

PROCESSO - A. I. Nº 269358.0016/20-9
RECORRENTE - OLAM AGRÍCOLA LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0023-02/22-VD
ORIGEM - DAT SUL / IFEP
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 20/11/21023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0310-11/23-VD**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE INGRESSO DA MERCADORIA NO ESTABELECIMENTO. Os abusos de direito, assim como os de forma, segundo o entendimento da melhor doutrina, decorrem de uma conduta que embora esteja de acordo com a regra de um direito com aparência lícita, desconsidera os princípios e as razões teleológicas daquela regra, o que torna sua prática ilícita e à sua previsão legal está prevista no art. 187 do Código Civil de 2002, conforme transcrição supra. Inadmissível que o recolhimento do imposto em um estado tenha em consequência, prejuízo no erário de outro, obrigando-o a suportar um crédito em seu desfavor em benefício de outra unidade federativa que recolheu o imposto, sem que o estado prejudicado tenha qualquer participação na transação comercial firmada entre as partes, constituindo-se num negócio jurídico ainda que revestido de legalidade, é comprovadamente irrazoável, ilegítimo, abusivo, antissocial, antieconômico, e por fim, constituindo-se numa grave ofensa ao pacto federativo. Autuada não elidiu a infração. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário impetrado pela autuada em face da decisão da 2ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 10.08.20, ciente em 11.08.20, no valor original de R\$ 4.594.418,54, pelo cometimento de uma única infração, assim descrita:

INFRAÇÃO 01 – 01.02.10

Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou o serviço não ter sido prestado.

Consta como complemento:

O estabelecimento creditou-se indevidamente do ICMS incidente sobre operações de entrada ficta que sabia de antemão destinar-se à exportação para o exterior, não procedendo também ao estorno devido nos termos previstos no Artigo 21 da Lei Complementar nº 87/96. Todas as operações de crédito fiscal indevido consideradas, foram associadas documentalmente com as operações de remessa e de exportações, conforme se evidencia nos demonstrativos Anexos I, II e III, que integram o presente Auto de Infração em todos os seus termos.

Obs.: No cálculo dos créditos fiscais indevidos exigidos no presente processo, levou-se em conta o valor da operação.

O estabelecimento autuado creditou-se dos valores destacados nos documentos fiscais, que adotou como parâmetro a pauta fiscal do estado de origem.

A diferença entre os valores destacados e os valores da operação foi exigida nos Autos de Infração números

2691970001/19-6 e 2693580007/20-0 (art. 309, § 7º do RICMS/BA em vigor).

No campo DESCRIÇÃO DOS FATOS, consta o seguinte relato dos autuantes:

“Na ação fiscal desenvolvida constatou-se que a empresa OLAN AGRÍCOLA LTDA., CNPJ nº 07.028.528/0001-18 com sede no Estado de Minas Gerais, mas, possuindo estabelecimentos em diversas unidades da federação, a exemplo de, no que aqui interessa, Bahia (07.028.528/0013-51), Mato Grosso (07.028.528/0041-05 e 07.028.528/0048-81), adquiriu algodão em plumas no Estado do Mato Grosso, com a finalidade de antemão conhecida de exportar/transferir para o exterior, via porto não localizado no Estado da Bahia.

Não obstante a finalidade previamente conhecida de exportar/transferir tal mercadoria para o exterior, elegeu o Estabelecimento CNPJ nº 07.028.528/0013-51 (localizado no Estado na Bahia) para realizar a compra de cooperativas e produtores sediados no Estado de Mato Grosso, sendo emitidas notas fiscais com destaque do ICMS correspondente, sendo que tal mercadoria em nenhum momento transitou fisicamente pelo Estabelecimento baiano. Para tanto, foi utilizada concomitantemente à emissão das notas fiscais com destaque do ICMS com destino a este Estado e, portanto, geradora de crédito fiscal para o estabelecimento baiano, combinando-se a sistemática prevista no Ajuste SINIEF S/Nº de 15/12/1970 (sistemática de venda à ordem, Artigo 40) e Convênio ICMS nº 84/2009 (sistemática de operações de saídas de mercadorias realizadas com o fim específico de exportação).

Deste modo, houve a remessa ficta para o Estado da Bahia com destaque de ICMS simultaneamente à saída física diretamente do Estado do Mato Grosso com destino a empresa comercial exportadora sediada no Estado de São Paulo, sem envolver, como logicamente seria de esperar, qualquer das filiais estabelecidas naquele Estado.

Ora, tal procedimento caracteriza abuso de forma dos referidos atos convenientes uma vez que sendo conhecida o intento de exportação, jamais poderia haver destaque e a apropriação de crédito do ICMS nas operações que envolveram a remessa ficta para o Estado da Bahia, conforme se depreende do decidido pelo STJ no RE nº 537.625-PR. O abuso de forma com vistas a gerar crédito indevido contra o Estado da Bahia é procedimento também censurado pelo Artigo 116 parágrafo único do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), uma vez que se engendra uma operação de cunho apenas documental sem qualquer fundamento logístico com a única finalidade de gerar direito a compensação do crédito fiscal. Nada mais que isso.

Outro aspecto a considerar é que é o indicativo da ilegitimidade do crédito fiscal apropriado pelo Estabelecimento auditado é que a Cláusula sexta do Convênio 84/2009 estatui que o estabelecimento remetente ficará obrigado ao recolhimento do imposto devido, inclusive o relativo à prestação de serviço de transporte quando for o caso, monetariamente atualizados, sujeitando-se aos acréscimos legais, inclusive multa, segundo a respectiva legislação estadual, em qualquer dos seguintes casos em que não se efetivar a exportação: I - no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data de saída da mercadoria do seu estabelecimento; II - em razão de perda, furto, roubo, incêndio, calamidade, perecimento, sinistro da mercadoria ou qualquer outra causa; III - em virtude de reintrodução da mercadoria no mercado interno; IV - em razão de descaracterização da mercadoria remetida, seja por beneficiamento rebeneficiamento ou industrialização, observada a legislação estadual de cada unidade federada. Ora, se a obrigação de recuperar só nasce depois de frustrado o intento de exportar, sabendo-se antecipadamente que tais operações não se frustrariam uma vez que o importador sediado no exterior integra o mesmo grupo econômico (trata-se de transferência internacional), como admitir que tais opções sofram uma incidência do ICMS na origem antes de sua destinação internacional já contratada, imune que é o ICMS na exportação por força da norma constitucional? É notório no presente caso a improcedência do crédito exercido contra o Estado da Bahia nessas operações pelo estabelecimento autuado.

Essas são as premissas necessárias à compreensão da motivação/necessidade de lançamento tributário aqui exercido”.

Após analisar o Auto de Infração, a defesa apresentada pela autuada, às fls. 154 a 177, a Informação Fiscal prestada pelos autuantes, às fls. 311 a 328, o pedido de diligência determinado em sessão do dia 24/02/21, fls. 334 a 335, a Manifestação dos autuantes, às fls. 346 a 349, as Manifestações da autuada, às fls. 373 a 378, e, 388 a 389, em sessão do dia 15.02.22.

Após as intervenções, a JJF proferiu o seguinte voto condutor:

VOTO

O Auto de Infração em epígrafe, imputa ao sujeito passivo a acusação de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS decorrente de operações onde não houve a entrada da mercadoria no estabelecimento, tempestivamente impugnada.

Estabelecida no município baiano de Vitória da Conquista, a autuada é contribuinte inscrito no Cadastro

Estadual, na condição NORMAL, e atua na atividade econômica principal de comércio atacadista de café em grão, além das secundárias: cultivo e beneficiamento de café, comércio atacadista de soja, algodão, sementes, flores, plantas, gramas e de matérias-primas agrícolas.

Compulsando os autos, constato que consta a descrição e contextualização dos fatos e da ação fiscal desenvolvida, explicitada de forma clara e compreensível; foram determinados, com segurança, a matéria tributável e a infração; foi identificado o sujeito passivo; foram indicados os dispositivos infringidos e proposta a aplicação da penalidade cabível relativamente à irregularidade apurada, prevista na Lei nº 7.014/96.

Verifico também, que não foi violado o devido processo legal, respeitado o princípio da ampla defesa e contraditório, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, elaborados pelos autuantes de forma clara, precisa e didática, contendo todos os dados e elementos necessários para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do Auto de Infração e da infração imputada ao sujeito passivo.

Portanto, o lançamento está revestido das formalidades legais, consoante o art. 141 do Código Tributário Nacional, atende a todos os requisitos previstos no art. 39 do RPAF/99 e não se encontram configurados os motivos elencados nos incisos I a IV do art. 18 do citado regulamento, que o possa inquinar de nulidade.

A defesa não suscitou questões de nulidades, contudo, inicialmente pede que o “lançamento deve ser desconstituído em virtude de ter sido lavrado, apesar de já existirem dois autos que exigem parte dos mesmos créditos de ICMS ora glosados, oriundos das mesmas operações”, alegando claramente haver duplicidade de cobrança.

Essa questão, que merece ser analisada antes de adentrar no mérito, foi motivadora de conversão do processo em diligência, a fim de que os autuantes demonstrassem, evidenciando fatos, de que não existe a alegada duplicidade de cobrança, inclusive demonstrando que as notas fiscais que serviram de base para os lançamentos, são distintas.

O parecer dos autuantes às fls. 346 a 349, deixou patente não haver a alegada duplicidade, comprovando com robustos argumentos e apresentação de uma nova planilha mais esclarecedora e detalhada quanto aos valores exigidos no lançamento, conforme cópia do Anexo I, fls. 350 a 361.

A autuada, ao tomar conhecimento desta informação, se manifestando, às fls. 365 a 367-v, declarou: “Ao apreciar os documentos da autuação, e sendo as mesmas notas e períodos envolvidos, entendeu a Impugnante que haveria uma duplicidade, mas que a diligência conseguiu demonstrar e esclarecer para o contribuinte que tiveram o cuidado de separar e cobrar de forma limitada a não causar o abuso. Desta forma, resta superada a colocação de duplicidade, que de fato não ocorreu, tendo o contencioso tributário servido para elucidação e confirmação também deste ponto”, sepultando de vez a arguida duplicidade.

Destarte, os valores cobrados nos dois Autos de Infração, referidos na defesa, não exigem valores objeto da presente exação e sim, apesar de arrolar parte das operações aqui também examinadas, cobram valores decorrentes de outras infrações identificadas pelas autoridades fiscais, sendo que, com as aqui tratadas não se confundem, e assim, o argumento inicial da defesa, está afastado, conforme concorda a autuada.

As operações examinadas pelos Auditores Fiscais e arroladas no levantamentos, que sustentam o Auto de Infração, englobam diversas operações que resultaram em apropriação de crédito fiscal do ICMS, originário de documentos fiscais de remessa de contribuintes localizados no Estado do Mato Grosso para o Estado da Bahia, de algodão em pluma, que foram exportados, sendo que a mercadoria, sem transitar pelo estabelecimento de Vitória da Conquista, sequer pelo território baiano, foram exportadas através do Porto de Santos-SP, saindo diretamente da origem (MT) para formação de lotes em São Paulo.

Essas operações, foram correlacionadas, através da identificação das correspondentes notas fiscais emitidas, conforme os ANEXOS I, II e III, elaborados pelos autuantes com base nos dados das notas fiscais eletrônicas emitidas, demonstrando de forma contundente que todas as operações destinavam-se previamente ao mercado externo, de conhecimento da remetente.

Importante registrar que os autuantes no ANEXO I, fls. 07 a 10, demonstram claramente o cálculo do crédito indevidamente apropriado pelo contribuinte. O ANEXO II, fls. 18 a 27, relaciona os dados que comprovam a vinculação das notas fiscais emitidas para a filial da Bahia, com as notas fiscais de compra das mercadorias, de modo a conectar todas as notas fiscais que geraram o crédito fiscal apropriado, com as notas fiscais de aquisição no Estado de Mato Grosso.

No ANEXO III, fls. 28 a 39, está demonstrado o vínculo de cada nota fiscal de exportação direta realizada no Mato Grosso com as notas de remessa do algodão em pluma.

Ou seja, resta evidenciada através dos demonstrativos, todos com a identificação da chave de acesso de cada nota fiscal eletrônica, ainda tendo anexado as cópias de parte dos documentos, fls. 40 a 58, assim como os comprovantes de inscrição no CNPJ das filiais envolvidas, em que a autuada promoveu a exportação de algodão em pluma, através do Porto de Santos em São Paulo, saídas do Estado de Mato Grosso, sendo que

foram emitidas notas fiscais destas mesmas mercadorias para a filial baiana, ora autuada, com destaque do ICMS, sem que estas tenham sequer transitado pelo estabelecimento e pelo território baiano.

Trata-se, portanto de fato comprovado através dos documentos analisados pelos autuantes relacionados nos anexos já citados, pela existência de elementos probantes dos vínculos demonstrados, que descaracteriza frontalmente a arguição defensiva que "...a fiscalização efetuou uma autuação por mera presunção", argumento que não se sustenta, pelos fatos expostos e largamente demonstrados.

Nesse sentido, recorro ao trabalho de lavra de Íris Vânia Santos Rosa, publicado pela Enciclopédia Jurídica da PUCSP, disponível no sítio <https://enciclopediajuridica.pucsp.br>, sob o título PRESUNÇÃO, do qual extraio o trecho transcrito, por nos interessar no momento.

"A presunção decorre da verdade lógica mediante a qual, do fato conhecido cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável. Como bem conceitua Maria Rita Ferragut, a presunção apresenta-se:

'Como proposição prescritiva, presunção é norma jurídica deonticamente incompleta (norma lato sensu), de natureza probatória que, a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário, fato diretamente conhecido, fato implicante), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado, fato indiretamente conhecido, fato implicado). Constitui-se, com isso, numa relação, vínculo jurídico que se estabelece entre o fato indiciário e o aplicador da norma, conferindo-lhe o dever e o direito de construir indiretamente um fato. Já como ficto, presunção é o consequente da proposição (conteúdo do consequente do enunciado prescritivo), que relata um evento de ocorrência fenomênica provável e passível de ser refutado mediante apresentação de provas contrárias. E a prova indireta, detentora de referência objetiva, localizada em tempo histórico e espaço definidos''.

De certo, os fatos observados e demonstrados pelos autuantes, não se trata de transformação de uma impossibilidade material numa possibilidade de natureza jurídica, tampouco se trata de um relato de um evento de ocorrência fenomênica improvável, mas de fatos que ocorreram, cuja correlação e vínculo encontra-se demonstrado nos autos.

Portanto, ao fazer o uso dos créditos fiscais, nesta situação restou caracterizado o cometimento da infração, tendo em vista que não é facultado ao contribuinte utilizar procedimentos fiscais de acordo com os seus interesses e contrários ao que determina a legislação do ICMS.

Ademais, trata-se de fatos comprovados uma vez que o lançamento encontra-se lastreado na Escrituração Fiscal Digital – EFD, e em documentos fiscais emitidos pelo contribuinte.

Quanto ao argumento de afronta ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, não existe nos autos qualquer ato que a caracterize, uma vez que a glosa dos créditos se fundamenta exatamente neste princípio constitucional, pois, não se nega o direito de apropriação de créditos fiscais lícitos, tampouco, esta exação contraria a tese de repercussão geral fixada pelo Supremo Tribunal Federal ao julgar o TEMA 475 da Corte, cujo teor é o seguinte: "A imunidade a que se refere o artigo 155, parágrafo 2º, inciso X, alínea 'a', da Constituição Federal não alcança operações ou prestações anteriores à operação de exportação."

Resta, portanto, concluso que o lançamento não se fundamenta em presunções ou ilações, pois, foi demonstrada a vinculação das operações de aquisição de algodão em pluma no Estado do Mato Grosso com crédito ilegitimamente apropriado pelo estabelecimento baiano, sua remessa para formação de lote para exportação através do Porto de Santos-SP em operações, que se diga, em nada se relaciona, exceto por ter como patrocinadora empresas do mesmo conglomerado econômico.

A defesa argui que não se pode confundir a simples e normal operação simbólica, que tem previsão expressa na legislação, tanto assim que a legislação baiana contempla este tipo de transação, ao prever códigos de CFOP específicos para remessas que não transitam pelo estabelecimento, o que é uma verdade inquestionável, contudo, no presente caso, o argumento não se mostra lógico tampouco coerente, uma vez que não houve na autuação, questionamento quanto a aplicação dessa sistemática, à vista dos pressupostos legais exigidos pela legislação.

Nesse sentido, ressalto o que foi demonstrado pelos autuantes, e os registros cadastrais confirmam, que a autuada dispunha de estabelecimentos filiais sediados no Estado do Mato Grosso capazes de realizar a operação de exportação com logística muito mais adequada e coerente, do que envolver o distante estabelecimento autuado, sediado em Vitória da Conquista na Bahia para realizar tais operações, onde o único propósito foi a geração de crédito fiscal de ICMS a ser suportado pelo Fisco Estadual.

Assim, ao optar em realizar as operações de exportação, através de outra unidade federativa, com as saídas das mercadorias de outro estado, sem transitar pela Bahia, a autuada criou um modo de apropriação de créditos fiscais de ICMS, com a aparência e capa de legalidade, mas comprovadamente ilegítimo.

Incontroverso é o fato, não contestado pela autuada, tampouco trazido aos autos argumentos e provas capazes de contrapor os dados e provas que fundamentaram a autuação e caracterizaram de forma contundente serem

as operações arroladas no levantamento, operações que não poderiam gerar crédito fiscal do ICMS, para o estabelecimento autuado.

Ademais, a defesa trouxe pilares constitucionais e legais que se mostram sólidos, contra os quais não há o que se contrapor, tampouco negar sua validade, entretanto, para a lide, se mostraram questões periféricas, em alguns casos, até alheias as acusações, incluindo questões que em momento algum foram postas pelos autuante que fixaram a ação fiscal apenas nos fatos com repercussão tributária.

Os autuante acusam a empresa da prática do abuso de forma, tema abordado em elucidativo artigo disponível no sítio <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/>, sob o título “**Notas sobre o abuso de forma e norma geral antielisão no direito tributário brasileiro**”, do qual transcrevo trecho.

“Para Luciano Amaro, o questionamento sobre o abuso de forma, ou abuso de direito e simulação, seria atitude interpretativa menos radical se comparada à exegese econômica em sua formulação mais rigorosa. Tratar-se-ia da definição de forma de interpretação da legislação, diante de determinados comportamentos do contribuinte, o qual, ‘em geral de modo voluntário, procura estruturar seus negócios e suas atividades seguindo caminhos que se revelam fiscalmente menos onerosos’ (AMARO, 2009, p. 229). Ensina o referido autor que o abuso de forma seria a utilização pelo contribuinte de uma forma jurídica atípica, anormal ou desnecessária, na realização de um negócio jurídico que, em contraposição a uma forma “normal”, seria menos onerosa tributariamente falando”.

Assim, ao caso em análise, é pertinente a conclusão das autoridades fiscais em caracterizar tal prática no caso concreto, sendo permitido a aplicação do previsto no parágrafo único do art. 116 do CTN, ou seja: “A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”, para desconsiderar os negócios jurídicos simulados e/ou dissimulados, tendo natureza, portanto, de cláusula geral ante evasão tributária.

Nesse sentido, friso não ter havido questionamento quanto a adoção da sistemática de venda à ordem, uma vez que sua legitimidade, não se desconhece, desde que presentes seus reais pressupostos materiais.

Também é cediço que nas operações internas anteriores à exportação, pode incidir o ICMS, se não for conhecido do destino das mercadorias, se para exportação ou para o mercado interno, não se admitindo que estando as mercadorias previamente direcionadas para exportação, as operações serem tributadas de forma a gerar crédito fiscal, sem nenhuma justificativa aceitável.

Os excertos da doutrina e da jurisprudência trazidos pela defesa em socorro aos seus argumentos postos, considero que a esta finalidade não se presta, uma vez que as matérias neles tratadas referem-se a questões diversas da abordada na presente exação.

Quanto ao pleito para o afastamento integral de juros e multa, com base no art. 100 do CTN, sob a premissa de que tal redução é possível, em razão de considerar que a prática adotada, pela autuada, privilegiou o princípio da não-cumulatividade do imposto, e, portanto trata-se de uma prática reiterada, cabendo, assim a aplicação do previsto no parágrafo único do citado artigo, lembro que os órgãos julgadores administrativos, carecem de competência legal para tal, haja vista que o § 8º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, foi revogado pela Lei nº 12.605/2012 com efeitos a partir de 15/12/2012.

Referente ao pedido da defesa para que as intimações sejam realizadas e enviadas, exclusivamente, em nome dos seus advogados, por via postal, observo que inexistente qualquer impedimento para que tal providência seja adotada.

Contudo, a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 e 109 do RPAF/99, não se configurando qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte.

Pelo exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.

Os advogados, Drs. Flávio de Haro Sanches, OAB/SP nº 192.102 e Matheus Augusto Curioni, OAB/SP nº 356.217, apresenta Recurso Voluntário às fls. 419 a 434, buscando a reforma da mesma e pugnando pela improcedência do Auto de Infração.

Inicia a peça recursal apresentando as sínteses dos fatos onde descreve sua atividade empresarial, com destaque para as operações com o produto “algodão em pluma” enfatizando serem as mesmas voltadas tanto para o mercado interno, como o externo. Diz que a autuação promovida pelo fisco, consubstanciada na glosa dos créditos obtidos nas aquisições de mercadorias oriundas do Estado do Mato Grosso, e descreve os termos da autuação e os complementos apresentados pelos autuantes.

Elenca as fundamentações apresentadas pelos autuantes para a autuação, dando destaque aos seguintes tópicos:

- *Que a Recorrente teria adquirido todo o algodão “com a finalidade de antemão de conhecida de exportar/transferir para o exterior, via porto não localizado no Estado da Bahia”;*
- *Que a Recorrente teria praticado “remessa ficta”, com “abuso de forma com vistas a gerar crédito indevido”;*
- *Que, uma vez que o importador situado no exterior “integra o mesmo grupo econômico”, não seria admitida a tributação na origem, dado que a opção, que saberia “de antemão”, de se exportar o algodão, jamais se frustraria.*

Reproduz os dispositivos legais apontados pelos autuantes como por ela infringidos e o que dá suporte à penalidade enquadrada, artigos 29, 3 e 42 da Lei nº 7.014/96.

Alega **análise e contradição da Decisão recorrida**. Afirma haver exposto clara, detalhada e documentalmente, em sua impugnação inicial a improcedência da autuação, destacando suas razões como abaixo discriminadas:

- *Comprovadamente, as entradas de algodão não se destinaram exclusivamente ao exterior (vide provas anexas – planilhas e notas fiscais);*
- *Comprovadamente, não havia destino pré-definido, e sim cláusula expressa permitindo tanto destinação nacional quanto externa (vide provas anexas – contratos, mais as próprias notas fiscais e planilha); Examina-se o momento da circulação da mercadoria, sem observar que o negócio de compra e venda havia sido entabulado com mais de 6 meses de diferença. Quando definido pelo destino exportação já havia cláusula previamente ajustada prevendo a incidência da tributação na operação, pois ainda não se sabia se seria exportado ou vendido nacionalmente – especialmente a depender da variação cambial – quando definidos os parâmetros de venda.*
- *Não há base jurídica para se considerar como “fictas” e simplesmente desconsiderar as operações como simulações; são operações lícitas, fundadas na Constituição, Lei Kandir e legislação baiana, que garantem, de maneira típica e expressa a operação. Quer-se afetar a autonomia da vontade.*

Destaca a Ementa do Acórdão prolatado pela Junta Julgadora, assim como trechos do voto condutor, onde o relator afirma que seria mais lógico que a Recorrente, possuindo estabelecimento no Estado do Mato Grosso, por eles efetuassem as operações, ao invés da forma como procedeu, encaminhar os produtos para o Estado da Bahia e por ela proceder as exportações.

Afirma que não pode o fisco determinar a forma como deve operar o contribuinte, pois para fins de ICMS ou qualquer outro fim quem escolhe qual a entidade legal a comprar, vender, produzir etc. as mercadorias. A Recorrente operou dentro de sua lógica de eficiência negocial, sendo o estabelecimento autuado o responsável por liderar no Brasil as transações com algodão, como unidade comercial especializada, mesmo sem que todo o algodão por ele transite fisicamente. E isto não é motivo para o Fisco glosar créditos de ICMS, dado que, de fato, existe expressa autorização legal e códigos fiscais para isso (compras/vendas sem trânsito físico).

Complementa que provou não haver premeditadamente encaminhado os produtos para, exclusivamente, exportar, havendo destinado parte do recebido para operações no próprio Estado da Bahia, assim como outros Estados da Federação, considerando “absurda” a insinuação de “simulação”.

Em sequência, argumenta em relação à **reforma da decisão recorrida e desconstituição do lançamento**. Diz ser uma empresa dedicada à exportação de *comodities*, atuando também no mercado interno e que, por força de logística operacional, os produtos adquiridos passam por diversos estabelecimentos. Tal logística é condicionada por diversos fatores em especial os financeiros.

Salienta que, grande parte dos créditos glosados dizem respeito a operações destinadas ao mercado interno e que quando da aquisição dos produtos não pode ter conhecimento que tipo de operação será praticada, se exportação ou destinação ao mercado interno.

Afirma ser **perfeitamente lícita a operação de remessa simbólica de mercadorias**, não se podendo considerar tal operação como “ficta” e que, em decisão do STF foi firmado o entendimento que nem todas as etapas da cadeia de exportação estão amparadas pela imunidade e que, no caso, a contrário do que acusa a autuação, é sim devido o destaque do ICMS nas operações de remessa por estabelecimentos situados no Estado do Mato Grosso.

E apresenta planilha com as informações sobre as operações de saídas realizadas nos exercícios de 2016 a 2020, identificando cada tipo de saída, conforme doc. 4 – fls. 423.

Como comprovação de operações de saídas não destinadas à exportação, apresenta cópias de DANFE’s de notas fiscais que acobertaram saídas destinadas ao mercado interno. Ressalta que faz cair por terra as diversas suposições em que se baseia a autuação, eis que não havia regra (“premeditação”) quanto à exportação, não se tratando de operações “fictas”, mas, sim, de exportações e remessas para formações de lote quando isso se fazia viável e/ou útil do ponto de vista empresarial para a Olam Agrícola Ltda.

Aduz que, comprovado como está, competiria aos autuantes, não cobrar tributos sobre todas as operações, mas identificar as diversas operações executadas no período.

Relativo ao **fato de não operar exclusivamente com exportação** apresenta documento padrão de contratos de compra de produtos aos produtores matogrossenses, onde se especifica as condições de aquisição e as condições em caso de alteração do destino dos mesmos – doc. 5 – fl. 424.

Diz que a forma de aquisição dos produtos diretamente aos produtores expressa no modelo de contrato apresentado, faz cair por terra a afirmativa dos autuantes de uma premeditação das operações, visando se locupletar indevidamente créditos junto ao Estado da Bahia, ainda mais ao se considerar que as aquisições foram efetuadas seis meses antes das operações analisadas pelos autuantes.

Relativo à utilização da “cláusula Flex” constante dos contratos, explica que em se tratando de produtos com oscilações no mercado internacional é próprio da política empresarial acompanhar as oscilações e optar pelo melhor destino, aquele que lhe forneça melhor rendimento financeiro, daí sua utilização.

Comenta a Decisão da Junta Julgadora e afirma que se examina o momento da circulação da mercadoria, sem observar que o negócio de compra e venda havia sido entabulado com mais de 6 meses de diferença. A autonomia da vontade e pacta sunt servanda do negócio jurídico perfeito e acabado entre duas partes privadas deve ser respeitado, e sobre ele opera os efeitos de uma tributação, na qual se aplica sim o precedente do STF - Tema 475 da Corte mais adiante examinado.

Discorre sobre **licitude e tipicidade das operações e do direito à apropriação integral do crédito**. Reproduz o que dispõe a Constituição Federal do Brasil no artigo 155, parágrafo 2º e acrescenta transcrição da Lei Complementar nº 87/96 – Arts. 3º, incisos I e II, 20 e 21, § 2º, onde destaca que ... ***é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado*** ... e não ... ***se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de ou prestações destinadas ao exterior*** ...”.

Diz que está perfeitamente configurado o direito que tem de manutenção dos créditos do ICMS sobre as aquisições e que é perfeitamente lícita a utilização de estabelecimentos da mesma empresa, que é o caso presente, em função da logística e conveniências econômicas e financeiras.

Pondera que não é por outra razão que a mesma Lei Kandir estatui de modo contundente o princípio da autonomia dos estabelecimentos, sendo ilícita esta abordagem que genericamente trata de “grupo econômico” como a mitigar o direito à individualidade, direito à própria existência fiscal plena, do estabelecimento Defendente --- é disso que se trata, no fundo, conforme dispõe os arts. 11, § 3º e 20 da LC do ICMS, com destaque para o inciso II para reforçar o conceito de autonomia dos estabelecimentos, reforçando com o entendimento que a legislação

deixa claro os princípios: *“i) A autonomia de cada estabelecimento; ii) O direito de crédito na entrada real ou simbólica; iii) A manutenção do crédito ainda quando as saídas forem ao exterior,*

Sustenta que não há base para simplesmente, por tratar-se de operação simbólica, considerar-se “ficta”, “simulada” a operação; é desrespeitar frontalmente a autonomia fiscal do estabelecimento. Defendente, a licitude da operação simbólica, e, pois, a não cumulatividade. Transcreve decisões que lhe dão amparo, deste CONSEF, por meio da sua Câmara Superior, (*Resolução nº 0962/98, e, a Apelação nº 0507611-41.2014.8.05.0001 – TJBA – 3ª Câmara do TJBA*).

Reafirma que não se pode confundir e muito menos penalizar como “ficta” a *“mera e normal operação simbólica, que tem assento expresso na legislação”*.

E refuta que, em se tratando das operações que serviram de base para a autuação, afirma que a legislação baiana tipifica e identifica as operações e suas funcionalidades ao determinar na relação de CFOP's, como constante em seu sítio eletrônico:

7.100 - VENDAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA OU DE TERCEIROS

7.101 - Venda de produção do estabelecimento

Classificam-se neste código as vendas de produtos do estabelecimento. Também serão classificadas neste código as vendas de mercadorias por estabelecimento industrial ou produtor rural de cooperativa.

7.102 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros

Classificam-se neste código as vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros para industrialização ou comercialização, que não tenham sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento. Também serão classificadas neste código as vendas de mercadorias por estabelecimento comercial de cooperativa.

7.105 - Venda de produção do estabelecimento, que não deva por ele transitar

Classificam-se neste código as vendas de produtos industrializados no estabelecimento, armazenados em depósito fechado, armazém geral ou outro sem que haja retorno ao estabelecimento depositante.

7.106 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, que não deva por ele transitar

Classificam-se neste código as vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros para industrialização ou comercialização, armazenadas em depósito fechado, armazém geral ou outro, que não tenham sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento sem que haja retorno ao estabelecimento depositante. Também serão classificadas neste código as vendas de mercadorias importadas, cuja saída ocorra do recinto alfandegado ou da repartição alfandegária onde se processou o desembaraço aduaneiro, com destino ao estabelecimento do comprador, sem transitar pelo estabelecimento do importador.

Afirma ser contribuinte que recolhe regular e rotineiramente aos cofres públicos estaduais os tributos a que se sujeita e que o que se pretende com a cobrança ora perpetrada não tem respaldo na legislação vigente e comenta ser o ICMS um tributo plurifásico e não cumulativo, conforme determinado pela Constituição Federal.

Comenta sobre a sistemática do ICMS na cadeia produtiva, destacando o fato de ser o mesmo apurado em cada fase da circulação do produto, de forma que o Estado receba realmente o que lhe é devido, respeitado o direito que tem o contribuinte ao crédito concernente às etapas anteriores.

Destaca e transcreve o Recurso Especial nº 1.148.444/MG, onde resta configurado que, mesmo sendo as notas fiscais que deram origem aos créditos do ICMS inidôneas, o que não é o caso presente, em vista da boa-fé do contribuinte na aquisição dos produtos, o seu direito é reconhecido. Além de citar a Súmula 509, do STJ: *“É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda”*. Colaciona ementa de julgado da 2ª JF, no Acórdão JF nº 0174-02/12, assim como ensinamento de Florence Haret e entendimento de Fabiana Del Padre Tomé. E diz que não há parâmetro material para o lançamento, sendo LÍCITA E TÍPICA A OPERAÇÃO da Recorrente, não podendo ser desconsiderada, considerada “ficta”, por suposições que se demonstrou que não procedem. É de ser desconstituído inteiramente o Auto de

Infração. Em seguida **pontua sobre o entendimento do STF quanto à imunidade por não alcançar todas as etapas da cadeia exportadora**. Apresenta e reproduz julgamento do Tema 475 pelo STF. Retrata que as operações de remessa para formação de lotes, muitos meses após ter adquirido as mercadorias, sem previsão de exportação, tanto que negociado tais operações com a cláusula Flex, pois imaginava-se praticar operações internas, diz ser do seu direito ao crédito em todas as operações praticadas.

Subsidiariamente, recorre para o **cancelamento da multa e juros**, destacando o disposto no artigo 100 do CTN e finaliza pugnando de que comprovou:

- a) as entradas de algodão não se destinaram exclusivamente ao exterior (vide provas anexas – planilhas e notas fiscais);
- b) não havia destino pré-definido, e sim cláusula expressa permitindo tanto destinação nacional quanto externa (vide provas anexas – contratos, mais as próprias notas fiscais e planilha);
- c) não há base jurídica para se considerar como “fictas” e simplesmente desconsiderar as operações como simulações; são operações lícitas, fundadas e, Constituição, **Lei Kandir** e legislação baiana, que garantem.

Requer o acolhimento deste recurso, com a reforma da r. Decisão recorrida, e com o cancelamento do lançamento. Subsidiariamente, pleiteia-se **(a)** o afastamento integral de juros e multa (art. 100 do CTN), **(b)** a redução do lançamento com a exclusão das glosas na proporção em das saídas do período autuado que não foram *exportações* propriamente ditas.

Declaram os patronos subscritos que todos os documentos juntados à presente ação conferem com as versões originais, sendo autênticos sob sua responsabilidade pessoal. Requer-se, por fim, que as intimações sejam realizadas e enviadas, exclusivamente, em nome dos advogados escritos na peça recursal, ambos com escritório na Av. Brigadeiro Faria Lima, 1.461, 9º andar, conjuntos 91 e 94, Torre Sul, Cidade e Estado de São Paulo, por via postal.

Protestam pela sustentação oral desta defesa, e que as intimações para tanto sejam direcionadas aos e-mails dos Patronos: mcurioni@csmv.com.br e fsanches@csmv.com.br.

Na sessão do dia 08/08/2022, este colegiado converteu os autos em diligência à PGE/PROFIS com seguinte fundamento:

(...)

Considerando tratar o presente processo de operações de aquisição de mercadorias no Estado do Mato Grosso pela Recorrente, estabelecida na cidade de Vitória da Conquista, neste Estado;

Considerando que parte destas aquisições foram armazenadas em Armazém Geral sediado na cidade Luis Eduardo Magalhães, neste Estado;

Considerando que, também, parte destas mercadorias foram diretamente enviadas para exportação, através porto situado no Estado de São Paulo, sem transitar pelo Estado da Bahia;

Considerando que quando da aquisição destas mercadorias junto aos produtores vendedores a Recorrente firmou peça contratual com cláusula “flex”, em face de, como informa, não saber o destino das mercadorias, se venda para o mercado interno ou exportação;

Considerando que as mercadorias enviadas diretamente para o porto exportador foram direcionados ao estabelecimento da Recorrente mediante notas fiscais de “Remessa Simbólica”;

Considerando que o trânsito destas mercadorias foi acobertado por notas fiscais emitidas pela Recorrente com a identificação da operação 7.106 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, que não deva por ele transitar;

Considerando que as remessas destinadas à exportação são identificadas por lotes idênticos aos adquiridos aos fornecedores do Estado de Mato Grosso;

Considerando que da mesma forma ocorre coincidência na identidade de lotes armazenados em Armazém Geral situado na cidade de Luis Eduardo Magalhães e posteriormente exportados;

Resolvem os membros desta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal encaminhar o presente processo à PGE/PROFIS no sentido de opinar sobre o que se apresenta;

01 – É lícito a Recorrente adquirir mercadorias em outro Estado da Federação e sem que as mesmas transitem pelo território do Estado da Bahia, utilizar os créditos sobre tais aquisições?

02 – Existe algum impedimento legal para a realização da operação de exportação de mercadorias adquiridas em outro Estado da Federação sem as mesmas transitem pelo território do Estado da Bahia?

03 – A glosa dos créditos do ICMS determinada na autuação tem respaldo na legislação tributária do Estado da Bahia

Após a emissão do parecer solicitado, a secretaria deve cientificar o Sujeito Passivo do seu teor, concedendo-lhe um prazo de dez dias para manifestação, caso queira.

Atendido ao quanto diligenciado, retorne-se o processo a esta Câmara de Julgamento Fiscal para apreciação e julgamento.

Nas fls. 455/458, o Procurador José Augusto Martins Júnior proferiu opinativo, após as perguntas formuladas pelo colegiado da segunda instância, tendo em uma análise ampla sobre o tema, a resposta seria ser *“possível a realização de vendas sem que o bem transite pelo estabelecimento do alienante, segundo códigos específicos de operações (CFOP 7105 e 7106), com todas as implicações duma venda a ordem”*, no entanto, tais operações deve conter os documentos que espelhem sempre um fato real, não podendo sobrepor ao mundo fenomênico e, nem criar situações inexistentes, sob pena de abuso das formas. Discorreu sobre a característica do planejamento tributário em ordenamentos jurídicos estrangeiros (abuso do direito, das formas, fraude a lei, substância econômica, o propósito negocial, substância sobre a forma), também pontuou fatos do ordenamento jurídico pátrio (Lei Complementar nº 104/2000 – Art. 116, parágrafo único do CTN). Explicou sobre os planejamentos tributário e tributário abusivo.

No planejamento tributário, assinalou que inobstante a inexistência legislativa, não há em que se falar em aceitação pelo Estado de situações jurídicas sem amparo na realidade fenomênica, pois existe no nosso ordenamento a figura dos vícios de vontade e dos vícios sociais, ferramentas jurídicas capazes de fornecer armas para o enfrentamento do abuso das formas ou do planejamento tributário abusivo. Salientou que a documentação desconectada da realidade do mundo real, não pode ser protegida pela laguna legislativa, uma vez que existe ferramentas para o combate de tais situações de evidentes vícios sociais no Código Civil.

Para o planejamento tributário abusivo, informou que depende de vários elementos, não apenas jurídicos e, nesta questão, tem como norte a análise do caso em apreço através da documentação fiscal, sendo que as alegações trazidas pelo ora recorrente, necessitam ter amparo na realidade dos fatos, sendo que, mesmo que o Estado não interfira na realidade comercial do contribuinte, também o Estado não pode aceitar uma construção documental desconectada do mundo real e duma lógica mercantil razoável.

Sublinhou que as operações praticadas pelo contribuinte evidenciam desconexão entre o documento e a efetiva realidade, causando prejuízo ao Estado da Bahia, pois as mercadorias que não circulam dentro do Estado, tiveram o solar escopo da exportação, impondo-se a Bahia o acolhimento de créditos absolutamente artificiais, consoante às operações retratadas nos Anexos I, II e III dos autos (Notas Fiscais nºs 9720, 9727 e 9728), em que a aquisição no Estado de Mato Grosso e remessa para exportação no Porto de Santos se deram em datas absolutamente próximas (cerca de cinco dias). Para este fato, informe que existe jurisprudência que evidencia possibilidade da utilização de ferramentas pelo Estado contra o planejamento tributário abusivo, quando produzido tegumento probatório que demonstre o abuso de direito (TRF4 – AG: 50202805420204040000 5020280-54.2020.4.04.0000, Relator: FRANCISCO DONIZETE GOMES, Data de Julg.: 23/09/2020, 1º T; etc.). Finaliza que a validade da documentação fiscal que não retrata a realidade do mundo real, criando situações jurídicas, conquanto não ilícitas teoricamente, que criem créditos contra o Estado da Bahia de maneira artificial e, por conseguinte, com evidente abuso das formas, não pode ser aceita, conforme demonstrou a informação fiscal do autuante.

Nas fl. 459, a procuradora assistente acolheu o parecer proferido.

Nas fls. 460/464, consta intimação aos patronos do recorrente para a devida manifestação.

Na manifestação do contribuinte, fls. 466/467v, reproduz o pedido de diligência solicitado, passa a discorrer sobre a autuação e o parecer proferido, dizendo que:

1. parte dos produtos foi direcionado para dentro desse Estado, conforme primeiro trecho destacado acima; anexa-se novamente DANFES exemplificativos, bem como relatório de notas fiscais já juntado aos autos, em que constam 15,11% dos produtos destinados fisicamente para este Estado: ***evidentemente pelo menos tais operações devem prontamente ser excluídas do lançamento***, já em sede de diligência, sem prejuízo da apreciação jurídica e fática das demais remessas.
2. não se trata de “premeditação” ou “abuso de forma” ou “planejamento tributário abusivo” o motivo da pluralidade de destinos físicos do com a emissão de nota fiscal sem trânsito físico pelo estabelecimento. O reconhecimento dos contratos com cláusula “flex” foi bem apreendido por este órgão julgador. Trata-se de uma consequência de um planejamento organizacional **empresarial**. A unidade autuada, uma das várias da Impugnante, dedica-se à compra e venda de algodão. Este é o motivo.
3. A “identidade” de lotes (de aquisição e de saídas) tampouco denota “premeditação”, dado que a mesma situação existe para remessas para exportação e para dentro da Bahia. Simplesmente um lote - um mesmo lote - ou é direcionado para o Estado, ou não é.

Reproduz descrição do reconhecimento por parte do procurador da PGE/PROFIS e refutou que o Parecer simplesmente diz que não há uma correspondência “fenomênica” entre os fatos e a forma jurídica no caso, e que são “fictos” os créditos apropriados pela Impugnante.

Pontuou que a realidade fática é justamente uma transação de remessa sem trânsito físico pelo estabelecimento adquirente nos casos em questão. Isto é uma realidade tão real quanto uma venda direta, e justamente por isso existem códigos de operação típicos para isso e destacou que:

- O Parecer reconheceu a licitude deste proceder;
- Mesmo por serem os CFOPS em questão positivados pelo próprio Estado da Bahia: negar sua licitude não seria apenas ilegal / irregular, mas, também, seria o Estado valendo-se de sua própria torpeza, eis que edita um dispositivo pondo-se ao dispor dos contribuintes para depois autuar e multar os mesmos contribuintes que se valeram da regra;
- O Parecer não aponta norma legal estadual que permita especificamente desconsiderar essa — lícita — operação, além de reconhecer que a norma nacional (art. 116 do CTN) carece de regulamentação que permita sua aplicação

Concluiu que:

1. As operações que destinaram algodão para dentro do Estado da Bahia devem ser prontamente decotadas / retiradas do lançamento;
2. O próprio Parecer chancela a licitude das remessas diretas (sem trânsito pelo adquirente);

Finalizou, requerendo o acolhimento e cancelamento integral do Auto de Infração.

VOTO

A tipificação da autuação que fundamentou o presente processo está lastreada, conforme apontado pelos autuantes, na utilização de crédito fiscal sobre produtos adquiridos de terceiros, pela Recorrente, no Estado do Mato Grosso e direcionados para exportação através porto do Estado de São Paulo, sem que os mesmos transitassem pelo território do Estado da Bahia.

E, os dispositivos legais em que foi a Recorrente enquadrada como tendo infringido foram os artigos 29 e 31 da Lei nº 7.014/96, abaixo transcritos:

Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria,

real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

(...)

§ 4º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

(...)

II - para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior;

Art. 31. O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos 5 (cinco) anos contados da data da emissão do documento fiscal.

Inicialmente, vejo um descompasso entre o que é anunciado como infração cometida pela Recorrente e o que se encontra capitulado no processo, indicado pelos autuantes. Senão, vejamos.

A infração foi descrita como “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou o serviço não ter sido prestado*”.

O artigo 29 da Lei nº 7.014/96, diz respeito ao direito de utilização de crédito sobre operações de que ***tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento***, e condiciona a possibilidade de tal uso, descrevendo no parágrafo 4º quando o mesmo não pode ser objeto de uso, que vem a ser ***para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior***.

É informado e afirmado pelos autuantes que a Recorrente, adquiriu nos meses de ocorrência dos fatos geradores produtos de produtores de algodão, tendo após estas aquisições, sem que os mesmos transitassem por seu estabelecimento, destinados à exportação, e, como tais operações (exportação) estão acobertadas pela imunidade tributária, manteve os créditos oriundos das aquisições, o que, informam, não seria devido.

Em face do que afirmaram, consideraram as operações como “fictas”, ou sejam, “falsas ou inverídicas” e, portanto, não poderiam gerar créditos sobre tais aquisições.

Ocorre que o artigo 31 da Lei nº 7.014/96, invocado como infringido pela Recorrente, no dizer dos autuantes, é claro e cristalino quanto ao direito ao uso do crédito, quando afirma:

O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Vê-se que, em momento algum, os autuantes comprovam, afirmam, ou mesmo insinuam que a documentação disponibilizada pela Recorrente é inidônea, tanto que se serviram da mesma para elaborar a peça acusatória.

Para melhor entendimento do que é praticado pela Recorrente, busquei identificar o fluxo das operações que a mesma realiza, como a seguir apresentado:

1. A Recorrente adquire produtos de fornecedores estabelecidos no Estado do Mato Grosso e do Estado da Bahia, sendo que no presente processo a referência é apenas às aquisições interestaduais;
2. Por questão logística e considerando a distância e dificuldade de transporte dos produtos adquiridos, a Recorrente remete parte destes produtos para Armazéns Gerais sediados neste Estado, no município de Luis Eduardo Magalhães, onde os mesmos aguardam as decisões quanto ao seu destino final;
3. Parte é comercializada com contribuintes normais tanto no mercado interna como

interestadualmente;

4. Parte é destinada à exportação, para empresa da qual faz parte como componente de grupo empresarial;
5. Nas operações destinadas à exportação a Recorrente, considerando não se encontrarem os produtos **fisicamente** em seu estabelecimento, promove a circulação com a utilização do CFOP: 7.106 - *Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, que não deva por ele transitar.*
6. Quando da identificação da operação a ser realizada, se exportação ou venda no mercado interno, ocorrendo ser exportação, a Recorrente emite nota fiscal de movimentação fiscal especificando tal movimentação com a utilização do CFOP:

6.505 *Remessa de mercadorias, adquiridas ou recebidas de terceiros, para formação de lote de exportação*

Classificam-se neste código as remessas de mercadorias, adquiridas ou recebidas de terceiros, para formação de lote de exportação

As vendas realizadas no mercado interno são acobertadas por meio de notas fiscais cujas operações são identificadas com os CFOP's 5.102 ou 6.102, regularmente tributadas pelo ICMS.

Destaque-se que em todas estas operações os produtos são acobertados por documentação idônea, fato não contestado pelos autuantes, conforme constam nos autos do processo.

Não se vislumbra no processo qualquer identificação de operação “ficta” ou “não verdadeira”, é atendida toda a sistemática para que se possa identificar como perfeitamente legal o processo adotado pela Recorrente.

Dando clareza ao exposto acima, colaciono quadro com a composição das transações efetivadas nos períodos de 2016 a 2020, onde resta claro que houveram no ano de 2018 (período autuado), transações internas, interestaduais e de exportação, em 2019 vê-se que sequer houve exportação.

Soma de Quantidade	Rótulos de Coluna		
Rótulos de Linha	2016	2017	2018
Devolução de compra para fora do estado da Bahia			
Exportação			
Perda de mercadoria dentro do estado da Bahia			
Remessa contra e ordem para fora do Estado		271.838	
Remessa para armazenagem dentro do estado da Bahia	432.803	652.941	
Remessa para armazenagem fora do estado da Bahia			
Remessa para formação de lote fora do estado da Bahia			

Ademais, ao tipificar como infração o procedimento acima executado pela Recorrente e buscar impor a cobrança do tributo sobre as operações que dele decorreram, os autuantes indicam a imposição de penalidade com base no que determina a Lei nº 7.014/96, no artigo 42, como abaixo apresentado:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

V - 100% (cento por cento) do valor do imposto:

b) em razão da utilização indevida de crédito, quando a mercadoria não houver entrado real ou simbolicamente no estabelecimento ou o serviço não tiver sido prestado ao seu titular;

E, no referido dispositivo está plenamente identificada em qual situação o mesmo pode ser aplicado: **“quando a mercadoria não houver entrado real ou simbolicamente no estabelecimento”** e, comprovado está no processo que todas as operações foram devidas e legalmente acobertadas por documentação idônea.

A pretendida identificação de não ter a Recorrente o direito aos créditos oriundos das operações objeto da autuação, vai de encontro ao que já decidido pelo STF, ao julgar o Tema 475, quando assim decidiu:

“ICMS incide sobre a cadeia de produção de mercadorias a serem exportadas

O Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incide sobre operações ou prestações anteriores à comercialização de mercadorias para o exterior. Por maioria de votos, o Plenário, em sessão virtual, negou provimento ao Recurso Extraordinário (RE) 754917, com repercussão geral reconhecida (Tema 475).

O recurso foi interposto por uma empresa de embalagens contra decisão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul (TJ-RS) que assentou que a imunidade tributária prevista no artigo 155, parágrafo 2º, inciso X, alínea “a”, da Constituição Federal, é restrita às operações de exportação de mercadorias e não alcança a saída de peças, partes e componentes no mercado interno, ainda que, ao final, venha a compor o produto objeto de exportação.

Aproveitamento de créditos

O relator do recurso, ministro Dias Toffoli, no voto condutor da decisão, afirmou que a Constituição, ao instituir a imunidade das operações de exportação ao ICMS, ao contrário do que alegado no RE, pressupõe a incidência do imposto nas operações internas e estabelece que o ônus tributário será compensado mediante a manutenção e o aproveitamento dos créditos respectivos. Segundo Toffoli, caso houvesse imunidade para as operações internas, de modo que não fosse cobrado o ICMS em nenhuma das etapas anteriores à exportação, seria “inútil e despropositada” a regra de manutenção e aproveitamento de créditos.

Ficaram vencidos os ministros Marco Aurélio e Edson Fachin, que entendiam que a desoneração prevista no dispositivo constitucional alcança toda a cadeia produtiva exportadora.

Tese

A tese de repercussão geral fixada foi a seguinte: “A imunidade a que se refere o artigo 155, parágrafo 2º, inciso X, alínea ‘a’, da Constituição Federal não alcança operações ou prestações anteriores à operação de exportação”

Bem identificadas as operações executadas pela Recorrente que, quando adquire os produtos não tem a certeza do destino final que os mesmos podem ter, se as vendas no mercado interno, o que ocorre, ou exportação, o que também ocorre, as duas operações legais e devidamente acobertadas por documentação idônea.

Afirmar que as operações realizadas pela Recorrente já teriam a destinação definida por antecipação é fazer exercício de futurologia, veja-se o lapso temporal entre a aquisição dos produtos e o destino que lhe foi dado, normalmente em torno de 6 (seis) meses.

O fato de coincidirem as quantidades de parte dos produtos adquiridos com as quantidades exportadas, é perfeitamente explicável. A Recorrente ao promover o armazenamento em Armazéns Gerais, o promove por meio de lotes específicos e ao retirar para a destinação definida, retira os produtos também por lotes, não sendo possível que o mesmo lote venha a sofrer alteração do seu quantitativo entre a data da armazenagem e a data da sua retirada.

A argumentação apresentada pelos autuantes sobre a possibilidade, que os mesmos consideram mais lógica, de se efetuar tais operações por meio de filiais possuídas pela empresa no Estado do Mato Grosso, não pode ser acatada.

A organização empresarial, ao definir sua política de compras e vendas, deve e tem que levar em consideração os aspectos logísticos, econômicos e financeiros das mesmas, e, em se tratando de empresa com os objetivos que tem a Recorrente, assim como os demais estabelecimentos da entidade empresarial, por se tratar da possibilidade de armazenagem de produtos em grandes quantidades, como é o caso, busca os meios mais econômicos, logicamente legais, para operacionalizar as suas atividades.

E a definição sobre qual estabelecimento deve proceder tal tipo de operação, cabe à empresa, não cabendo ao fisco, em busca de maior arrecadação, tentar alterar o princípio básico da liberdade econômica, e, como bem afirmado pela Recorrente *“Não é por outra razão que a mesma Lei Kandir estatui de modo contundente o princípio da autonomia dos estabelecimentos, sendo ilícita esta abordagem que genericamente trata de “grupo econômico” como a mitigar o direito à individualidade, direito à própria existência fiscal plena, do estabelecimento Defendente --- é disso que se trata, no fundo”*.

E, a LC 87/96, deixa patente e claro em suas definições:

- (i) *A autonomia de cada estabelecimento;*
- (ii) *O direito de crédito na entrada real ou simbólica;*
- (iii) *A manutenção do crédito ainda quando as saídas forem ao exterior,*

Por fim, por tudo que analisei e expus, à luz do está definido e especificado na legislação em especial aos princípios constitucionais, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário impetrado pela Recorrente e julgo IMPROCEDENTE o Auto de Infração em apreço.

VOTO DIVERGENTE

Peço licença para divergir do posicionamento externado pela i. relatora. Tenho a mais absoluta clareza que o recorrente usou indevidamente crédito do imposto sobre operações de entradas fictícias, relacionadas a outros negócios jurídicos que sabia, de antemão, destinar-se à exportação.

O sujeito passivo tem sede em Minas Gerais e estabelecimentos filiais espalhados em diversas unidades da Federação. No presente caso, adquiriu algodão em plumas no estado do Mato Grosso, com a finalidade de antemão conhecida de exportar, via porto não localizado no Estado da Bahia, conforme fundamentos postos a seguir.

Tais fatos podem ser aferidos pelas simples comparações das operações, como os autuantes demonstraram à fl. 325 na informação fiscal, que analisando o quanto foi informado ali, em cotejo com os documentos fiscais anexados como provas que dão lastro ao lançamento de ofício, constatei o seguinte:

À fl. 40, há uma Nota Fiscal nº 9760, emitida 05.10.2018, a para exportação com destino à OLAM INTERNATIONAL LIMITED, em Singapura, com 03 lotes de algodão, nas quantidades de 47.177 kg, 45.791kg e 25.288kg, e no campo das informações complementares, consta que se referem às Notas Fiscais de nºs 9725 (emissão 27.09.2018), 9726 (emissão 28.09.2018), 9727 (emissão 28.09.2018), cada uma delas com um dos lotes citados em nota fiscal emitidas pela própria OLAM AGRÍCOLA LTDA, de Vitória da Conquista, com natureza da operação REMESSA PARA FORMAÇÃO DE LOTES PARA POSTERIOR EXPORTAÇÃO.

Observo que na data de 27.09.2018, foi emitida pela Cooperativa em Mato Grosso, (Coop. Prod.Agric. Petrovina, em Rondonópolis, Mato Grosso), a Nota Fiscal nº 9720 na quantidade de 41.177kg com natureza da operação – **venda de mercadorias adquiridas de terceiros com destino à OLAM de V. da Conquista**, e a seguir a OLAM de V. da Conquista emitiu a Nota Fiscal nº 9725 de remessa para formação de lote para exportação, na mesma quantidade de 47.177kg.

Já no dia seguinte, 28.09.2018, foi emitida a outra Nota Fiscal nº 9727 de venda para V. da Conquista pela mesma cooperativa, e a seguir, a OLAM emitiu Nota Fiscal nº 9727 para formação de lotes com destino ao galpão, com a mesma quantidade.

Também há uma nota fiscal emitida para formação de lote na data de 28.09 pela Cooperativa de Mato Grosso, nº 9728 com 25.288kg, e a seguir uma nota fiscal da OLAM de V. da Conquista de nº 9727, de mesma quantidade para formação de lotes destinados à exportação.

Imprescindível registrar que nas notas fiscais emitidas pela Cooperativa da Serra Petrovina, no campo de informações complementares, consta: LOCAL DE ENTREGA – TRANSMODAL LOGÍSTICA – RUA CONEGO DOMÊNICO RANGONI, 6012 - VICENTE DE CARVALHO – GUARUJÁ - SP, demonstrando que as mercadorias embora vendidas fictamente com destino à OLAM de V. da Conquista destinavam-se ao estado de São Paulo.

Tais operações estão condensadas no quadro resumo abaixo:

N FISCAL	NATUREZA DA OPERAÇÃO	LTE ALGOD(KG)	DATA	HORA	PÁG.
9720	VENDA DA COOP DESTINADA A OLAM V. CONQUISTA	47.177	27.09.2018	14:44:39	44
9725	REM FORM LOTE PARA GALPÃO -EMITIDA PELA OLAM EM V. CONQUISTA	47.177	27.09.2018	17:31:22	41
9727	VENDA DA COOP DESTINADA A OLAM V. CONQUISTA	45.791	28.09.2018	10:23:54	45

9726	REM FORM LOTE PARA GALPÃO -EMITIDA PELA OLAM EM V. CONQUISTA	45.791	28.09.2018	15:27:48	42
9728	VENDA DA COOP DESTINADA A OLAM V. CONQUISTA	25.288	28.09.2018	13:28:19	46
9727	REM FORM LOTE PARA GALPÃO -EMITIDA PELA OLAM EM V. CONQUISTA	25.288	28.09.2018	15:27:48	43
OBS 01	TOTAL	118.256			
9760	VENDA MERC ADQ TERC NÃO DEVA POR ELE TRANSITAR P/ SINGAGURA	47.177	05.10.2018	15:46:58	40
	DADOS ADICIONAIS: EXP REF NF 9725/9726/9727	45.791			
	TOTAL	25.288			
	CRÉDITO GLOSADO NESTAS OPERAÇÕES	118.256			
		R\$ 100.230,92			
OBS 01	O TOTAL ESTÁ DIVIDIDO POR 2 DEVIDO A DUPLICAÇÃO DE QUANTIDADES				

Quanto a estas práticas do recorrente, transcrevo abaixo o que disse o voto da i. relatora:

Bem identificadas as operações executadas pela Recorrente que, quando adquire os produtos não tem a certeza do destino final que os mesmos podem ter, se vendas no mercado interno, o que ocorre, ou exportação, o que também ocorre, as duas operações legais e devidamente acobertadas por documentação idônea.

Afirmar que as operações realizadas pela Recorrente já teriam a destinação definida por antecipação é fazer exercício de futurologia, veja-se o lapso temporal entre a aquisição dos produtos e o destino que lhe foi dado, normalmente em torno de 6 meses.

Vejamos se faz sentido o alegado exercício de “futurologia”. Os horários das emissões de notas fiscais em Mato e Grosso e na Bahia com os respectivos lotes idênticos, não são apenas próximos, mas nos mesmos dias, com poucas horas de intervalo. Desde o momento da aquisição, com entrega em local diverso (em São Paulo) por certo, já existia a clara definição de intenção de exportação.

Por exemplo, a nota fiscal emitida pela cooperativa de nº 9720 com 41.177 kg, às 14 hs 44min, teve a correspondente nota para formação de lote destinado à exportação, emitida em V. da Conquista às 17hs 31m do mesmo dia, menos de 3 horas de intervalo.

A nota fiscal emitida pela Cooperativa, com 45.791kg, de número 9727, às 10h 23min, e a correspondente em Conquista para formação de lote às 15h27, com apenas 5 horas de intervalo.

Por último, a Nota Fiscal nº 9728 emitida em Mato Grosso às 13:28 min, teve a correspondente nota fiscal em Vitória da Conquista para formação de lotes para exportação, nº 9727 às 15:27min, num intervalo de pouco menos de 2 horas!

É importante destacar que o exemplo acima é ilustrativo, e se repete com as demais notas fiscais relacionadas no Auto de Infração.

À fl. 161, diz o recorrente, que **não sabia de antemão que as mercadorias não seriam exportadas**, embora as emissões de notas referentes às mesmas mercadorias estão num intervalo de 2 a 5 horas, e alega contratos firmados meses antes, que previam a possibilidade de destino ao mercado estrangeiro.

Quanto a isto, repito trecho do voto da i. relatora que não guarda correlação com o conjunto probatório:

- veja-se o lapso temporal entre a aquisição dos produtos e o destino que lhe foi dado, normalmente em torno de 6 meses.

Data máxima vênua, a i. relatora se enganou na análise das provas, pois afirmar que a aquisição dos produtos e o destino dados a elas ocorreu num lapso temporal de 06 meses é claramente inverídico, pois entre a aquisição (compra) e o envio para formação de lotes em vez de 06 meses, ocorreram em menos de 06 horas!

Ela confundiu contratos assinados, com diversos fornecedores com 06 meses de antecedência, onde se firmou compromisso de compra/venda de safras ainda pleno amadurecimento, porém a efetivação da venda só ocorreu meses depois, com emissão de notas fiscais e os pagamentos. Tais contratos de grandes quantidades de algodão, segundo suas cláusulas podem ter diferentes destinações, parte para o mercado externo, parte para o interno, e isto é definido no momento da

efetivação da compra.

Falar em “aquisição” com 06 meses de antecedência não condiz com a verdade material. Não se confunde a formalização de um contrato de promessa de compra de uma safra com efetiva aquisição, já que para o Direito Tributário, o momento da ocorrência do fato gerador não está na assinatura de um contrato, mas na emissão do documento fiscal de venda.

Cito como exemplo o contrato identificado com o número OBLP18019, fl. 262, com uma fazenda em Lucas do Rio Verde, MT, cuja data é 07 de março de 2018 e na cláusula de pagamento, consta que será feito oito dias após a retirada do algodão do vendedor. Embora firmado em março, foi pactuado que os embarques ocorrerão em setembro, outubro, e novembro de 2018.

Obviamente que no momento da assinatura do contrato, como já esclarecido, não se sabe se o destino é interno ou para exportação, pois embora haja uma cláusula – **“CONDIÇÕES ESPECIAIS – mercado interno apenas”, onde a OLAM reserva-se ao direito de realizar o faturamento por uma de suas filiais, há uma CLÁUSULA FLEX que diz: caso essa compra seja aplicada tanto para o mercado doméstico como para exportação, o preço de contrato será ajustado para FCA, descontando-se o frete e os custos de exportação.**

Há também um contrato que nas “condições especiais” consta como sendo EXPORTAÇÃO DIRETA, contudo com a mesma cláusula flex, para o caso da compra se direcionar ao mercado doméstico (contrato OBLP18030, fl. 272)

Assim, fica demonstrado que no momento do contrato, até podia não se saber o destino das mercadorias, mas no momento da aquisição efetiva, da ocorrência do fato gerador, sim! A cláusula flex revela inclusive que no momento da aquisição, o recorrente tanto pode fazer para o mercado interno como para exportação, forçando ajustes de embarque original a preço FOB, no mercado interno, para FCA no caso de exportação, descontando-se o frete e custos de exportação, e o recorrente afirma que não sabia de antemão que as mercadorias não seriam exportadas? De que serviria a cláusula flex e os ajustes de preços que podem ser diferentes a partir da destinação do algodão?

Isto aparece em todos os contratos! Como o recorrente pode negar saber o destino de antemão, se na hora do faturamento, as condições de contrato têm inclusive alterações de preços numa cláusula chamada “FLEX”?

Após estas demonstrações das operações efetuadas a título meramente exemplificativo (pois se repetem em todas as demais operações), é fácil concluir que também não faz sentido o fundamento abaixo, do voto da i. relatora:

“O fato de coincidirem as quantidades de parte dos produtos adquiridos com as quantidades exportadas, é perfeitamente explicável: A Recorrente ao promover o armazenamento em Armazéns Gerais, o promove por meio de lotes específicos e ao retirar para a destinação definida, retira os produtos também por lotes, não sendo possível que o mesmo lote venha a sofrer alteração do seu quantitativo entre a data da armazenagem e a data da sua retirada”.

Absolutamente, isto não guarda correlação com os fatos provados. Não está se discutindo a segurança de quantidade e qualidade vendidas, mediante identificação de lotes específicos remetidos para armazéns gerais, para destinação ao exterior, que é uma generalidade inerente ao negócio de compra e venda para exportação, não se agregando tal situação a um evento específico, mas a todos.

Faria sentido tal argumento se o fisco estivesse por alguma razão hipotética, ainda que absurda, fazendo alguma ingerência sobre formação de lotes para exportação de mesma numeração da compra, não permitindo que fossem lotes idênticos (**primeiro evento, causa**) e a seguir fossem exportados, quando tal fundamento utilizado pela i. relatora serviria como justificativa de que precisavam ser idênticos, por medidas de segurança e de garantia de qualidade para o adquirente no exterior (**segundo evento, efeito**).

Portanto, não há correlação de causa e efeito (quando um evento ocorre e outro se confirma por

conta do evento anterior).

No caso, está sobejamente comprovado que há uma compra interestadual destinada fictamente para Vitória da Conquista (**primeiro evento, a causa**), mas com entrega das mercadorias em um endereço de Guarujá-SP, com a filial baiana, a destinatária ficta, emitindo notas fiscais com imediata formação de lotes para exportação (**segundo evento, o efeito**), fechando-se a verdadeiro interpretação da correlação de causa e efeito, que foi completamente distorcida pela i. relatora.

A partir dessa situação, infere-se que as mercadorias estavam desde o início da emissão das notas fiscais de compras emitidas em outro estado, destinadas à exportação, pelo exíguo intervalo de tempo em que as notas de compras e as de formação de lotes para exportação foram emitidas.

Se os autuantes apresentassem notas fiscais de compras do Mato Grosso que efetivamente tivessem ingressado em território baiano, com saídas para exportação com lotes diferentes, relacionados a compras com razoável diferença de tempo (06 meses como erroneamente afirmou a i. relatora), aí sim, a prova seria em favor do recorrente, já que poderia se inferir, que tratava-se de compras anteriores com destino ao mercado baiano, que por motivos comerciais vantajosos, após um razoável decurso de tempo, foram destinados ao exterior.

Os referidos contratos, entre às fls. 260/294, constato que há 12 deles, em sua maioria do ano anterior, 2017, e alguns de fevereiro, março e abril de 2018; contudo não há especificamente nenhum contrato da cooperativa agropecuária das notas citadas nas operações que serviram para demonstração, embora não duvide da existência de contrato com esse fornecedor citado no exemplo abordado neste voto.

Mas observo que todos os contratos têm uma cláusula em comum – **CONDIÇÕES ESPECIAIS – Em caso de entrega no mercado interno a OLAM BRASIL reserva-se o direito de realizar o faturamento por uma das empresas coligadas do GRUPO OLAM.**

Quando se aprecia o fundamento do voto da eminente relatora, que fala em exercício de “futurologia, pode se levar um incauto a acreditar que o contrato foi firmado pela filial de Vitória da Conquista com fornecedores de Mato Grosso 06 meses antes, com intenção de atender ao mercado interno, e por isso estaria obrigado a cumprir o contrato de compra então previsto, e que obrigatoriamente teria de ser vendida para filial baiana (desprezando a cláusula que indica ser opcional o faturamento por qualquer das filiais) e por uma oportunidade, em havendo um preço atraente para exportação, fez uma triangulação ficta, sem o trânsito das mercadoria no estabelecimento autuado, mudando o destino de um compromisso de compra/venda.

Não, em absoluto isto não está pactuado nos contratos. Consta em todos eles o mesmo COMPRADOR como sendo a OLAM BRASIL – FILIAL SÃO PAULO, RUA FUNCHAL, VILA OLIMPIA – SÃO PAULO – SP, mas em uma das cláusulas que se repete em todos os contratos, que **qualquer das filiais poderá efetuar a compra. Assim, só no momento da efetivação da compra, elege-se a filial adquirente.** Isto por si, já revela o equívoco da i. relatora ao interpretar os contratos e as vendas como se não houvesse condições de saber o destino das mercadorias adquiridas.

Há de se perguntar - se quantidades que coincidem exatamente no mesmo milhar, centena, dezena e unidade no mesmo dia da aquisição e que foram imediatamente para lotes de exportação, porque a própria OLAM do Mato Grosso que por força contratual poderia efetuar a compra, por que não a fez, se o contrato previa o pagamento por qualquer uma das suas coligadas?

Como há de se falar em **futurologia**, se no mesmo dia da operação ficta para o estado da Bahia, a OLAM, sabendo que haveria exportação e contratualmente podendo comprar por qualquer uma de suas coligadas, não o fez por meio da sua filial de Mato Grosso, que efetivamente enviou as mercadorias para exportação? Ou pela sua filial no estado de São Paulo, local da exportação?

Além disso, a chamada cláusula flex existe exatamente para que o preço se altere a depender da compra para o mercado interno ou externo. Os autuantes inclusive reforçam isto na informação

fiscal, fl. 3230 – “sendo assim, havia expressa cláusula flex dando conta do possível destino nacional ou estrangeiro, não havendo um destino necessário e pré-definido” fator que foi desconsiderado pelo voto da i. relatora que considerou um exercício de futurologia.

O preço inclusive consta um valor acrescido do ICMS para os contratos firmados em princípio para o mercado interno, como por exemplo, o contrato OBLP18008, fl. 260 com a seguinte indicação: 31-4-35 = R\$ 2,40/lb + ICMS. No caso de contrato cuja previsão inicial é para a exportação direta (caso do contrato nº OBLP18030, fl. 271) o preço indicado não consta o ICMS incluso. Constatei também que a cláusula flex consta tanto para os contratos previstos para o mercado interno como para o externo e as condições de preço se alteram a depender da destinação.

Há claro descompasso no argumento utilizado no voto que estou divergindo, como se as “coincidências” fossem em razão de haver uma identificação dos lotes, por motivos de segurança e qualidade (uma generalidade) desconsiderando-se que não comprovam o óbvio, por uma especificidade – que mercadorias adquiridas no Mato Grosso, sem sequer ingressarem no território baiano, passaram por outras operações fictas **protegidas pelo manto da legalidade**, já que tais normas foram arquitetadas teleologicamente pelo legislador, para fins legítimos, de economicidade nos deslocamentos desnecessários de mercadorias, compatíveis com uma boa logística operacional, mas que aqui foram utilizadas para transferir artificialmente, créditos fiscais para o estado da Bahia, de um imposto pago em outro estado.

Em se tratando de um mesmo grupo empresarial, e sendo as notas fiscais de compras feitas pela filial de V. da Conquista, mas com emissão imediata de outras notas fiscais de remessa para formação de lotes, sem que as mercadorias ingressem sequer em território baiano, sendo remetidas pelo próprio vendedor para destino diverso em São Paulo, pode se alegar que na hora da compra a OLAM não sabia que se destinavam à exportação? Como não saber, se a cláusula flex permite alterar os próprios preços se conforme o destino da mercadoria, e pode ser faturada por qualquer uma das suas filiais?

À fl. 186, consta o contrato social, da OLAM AGRÍCOLA LTDA, e no parágrafo único as suas filiais, no total de 41. A de número 35 está situada na Avenida Cuiabá 1630, cidade de Primavera do Leste/MT, com CNPJ 07.028.528/0048-81. A filial de número 18 está situada à Rua do Comércio, 55 – Município de Santos – SP. A primeira é onde está a origem e a segunda o estado de destino da mercadoria exportada.

No entanto, mesmo sabendo que aqueles lotes seriam exportados pelo porto de Santos- SP, escolheu entre as opções que ele mesmo colocou em contrato, a filial da Bahia para realizar compras de cooperativas e produtores sediados no Estado de Mato Grosso, mediante emissão de notas fiscais com destaque do ICMS correspondente, e envio direto para São Paulo, sendo que não ocorreu sequer trânsito em território baiano.

A emissão das citadas notas serviu de instrumento para a geração de créditos em favor da filial da Bahia, mediante simples manejo documental, em situação que destoia da razoabilidade e economicidade, conforme passo a expor.

O contribuinte autuado tem como atividade econômica principal o comércio atacadista de café em grão, além das secundárias: cultivo e beneficiamento de café, comércio atacadista de soja, algodão, sementes, flores, plantas, gramas e de matérias-primas agrícolas.

As mercadorias não transitaram pelo estabelecimento de Vitória da Conquista, **sequer pelo território baiano**, e foram exportadas pelo Porto de Santos-SP, saindo diretamente da origem (MT) para formação de lotes com destino ao estado de São Paulo, conforme destacou a instância de origem.

Importa pontuar que o recorrente dispunha de estabelecimentos filiais sediadas no Estado do Mato Grosso capazes de realizar a operação de exportação, assim como no estado de São Paulo, com logística muito mais adequada e coerente, ao invés de que envolver o distante

estabelecimento autuado, sediado em Vitória da Conquista, na Bahia.

Às fls. 455 a 458, o i. procurador Dr. José Augusto Martins Junior proferiu parecer, no qual disse que *é perfeitamente possível a realização de vendas sem que o bem transite pelo estabelecimento do alienante, no entanto, tais operações devem conter os documentos que espelhem um fato real, não podendo se sobrepor ao mundo fenomênico nem criar situações inexistentes, sob pena de abuso de forma.*

Não há em que se falar em aceitação pelo Estado de situações jurídicas sem amparo na realidade fenomênica, pois existe no nosso ordenamento a figura dos vícios de vontade e dos vícios sociais, ferramentas jurídicas capazes de fornecer armas para o enfrentamento do abuso das formas ou do planejamento tributário abusivo. Salientou que a documentação desconectada da realidade não pode ser protegida pela lacuna legislativa.

Pontua além disso que a LC 104/2000 que acrescentou o parágrafo único ao art. 116 do CTN buscou o enfrentamento da questão, contudo permanece sem eficácia por ausência de lei ordinária.

Sim, há razão no parecer da PGE/PROFIS quanto à impossibilidade de arguição do art. 116 do CTN, por força da ausência de lei ordinária, no entanto havendo ainda esta lacuna no Código Tributário, socorre ao lançamento do fisco baiano, o art. 187 do Código Civil:

“Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”.

Os abusos de direito, assim como os de forma, segundo o entendimento da melhor doutrina, decorrem de uma conduta que embora esteja de acordo com a regra de um direito com aparência lícita, desconsidera os princípios e as razões teleológicas daquela regra, o que torna sua prática ilícita e à sua previsão legal está prevista no art. 187 do Código Civil de 2002, conforme transcrição supra.

Devo acrescentar que, fazendo a inteligência do planejamento tributário abusivo, o Professor Douglas Yamashita considera que Código Civil, tendo condenado o abuso de direito pelo seu art. 187, este é plenamente aplicável ao Direito Tributário em razão do “diálogo das fontes”, em que o ordenamento jurídico é interpretado de forma integrada, sem a qual, a solução de antinomias nem seria possível, daí a sua validade de aplicação.

Assim como o conflito de normas é solucionado por um critério de hierarquia a partir de fontes legislativas diferentes, as lacunas e a agressão aos princípios do direito devem ser interpretados como um todo, jamais de forma isolada sob pena de não se realizar o próprio direito.

Recorrendo mais uma vez à doutrina de Douglas Yamashita, ele diz que “ o planejamento tributário abusivo é caracterizado sempre que o fim econômico ou social perseguido pelo direito subjetivo exercido for ilegítimo, ou seja, inexistente, reprovável, destituído de qualquer valor constitucional, o direito exercido for incapaz de realizar o fim econômico ou social a que se destina, ou ainda quando a finalidade perseguida puder ser alcançada por outros meios mais eficientes e menos danosos e o sacrifício imposto ao direito exercido for desproporcional ao bem alcançado, carecendo de razoabilidade a finalidade perseguida”(Elisão e Evasão de Tributos, Lex Editora, 2005, pg.140).

Exposta a doutrina de Yamashita, faço aqui as seguintes questões relativamente ao que foi disposto no parágrafo anterior, em cotejo com os fatos deste processo:

- 1) **Quando o direito subjetivo exercido for ilegítimo, ou seja, inexistente e reprovável.** É ou não reprovável e ilegítimo, efetuar operações no mesmo dia para exportação utilizando uma triangulação com o Estado da Bahia, que não teve em seu território qualquer envolvimento operacional, quando os contratos deixam claro que as compras podem ser feitas por qualquer das coligadas?
- 2) **Quando o direito exercido for incapaz de realizar o fim econômico ou social a que se**

destina – se as remessas foram feitas fictamente do Mato Grosso para a Bahia, mas no mesmo dia já se comprova que as mercadorias jamais tiveram o destino a este Estado, não se demonstra incapaz de realizar o seu fim econômico, que em princípio seria a comercialização efetiva para este Estado?

- 3) **Quando a finalidade perseguida puder ser alcançada por outros meios mais eficientes e menos danosos** – no caso a finalidade era notoriamente a exportação – a emissão de notas fiscais em Mato Grosso e na Bahia provam isso, e se o recorrente dispõe contratualmente de quaisquer uma de suas filiais para pagar pela aquisição, não teria alcançado a mesma finalidade se a aquisição fosse feita em Mato Grosso, com a respectiva exportação? Ou mesmo a filial de Santos onde está o porto utilizado para exportação? Nenhum prejuízo teria o grupo, já o estado da Bahia sofreu prejuízos sem ter qualquer benefício econômico pela operação.
- 4) **Quando o sacrifício imposto ao direito exercido for desproporcional ao bem alcançado, carecendo de razoabilidade a finalidade perseguida** – não pode se admitir que as operações estão carregadas de falta de razoabilidade para consecução da finalidade (exportação)? Não está claro que foi imposto também um sacrifício ao direito quando ao invés de fazer as operações que estão previstas em lei para alcançar o fim destinado, optou por simular uma operação que embora prevista em lei, seria razoável e justa apenas se efetivamente se destinasse ao mercado interno?

É inegável que as operações praticadas pelo contribuinte evidenciam desconexão entre os documentos e a efetiva realidade dos fatos, causando prejuízo ao Estado da Bahia, pois as mercadorias que não circularam dentro do Estado tiveram o solar escopo da exportação desde a sua origem no Mato Grosso, impondo-se à Bahia o acolhimento de créditos absolutamente artificiais.

Os autuantes colacionaram às fls. 63/67 Recurso Especial nº 537.625 – PR, sendo Relator o Ministro Francisco Falcão, cuja ementa é:

TRIBUTÁRIO. ICMS. MERCADORIA DESTINADA AO MERCADO INTERNO E POSTERIORMENTE EXPORTADA. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Aquisição de produtores em outro estado da federação. Recolhimento do ICMS no estado de origem. Exportação posterior isenta de imposto. Pretensão do exportador de creditar-se do imposto pago em outro estado quando da aquisição do produto.

Conforme se vê, trata-se de questão exatamente igual ao dessa lide. Aquisição de produtores de outro estado com recolhimento no estado de origem com posterior exportação e utilizado do imposto pago como crédito no estado do exportador.

No Relatório consta que a SIMAB S.A visou o direito de se creditar do imposto recolhido nos estados de Mato Grosso e Mato Grosso do Sul, decorrente de compra de soja e feijão que seria destinada ao mercado interno. Transcrevo então parte, do voto:

A recorrente sustenta em síntese violação ao art. 21, parágrafo 2º da LC87/96:

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior ou de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. (Redação dada pela Lei Complementar nº 120, de 2005)

A questão refere-se à operação realizada pela recorrente que comprou nos Estados do Mato Grosso e Mato Grosso do Sul, grãos de soja/feijão destinados inicialmente ao mercado interno. Ocorre que posteriormente houve exportação desses grãos, tendo sido recolhido o imposto na operação inicial. A recorrente busca o direito ao crédito do ICMS mesmo tendo sido exportada a mercadoria inicialmente destinada ao mercado interno.

A não cumulatividade do ICMS considera a cadeia de créditos/débitos em um certo período de tempo e na presente hipótese a recorrente pretende compensar o valor recolhido em outras unidades da federação no estado do Paraná, a fim de fazer prevalecer a referida regra matriz da não cumulatividade.

Ora, em tendo sido exportado o produto inicialmente destinado ao mercado interno não há como se admitir a compensação do valor recolhidos em outras unidades da federação no estado exportador porquanto está a

impor a este último, suportar o encargo de uma operação que naturalmente, por força de disposições constitucionais e infraconstitucionais não sobre a incidência da exação em tela.

Cabe ao contribuinte pleitear junto aos estados de origem do produto exportador o valor indevidamente recolhido a título de ICMS que não pode incidir sobre a mercadoria destinada à exportação e não compensar o valor indevidamente recolhido no estado do Paraná. Que há precedente no STJ no mesmo sentido (RESP 74814/SP, relator Min Ari Parglender)

In casu, não tendo ocorrido a operação de circulação no mercado interno, e sim, a exportação, o ICMS não deveria ter incidido na origem no momento da primeira operação, não havendo como proceder a compensação de um valor indevidamente recolhido, o que favorecia os estados de Mato Grosso e Mato Grosso do Sul, em detrimento do estado do Paraná, porquanto haveria enriquecimento ilícito de um em desfavor do outro.

Note-se que no julgamento do STJ, em nenhum momento aludiu que as mercadorias adquiridas pela empresa paranaense já tinham a intenção de serem exportadas e nesta lide, há esse agravante, pela quase instantaneidade da emissão dos documentos de venda do Mato Grosso para a Bahia e a seguir, remessa ficta da Bahia para exportação, vez que as mercadorias foram transportadas diretamente do Mato Grosso para o Estado de São Paulo.

Note-se ainda que no caso do Paraná a mercadoria chegou até transitar pelo Estado, pois foram por lá exportadas. Nesta lide, sequer houve entrada física das mercadorias na filial de V. da Conquista nem exportada em porto baiano.

Se por alguma razão de ordem financeira, tivesse que a filial de Conquista efetuar a aquisição, caberia uma operação ficta e justa, mediante emissão de uma nota fiscal de simples remessa em retorno das mercadorias ao Mato Grosso, com mesmo imposto destacado na aquisição, anulando o crédito neste Estado, e tendo a mercadoria efetivamente saída do Mato Grosso, faria lá o lançamento do crédito, de forma a compensar o imposto pago àquele estado na operação inicial, remetendo-se a seguir, para exportação em São Paulo.

Devo ainda trazer a lume, um dos argumentos da i. relatora, que demanda esclarecimentos neste acórdão, sob pena de se turvar o entendimento dos fatos:

Por questão logística e considerando a distância e dificuldade de transporte dos produtos adquiridos, a Recorrente remete parte destes produtos para Armazéns Gerais sediados neste Estado, no município de Luís Eduardo Magalhães, onde os mesmos aguardam as decisões quanto ao seu destino final.

É preciso esclarecer que este lançamento não se reporta a nenhuma, repito, **nenhuma** operação envolvendo o município de Luís Eduardo Magalhães para “aguardar decisões quanto ao destino final”.

Importante frisar que tal colocação no voto que aqui estou divergindo, pode efetivamente confundir a quem não se debruçou com afincos à análise processual, **fazendo crer que operações absolutamente legítimas com destino a este município do oeste baiano**, tenha alguma pertinência com esta lide, que **trata exclusivamente com as operações entre empresas sediadas no estado de Mato Grosso e a empresa autuada**, com sede em V. da Conquista.

Uma vez expostas as contradições quanto às questões de fato, colocadas pela i. Relatora, devo dizer que quanto às questões de direito, esta se apegou à questão da legalidade das operações e idoneidade da documentação fiscal, não tendo se aprofundado à temática dos abusos cometidos, seja de forma, seja de direito, já que o recorrente se utiliza de operações previstas em lei, mas está a praticá-las em clara ofensa ao disposto no art. 187 do código civil.

Tal situação é abordado em outros tribunais administrativos conforme julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, onde é possível encontrar decisões desconsiderando planejamentos tributários com fundamento no abuso de direito, que obviamente desconsidera operações, ainda que lícitas, tornaram-se ilegítimas e que guardam correlação jurídica com este processo:

Número do Processo nº **16561.720147/2014-16**

Acórdão 1202-001.176 (publicado em 15.08.2014)

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ABUSO DE DIREITO. INOPONIBILIDADE AO FISCO. O ato ou conjunto de atos praticados com abuso de direito, assim entendido o exercício de direito que manifestamente excede os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa fé ou pelos bons costumes, é inoponível ao fisco. A autoridade administrativa considerou o abuso de direito para justificar o lançamento, ressaltando que a criação das empresas configura abuso de direito. Abuso de direito é instituto previsto no artigo 187 do Código Civil, o qual dispõe que “também comete ato ilícito titular de direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico e social, pela boa fé ou pelos bons costumes”.

Número do Processo nº 10882.002039/2003-98

Ementa(s) IRPJ – ATO NEGOCIAL – ABUSO DE FORMA – A ação do contribuinte de procurar reduzir a carga tributária, por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei revela o planejamento tributário. Porém, tendo o Fisco demonstrado à evidência o abuso de forma, bem como a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, cabível a desqualificação do negócio jurídico original, exclusivamente para efeitos fiscais, requalificando-o segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. Oponibilidade ao Fisco. Abuso do Direito. Propósito Negocial. Inedutibilidade. A emissão de debêntures, com o único propósito de reduzir a carga tributária, implica em planejamento tributário abusivo, mais especificamente, elisão abusiva. Para que um planejamento tributário seja oponível ao fisco, não basta que o contribuinte, no exercício do direito de auto-organização, pratique atos ou negócios jurídicos antes dos fatos geradores e de acordo com as formalidades previstas na legislação societária e comercial. É necessário que haja um propósito negocial, de modo que o exercício do direito seja regular.

Para encerrar este voto, afirmo ser inadmissível que o recolhimento do imposto em um estado tenha em consequência, prejuízo no erário de outro, obrigando-o a suportar um crédito em seu desfavor em benefício de outra unidade federativa que recolheu o imposto, sem que o estado prejudicado tenha qualquer participação na transação comercial firmada entre as partes, **constituindo-se num negócio jurídico ainda que revestido de legalidade, é comprovadamente irrazoável, ilegítimo, abusivo, antissocial, antieconômico, e por fim, constituindo-se numa grave ofensa ao pacto federativo**

Face ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário. Auto de Infração PROCEDENTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269358.0016/20-9, lavrado contra **OLAM AGRÍCOLA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 4.594.418,54**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, V, “b” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Ildemar José Landin, Erick Vasconcelos Tadeu Santana, Paulo Danilo Reis Lopes e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Valdirene Pinto Lima e Anderson Ítalo Pereira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de outubro de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALDIRENE PINTO LIMA – RELATORA

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS