos os requisitos previstos nos artigos 18 e 39 do RPAF/99 foram preenchidos. Basta compulsar os autos para perceber-se que as imputações estão claras, a base de cálculo foi determinada conforme os elementos previstos em lei. Foram fornecidos os demonstrativos de débito referentes à autuação em discussão e foram respeitados todos os direitos e garantias do contribuinte. Verifica-se que o autuado exerceu ampla defesa, estabeleceu o contraditório, restando fundamentado o devido processo legal administrativo.

Vê-se da defesa o perfeito entendimento da autuação com os elementos apresentados, uma vez que o autuado adentrou no mérito da lide, estabelecendo argumentações e apontando supostas falhas no procedimento. Quanto aos vícios alegados pelo ilustríssimo representante do autuado, quando fez alusões sobre a inexistência de operações de exportação normal, é mister que seja pontuado que se aquelas operações forem consideradas como operações sob o regime de drawback, em caso de revisão do lançamento, o resultado levaria ao agravamento da exigência fiscal, o que não é permitido na mesma autuação. Portanto, devem ser espancadas todas as questões arguidas quanto às nulidades do Auto de Infração.

No que tange à decadência suscitada, vejamos o que prescreve o CTN, aprovado pela Lei nº 5.172/66 o Código Tributário Nacional enfatizou, ainda mais, o entendimento do legislador no Artigo 173:

*“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”*

Logo, não há que se falar em decadência do Crédito Tributário, à luz do que dispõe a Legislação Tributária, em especial o Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, vigente à época dos fatos geradores.

Do mérito, o autuante contesta a interpretação do autuado em relação à consulta que autorizou a utilização de créditos fiscais de insumos industriais proporcional às operações de exportação extensiva àquelas realizadas sob o regime de Drawback. Da análise sistemática do doc. 06, inserto na peça de defesa, de fls. 335 e 336, que diz respeito à Consulta nº 01759/2007, vê-se que o parecerista discorre sob a fundamentação do pleito do autuado transcrevendo o art. 155, § 2º, inciso X, alínea "a" da CF/88 e, principalmente, o art. 32, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, por ora transcrito abaixo:

*“II - darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior;”.*

No mesmo documento, vê-se recepcionado no art. 103, I, "a", do RICMS/97, o mesmo mandamento ora aqui transcrito, conforme a seguir:

Art. 103. *Não se exige o estorno do crédito fiscal relativo:*

*I - às entradas:*

*a) de matérias-primas, material secundário, produtos intermediários e material de embalagem, bem como o relativo às aquisições de energia elétrica e aos serviços prestados por terceiros, para emprego na fabricação e transporte de produtos industrializados destinados a exportação direta ou indireta, cujas operações de saídas para o exterior ocorram com não-incidência do ICMS, nos termos dos arts. 581, 582 e 583 (Lei Complementar nº 87/96);*

Baseado nas palavras reproduzidas do Parecer, restou claro, pelo exposto *anteriormente*, que a Consulente poderá utilizar os créditos decorrentes da entrada de matéria-prima, material de embalagem e relativas à aquisição de energia elétrica proporcionalmente às operações de exportação por ela promovidas.

Nesse diapasão, verifica-se que a conclusão da consulta, que opinou pela autorização dos créditos fiscais dos insumos teve como base o que foi *anteriormente exposto*, ou seja, exatamente o que preconiza o art. 32, inciso II da Lei Complementar nº 87/96. Assim, literalmente, a utilização do crédito fiscal é devida em relação às "*mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas*".

Na mesma linha, da leitura do art. 103, I, "a" do RICMS/97 constatamos a recepção da intenção do legislador complementar: "*para emprego na fabricação e transporte de produtos industrializados destinados a exportação direta ou indireta*". Por exclusão, não poderia haver outra interpretação que não seja esta: é indevida a utilização do crédito fiscal se as *mercadorias entradas no estabelecimento NAO FOREM UTILIZADAS para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas*. Em outras palavras, se *NÃO FOREM UTILIZADAS para emprego na fabricação e transporte de produtos industrializados destinados a exportação direta ou indireta*.

Nota-se que a questão reside no fato de o autuado ter entendido que o direito ao crédito fiscal seria extensivo aos insumos que *NÃO FORAM UTILIZADOS* na produção de produtos exportados sob o regime de DRAWBACK. Nessa seara, não foi observado pelo autuado que a consulta foi formulada para os casos de exportação normal, quando os insumos são tributados pelo ICMS. Nas operações sob o regime de drawback os insumos são importados com suspensão do imposto e não geram crédito fiscal.

Assim sendo, fica claro que a Consulta não abrange as operações de exportação sob o regime de Drawback uma vez que seu fundamento foi o art. 32 da LC 87/96 e art. 103 do RICMS/97, onde ambos mandamentos impõem que o crédito fiscal só será admitido aos insumos tributados utilizados na produção do produto destinados à exportação o que, efetivamente, não ocorreu.

É de ressaltar, no entanto, que é admissível o crédito fiscal de outros insumos adquiridos no mercado interno utilizados na produção de produtos destinados ao exterior sob o regime de drawback, tal é o caso da energia elétrica. Desta forma, foi calculado o crédito fiscal proporcional às aludidas saídas. Por tais razões, espera-se que a arguição de nulidade seja espancada e que o auto seja julgado totalmente procedente.

À fl. 354 o auto foi convertido em diligência fiscal levando-se em conta que na impugnação, o contribuinte pediu a nulidade do lançamento com os seguintes argumentos: que as informações são lacônicas e faltam os elementos materiais para o lançamento, e que não é possível apurar com segurança o fundamento da acusação imputada; que o fiscal fez menção a uma suposta transferência a maior do crédito fiscal acumulado, do escriturado no livro RAICMS Especial para o RAICMS de uso regular, mas que não possui esse livro especial, apenas o livro normal, conforme cópias das suas DMA e do livro de Apuração do ICMS apresentados na defesa; que o demonstrativo aponta parte das exportações realizadas pela empresa no ano de 2010 como se estivessem abrangidas uma parte pelo regime de DRAWBACK, e uma outra parte NORMAL, mas de acordo com as notas fiscais apresentadas na defesa, todas as exportações estavam abrangidas pelo DRAWBACK; ao final arguiu o art. 18, incisos II e III "a" pleiteando a nulidade do

lançamento, já que na capitulação legal se fala em livro especial de RAICMS, sendo que a impugnante sequer conhece a existência ou utilização de tal livro em sua escrituração fiscal-contábil, assim como pela insegurança da base de cálculo, que não permite apurar com clareza, eventual imposto devido.

No que diz respeito ao pedido de nulidade e seus vários itens abordados, na informação fiscal, o autuante se limitou a dizer apenas que *“quanto aos vícios alegados pelo ilustríssimo representante do autuado, quando fez alusões sobre a inexistência de operações de exportação normal, é mister que seja pontuado que se aquelas operações forem consideradas como operações sob o regime de drawback, em caso de revisão do lançamento, o resultado levaria ao agravamento da exigência fiscal, o que não é permitido na mesma autuação”*. Não fez qualquer menção ao suposto livro especial de apuração e às possíveis transferências irregulares do livro especial para o livro normal.

Compulsando os autos, vê-se que o lançamento está embasado exclusivamente em um demonstrativo de crédito fiscal acumulado, fls. 6/14, elaborado pelo autuante, desacompanhado de quaisquer outros documentos fiscais em que se possa conferir as informações nele contidas, inclusive sobre as supostas exportações sob o regime normal, que o impugnante alega não ter feito.

Na sessão de julgamento, o representante da autuada alegou que não tomou conhecimento da informação fiscal e que teve prejudicado o exercício da defesa, pois embora não tenha havido alterações no “quantum” lançado, foram utilizados argumentos em prol da manutenção do lançamento, sem que pudesse exercer o direito ao contraditório.

Quanto ao demonstrativo, ao ser analisado em detalhes, percebe-se que careceu de notas explicativas para sua melhor compreensão. Abaixo do cabeçalho QUANT. (KG) na fl. 06, aparece o número 0,0985262 que seguramente não deve se tratar de quantidade em KG, mas de um índice extraído no cálculo do rateio da energia elétrica. Já os valores logo abaixo, 24.750,00 e 7.500,00 embora possam ser quantidade em KG dos produtos POLIPROPILENO e PROLEN, colocados na coluna à esquerda, podem ser também valores das notas fiscais de entrada n<sup>os</sup> 5438 e 24361, e a ausência destas notas impossibilita a certeza absoluta do que vem a se tratar estes valores, se KG conforme atesta o indicativo no cabeçalho, se valores monetários das notas fiscais.

Por outro lado, nas linhas inferiores do demonstrativo da fl. 6, aparece o cabeçalho COMPOSIÇÃO com produtos POLIPROPILENO, POLIETILENO, PIGMENTO, ADITIVOS, com valores em que não se tem certeza se é a quantidade ou o valor da mercadoria, além de não conter explicação sobre os percentuais indicados 47%, 50%, 0% e 1%. Além disso, constatou-se ainda, que várias notas fiscais que embasam o lançamento em 2010 tem data de entrada em 2008 e 2009. Assim, em atendimento aos princípios da ampla defesa, da verdade material e do devido processo legal, em sessão de julgamento do dia 22/09/2016, a 6ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu converter o processo em diligência à Inspetoria de Origem para que sejam adotadas as seguintes providências:

- Trazer ao processo, cópias dos documentos fiscais (notas fiscais de entrada, registro de entrada, saída e livro de apuração do imposto), que embasam o demonstrativo de débito de fls. 6/14.
- Esclarecer se as notas fiscais de exercícios anteriores (2008 e 2009) foram registradas extemporaneamente em 2010, e se tais registros foram precedidos de comunicação à Secretaria da Fazenda.
- Uma vez constatado quaisquer equívocos no demonstrativo original, refazê-lo com base nos documentos acostados ao processo.
- Elaborar nota explicativa sobre a metodologia de cálculo do demonstrativo de débito, tomando-se como exemplo os dados relativos a um único mês, oportunidade em que cada coluna, cabeçalho, item, índice, etc., deverá ser objeto da nota explicativa, conforme dúvidas suscitadas na exposição de motivos da diligência.
- Produzir relatório de diligência, em que se aborde todos os itens questionados no pedido de nulidade do impugnante em sua defesa, notadamente quanto à capitulação legal em que se fala de transferência de crédito de livro especial, para livro especial, cuja existência foi negada pelo impugnante, assim como se, de fato, existem ou não exportações normais, já que o impugnante alegou não existir, e em não existindo,

*qual teria sido a origem da fonte dos valores lançados como sendo exportação normal que constam na planilha.*

À fl. 360 foi feita a diligência, quando o autuante refaz os cálculos aplicando os critérios da Portaria 304/2004, reconhecendo a existência de equívocos, como as exportações normais, que de fato não existem e que alguns valores foram alterados para uma quantia maior, devendo ficar restrito ao valor inicial lançado, nestes casos; que o contribuinte de fato não possui Livro Especial de ICMS, mas que os valores de créditos acumulados nas exportações por DRAWBACK estariam registrados em um demonstrativo; e que a não existência do citado livro em nada altera o cálculo; aduz que o imposto foi lançado com base no demonstrativo de crédito acumulado do próprio autuado e que o coeficiente utilizado para apuração dos créditos fiscais acumulados foi a razão entre as saídas para exportação em KG, e a quantidade produzida em KG e que tal fato explica a proporção das quantidades utilizadas de insumos adquiridos em exercícios anteriores.

Que retificou os demonstrativos com base na Portaria 304/2004, onde a apuração foi feita não com base em KG, mas considerando a proporção de valores, de exportação e o valor total das saídas e que por esta via, os créditos indevidos ficaram superiores aos que foram lançados inicialmente e registra que houve equívocos com relação à exportação normal, que de fato, não houve e que o cálculo novo contemplou o seguinte: exclusão das exportações normais, coeficiente do rateio de crédito de energia elétrica, totais exportados e das saídas totais mediante CFOP, excluídos do rateio além da exclusão do rateios de créditos dos insumos que não foram aplicados na produção sob o regime de DRAWBACK.

Conclui que, como as exportações normais, que de fato não existem e que alguns valores foram alterados para uma quantia maior, deve ficar restrito ao valor inicial lançado, nestes casos. O impugnante foi intimado a tomar ciência da diligência, mas não se pronunciou, conforme intimação fl. 402.

## **VOTO**

Inicialmente devo apreciar uma questão preliminar suscitada pelo impugnante, a da decadência do lançamento em quase todo o período autuado. Aduz o impugnante, que o lançamento sob exame foi lavrado em razão de o auditor fiscal ter considerado que o contribuinte, supostamente, utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no período de apuração compreendido entre 31/01/2010 e 31/12/2010. Que com efeito, no momento em que o Auto de Infração ingressou no mundo jurídico 21.12.2015, (data da efetiva notificação pessoal do contribuinte), já havia ocorrido a perda do direito de o Fisco rever o lançamento por homologação relativamente aos fatos geradores anteriores a 21.12.2010, em razão do disposto no §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.

Que diante desse contexto, como o Estado da Bahia somente formalizou seu lançamento de ofício em 21.12.2015, é óbvio que, decaído já estaria o seu direito de alcançar fatos ocorridos antes de 21.12.2010. Que não há como se afastar dessa realidade, sob pena de se cometer flagrante ilegalidade. Que não restam dúvidas de que deve ser reconhecida a decadência do direito de rever o lançamento no prazo de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, na forma do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, devendo ser extinto o crédito tributário relativo ao período de apuração compreendido entre 31/01/2010 e 30/11/2010, restando apenas o lançamento relativo ao período de 31/12/2010, que melhor sorte não terá, conforme será a seguir demonstrado nas razões de mérito.

Trata-se de tema espinhoso em que vem se debatendo este Conselho que culminou na revogação dos arts. 107-A e 107-B, § 5º, do COTEB, por meio da publicação da Lei nº 13.199, de 28/11/14, adotando-se alinhamento da legislação estadual com o CTN, com as reiteradas decisões de tribunais de justiça, que inclui inúmeros casos aqui mesmo no Estado da Bahia. Assim com as recorrentes decisões do STJ e a interpretação construída na elaboração da Súmula Vinculada nº 8 do STF a PGE/PROFIS emitiu parecer em Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0, nos seguintes termos:



1 - Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

2 - O entendimento firmado deve ser aplicado apenas aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data em que editada a Súmula Vinculante nº 08 pelo STF. Antes desta data, como não havia provimento judicial definitivo e vinculante acerca da questão, não dispunha a Administração de substrato jurídico que lhe autorizasse negar aplicação à norma do art. 107-B, § 5º, do COTEB, então válida, vigente e eficaz.

3 - Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 150, 4º, do CTN, quando:

- a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento;
- b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável;
- c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150, 4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no art. 173, inc. 1, do mesmo Código. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador.

Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação. De igual forma, quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de dolo, fraude ou simulação. Revela-se, portanto, a importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial. Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em que "o lançamento poderia ter sido efetuado" (art. 173, I, CTN) -, é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação.

Enfim, em resumo, a PGE entendeu não ser admissível litigar na esfera judicial, nos termos das normas previstas na nossa legislação estadual, concluiu ser forçosa a aplicação pela Administração Pública da exclusão dos lançamentos de ofício *que considerem o prazo previsto pelo art. 107-B, § 5º, do COTEB, se lavrados em data posterior à Súmula Vinculante nº 8 do STF, em 12 de julho de 2008, sugerindo o reconhecimento decadencial quanto aos lançamentos lavrados após a consolidação dessa mudança de entendimento do STF, em Julho de 2008.*

Assim, deve-se consideração com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de débito declarado e pago, integral ou parcialmente, em data posterior à 12 de junho de 2008, a regra do art. 150, §4º, do CTN; com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de débito declarado e pago, integral ou parcialmente, em data anterior à 12 de junho de 2008, deve ser aplicada a regra do art. 107-B, §5º do COTEB.

Pelo entendimento jurisprudencial a regra esculpida no art. 173 I (primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), deve ser aplicada nos casos em que é verificada a existência de débito declarado e não pago ou simplesmente ausência de declaração e pagamento ou ainda a existência de dolo, fraude ou simulação quanto a débito declarado e pago, integral ou parcialmente, visto que neste caso se dissimulou do fisco a obrigação de pagar corretamente o tributo.

A infração descrita no processo em lide, acusa o contribuinte de haver utilizado crédito fiscal a maior relativo aos insumos adquiridos no mercado interno proporcional às saídas para exportação cujas operações estavam beneficiadas com DRAWBACK, refazendo-se o cálculo do quantum a pagar, tal lançamento enquadra-se claramente na regra contida no § 4º, do art. 150 do CTN, visto não haver comprovação de dolo, fraude ou simulação.

No caso, o A.I. em exame foi lavrado em 17/12/2015, portanto data posterior à publicação da SV com a ciência ao contribuinte confirmada em 21/12/2015, e assim os fatos geradores anteriores a

essa data 5 anos antes, ocorridos até 21/12/2010, foram atingidos pela decadência, incidindo a regra do art. 156, do CTN, que extingue os créditos tributários vitimados pelo instituto da decadência.

Assim, resta à lide o lançamento do último mês de dezembro de 2010, cujo fato gerador ocorreu em 31.12.2010, data posterior ao lançamento e à tomada de ciência. Passo à análise da segunda preliminar, a de nulidade quanto ao lançamento residual, o de dezembro de 2010, não fulminado pela decadência.

O impugnante apresenta uma série de obscuridades no lançamento, que foram devidamente consideradas por este julgador, tanto que converteu o processo em diligência, já que o auto estava embasado exclusivamente em um demonstrativo de crédito fiscal acumulado, fls. 6/14, elaborado pelo autuante, e desacompanhado de quaisquer outros documentos fiscais em que se pudesse conferir as informações nele contidas, inclusive sobre as supostas exportações sob o regime normal, que o impugnante alega não ter feito.

Ainda, no primeiro demonstrativo, o cabeçalho que indica “QUANT. (KG)” na fl. 06, aparece o número 0,0985262 na linha que a coluna à esquerda indica ser o fornecedor COELBA, o que seguramente não deve tratar de quantidade em KG, mas aparentemente de um índice extraído no cálculo do rateio da energia elétrica e os valores logo abaixo, 24.750,00 e 7.500,00, que embora possam ser quantidade em KG dos produtos POLIPROPILENO e PROLEN, colocados na coluna à esquerda, respectivamente na mesma linha dos dados apontados como sendo KG, podem ser tanto KG, como também valores das notas fiscais de entrada n<sup>os</sup> 5438 e 24361, a que se referem os produtos supracitados, e que a ausência destas notas impossibilita a certeza absoluta do que vem a se tratar estes valores, se KG conforme atesta o indicativo no cabeçalho, se valores monetários das notas fiscais.

Que por outro lado, nas linhas inferiores do demonstrativo da fl. 6, aparece o cabeçalho COMPOSIÇÃO com produtos POLIPROPILENO, POLIETILENO, PIGMENTO, ADITIVOS, com valores em que não se tem certeza se é a quantidade ou o valor da mercadoria, além de não conter explicação sobre os percentuais indicados 47%, 50%, 0% e 1%. Além disso, constatou-se ainda, que várias notas fiscais que embasam o lançamento em 2010 tem data de entrada em 2008 e 2009, a exemplo das notas fiscais acima citadas (5438 e 24361). Ademais a autuada argumenta que sequer possui Livro Especial de ICMS, conforme citado na autuação, e que todas as exportações estariam abrangidas pelo DRAWBACK, e que o autuante considerou parte das exportações normais, e parte pelo DRAWBACK.

À fl. 360 foi feita a diligência, quando o autuante refaz os cálculos dizendo que aplicou os critérios da Portaria 304/2004, reconhecendo a existência de equívocos no cálculo inicial. Que o contribuinte de fato não possui livro especial de ICMS, mas que os valores de créditos acumulados nas exportações por DRAWBACK estariam registrados em um demonstrativo; e que a não existência do citado livro em nada altera o cálculo; aduz que o imposto foi lançado com base no demonstrativo de crédito acumulado do próprio autuado e que o coeficiente utilizado para apuração dos créditos fiscais acumulados foi a razão entre as saídas para exportação em KG, e a quantidade produzida em KG e que tal fato explica a proporção das quantidades utilizadas de insumos adquiridos em exercícios anteriores.

Que retificou os demonstrativos com base na Portaria 304/2004, onde a apuração foi feita não com base em KG, mas considerando a proporção de valores, de exportação e o valor total das saídas e que por esta via, os créditos indevidos ficaram superiores aos que foram lançados inicialmente e registra que houve equívocos com relação à exportação normal, que de fato, não houve e que o cálculo novo contemplou o seguinte: exclusão das exportações normais, coeficiente do rateio de crédito de energia elétrica, totais exportados e das saídas totais mediante CFOP, excluídos do rateio além da exclusão do rateio de créditos dos insumos que não foram aplicados na produção sob o regime de DRAWBACK.

Conclui que, como as exportações normais, que de fato não existem e que alguns valores foram alterados para uma quantia maior, deve ficar restrito ao valor inicial lançado, nestes casos. O

impugnante foi intimado a tomar ciência da diligência, mas não se pronunciou, conforme intimação fl. 402.

A compreensão do procedimento, necessariamente passa pela análise do demonstrativo inicial, que à fl. 13, no mês de dezembro constava uma lista de notas fiscais inclusive de 2008 e 2009, explicados na diligência como equivocadas, e um rateio com DRAWBACK, EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO, e neste caso, aparece a nota fiscal de energia elétrica cujo crédito é de R\$49.054,73, e o rateio atribuiu índice de 0,18321 resultando em crédito apurado de R\$8.987,55. A seguir, é explicitado um rateio de energia elétrica relativa ao DRAWBACK, EXPORTAÇÃO NORMAL, EXPORTAÇÃO TOTAL, respectivamente de R\$883,73, R\$8.103,82 e R\$8.987,55.

A seguir, à fl. 14 o autuante colocou o crédito total lançado pelo autuado, de R\$41.372,62 e considerou para efeito de crédito devido, os valores encontrados para energia elétrica na exportação total, R\$8.987,55 que foram somados à proporção dos créditos de outros insumos da exportação normal relativos ao índice apurado (0,097892) quando apurou o valor de R\$3.170,25. A soma desses 2 créditos, resulta em R\$12.157,12 que abatidos do total de crédito lançado, obteve o valor do crédito indevido em R\$29.214,82. Na revisão efetuada na diligência, o valor foi elevado para R\$38.128,16. Assim, sendo correto o lançamento, deverá se manter o valor original, conforme o próprio autuante reconhece em sua nova informação fiscal produzida após a diligência.

Passemos então à análise do segundo demonstrativo de Dezembro de 2010. Neste, o autuante pega o valor do DRAWBACK, R\$544.366,51 e divide pelas vendas totais, R\$8.230.558,46, achando um coeficiente de 0,0661, que aplicando sobre o valor do crédito de energia elétrica, obtém o valor de R\$3.244,46. Assim, considera que apenas este crédito de energia pode ser utilizado, e abate do valor total do crédito de energia elétrica utilizado, R\$41.372,62, obtendo o valor a estornar de R\$38.128,16.

Na Portaria 304/2004 anexada à fl. 390, o art. 8º estabelece o critério de cálculo para apropriação do crédito acumulado nas exportações de mercadorias, com base no coeficiente entre o valor das saídas no mês e o valor das remessas ao exterior, entendendo-se o total das saídas para efeito de apuração o valor das vendas com e sem tributação, tanto de produção própria como de terceiros.

Adentrando a análise do livro de apuração do mês de dezembro, o código de operação CFOP 7121, que indica venda do estabelecimento sob regime de DRAWBACK, aponta o valor de R\$582.066,17, diferente do valor indicado pelo autuante no demonstrativo, de R\$544.366,51. Além disso, o imposto total creditado pela empresa, é de apenas R\$16.414,08, e o autuante aponta um crédito utilizado de R\$49.054,73, referente a energia elétrica, não havendo comprovação de que a empresa tenha utilizado este valor, e ao final, entende que o crédito que deveria ser utilizado pela empresa quanto à energia elétrica, é de R\$3.244,62, e lança o valor de R\$38.128,16 como indevido, embora pondere que este valor está maior que o originalmente lançado, e recomenda que se mantenha o valor original, por conta de não ser possível majorar o crédito.

Ora, mesmo o crédito que está sendo estornado do impugnante tenha alcançado pelo cálculo original, o valor de R\$29.214,82, este ainda supera em muito o valor do crédito comprovadamente escriturado conforme está à fl. 388. Não há no processo, qualquer documento probatório da utilização do referido crédito fiscal de R\$41.372,62, e portanto não há como se extornar um crédito aludido pelo autuante, seja o inicial, seja o da diligência, visto que não há no processo evidência de que tal crédito tenha sido sequer utilizado.

Na diligência, o autuante esclarece que não há mesmo o livro de Registro Especial alegado na defesa, e que o contribuinte de fato não possui Livro Especial de ICMS, mas que os valores de créditos acumulados nas exportações por DRAWBACK estariam registrados em um demonstrativo e que a não existência do citado livro em nada altera o cálculo e que o imposto foi lançado com base no demonstrativo de crédito acumulado do próprio autuado. Ora, o citado demonstrativo sequer foi juntado ao processo, nem mesmo depois de solicitada a diligência para comprovação dos aludidos créditos. Conforme se verifica abaixo, na transcrição do art. 109 do RICMS/BA 97,

para se conferir legalidade e oficialidade aos créditos aludidos, deveria o impugnante efetuar registros no livro especial de apuração do ICMS.

*Art. 109. Os créditos acumulados relativos a cada mês serão transferidos, no final do período, do Registro de Apuração do ICMS para outro livro Registro de Apuração do ICMS especialmente destinado a este fim, com as observações cabíveis, sendo que:*

*I - devem ser reservadas páginas distintas do referido livro para o controle dos créditos acumulados, fazendo-se a indicação cabível no campo “Observações”, conforme se trate de hipótese de manutenção relacionada com:*

- a) exportação de mercadorias e serviços;*
- b) outras hipóteses de manutenção de crédito;*

Assim, se o contribuinte registrou tais créditos em um demonstrativo qualquer, servirá no máximo para algum controle interno da empresa, visto que a eventual utilização de créditos acumulados deverá encontrar respaldo em livro fiscal próprio. A simples existência de um demonstrativo interno (que sequer foi provado no processo) não autoriza o lançamento, visto a falta de oficialidade do citado demonstrativo.

Assim, o lançamento está cercado de razões que apontam também pelo acolhimento da preliminar de nulidade, pois é forçoso concluir que, além dos erros apontados na diligência, o autuante confessa que se baseou em mero demonstrativo de créditos acumulados do autuado, que sequer consta no processo, e não em livro especial obrigatório, conforme exige o art. 109 do RICMS, o que seguramente torna insegura qualquer avaliação acerca da legalidade e também dos valores lançados.

É certo, em princípio, que a simples existência de um controle extra-fiscal de créditos de ICMS, em demonstrativo próprio da empresa, não possui o atributo legal que leve a algum direito, nem traz qualquer prejuízo ao erário, já que o aproveitamento de créditos fiscais requer o lançamento em livro próprio, e os valores que o autuante apresenta no demonstrativo não guardam qualquer correlação com os créditos do livro de apuração anexados ao processo.

Face ao exposto, voto pela NULIDADE do lançamento do mês de dezembro/2010, acolho parcialmente a preliminar de DECADÊNCIA em relação aos meses de janeiro a novembro/2010 restando improcedentes as exigências fiscais vinculadas a estes períodos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar NULA a acusação fiscal pertinente ao mês de dezembro/2010 e, **IMPROCEDENTE** as exigências fiscais vinculadas aos demais períodos relativos ao Auto de Infração nº 207140.0008/15-7 lavrado contra CATA TECIDOS EMBALAGENS INDUSTRIAIS LTDA. Acolhido parcialmente o pedido preliminar de decadência.

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

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de maio de 2017.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA