

**PROCESSO** - A. I. N° 207140.0003/16-3  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CATA TECIDOS E EMBALAGENS INDUSTRIAS LIMITADA  
**RECORRIDOS** - CATA TECIDOS E EMBALAGENS INDUSTRIAS LIMITADA e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JJF n° 0243-03/20-VD  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 18/08/2021

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0175-11/21-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIA A MAIS DO CRÉDITO FISCAL ACUMULADO ESCRITURADO NO LIVRO RAICMS ESPECIAL PARA O RAICMS DE USO REGULAR. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTADAS COMO NÃO TRIBUTADAS. EXPORTAÇÃO INDIRETA. Percebe-se que há um imbricamento entre as infrações 1 e 2, isto porque ao considerar as remessas para estabelecimento com fim específico de exportação, e sendo desconsideradas pelo autuante como efetivas remessas para exportação, tanto o cálculo do coeficiente para aproveitamento de créditos, levou ao lançamento de créditos indevidos, como o próprio lançamento da operação como se exportação fossem, implicou na infração 2, como operações tributadas como não tributadas .As operações de venda de mercadorias são operações “estanques”, ou seja, importa o negócio jurídico efetuado – no caso venda interna para usinas de açúcar. É totalmente inviável que se considere o fato futuro incerto de exportações, venha a se considerar uma operação nitidamente interna, como exportação, e se assim fosse, centenas de operações seriam presumíveis, e obrigaria o fisco a ir ao destino fiscalizar se efetivamente foi exportado ou não – daí, que o adquirente das mercadorias utiliza o crédito fiscal nas aquisições internas. Entendo pertinente a aplicação do prazo decadencial no período referido pelo julgamento recorrido, já que o lançamento ocorreu mais de 5 anos depois da ocorrência dos fatos geradores, sem comprovação de qualquer ato que caracterize dolo, fraude ou simulação, nem tampouco foram operações omitidas do Fisco. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário, interpostos contra a Decisão de 1ª Instância, que julgou Procedente em Parte, o Auto de Infração lavrado em 17/12/2016, que refere-se ao lançamento de ofício no valor de R\$1.616.465,55 de ICMS, acrescido de multa, em decorrência das seguintes irregularidades:

*Infração 01 - 13.03.01. Utilização indevida de crédito fiscal em razão de transferência a mais do crédito fiscal acumulado escriturado no livro RAICMS Especial para o RAICMS de uso regular, nos meses de janeiro a junho, agosto a novembro de 2011, janeiro a abril, junho a dezembro de 2012, janeiro a abril, julho a setembro, novembro e dezembro de 2013, janeiro, março a maio, junho a dezembro de 2014. Exigido o valor*

R\$719.729,83, acrescido da multa de 60%. Demonstrativos às fls. 18 a 25.

Consta como complemento que “O contribuinte cometeu erro na apuração do ICMS relativo ao Crédito Fiscal Acumulado quando das operações de saídas para exportação normal ao utilizar indevidamente crédito fiscal dos insumos industriais em proporção superior ao admitido pela legislação tributária, em desacordo com a Portaria Nº 304, de 17 de junho de 2004. No caso das operações sob o regime de drawback, o contribuinte transferiu para o livro RAICMS créditos fiscais relativos a insumos nacionais que não estavam contemplados nos atos concessórios respectivos, sem observar que os insumos adquiridos sob aquele regime foram importados com suspensão da incidência do ICMS, portanto, sem direito ao crédito fiscal, conforme Anexo I. PS: o contribuinte não possui livro RAICMS de uso especial para o controle dos créditos acumulados de exportação. Em vez disso, utiliza planilha eletrônica para apuração dos créditos fiscais e transferência para o livro RAICMS de uso regular”.

**Infração 02 - 13.02.07.** Falta de recolhimento do ICMS, em razão de registro de operação tributada como não tributada, nas saídas de mercadorias acobertadas por notas fiscais com fim específico de exportação (exportação indireta), sem comprovação da efetiva saída do País por intermédio de Registro de Exportação emitidos pelo destinatário, condição necessária ao reconhecimento da não incidência, nos meses de janeiro, fevereiro, abril, julho a dezembro de 2013, janeiro, junho a dezembro de 2014. Exigido o valor R\$896.735,72, acrescido da multa de 60%. Demonstrativos às fls. 26 e 27.

Consta como complemento que, “Além disso, o contribuinte deixou de apresentar ao Fisco os Memorandos-Exportação, acompanhados de Conhecimento de Embarque, Comprovantes de Exportação, Extrato de Exportação, Declaração de Exportações, além dos Despachos Declarações de Exportação averbados, ou seja, não comprovou a efetiva exportação pelo estabelecimento destinatário exportador dos produtos remetidos com fim específico para exportação, conforme determina o art. 407 c/c 408, I a IV, do RICMS/BA, conforme Anexo II.”

O contribuinte apresentou Impugnação às fls. 36 a 51 e o autuante apresentou informação fiscal às fls. 719/29, A Junta converteu o processo em diligência à fl. 733 para que o impugnante apresentasse documentação probatório das alegações, que se manifesta às fls. 755/58. Em nova manifestação, informa que vem tempestivamente nos autos sua concordância com o sobremento do presente processo até o julgamento definitivo do tema 475 da repercussão geral RE 639.352/RS pelo Supremo Tribunal Federal e o autuante presta nova informação fiscal às fls. 736/37. A Junta decidiu pela Procedência Parcial com os seguintes fundamentos conforme transcrição anexa.

#### VOTO

Inicialmente, constato que apesar de não ter sido arguida questão específica de nulidade, o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada, relativamente às irregularidades apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante o levantamento fiscal acostado aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive as hipóteses do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do Auto de Infração.

O Autuado, em sua impugnação, arguiu a decadência da Fazenda Estadual de exigir o tributo devido, no período de janeiro a novembro de 2011, com fulcro no §4º, do art. 150 do CTN.

Saliento que, em relação ao tema Decadência, a PGE - Procuradoria Geral do Estado, por meio da Procuradoria Fiscal, através da emissão do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, manifestou o entendimento de que “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 monte do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas”.

Os recentes julgados, envolvendo questionamento em torno da contagem do prazo decadencial, prolatados pela Segunda Instância deste CONSEF, têm acompanhado o entendimento esposado no referido Incidente de Uniformização.

Assim, verifico que para a Infração 01, por imputar ao Autuado, irregularidades relativas à utilização indevida de crédito fiscal, as quais foram declaradas, que resultou na apuração e efetuado o recolhimento o imposto em montante inferior, a fruição do prazo decadencial deve ser o previsto no §4º, do art. 150 do CTN, ou seja, a partir da data da ocorrência do fato gerador.

Portanto, na data da ciência da lavratura do Auto de Infração, em 20/12/2016, conforme se verifica à fl. 04, as operações apuradas no período de janeiro a novembro de 2011, já haviam sido trazidas pela decadência, e neste caso, o Fisco perdeu o direito de promover o lançamento tributário.

Logo, devem ser excluídos os valores apurados nos meses de janeiro a novembro de 2011, no valor de R\$172.701,72, do débito apurado na Infração 01.

Diante do exposto, acolho a preliminar de decadência suscitadas para ocorrências de fatos geradores da Infração 01, no período de janeiro a novembro de 2011, reduzindo o valor do débito para R\$547.028,11.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência fiscal, fica indeferido o pedido com base nas alíneas “a” e “b”, do inciso I, do art. 147 do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada diligência, em vista das provas produzidas nos autos.

Em relação ao mérito, o presente lançamento trata de duas infrações à legislação baiana do ICMS na forma enunciada de forma minudente no preâmbulo do relatório.

A Infração 01, imputa ao sujeito passivo a utilização indevida de crédito fiscal acumulado escriturado no livro RAICMS Especial, para o livro RAICMS de uso regular, consoante demonstrativos às 18 a 27 e CD à fl. 30-A.

Em sua Defesa, o Impugnante afirmou que a fiscalização considerou a proporção obtida entre as exportações, via regime do drawback (CFOP 7.127), e as operações de exportação direta (nos meses em que estas ocorreram), (CFOP 7.101), em relação às vendas totais realizadas pela impugnante em cada mês de operação, com base no art. 8º da Portaria 304/2004, desta SEFAZ. Frisou que obtida a razão da proporção, no caso das operações de exportações via regime drawback, a Fiscalização aplicou o fator apenas sobre o crédito destacado nas contas de energia elétrica, tendo sido desconsiderados todos os demais créditos decorrentes das aquisições de insumos.

Assinalou que somente nos meses em que houve a realização de exportação direta (CFOP 7.101), a Fiscalização considerou normalmente os créditos decorrentes das aquisições dos insumos (CFOPs 1.101, 2.101 e 3.101), bem como o crédito destacado nas contas de energia elétrica. Não considerando em seu cálculo as operações de exportações indiretas (CFOP 6.501) realizadas.

Em suma, essas foram as alegações defensivas para pugnar a improcedência desse item da autuação.

Ao proceder a informação fiscal, o Autuante asseverou que o Defendente utilizou crédito fiscal a mais, quando da apuração dos créditos fiscais acumulados referentes à exportação, por conta da não inclusão dos créditos acumulados nos demonstrativos de apuração do ICMS relativos às seguintes operações: i) - exportação sob o regime de drawback - créditos de insumos nacionais aplicados na produção destinada à exportação normal e; ii) - remessas com fim específico de exportação - créditos acumulados relativos aos insumos aplicados na produção cujas saídas para o exterior ocorreram sem a documentação exigida pela legislação tributária, para fruição da não incidência do ICMS e manutenção do crédito fiscal respectivo.

Explicou que em relação às operações sob o regime de drawback, afirma que o Autuado não se deu conta de que os insumos aplicados na produção foram adquiridos com a suspensão da incidência do ICMS, e, portanto, não geram crédito fiscal. Esclareceu que os créditos utilizados indevidamente, referem-se aos insumos aplicados na produção destinada à exportação normal e não poderiam ter sido transferidos e utilizados quando da exportação sob o regime de drawback.

No que concerne às saídas indicadas como remessas com fim específico de exportação (exportação indireta), sustentou que os créditos fiscais acumulados não foram considerados, porquanto o Autuado não comprovou a regularidade daquelas operações, com base na documentação obrigatória exigida pela legislação específica.

Depois de examinar as peças que constituem a acusação fiscal atinente a esse item da autuação, constato que o procedimento adotado pelo Autuante, ao apurar os créditos utilizados indevidamente pelo Defendente, referente aos insumos aplicados na produção destinada à exportação normal, uma vez que, efetivamente, não poderiam ter sido transferidos e utilizados quando da exportação sob o regime de drawback, haja vista que foram adquiridas com a suspensão da incidência do ICMS. Correta também se afigura a não inclusão dos créditos acumulados nas remessas com fim específico de exportação - créditos acumulados relativos aos insumos aplicados na produção, cujas saídas para o exterior ocorreram sem a documentação exigida pela legislação tributária, para fruição da não incidência do ICMS e manutenção do crédito fiscal respectivo.

Com relação às remessas com fim específico de exportação, consideradas pelo Autuado como sendo Exportação Indireta CFOP 6.501, constato que a Defesa explicou tratar-se de sacaria de ráfia adquirida por usinas de beneficiamento de cana localizadas em outras Unidades da Federação, utilizadas como embalagem para acondicionamento de açúcar destinado à exportação.

Como se depreende claramente das explicações do Autuado, as operações, objeto da autuação, referidas como “Exportação Indireta”, referem-se a vendas interestaduais de embalagens destinadas e utilizadas por empresa exportadora no acondicionamento de açúcar, em suas operações desse produto. Logo, verifica-se que em momento algum dessa operação, o Impugnante figura como praticando uma Exportação Indireta, como tenta qualificar suas operações objeto da autuação.

A exportação indireta definida pela legislação da Receita Federal, é aquela que é intermediada por uma terceira empresa, normalmente uma “empresa comercial exportadora” ou “trading company”.

Para que fossem acolhidos os argumentos da Defesa, na forma que alinhou, com o objetivo de desconstituir a acusação fiscal, o Impugnante teria que figurar como Exportador e não como fornecedor de embalagem para produtor de açúcar que, além de exportar, possivelmente também opera no mercador interno.

Assim, nos termos expendidos, resta configurado nos autos o acerto da fiscalização com a correta aplicação dos índices de proporcionalidades, uma vez que as operações interestaduais realizadas pelo Impugnante e arroladas no levantamento fiscal e questionadas pela Defesa não se configuraram como sendo Exportações Indiretas, e sim como vendas interestaduais de embalagens. Os exportadores do produto açúcar, são os adquirentes das embalagens, aos quais cabe aplicar o tratamento tributário nas quantidades efetivamente utilizadas em suas exportações.

Em face do acolhimento da preliminar de decadência em relação ao período de janeiro a novembro de 2011, concluo pela subsistência parcial da Infração 01.

A Infração 02 cuida da falta de recolhimento do imposto, em razão de registro de operações tributáveis como não tributáveis, nas saídas de mercadorias acobertadas por notas fiscais com fim específico de exportação (exportação indireta), sem a comprovação da efetiva saída do país, por intermédio de Registros de Exportação emitidos pelo destinatário, consoante demonstrativos às 18 a 27 e CD à fl. 30-A.

O Defendente alegou que as mercadorias objeto das referidas operações, correspondem à sacaria de ráfia, utilizada como embalagem para acondicionamento de açúcar destinado à exportação. Por esta razão, que estes bens foram adquiridos justamente por usinas de beneficiamento de cana, bem como o fato de terem sido destinadas ao mercado externo na condição de acondicionamento do seu produto final, o açúcar.

Informou ainda o Impugnante, que todas as usinas adquirentes estão devidamente habilitadas para realizar tal tipo de operação, conforme comprovam as habilitações concedidas pela Receita Federal. Disse que as habilitações em questão, se encontravam válidas e autorizavam a realização de importações e exportações pelas empresas ali citadas.

O Autuante destacou que as notas fiscais e a documentação de exportação fornecidas pelos estabelecimentos destinatários, demonstram que o produto exportado era açúcar ensacado e que não foi identificada exportação de sacos de ráfia. Sustentou ter ocorrido “desvio de finalidade”, uma vez que as operações de remessa ficaram caracterizadas como simples comercialização de embalagens, e que a indicação nas notas fiscais que as operações indicadas como específicas para exportação, implicou suspensão da incidência do ICMS de forma irregular.

Convém observar, que os sacos de ráfia no mercado de embalagem são largamente utilizados para embalar quaisquer tipos de alimentos como açúcar, farinha, sementes ou produtos químicos e petroquímicos, como resinas plásticas e outros. A versatilidade de aplicação dificulta sobre maneira o controle fiscal das operações comerciais com essa mercadoria.

No caso em exame, o Autuado realizou venda interestadual de embalagem, como se estivesse efetuando uma exportação indireta, alegando que essa embalagem foi utilizada pelo adquirente nas operações de exportação dos seus produtos, no caso, açúcar, e o ensacamento e a exportação do açúcar ocorreu em outra unidade da Federação.

Neste caso, entendo que a venda da embalagem tem tributação normal.

Vale salientar, que mesmo que se tratasse de exportação efetuada pelo Impugnante, mediante remessas de mercadorias para o exterior através de empresa comercial exportadora, inclusive “trading”, ou de outro estabelecimento da mesma empresa, o remetente deveria solicitar credenciamento ao titular da Inspetoria Fazendária do seu domicílio fiscal, devendo o estabelecimento remetente emitir nota fiscal contendo, além dos requisitos exigidos, a indicação de CFOP específico para a operação de remessa com o fim específico de exportação, conforme art. 407, §1º do RICMS-BA/2012. O que demonstra ser imperativo o controle pelo Fisco das operações interestaduais que envolvem a não incidência do ICMS, como é o caso das Exportações.

No presente caso, o Autuado não operou como exportador nas remessas de mercadorias para insumo ou embalagem de produtos a serem supostamente exportados por estabelecimentos localizados em outras Unidades da Federação. Portanto, trata-se, efetivamente, de operação de vendas interestaduais. O tratamento tributário aplicável nas exportações somente deve ocorrer no âmbito do estabelecimento exportador.

Verifico que a documentação apresentada pelo Autuado, corrobora com o entendimento que emerge dos autos, de que os sacos de ráfia foram adquiridos e utilizados pelos estabelecimentos destinatários que atuaram como exportador.

Não acolho o pedido do Autuante para o sobrerestamento do presente processo até o julgamento definitivo acerca do Tema 475, pelo STF, considerando a inexistência de previsão regulamentar neste sentido, haja vista não se

*tratar de matéria contida em lei ou ato normativo considerado ilegal, ou já decidida em última instância pelo Poder Judiciário, consoante o inciso V, do art. 168 do RPAF-BA, ficando indefrido o pedido.*

*Concordo com o posicionamento do Autuante, de que o Impugnante realizou saídas interestaduais de sacaria de ráfia em operações indicadas como remessas com fim específico de exportação, amparadas equivocadamente pela não incidência do imposto, prevista no parágrafo único, do art. 3º da LC Nº 87/96, sem a apresentação da documentação comprobatória da alegada Exportação Indireta, considerando que não ocorreu a exportação do próprio produto objeto do Auto de Infração.*

*Pelo expendido, concluo pela subsistência da autuação fiscal atinente à Infração 02.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.*

A Junta de Julgamento Fiscal, recorreu de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18 e o contribuinte apresentou o Recurso Voluntário, conforme transcrição adiante, em resumo.

Em sua defesa, a ora recorrente sustentou:

- (i) *a decadência parcial do direito de rever o lançamento por homologação em relação aos fatos geradores anteriores a 20/12/2011;*
- (ii) *no mérito a total improcedência da infração 01, visto que em nenhum dos meses fiscalizados, o Auditor considerou em seu cálculo as operações de exportações indiretas (CFOP 6.501) realizadas pela recorrente ao longo do período, que efetivamente ocorreram e foram devidamente comprovadas, as quais não poderiam ter sido excluídas do cômputo;*
- (iii) *a impossibilidade de cobrança do ICMS sobre operações de vendas de mercadorias que seriam destinadas, especificamente, à posterior exportação (operações de exportação indireta), tendo em vista a imunidade prevista no art. 155, §2º, inciso X, alínea “a”, da Constituição Federal.*

De mais a mais, alega que comprovou que todas as mercadorias objeto da infração 02 foram adquiridas por empresas devidamente habilitadas para atuar no Comércio Exterior, bem como foram **efetivamente exportadas**, mediante a juntada de todos os documentos comprobatórios das operações de exportação (doc. 02 da Impugnação).

Ao apreciar os argumentos defensivos, os ilustres integrantes da 3ª Junta de Julgamento Fiscal, acertadamente, entenderam, por unanimidade, em acolher a preliminar de decadência do direito de exigir o tributo no período compreendido entre 31/01/2011 e 30/11/2011. Todavia, mantiveram os demais lançamentos da infração 01, sob o argumento de que as operações interestaduais realizadas não se configuraram como sendo exportações indiretas, mas “vendas interestaduais de embalagens”.

Sob o mesmo fundamento, os ilustres integrantes da 3ª Junta de Julgamento Fiscal declararam a subsistência da infração 02, aduzindo que as operações em debate se trataram de vendas interestaduais de embalagem e não de exportação indireta, de modo que “*o tratamento tributário aplicável somente deveria ocorrer no âmbito do estabelecimento exportador*”.

Contudo, não merecem prosperar os fundamentos da decisão *a quo*, merecendo, pois, reforma por parte desta eg. Câmara de Julgamento Fiscal.

## INFRAÇÃO 01

Conforme já esclarecido em sua impugnação, pela análise das planilhas acostadas ao Auto, observou-se que em nenhum dos meses fiscalizados o Auditor considerou em seu cálculo as operações de exportações indiretas (CFOP 6.501) realizadas pela recorrente ao longo do período, que efetivamente ocorreram e foram devidamente comprovadas, não se tratando de “vendas interestaduais de embalagens” como concluíram os ilustres integrantes da 3ª Junta de Julgamento Fiscal, mas sim verdadeiras operações de exportação indiretas, conforme restou esclarecido na impugnação da infração 02.

Em comprovação a esta informação, a recorrente apresentou todos os documentos comprobatórios das operações de exportação (doc. 02 da Impugnação), demonstrando, de maneira

inequívoca, a impossibilidade de incidência do ICMS sobre tais operações, tendo em vista a imunidade prevista no art. 155, §2º, inciso X, alínea “a” da Constituição Federal. Tais documentos foram juntados, também, em formato de CD (doc. 03 da Impugnação).

Em outras palavras, restou devidamente demonstrado que, de fato, ocorreram as referidas operações (exportações indiretas), devendo, portanto, ser considerado os créditos delas decorrentes.

Nesse contexto, não poderiam ter sido excluídas do cômputo as operações de exportação indireta (CFOP 6.501) realizada pelo recorrente, devendo ser obtida a proporção entre tais operações em relação às vendas totais realizadas, aplicando-se tal razão ao somatório dos créditos de energia elétrica e demais insumos adquiridos (CFOPs 1.101, 2.101 e 3.101), tal como realizado no caso dos meses em que houve a exportação direta.

Neste sentido, ao realizar os cálculos, o Auditor deveria ter incluído no somatório os créditos decorrentes da aquisição de energia elétrica e de insumos, em virtude da proporção relativa às operações de exportação indireta sobre o total de vendas, o que não fez, razão pela qual é manifestamente improcedente o lançamento.

## INFRAÇÃO 02

Importante destacar que o Imposto incidente sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) não incide sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, vedação que encontra fundamento jurídico na Constituição Federal de 1988 que, em seu art. 155, inciso II, § 2º, inciso X, alínea “a”, assim consignado:

*“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]*

*II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...]*

*§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...]*

*X – não incidirá:*

*a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; [...]” (g.n.)*

Verifica-se, portanto, que o texto constitucional traçou a regra matriz de incidência do ICMS, determinando, expressamente, o seu campo de incidência e dispondo que o imposto não incidirá sobre as “operações que destinem mercadorias para o exterior”.

Com efeito, considerando que a Constituição Federal prevê, de forma expressa, em seu artigo 155, §2º, inciso X, alínea “a”, que não incidirá o ICMS sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, resta à recorrente apenas o dever de comprovar que as mercadorias foram, de fato, exportadas pelas empresas adquirentes.

Pois bem. Conforme devidamente evidenciado em sede de Impugnação, as mercadorias objeto das referidas operações correspondem a sacaria de ráfia, utilizada como embalagem para acondicionamento de açúcar destinado à exportação.

É por esta razão que estes bens foram adquiridos justamente por usinas de beneficiamento de cana, bem como o fato de terem sido destinadas ao mercado externo na condição de acondicionamento do seu produto final: o açúcar.

Há de se ressaltar que todas as usinas adquirentes encontram-se devidamente habilitadas para realizar tal tipo de operação, conforme comprovam as habilitações concedidas pela Receita Federal.

Saliente-se que as habilitações em questão se encontram válidas, em vigor, e autorizam a realização de importações e exportações pelas empresas ali citadas.

Em outras palavras, todas as saídas da ora recorrente, com notas fiscais emitidas com o CFOP 6501 – “REMESSA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO”, foram realizadas para empresas devidamente habilitadas para atuar no Comércio Exterior, conforme dispõe a Instrução Normativa RFB nº 1.288, de 31 de agosto de 2012 e o Ato Declaratório Executivo COANA nº 33, de 28 de setembro de 2012.

Acrescente-se, ainda, que o Inciso II do Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 113/96, do qual a Bahia é signatária, possibilita a condição de exportadora a empresas devidamente habilitadas junto à Receita Federal do Brasil, ainda que as mesmas não sejam TRADING COMPANIES ou COMERCIAIS EXPORTADORAS em sentido estrito. A saber:

**“CONVÊNIO ICMS nº 113/96**

*Cláusula primeira*

*Acordam os signatários em estabelecer mecanismos para controle das saídas de mercadorias com o fim específico de exportação, promovidas por contribuintes localizados nos territórios dos respectivos Estados para empresa comercial exportadora, inclusive “trading” ou outro estabelecimento da mesma empresa, localizado em outro Estado.*

*Parágrafo único. Para os efeitos deste convênio, entende-se como empresa comercial exportadora:*

*I - as classificadas como “trading company”, nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, que estiver inscrita como tal, no Cadastro de Exportadores e Importadores da Secretaria de Comércio Exterior - SECEX, do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior;*

*II - as demais empresas comerciais que realizarem operações mercantis de exportação, inscritas no registro do sistema da Receita Federal - SISCOMEX.*

*Cláusula segunda O estabelecimento remetente deverá emitir Nota Fiscal contendo, além dos requisitos exigidos pela legislação no campo “INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES”, a expressão*

**“REMESSA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.” (g.n.)**

Por fim, a recorrente comprovou efetivamente a realização das exportações das mercadorias objeto da infração 02, através da juntada de todos documentos comprobatórios das operações de exportação (doc. 02 da Impugnação), documentos esses juntados, também, em formato de CD (doc. 03 da Impugnação), tendo demonstrado, de maneira inequívoca, a impossibilidade de incidência do ICMS sobre tais operações, tendo em vista a imunidade prevista no art. 155, §2º, inciso X, alínea “a” da Constituição Federal.

Naturalmente, a referida imunidade aplica-se também às operações de comercialização de embalagens fabricadas e fornecidas para os produtos destinados à exportação, sobretudo porque a expressão “operações que destinem mercadorias para o exterior”, utilizada pela regra constitucional, abrange toda a cadeia de produção da mercadoria comercializada para o estrangeiro, englobando, inegavelmente, a compra e venda de embalagens que compõem o produto final levado à exportação.

**DO PEDIDO**

Ante todo o exposto, requer seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, a fim de que seja reformada a decisão *a quo*, julgando-se improcedente o Auto de Infração nº 207140.0003/16-3 e desconstituindo-se o crédito tributário lavrado.

**VOTO**

Trato inicialmente do Recurso de Ofício, decorrente de desoneração parcial do lançamento na infração 1. Nos termos do voto recorrido, foi acolhida a preliminar de decadência dos valores lançados no período de janeiro a novembro de 2011, face ao lançamento de ofício ter sido executado com data de lavratura em 17/12/2016 com ciência do autuado em 20/12/2016.

A infração 1 é decorrente de crédito fiscal indevido, que resultou em apuração de imposto em valores inferiores aos devidos.

O voto recorrido é fundamento em incidente de uniformização da Procuradoria Geral do Estado, de nº PGE 2016.194710-0, com o entendimento de que “*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 monte do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.*

Assim posto, entendo pertinente a aplicação do prazo decadencial no período referido pelo julgamento recorrido, já que o lançamento ocorreu mais de 5 anos depois da ocorrência dos fatos geradores, sem comprovação de qualquer ato que caracterize dolo, fraude ou simulação, nem tampouco foram operações omitidas do fisco.

Recurso de Ofício NÃO PROVADO.

Quanto ao Recurso Voluntário, em apertada síntese, a infração 1, por utilização de crédito fiscal indevido, conforme o Recurso Voluntário diz, que como já esclarecido em sua impugnação inicial, pela análise das planilhas acostadas ao Auto, observou-se que em nenhum dos meses fiscalizados o Auditor considerou em seu cálculo as operações de exportações indiretas (CFOP 6.501) realizadas pela recorrente ao longo do período, que efetivamente ocorreram e foram devidamente comprovadas, não se tratando de “vendas interestaduais de embalagens” como concluíram os ilustres integrantes da 3ª Junta de Julgamento Fiscal, mas sim verdadeiras operações de exportação indireta, conforme restou esclarecido na impugnação da infração 02.

Que na supracitada infração 2, em outras palavras, todas as saídas da ora recorrente, com notas fiscais emitidas com o CFOP 6501 – “REMESSA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO”, foram realizadas para empresas devidamente habilitadas para atuar no Comércio Exterior, conforme dispõe a Instrução Normativa RFB nº 1.288, de 31 de agosto de 2012 e o Ato Declaratório Executivo COANA nº 33, de 28 de setembro de 2012.

Percebe-se que há um imbricamento entre as infrações 1 e 2, isto porque ao considerar as remessas para estabelecimento com fim específico de exportação, e sendo desconsideradas pelo autuante como efetivas remessas para exportação, tanto o cálculo do coeficiente para aproveitamento de créditos, levou ao lançamento de créditos indevidos, como o próprio lançamento da operação como se exportação fossem, implicou na infração 2, como operações tributadas como não tributadas. Assim, se uma infração improcede, certamente a outra também será.

Em outras palavras, todas as saídas da ora recorrente, com notas fiscais emitidas com o CFOP 6501 – “REMESSA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO”, foram realizadas para empresas devidamente habilitadas para atuar no Comércio Exterior, conforme dispõe a Instrução Normativa RFB nº 1.288, de 31 de agosto de 2012 e o Ato Declaratório Executivo COANA nº 33, de 28 de setembro de 2012.

*A exportação indireta definida pela legislação da Receita Federal, é aquela que é intermediada por uma terceira empresa, normalmente uma “empresa comercial exportadora” ou “trading company”.*

*Para que fossem acolhidos os argumentos da Defesa, na forma que alinhou, com o objetivo de desconstituir a acusação fiscal, o Impugnante teria que figurar como Exportador e não como fornecedor de embalagem para produtor de açúcar que, além de exportar, possivelmente também opera no mercado interno.*

O que o Recorrente pede é que se considere operações futuras do seu cliente, que exporta açúcar, como uma operação de exportação dos seus produtos. Estamos a tratar aqui, stricto sensu, de operações internas, saídas de um fabricante de sacarias com destino a um cliente, que efetivamente poderá até exportar, e acumular o crédito dessas importações.

É certo que ainda que fosse assegurado que o destinatário efetivamente exportou as mercadorias (isto não é certo, já que é provável que atua no mercado interno), e ainda que estes clientes produtores de açúcar sejam cadastrados na Receita Federal para exportação direta de seus produtos, elas não são equiparadas a *tradings*, empresas cuja atividade é a prática de

intermediação de exportação por encomenda ou por conta e ordem de terceiros.

Evidente que não é uma equiparação de um contribuinte a trading, que modificaria a natureza da operação em discussão, efetivamente uma operação interna. Isto porque, no caso, uma trading é contratada para fazer exportação para o cliente exportador. *In casu*, o Recorrente não contratou os serviços de uma trading para uma exportação própria, mas sim, efetuou vendas para um cliente, que eventualmente é exportador e poderá sim, efetivar a exportação.

E o que isto implica? Que as operações de venda de mercadorias são operações “estanques”, ou seja, importa o negócio jurídico efetuado – no caso venda interna para usinas de açúcar. É totalmente inviável que se considere o fato futuro incerto de exportações, venha a se considerar uma operação nitidamente interna, como exportação, e se assim fosse, centenas de operações seriam presumíveis, e obrigaria o fisco a ir ao destino fiscalizar se efetivamente foi exportado ou não – daí, que o adquirente das mercadorias utiliza o crédito fiscal nas aquisições internas.

Constatou que este tema é recorrente neste Conselho de longa data, como no julgamento abaixo, de 16 de Dezembro de 2008 em que uma infração similar foi julgada procedente por unanimidade, com voto da Relatora Conselheira Sandra Urânia Andrade.

*PROCESSO - A. I. Nº 206918.0001/06-8*

*RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e NORPACK INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS PLÁSTICOS LTDA. (NORPACK LTDA.)*

*RECORRIDOS - NORPACK INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS PLÁSTICOS LTDA. (NORPACK LTDA.) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL*

*RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0269-01/06*

*ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA INTERNET - 30/12/2008*

*1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL*

*ACÓRDÃO CJF Nº 0434-12/08*

*EMENTA: ICMS. 1. EXPORTAÇÃO. FALTA DE PROVA DA SAÍDA DE MERCADORIAS PARA O EXTERIOR. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. a) Saídas interestaduais para empresas indevidamente equiparadas a comercial exportadora ou trading company. Infração comprovada. b) Falta de apresentação de guia ou registro exportação. Restou caracterizada a saída das mercadorias para o mercado interno. Infração caracterizada. INFRAÇÃO 2 – Refere-se a saídas de mercadorias indevidamente equiparadas a exportação, para destinatários não enquadrados como empresas comerciais exportadoras ou trading companys. Verifica-se que as operações objeto da autuação se referiram à comercialização de embalagens para duas empresas comerciais estabelecidas no Estado de Pernambuco, tendo o sujeito passivo acostado aos autos documentação correspondente a exportações do produto açúcar realizadas pela empresa Usina Central Olho D’Água, no entanto tais documentos não versam sobre uma possível relação do autuado com essas exportações, à exceção dos memorandos emitidos pela empresa exportadora.*

*Não se vislumbra nos autos, deste modo, que o Estado da Bahia tenha se beneficiado da parcela correspondente à fração da exportação que teria se originado neste Estado, o que caracterizaria a efetivação da exportação indireta. Ressalta ainda, o Relator, que não foram acostados aos autos as cópias das notas fiscais referentes à exportação, nas quais deveriam constar os dados correspondentes às notas fiscais emitidas pelo sujeito passivo destinadas à alegada exportação indireta, restando desatendido, deste modo, o disposto na Cláusula Terceira do Conv. ICMS 113/96, que transcreve. Quanto ao outro adquirente de seus produtos, Usivale Indústria e Comércio Ltda., ressalta a JJF que sequer constam documentos com pertinência ao quanto alegado, daí porque fica mantida integralmente a infração;*

*Neste item imputa-se ao sujeito passivo a falta de recolhimento do ICMS por ter dado saídas de mercadorias – embalagens - indevidamente equiparadas a exportação, para destinatários não enquadrados como empresas comerciais exportadoras ou trading companys. As operações autuadas tiveram como empresas destinatários a Usina Central Olho D’Água e a Usivale Indústria e Comércio Ltda., ambas estabelecidas no Estado de Pernambuco.*

*De logo devemos consignar que o recorrente, desde a Impugnação, não contesta a exigência quanto às operações realizadas com a última empresa citada, não havendo, assim, controvérsia quanto à mesma. Como observou a JJF o sujeito passivo acosta aos autos documentação correspondente a exportações do produto açúcar, realizadas pela Usina Central Olho D’Água, empresa produtora do referido produto, que o exporta acondicionado em sacarias adquiridas junto a fabricantes de embalagens, dentre eles o recorrente. Ora, observamos que tanto a JJF como a PGE/PROFIS, seguindo o enfoque equivocado dado pelo sujeito passivo à questão desde a impugnação, se limitam a discutir a questão sobre o ponto de vista da atividade realizada pela*

*empresa destinatária, se comercial exportadora ou Trading Company.*

*No entanto, a questão é outra, como bem colocou os autuantes em sua informação fiscal: Houve uma saída interestadual promovida pelo contribuinte autuado, do produto por ela fabricado – sacarias – com destino a usinas produtoras de açúcar do Estado de Pernambuco, sem o devido destaque do imposto, por entender a empresa que a operação estaria abrigada pela não incidência do art. 582 do RICMS, conforme CFOP utilizado nas referidas operações e observação constante no campo Dados Adicionais dos referidos documentos fiscais (vide fls. 22 a 37), argumentando a empresa em sua defesa que sendo a empresa destinatária exportadora, conforme registro como tal junto à Receita Federal, o requisito do dispositivo citado estaria atendido.*

*Ocorre que esta saída interestadual não pode ser feita ao abrigo da não-incidência, pois em verdade esta operação não consiste em remessa de mercadoria com o fim específico de exportação através de empresa comercial exportadora, conforme previsão do Art. 582 supracitado, mas, em verdade, operação de venda de embalagem, para ser utilizada pelo contribuinte adquirente em suas operações de exportação dos seus produtos, no caso, açúcar. E de fato consta dos Registros de Exportação – RE - acostados aos autos pelo próprio sujeito passivo, que este foi o produto exportado – açúcar – e justamente por esse fato que não foram juntados aos autos as notas fiscais de exportação (a serem emitidas pela Usina em referência) consignando, no campo “Informações Complementares”, o número, a série e a data de cada Nota Fiscal emitida pelo estabelecimento remetente (no caso, o autuado), conforme exige o caput do Art. 588 do RICMS, cujo teor abaixo transcrevemos, e que possibilitaria, conjuntamente com a informação do estado produtor constante no RE, o repasse, pela União, ao Estado de origem do produto, da parcela que lhe caberia a título de resarcimento pela desoneração do imposto: “Art. 588.*

*O estabelecimento destinatário-exportador beneficiário do credenciamento a que se refere o art. 585, ao emitir a Nota Fiscal para documentar a saída de mercadoria para o exterior, além dos demais requisitos, fará constar, no campo “Informações Complementares”, o número, a série e a data de cada Nota Fiscal emitida pelo estabelecimento remetente (Conv. ICMS 113/96). “. Grifos nossos.*

*Não é desconhecido dos Fiscos Estaduais o pleito das empresas fabricantes de embalagens de se verem desoneradas do ICMS nas vendas que se destinem a empresas adquirentes que irão utilizá-las para acondicionar produtos a serem exportados, inclusive reforçado pelo fato desta operação gozar de desoneração de tributos federais. Mas não há, ressalte-se, como querer aplicar as regras da remessa de mercadorias com fim específico de exportação, a uma porque, como já colocado acima, não há na legislação amparo para tal procedimento e, à duas, porque tal desoneração somente poderia se dar via benefício fiscal.*

*Aliás, o Estado da Bahia internamente nestas operações concede diferimento do imposto, com regra de dispensa do ICMS diferido quando da exportação do produto acondicionado com a embalagem recebida com o referido diferimento, nos termos do inciso LV do art. 343 e §3º do art. 347 do RICMS, como abaixo transcrito: “Art. 343. É diferido o lançamento do ICMS incidente: LV - nas saídas de embalagens, efetuadas por estabelecimento fabricante desses produtos, com destino a empresas exportadoras, para o momento em que ocorrer a saída para o exterior dos produtos acondicionados com as referidas embalagens.”*

*“Art. 347. O ICMS será lançado pelo responsável: § 3º É dispensado o lançamento do imposto cujo lançamento tenha sido diferido, relativamente às entradas:*

*I - quando o termo final do diferimento for o momento da saída subsequente da mercadoria ou do produto dela resultante, no caso de: a) mercadoria que venha a ser exportada para o exterior com observância dos arts. 581, 582 e 583;” Por outro lado, a simples leitura das regras procedimentais das operações de exportação indireta, dispostas no RICMS, trazidas por acordo interestadual de âmbito nacional – Convênio ICMS 113/96 – e que encontra amparo na Lei Complementar nº 87/96, deixa claro que a desoneração se aplica tão-somente quando a própria mercadoria objeto da operação com fim específico de exportação é destinada ao exterior, tanto que a regra do §2º, inciso I do art. 582, determina que as mercadorias em apreço não podem sofrer no estabelecimento exportador nenhum processo de beneficiamento, rebeneficiamento ou industrialização, salvo reacondicionamento para embarque;*

*Às fl. 631/637, consta opinativo da PGE/PROFIS quanto a cada uma das infrações objeto do Recurso Voluntário, no seguinte sentido:*

*INFRAÇÃO 2 – entende que não merece guarida a tese recursal, posto que pela leitura dos textos legais sobre a matéria – arts. 581 e 582 do RICMS – o legislador concedeu à natureza jurídica do sujeito intermediário do ato de exportação, status de condição imprescindível à formalização da exportação indireta, transformando-a numa autêntica formalidade substancial à formatação da equiparação normativa, não restando provado a natureza jurídica das empresas destinatárias das saídas de mercadorias para fins de exportação;*

*Do exposto, deve ser mantida a exigência fiscal com os fundamentos acima alinhavados.*

*Pelos argumentos expostos acima, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário assim como o Recurso de Ofício. Auto de Infração PROCEDEnte EM PARTE.*

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207140.0003/16-3, lavrado contra **CATA TECIDOS E EMBALAGENS INDUSTRIAS LIMITADA**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.443.763,83**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “a” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de junho de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

LEÔNCIO OGANDO DACAL – REPR. DA PGE/PROFIS