



**ACÓRDÃO Nº:** 147/2023  
**PROCESSO Nº:** 2017/6860/500084  
**TIPO:** REEXAME NECESSÁRIO  
**AUTO DE INFRAÇÃO Nº:** 2017/000087  
**RECORRENTE:** FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**INSCRIÇÃO ESTADUAL Nº:** 29.397.709-7  
**RECORRIDA:** MULTIGRAIN S-A

## EMENTA

ICMS. SIMULAÇÃO DE EXPORTAÇÃO DE SOJA. IMPROCEDÊNCIA - Não há de se manter a reclamação tributária que exige o ICMS por presunção de operações internas face à pretensa exportação de soja não comprovada, quando o sujeito passivo produz provas de que esta ocorrera.

## RELATÓRIO

A Fazenda Pública Estadual constituiu crédito tributário em desfavor do contribuinte qualificado na peça inaugural, referente à REMESSA COM O FIM DE EXPORTAÇÃO DIRETA, sem incidência de imposto das mercadorias soja, conforme notas fiscais e planilhas em anexo. Em consequência da falta de apresentação de documentos comprobatórios da efetiva exportação, deverá recolher ao erário a importância de R\$ 1.876.997,84, referente ao período de 01/01/2014 a 31/12/2014.

A infração aposta no AI é a do art. 45, XXIII c/c o art. 44, III, ambos da Lei 1.287/01 e arts. 248, 489 e 496 do RICMS/TO

A auditoria carrou aos autos:

a) Levantamento do produto soja – para formação de lote CFOP 5505 com fim específico de exportação direta e CFOP 7105 (fls. 08/92);

b) Comparativo do CFOP 5503 com o 5505 para comprovação da omissão na exportação – venda no mercado interno – produto soja (fls. 93/94);





c) NF-e (fls. 95/107);

d) Notas Explicativas (fls. 108/120).

O contribuinte é intimado em 09/02/2017 (fls. 121).

Interpõe impugnação em 10/03/2017 (fls. 12148). Aduz que:

a) Consta da capitulação do auto de infração a aplicação do artigo 489 do Decreto 2912/06, com redação dada pelo Decreto 5501, de 02.09.16, como pode ser observado nas notas explicativas da autuação. Porém, o período fiscalizado e autuado é de 01/01/2014 a 31/12/2014 e, assim, a legislação indicada pela fiscalização não é a que estava vigente à época. Assim sendo, o AI é nulo, por descumprimento ao art. 344, "c" e "d" do art. 35 da Lei 1.288/01;

b) Apesar de todo levantamento efetuado pela auditoria, a fiscalização não se atentou ou mesmo não considerou o fato de que ocorreu a remessa dos grãos para o exterior, em sua totalidade.

Para tanto, a impugnante demonstra esta afirmação com a apresentação dos Memorandos de Exportação 118 e 199 (RE 14/1021660-001), Memorando de Exportação 2120 (RE 14/10216901-001), e Memorando de Exportação 2173 (RE 14/07969548-001) ora anexados, emitidos pela Bunge Alimentos S.A (fls. 132);

c) Por ser nulo o lançamento do auto de infração impugnado, não há que se falar em débito e tão pouco na aplicação da respectiva multa, em virtude da incoerência da simulação da saída para o exterior da mercadoria soja.

Requer a total insubsistência, nulidade e improcedência do auto de infração e imposição de multa.

O julgador de primeira instância, à época, exara o Despacho de fls. 210/211.

A autuada atravessa uma petição (fls. 213/214), onde requer que **as intimações sejam endereçadas ao endereço do patrono que subscreve (endereço em Brasília – fls. 214).**

Instada a manifestar-se, a auditora fiscal se recusa a cumprir o Despacho, sob a alegação de que não há suporte técnico e nem pessoal treinado para a realização de auditoria de exportação (fls. 219/219).





O Diretor da Receita devolve os autos à auditora, para cumprimento do Despacho de fls. 210/211 (fls. 221).

A auditora lotada em Gurupi-TO assim se manifestou, em síntese (fls. 227/228):

a) Foram analisados todos os documentos da defesa: memorandos, relatórios, comprovantes e, ainda, as notas fiscais de exportação;

b) Não consta do Levantamento de fls. 91 as notas fiscais de exportação 1574, 1207, 942, nas quais figuram como emitente exportador a empresa Bunge Alimentos S/A e, fornecedor a autuada. Estes documentos, através dos Memorandos 118/119, 2120 e 2173, acobertam as remessas para fins de exportação, na totalidade de 4.222.577 kg de soja (demonstrativos em anexo);

c) Que os valores referentes às remessas para formação de lote CFOP 5505 é de 109.032.44;

**d) Que os valores correspondentes à quantidade de soja sem comprovação de exportação é de 427.757kg;**

e) Que o valor do ICMS devido é de R\$ 81.444,93 (demonstrativo em anexo).

Efetiva o Termo de Aditamento (fls. 229). Carreia aos autos: a) os Demonstrativos de cálculos do imposto (fls. 230/231); b) chaves de acessos das notas fiscais 942, 1207 e 1574 (fls. 232/234); c) levantamento especial – CFOP 5505 (fls. 235/359).

O contribuinte é novamente intimado no dia 30/04/2020 (fls. 361).

Interpõe nova defesa em 29/05/2020 (fls. 362/386).

Ratifica todos os dizeres da defesa anterior. No mérito, informa que o saldo residual na manifestação de fls. 226 que retificou a autuação, **foi transferido para a filial de Balsas/MA** da autuada, conforme se comprova pela Nota Fiscal n. 56, série 6, de 13/07/2014, **referente à remessa de 540.000kg, devidamente tributada**, restando provado, igualmente, pela nota fiscal 63, série 6, de 21/07/2014, de retorno de formação de lote, emitida pela Multigrain S/A.



*[Handwritten signature]*



Carreia as notas fiscais supra (fls. 387/388).

Sobreveio a decisão singular nos seguintes termos:

O sujeito passivo está devidamente identificado no auto de infração, as intimações são válidas, as impugnações são tempestivas e apresentadas por mandatários legalmente constituídos.

A autuante identificada no campo 5 possui capacidade ativa para constituição do crédito tributário.

O histórico contido no item 4.1 do auto de infração é claro, resumido e preciso.

A autuada alega nulidade do lançamento, haja vista que a autuante deixou de indicar o correto enquadramento legal das infrações.

Segundo seu raciocínio, o artigo 489 do Decreto 2.912/06, com redação dada pelo Decreto 5501, de 02.09.16 não pode ser utilizado no lançamento, vez que o período fiscalizado é de 01/01/2014 a 31/12/2014.

Assim prescreve o art. 489 do RICMS:

Art. 489. Nas operações de saída de mercadorias realizadas com o fim específico de exportação ficam estabelecidos mecanismos para controle das saídas, promovidas por contribuintes localizados no território deste Estado para empresa comercial exportadora ou outro estabelecimento da mesma empresa (Convênios ICMS 84/09 e 20/16). (Redação dada pelo Decreto 5.501, de 02.09.16).

Efetivamente a autuante após este dispositivo como sendo do Decreto 2.912/06. Este comando normativo (art. 489 do Dec. 2.912/06) vigeu até a edição do Decreto 3.919, o qual, por sua vez, foi alterado pelo Decreto 3.919, de 29/12/09:

Redação anterior: (2) Decreto 3.919, de 29.12.09.

Art. 489. Nas operações de saída de mercadorias realizadas com o fim específico de exportação ficam estabelecidos mecanismos para controle das saídas, promovidas por contribuintes localizados no território deste Estado para empresa comercial exportadora ou outro estabelecimento da mesma empresa situada em outro Estado. (Convênio ICMS 84/09) (Redação dada pelo Decreto 3.919, de 29.12.09).



Handwritten signature and checkmark



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS

Redação Anterior: (1) Decreto 2.912, de 29.12.06.

**Art. 489.** Nas operações de saída de mercadorias realizadas com o fim específico de exportação ficam estabelecidos mecanismos para controle das saídas, promovidas por contribuintes localizados no território deste Estado para empresa comercial exportadora, inclusive trading ou outro estabelecimento da mesma empresa situada em outro Estado. (Convênio ICMS 113/96)

Entretanto, não vislumbro que tal falha enseje a nulidade do lançamento tributário, vez que com o Termo de Aditamento a autuada entendeu perfeitamente o pretenso ilícito tributário.

Ademais, as inclusões dos artigos tidos como infringidos (art. 44, II c/c o art. 45, XXIII, ambos da Lei 1.287/01 e art. 496 do RICMS/TO são suficientes para a pretensa subsunção tributária.

**Art. 44.** São obrigações do contribuinte e do responsável:

III – emitir, com fidedignidade, documento fiscal correspondente a cada operação ou prestação, tributada ou não, inclusive sujeita ao regime de substituição tributária, ainda que dispensada a escrituração;

**Art. 45.** É vedado ao contribuinte e ao responsável:

XXIII – simular saída para o exterior, inclusive por intermédio de empresa comercial exportadora, ou *trading company*, de mercadoria efetivamente destinada ao território nacional;

**Art. 496.** Na operação de remessa com o fim específico de exportação em que o adquirente da mercadoria determinar a entrega em local diverso do seu estabelecimento, são observadas as legislações tributárias das unidades federadas envolvidas, inclusive quanto ao local de entrega. (Redação dada pelo Decreto 3.919, de 29.12.09).

O artigo 35 da Lei 1.288/01 determina alguns requisitos mínimos para a lavratura do auto de infração: Dentre eles, destaco o disposto no inciso IV, pelo qual determina que o auto de infração contém em anexo **todos os demonstrativos do crédito tributário e os documentos comprobatórios dos fatos em que se fundamentar.**



✓ *[Handwritten signature]*



O legislador, ao estabelecer como requisitos de validade do Auto de Infração “os demonstrativos do crédito tributário e os documentos comprobatórios dos fatos em que se fundamentar”, assim agiu com o objetivo de permitir que o contribuinte pudesse identificar os fatos que ele cometeu, e que ensejassem incidência tributária.

Tratando-se de ato vinculado, ensina Hely Lopes Meirelles que “impõe-se à Administração o dever de motivá-los, no sentido de evidenciar a conformação de sua prática com as exigências e requisitos legais que constituem pressupostos necessários de sua existência e validade<sup>1</sup>.”

Entretanto, não é o que ocorre na vertente autuação, vez que a autuante deixou de carrear aos autos as notas fiscais de exportação de números 942, 1574 e 1207.

Conforme chaves de acessos das NF-e de exportação (fls. 232/234), de números 942, 1574 e 1207, as quantidades de sojas exportadas foram de 1.000.000kg, 2.459.518kg e 7.298.718kg, respectivamente. Tais quantitativos não foram incluídos no levantamento originário do auto de infração (fls. 91).

A auditora substituta refez o Levantamento e, com a inclusão dos quantitativos supra, **chegou a conclusão de que o quantitativo de soja sem a comprovação de exportação é de 427.757 kg** (fls. 230).

De acordo com o Termo de Aditamento (fls. 229), o valor do tributo exigido passa a ser de R\$ 81.444,93 (oitenta e um mil, quatrocentos e quarenta e quatro reais e noventa e três centavos).

Acontece que a impugnante trouxe aos autos a cópia da NF-e n. 65, série 6, emitida em 13/07/2014, de transferência de mercadorias de soja amarela em grãos finos, da matriz para a sua filial em Balsas-MA (fls.387), **no quantitativo de 540.000kg**, no valor de R\$ 540.000,00, com destaque de ICMS, no valor de R\$ 64.800,00 (fls. 387). O contribuinte apresenta, ainda, a NF-e 063, série 6, referente à saída decorrente de devolução simbólica destas mercadorias.

Veza que esta transferência repercute e supera o quantitativo de 427.757kg de soja supostamente sem comprovação de exportação (fls. 230), a exigência tributária de simulação de saídas de mercadorias para o exterior foi

<sup>1</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro, 20ª ed., São Paulo: Malheiros, 1995.



Handwritten signature and checkmark



devidamente refutada, jurídica e contabilmente pela atuada, razão pela qual não deve prosperar.

Diante de todo o exposto, conheço do recurso, dou-lhe provimento, julgo **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração n. 2017/000087 e **ABSOLVO** a atuada do recolhimento do ICMS, na importância de R\$ 81.444,93 (oitenta e um mil, quatrocentos e quarenta e quatro reais e noventa e três centavos), exigido no Termo de Aditamento a fls. 229.

Notifique o sujeito passivo desta decisão.

Submeto a decisão do auto de infração nº 2017/000087 à apreciação do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do Estado do Tocantins, nos termos da Lei 3.018/2015.

Instado a manifestar-se quanto ao reexame necessário o Representante da Fazenda Pública pugnou pela confirmação da sentença singular.

É o relatório.

## VOTO

Vistos, analisados e discutidos. Tratam os autos da constituição de crédito tributário para reclamar o imposto referente à REMESSA COM O FIM DE EXPORTAÇÃO DIRETA, sem incidência de imposto das mercadorias soja, conforme notas fiscais e planilhas em anexo. Em consequência da falta de apresentação de documentos comprobatórios da efetiva exportação, deverá recolher ao erário a importância de R\$ 1.876.997,84, referente ao período de 01/01/2014 a 31/12/2014.

Trata-se de Reexame Necessário.

O nobre Julgador Monocrático assim fundamentou suas convicções:

*“O artigo 35 da Lei 1.288/01 determina alguns requisitos mínimos para a lavratura do auto de infração: Dentre eles, destaco o disposto no inciso IV, pelo qual determina que o auto de infração contém em anexo **todos os demonstrativos do crédito tributário e os documentos comprobatórios dos fatos em que se fundamentar.***



✓



O legislador, ao estabelecer como requisitos de validade do Auto de Infração “os demonstrativos do crédito tributário e os documentos comprobatórios dos fatos em que se fundamentar”, assim agiu com o objetivo de permitir que o contribuinte pudesse identificar os fatos que ele cometeu que ensejassem incidência tributária.

Tratando-se de ato vinculado, ensina Hely Lopes Meirelles que “impõe-se à Administração o dever de motivá-los, no sentido de evidenciar a conformação de sua prática com as exigências e requisitos legais que constituem pressupostos necessários de sua existência e validade<sup>2</sup>.”

Entretanto, não é o que ocorre na vertente autuação, vez que a autuante deixou de carrear aos autos as notas fiscais de exportação de números 942, 1574 e 1207.

Conforme chaves de acessos das NF-e de exportação (fls. 232/234), de números 942, 1574 e 1207, as quantidades de sojas exportadas foram de 1.000.000kg, 2.459.518kg e 7.298.718kg, respectivamente. Tais quantitativos não foram incluídos no levantamento originário do auto de infração (fls. 91).

A auditora substituta refez o Levantamento e, com a inclusão dos quantitativos supra, **chegou a conclusão de que o quantitativo de soja sem a comprovação de exportação é de 427.757 kg** (fls. 230).

De acordo com o Termo de Aditamento (fls. 229), o valor do tributo exigido passa a ser de R\$ 81.444,93 (oitenta e um mil, quatrocentos e quarenta e quatro reais e noventa e três centavos).

Acontece que a impugnante trouxe aos autos a cópia da NF-e n. 65, série 6, emitida em 13/07/2014, de transferência de mercadorias de soja amarela em grãos finos, da matriz para a sua filial em Balsas-MA (fls.387), **no quantitativo de 540.000kg**, no valor de R\$ 540.000,00, com destaque de ICMS, no valor de R\$ 64.800,00 (fls. 387). O contribuinte apresenta, ainda, a NF-e 063, série 6, referente à saída decorrente de devolução simbólica destas mercadorias.

Veza que esta transferência repercute e supera o quantitativo de 427.757kg de soja supostamente sem comprovação de exportação (fls. 230), a exigência tributária de simulação de saídas de mercadorias para o exterior foi

<sup>2</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro, 20ª ed., São Paulo: Malheiros, 1995.





*devidamente refutada, jurídica e contabilmente pela autuada, razão pela qual não deve prosperar”.*

De acordo com a auditoria, o fato de os Registros de Exportação terem sido anteriores às datas das emissões de notas fiscais de vendas para exportação caracterizam simulação de vendas para o exterior, vez que o dispositivo legal tido como infringido é o art. 45, XXIII da Lei n. 1.287/01.

Incabível a presunção exercida pela nobre autuante.

A lei institui a necessidade de que o ato jurídico administrativo seja devidamente fundamentado, o que significa dizer que o Fisco tem que oferecer prova concludente de que o evento ocorreu na estrita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa.

Ou seja, o princípio da legalidade não admite a criação e/ou construção de fatos geradores que não estejam previstos na lei tributária, como também, não admite a desoneração fiscal não prevista em lei.

Na perspectiva da prevalência do Público sobre o Privado (os interesses da coletividade) e, do respeito aos princípios da motivação, da razoabilidade, da proporcionalidade e da economia processual não pode a Administração objetar-se ao administrado de forma injustificada ou dasarrazoada, pois, em última análise, o interesse público tem por substrato os interesses individuais. O mesmo vale para este que não pode albergar-se em teses, suposições ou meros argumentos para litigar com àquela de forma imotivada.

Desta forma, conheço do Reexame Necessário, nego-lhe provimento para confirmar a decisão de primeira instância que julgou IMPROCEDENTE o auto de infração 2017/000087 e absolver o sujeito passivo da imputação que lhe faz no valor de R\$ 81.444,93 (oitenta e um mil, quatrocentos e quarenta e quatro reais e noventa e três centavos), do campo 4.11.

É como voto.

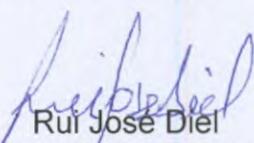


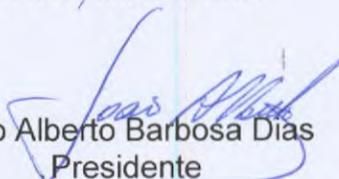


## DECISÃO

Decidiu o Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, no mérito, por unanimidade, em reexame necessário, confirmar a decisão de primeira instância que julgou improcedente o auto de infração 2017/000087 e absolver o sujeito passivo da imputação que lhe faz no valor de R\$ 81.444,93 (oitenta e um mil, quatrocentos e quarenta e quatro reais e noventa e três centavos), do campo 4.11. O Representante Fazendário Hélder Francisco dos Santos fez sustentação oral pela Fazenda Pública Estadual. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rui José Diel, Luciene Souza Guimarães Passos, Delma Odete Ribeiro, Osmar Defante, Taumaturgo José Rufino Neto, e Edson José Ferraz. Presidiu a sessão de julgamento aos vinte e três dias do mês de agosto de 2023, o conselheiro João Alberto Barbosa Dias.

PLENÁRIO DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS, em Palmas, TO, aos vinte e oito dias do mês de setembro de 2023.

  
Rui José Diel  
Conselheiro Relator

  
João Alberto Barbosa Dias  
Presidente

