

PROCESSO - A. I. N° 207140.0001/15-2
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CATA TECIDOS E EMBALAGENS INDUSTRIAIS LIMITADA
RECORRIDOS - CATA TECIDOS E EMBALAGENS INDUSTRIAIS LIMITADA e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSO DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO - Acórdão 5ª JJF nº 0109-05/18
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTRANET 18/08/2025

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACORDÃO CJF N° 0159-11/25-VD**

EMENTA: ICMS. 1. PROBAHIA. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO PERMITIDO. A infração deve ser reduzida, observando que a recorrente trouxe a comprovação de que não foram computados complementações do imposto para apuração do crédito presumido. Infração parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida neste item. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTADAS COMO NÃO TRIBUTADAS. EXPORTAÇÃO INDIRETA. Conforme fixado pelo STF no Tema 475 da Repercussão Geral: “A imunidade a que se refere o art. 155, § 2º, X, “a”, da CF não alcança operações ou prestações anteriores à operação de exportação”. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida neste item. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Tratam-se de Recursos Voluntário e de Ofício interpostos em face do Acórdão nº 0109-05/18 proferido pela 5ª JJF deste CONSEF, julgando Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em 30/06/2015 no valor histórico de R\$ 119.257,65, abordando as seguintes infrações:

Infração 01 – 01.04.01 – Utilizou indevidamente crédito fiscal presumido de ICMS em valor superior ao permitido na legislação em vigor. Consta que o contribuinte utilizou crédito fiscal presumido além dos 90% sobre o débito das saídas dos produtos beneficiados pelo incentivo fiscal PROBAHIA. Infração registrada nos meses de junho, julho, setembro, outubro e dezembro de 2011 e janeiro a agosto e outubro a dezembro de 2012, no valor de R\$ 70.434,41, sendo aplicada a multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 – 02.01.03 – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Consta que o contribuinte realizou operações de saídas com o CFOP 6.501 – Remessas de produção do estabelecimento para fins específicos de exportação para empresas destinadas em outros Estados que não exerciam as atividades de Trading Companies nem de Comerciais Exportadoras sem a devida tributação do ICMS. Infração registrada nos meses de janeiro e julho a dezembro de 2011 e janeiro, fevereiro, agosto e outubro a dezembro de 2012, no valor de R\$ 48.823,41, sendo aplicada a multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96.

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

VOTO

Verifico que foram observados os requisitos que compõem o Auto de Infração, previstos no Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, inclusive a entrega de todos os demonstrativos e planilhas elaboradas na autuação.

No tocante ao pedido de diligência e perícia solicitados pelo Autuante e pelo Autuado, reputo atendido pela diligência efetuada pela ASTEC deste CONSEF. Assim, não vislumbro a necessidade de esclarecer mais nenhuma matéria. Assim, nos termos do Art. 147, I, “a”, e II, “b”, do RPAF/99, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a minha apreciação e ser desnecessária em vista de outras provas produzidas, descarto a realização de diligência e perícia.

Em relação à Infração 01, a diligência efetuada pela ASTEC deste CONSEF esclareceu que o produto “pack less” é fabricado em tecido de rafia, em ambas as acepções utilizadas. Ressalto que o Diligente informou que verificou “in loco” tal acepção, não apenas respondeu com base em declaração do Autuado, como disse o

Autuante. Como se trata de um tecido ou produzido de tecido o produto “pack less” se enquadra no benefício PROBAHIA, reduzindo o valor da Infração 01 para R\$ 22.797,13, após a retirada de todos os produtos “pack less”, conforme demonstrativo apresentado pelo Diligente, o qual aqui reproduzo:

Data Ocorr Infração 01	Data vencto	Base Cálculo	Aliq. %	Multa %	ICMS devido
31/07/2011	09/08/2011	780,65	17	60	132,71
31/09/2011	09/10/2011	7.378,26	17	60	1.254,30
30/11/2011	09/12/2011	358,57	17	60	60,96
31/12/2011	09/01/2012	492,86	17	60	83,79
31/01/2012	09/02/2012	2.023,19	17	60	343,94
31/03/2012	09/04/2012	233,35	17	60	39,67
30/04/2012	09/05/2012	5.447,09	17	60	926,01
31/05/2012	09/06/2012	519,51	17	60	88,32
30/06/2012	09/07/2012	6.036,65	17	60	1.026,23
31/07/2012	09/08/2012	1.349,01	17	60	229,33
31/08/2012	09/09/2012	3.291,13	17	60	559,49
30/11/2012	09/12/2012	55.288,16	17	60	9.398,99
31/12/2012	09/01/2013	50.902,32	17	60	8.653,40
Total da Infração					22.797,14

Determino de ofício a alteração da ocorrência indicada como 31/10/2011 para 30/11/2011 por verificar que estava equivocada, conforme o demonstrativo da Infração 01 apresentado em mídia eletrônica (fl. 33).

No tocante à Infração 02, inicialmente o Autuado tentou elidir a autuação apresentando Registros de Exportações realizadas pelo próprio Autuado, que nada tem a ver com as alegadas remessas de sacarias para usinas de cana-de-açúcar. Somente na diligência é que foram apresentados Registros de Exportações de açúcar, nos quais constavam no campo “observação” que foram embalados com parte das sacarias autuadas.

A exportação indireta é tratada no RICMS/12, em seu Art. 407, transcrito abaixo, e seguintes, com redação exatamente igual ao § 2º do Art. 582:

“Art. 407. Para remessas de mercadorias para o exterior através de empresa comercial exportadora, inclusive “trading”, ou de outro estabelecimento da mesma empresa, o remetente solicitará credenciamento ao titular da inspetoria fazendária do seu domicílio fiscal, identificando os destinatários e declarando que as mercadorias não sofrerão no estabelecimento exportador nenhum processo de beneficiamento ou industrialização, salvo reacondicionamento para embarque.”

Conforme podemos verificar, o dispositivo trata da exportação indireta do produto, não da sua embalagem. Ora, se as exportações comprovadas foram de açúcar, não há que se falar em exportação indireta da sua embalagem. Afinal, seria muito incongruente ocorrer duas exportações simultâneas: do açúcar e de sua embalagem. O que ocorreu, e está registrado, foi a exportação do açúcar embalado em outras unidades da Federação.

Neste sentido, a venda da embalagem tem tributação normal, cujo valor do imposto servirá de crédito para o adquirente, que poderá manter o referido crédito, nunca estender a operação de exportação à operação de venda da embalagem do produto que será exportado.

Ressalto que há julgado neste mesmo sentido constante no Acórdão C/JF nº 0434-12/08.

Diante do exposto, a Infração 02 é totalmente subsistente, sendo devido o imposto no valor de R\$ 48.823,41.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

A JfF interpôs Recurso de Ofício.

O(a) contribuinte interpôs Recurso Voluntário pelas razões a seguir sintetizadas.

Em relação à infração 01, aponta que mesmo após a diligência realizada em 1ª Instância o auto ainda conteria cobranças indevidas pertinentes às competências de novembro/2012 e dezembro/2012, nos valores de R\$ 9.398,99 e 8.653,40, respectivamente.

Explica que, em relação a novembro, o valor diz respeito à não aceitação, pelo Fisco Estadual, do crédito presumido sobre o ICMS de duas notas fiscais de complemento do imposto, Notas Fiscais nºs 19351 e 19470, vinculadas às Notas Fiscais nºs 19345 e 19468, emitidas com imposto a menor, sinalizando que não há qualquer justificativa para as notas fiscais originais, com ICMS a menor, gozarem do benefício do crédito presumido do imposto e as notas que lhe complementa terem o seu crédito presumido glosado.

Por sua vez, a cobrança pertinente à competência de dezembro se fundamenta em duas situações, uma é a não aceitação de crédito presumido sobre o ICMS de duas notas fiscais de complemento, Notas Fiscais nºs 19969 e 19970, relacionadas à Nota Fiscal nº 19967, também emitida com imposto a menor.

A outra situação diz respeito ao complemento de imposto registrado na rubrica “outros débitos”,

no montante de R\$ 359,10, referente à Nota Fiscal nº 20007, emitida com alíquota a menor do ICMS, observando que, considerando o crédito de presumido 90% previsto no PROBAHIA, o valor correspondente a este complemento equivale a R\$ 323,20.

Observa que o somatório dos valores corresponde exatamente aos valores ainda exigidos pela autuação, pugnando pela desconstituição dos créditos tributários lançados em relação a tais competências.

Sobre a infração 02, aponta que a fiscalização entendeu que as saídas de mercadorias não tiveram como destinação a exportação, todavia, teria esclarecido desde o início que as mercadorias objeto das referidas operações correspondem a sacaria de rafia, utilizada como embalagem para acondicionamento de açúcar destinado à exportação e foram adquiridas justamente por usinas de beneficiamento de cana.

Destaca que todas as usinas adquirentes, listadas em planilha contida nos autos, com dados extraídos do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, encontram-se devidamente habilitadas para realizar tal tipo de operação, conforme habilitações concedidas pela Receita Federal e constante dos autos, todas válidas e em vigor, autorizando a realização de importações e exportações pelas empresas citadas.

Sustenta que todas as suas saídas com notas fiscais emitidas com CFOP 6501 foram realizadas para empresas devidamente habilitadas para atuar no Comércio Exterior, conforme Instrução Normativa RFB nº 1.288/2012 e Ato Declaratório Executivo COANA nº 33/2012, acrescentando ainda que o inciso II, da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 113/96, do qual a Bahia é signatária, reconhece a condição de exportadora às empresas devidamente habilitadas junto à SRFB, ainda que não sejam *trading companies* ou comerciais exportadoras em sentido estrito.

Aponta ainda que, para comprovar efetivamente a realização das exportações das mercadorias, trouxe com a impugnação todos os registros de operações de exportação emitidos pelo SISCOMEX, demonstrando, de maneira inequívoca, a impossibilidade de incidência do ICMS sobre tais operações.

Destaca que o entendimento manifestado no acórdão recorrido infirma a própria imunidade prevista na Constituição Federal, pois, a sacaria de rafia não é comercializada no mercado interno, mas direcionada ao mercado exterior, como embalagem do açúcar, compondo, inequivocamente, o objeto da exportação.

Pede a reforma da Decisão recorrida para acatar a memória de cálculo acostada pelo auditor fiscal em diligência (fl. 395).

Destaca que a discussão sobre a aplicação da imunidade foi afetada à sistemática da Repercussão Geral pelo Supremo Tribunal Federal (Tema nº 475), afirmando que certamente será confirmada a aplicação da imunidade também às operações de comercialização de embalagens fabricadas para produtos destinados à exportação e requer que seja reconhecida. A improcedência da infração 02 ou, subsidiariamente, o sobrestamento do PAF até o julgamento do Tema nº 475 pelo STF.

Em seguida, os autos foram distribuídos a este relator para apreciação.

Posteriormente, o processo foi pautado para a sessão de julgamento do dia 09/07/2025 e adiado para o dia 18/07/2025. Compareceu(am) o(as) autuante(s) e o(as) representante(s) legal(is) da recorrente, Dr. Harianna dos Santos Barreto, OAB/BA 17280.

VOTO

Não havendo questões preliminares e/ou prejudiciais no recurso e nem sendo o caso de suscitá-las de ofício, passo ao exame do mérito.

Inicialmente, cumpre destacar que o STF concluiu o julgamento do Tema 475 da Repercussão Geral, fixando a seguinte tese: “A imunidade a que se refere o art. 155, § 2º, X, “a”, da CF não alcança operações ou prestações anteriores à operação de exportação”. A ementa do julgado recebeu a seguinte redação:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. Imunidade. Operações de exportação. Artigo 155, § 2º, X, a, CF. ICMS. Operações e prestações no mercado interno. Não abrangência. Possibilidade de

cobrança do ICMS. Manutenção e aproveitamento dos créditos. 1. A Corte, sempre que se manifestou sobre as imunidades constitucionais, se ateve às finalidades constitucionais às quais estão vinculadas as mencionadas regras. Nas operações de exportação, é clara a orientação quanto à impossibilidade de, a pretexto de se extrair da regra imunitória o máximo de efetividade, se adotar uma interpretação ampliativa, de modo a se abarcarem fatos, situações ou objetos a priori não abrangidos pela expressão literal do enunciado normativo. 2. Ao estabelecer a imunidade das operações de exportação ao ICMS, o art. 155, § 2º, X, da Constituição se ocupa, a contrario sensu, das operações internas, pressupondo a incidência e estabelecendo o modo pelo qual o ônus tributário é compensado: mediante a manutenção e o aproveitamento dos créditos respectivos. 3. 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. 4. Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso extraordinário. 5. Tese do Tema nº 475 da Gestão por Temas da Repercussão Geral: “A imunidade a que se refere o art. 155, § 2º, X, a, da CF não alcança operações ou prestações anteriores à operação de exportação.” (RE 754917, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 05-08-2020, DJe 05/10/2020)

Consequentemente, entendo que não há como acolher o Recurso Voluntário em relação à infração 02, pois, trata-se da mesma matéria apreciada pelo Excelso Pretório no Tema mencionado, conforme se constata no relatório lançado pelo Min. Dias Toffoli, do qual se extrai “[...] *alega a recorrente que, no acórdão recorrido, ao não se reconhecer a imunidade do ICMS no que se denomina de exportação indireta de seus produtos (venda de embalagens a empresas exportadoras), acabou-se por violar a regra de imunidade prevista no art. 155, § 2º, inciso X, a, da Constituição Federal [...]*”.

O Recurso Voluntário sob exame traz argumentação na mesma linha, acerca das sacarias de ráfia, que seriam utilizadas como embalagem para acondicionamento de açúcar destinado à exportação e, portanto, deveria ser tratado da mesma forma.

Logo, entendo que se aplica a tese fixada pelo STF no Tema 475 da Repercussão Geral para manter a infração 02, considerando que a imunidade não pode ser estendida a essas operações, conforme ementa acima reproduzida.

Quanto à infração 01, à qual também se refere o Recurso de Ofício interposto, entendo que deve ser negado provimento a este, porém, acolhido o Recurso Voluntário.

A JJF acolheu a defesa neste ponto porque diligência empreendida pela ASTEC esclareceu, por meio de verificação *in loco*, que o produto objeto da autuação é um tecido flexível de polipropileno produzido pela recorrente, que se enquadra no benefício do PROBAHIA. Com efeito, o Parecer ASTEC nº 119/2016 aponta que a denominação “*pack less*”, no caso das NF’s de saídas emitidas pela autuada, corresponde a uma estrutura de tecido de ráfia que é utilizada na confecção do *pallet* flexível de polipropileno denominado “*pack less*”, de propriedade da empresa PACK LESS DESENVOLVIMENTO E INOVAÇÃO. Portanto, não vejo razão para reformar a decisão na parte que beneficiou o sujeito passivo.

Por outro lado, no que diz respeito ao Recurso Voluntário, observa-se que a recorrente busca tão somente que se reconheça o crédito presumido de notas de complemento de imposto relacionadas a outros documentos emitidos com imposto a menor. Neste ponto, entendo que deve ser acolhida a pretensão recursal, pois, não há sequer lógica ou razoabilidade em acolher o crédito presumido da nota principal e rejeitar a que lhe complementa, haja vista se tratar do mesmo negócio jurídico.

Analisando a planilha elaborada pela ASTEC (mídia de fl. 396), constata-se que as Notas Fiscais nºs 19345, 19468, 19967 e 20007 constam da relação de notas utilizadas na apuração de crédito presumido, as duas primeiras referentes à competência 11/2012 e as duas últimas na competência 12/2012.

Por sua vez, a recorrente trouxe, com a impugnação, a Nota Fiscal nº 19351 (fl. 80), contendo informação complementar indicando se tratar de complemento de ICMS da Nota Fiscal nº 19345, no valor de R\$ 5.683,29; a Nota Fiscal nº 19470 (fl. 81), apontando complemento de ICMS da Nota Fiscal nº 19468, no valor de R\$ 4.769,28; e as Notas Fiscais nºs 19969 e 19970 (fls. 82 e 83), com indicação de complemento da Nota Fiscal nº 19967, nos valores de R\$ 8.341,27 e R\$ 914,51, respectivamente.

Considerando que essas notas fiscais não se encontram na relação de documentos fiscais utilizados na diligência para apuração do crédito presumido, entendo que deve ser acolhido o

recurso voluntário, para acolher a inclusão do crédito presumido pertinente às notas de complementação nas competências indicadas.

Do mesmo modo, em relação à Nota Fiscal nº 20007, após adiamento da primeira sessão de julgamento, a recorrente encaminhou por e-mail, à secretaria, o referido documento fiscal (Chave de Acesso nº 29121215689185000160550020000200071005555540), constando o destaque de ICMS pertinente à alíquota de 12%. Ocorre que se trata de operação destinada a consumidor final, CFOP 6107, que se submetia à alíquota de 17%, conforme redação do art. 15, I, “b” da Lei nº 7.014/96 vigente à época.

Consequentemente, observando que a base de cálculo do ICMS indicado no referido documento correspondeu a R\$ 7.182,00, o valor de R\$ 359,10, registrado na rubrica “outros débitos” pela recorrente, corresponde exatamente à diferença pela emissão do documento com alíquota inferior à devida (e que resultou em um recolhimento original de ICMS no montante de R\$ 861,84), possibilitando, assim, a apropriação do crédito presumido pertinente à diferença posteriormente escriturada, correspondente a 90% (R\$ 323,20).

Assim, por todo o exposto, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso de Ofício e DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, apenas para modificar a decisão de Primeira Instância, fixando o valor da infração 01 conforme tabela abaixo:

Data Ocorr Infração 01	Julgado JJF	Julgado CJF
31/07/2011	132,71	132,71
31/09/2011	1.254,30	1.254,30
30/11/2011	60,96	60,96
31/12/2011	83,79	83,79
31/01/2012	343,94	323,94
31/03/2012	39,67	39,67
30/04/2012	926,01	926,01
31/05/2012	88,32	88,32
30/06/2012	1.026,23	1.026,23
31/07/2012	229,33	229,33
31/08/2012	559,49	559,49
30/11/2012	9.398,99	0
31/12/2012	8.653,40	0
Total da Infração	22.797,14	4.724,75

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207140.0001/15-2, lavrado contra **CATA TECIDOS E EMBALAGENS INDUSTRIAIS LIMITADA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 53.547,99**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, incisos II, “a” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de julho de 2025.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS