



<b>ACÓRDÃO Nº:</b>	<b>149/2023</b>
PROCESSO Nº:	2017/6860/500087
TIPO:	REEXAME NECESSÁRIO
AUTO DE INFRAÇÃO Nº:	2017/000090
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 constitui crédito tributário contra o contribuinte qualificado na peça inaugural, referente à REMESSA COM O FIM DE EXPORTAÇÃO INDIRETA – AGREX DO BRASIL de Cariri do Tocantins, sem incidência de imposto das mercadorias soja, conforme notas fiscais e planilhas em anexo. Em consequência, deverá recolher ao erário a importância de R\$ 1.973.027,79, referente ao período de 01/01/2013 a 31/12/2013, em face da diferença entre a formação de lote e saída para exportação e registro de exportação. As emissões dos RE no valor de R\$ 8.643.470 kg e 1.406.58, kg, formando uma quantidade de soja de 10.140.019kg foram anteriores às emissões das notas fiscais de vendas para exportação.

A infração é a do art. 45, XXIII da Lei 1.287/01 c/c o art. 44, III, da Lei 1.287/01 e arts. 248, 489 e 496 do RICMS. A penalidade foi capitulada no art. 49, XIII da Lei 1.287/01.

A auditoria carrou aos autos:





a) Levantamento de produto soja – para formação de lote CFOP 5502 com fim específico de exportação indireta e CFOP 7105 (fls. 08/19);

b) NF-e (fls. 20/28);

c) Notas Explicativas (fls. 29/41);

O contribuinte é intimado em 09/02/2017 (fls. 26).

Interpõe impugnação em 10/03/2017 (fls. 45/69). 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 01/01/2015 a 3/12/2015 e, assim, a legislação indicada pela fiscalização não é a que estava vigente à época. Assim sendo, o AI é nulo, por descumprimento à alínea “d” do art. 35 da Lei 1.288/01;

b) Apesar de todo o levantamento efetuado pela auditoria, esta não se atentou ou mesmo não considerou o fato de que ocorreu a remessa dos grãos para o exterior, em sua totalidade. A defesa apresenta os Memorandos de Exportação 644, 645 e 646 (RE 15/06920167-001), Memorandos de Exportação 578, 579, 580, 581, 582, 583, 584, 586, 587, 588, 589, 590, 591, 592, 593 (RE 15/0592029-001), memorandos de Exportação 751 e 752 (RE 15/0826860-001), Memorando de Exportação 1000 (RE 15/1168258-001), emitidos pela AGREX DO BRASIL;

c) Entende a impugnante que é indevida a autuação sofrida que cobra o recolhimento do ICMS, por entender que a remessa com fim específico de exportação, sem a incidência do imposto, onde parte da mercadoria foi exportada de forma indireta por intermédio da ABC COMÉRCIO E INDÚSTRIA – ABC INCO S/A, cuja operação está plenamente acobertada pelos dispositivos constitucionais e infraconstitucionais (art. 3º, parágrafo único, da Lei Complementar n.87);

d) 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 inexistência 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.



*[Handwritten signature]*  
✓



O julgador de primeira instância, à época, exara o Despacho de fls. 164/165.

A autuada atravessa uma petição (fls. 167/168), onde requer que **as intimações sejam endereçadas ao endereço do patrono que subscreve (endereço em Brasília- fls. 168).**

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. 172/173).

O Diretor da Receita devolve os autos à auditora, para cumprimento do Despacho de fls. 167/168 (fls. 175).

A auditora lotada em Gurupi-TO assim se manifestou (fls. 181/182):

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

b) Que os Registros de Exportação 150692167001 e 150826860001 foram averbados em 22/05/2015 e 05/05/2015, respectivamente, são referentes à transação comercial de 10.050.059kg de soja (autuado), pelo fato de terem sido emitidos anteriormente às Notas Fiscais série 2, números 20751 e 19289, emitidas em 01/06/2015 e 13/05/2015, respectivamente;

c) Constatamos, ainda, através do relatório TXT – baixado do SIAT, **que a Multigrain S.A efetuou transação comercial de soja para exportação – via Agrex do Brasil. Todas as NFe de remessa da soja da Multigrain para a Agrex do Brasil consta dos Memorandos de Exportação, emitidos pela Agrex;**

d) **No Levantamento Fiscal (fls. 17), a autora do procedimento desconsidera os Registros de Exportação pelo fato de terem sido emitidos anteriormente às notas fiscais de exportação;**

e) Em conclusão de nossas verificações, confirmamos que as notas fiscais de exportação foram emitidas pela Agrex do Brasil S.A, em data posterior aos Registros de Exportação.

Carreia aos autos: a) Levantamento Especial (fls. 185); b) Relatório TXT/SIAT (fls. 184/196).



*Handwritten signature and checkmark*



O contribuinte é novamente intimado aos 27 dias de fevereiro de 2020 (fls. 200)

A atuada oferta nova defesa (fls. 201/233).

Afirma que os Registros de Exportação 150692167001 e 15082680001 foram averbados, respectivamente, em 22/05/2015 e 05/05/2015, e são referentes a transação comercial de exportação de 10.050.059kg de soja.

A atuada informa que, na realidade, o Registro de Exportação 150692167001 foi efetivamente registrado em 22/05/2015, **porém a sua data de "Averbação" junto a Receita Federal do Brasil foi no dia 11.06.2015, a qual foi posterior à data de emissão da Nota Fiscal de Exportação em 01/06/2015**, conforme extrato colacionado à defesa., onde indica, inclusive, a situação do referido RE. E, de igual sorte, tal situação também se verifica quanto ao Registro de Exportação 15082686001, que foi registrado em 05/05/2015, **porém a sua data de "Averbação" junto a Receita Federal do Brasil foi em 18.05.2015, posterior a data de emissão da Nota Fiscal de Exportação em 13.05.2015.**

Requer a nulidade e improcedência do feito.

Sobreveio a decisão monocrática 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 atuante identificada no campo 5 possui capacidade ativa para constituição do crédito tributário.

O histórico contido no item 4.1 do auto de infração não é claro e preciso, o que afronta o art. 35, I, "c", da Lei 1.288/01 e contém erros aritméticos basilares. A descrição contida no item 4.1 com suposta infração não tem suporte legal para tal, como será amplamente demonstrado em tópicos posteriores. E a auditoria substituta não retificou o lançamento tributário (será explicitado em momento oportuno).

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



*Handwritten signature and checkmark*



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 01/01/2015 a 31/12/2015.

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 atuante após este dispositivo como sendo do Decreto 2.912/06. Este comando normativo (art. 489 do Dec. 2.91/06) 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).

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 enseja a nulidade do lançamento tributário, vez que com o Termo de Aditamento a atuada 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.



*[Handwritten signature]*  
*[Handwritten mark]*



**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).

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.

Resta, então, perquirirmos se houve ou não simulação de vendas para o exterior.

O conceito de simulação é retirado do direito civil. Simulação é:

**[...] A declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.** Trata-se de um vício social do negócio jurídico.” (BEVILACQUA, 2002, p. 52)

**[...] O intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um negócio jurídico que, de fato, não existe, ou então oculta, sob determinada aparência, o negócio realmente querido.”** (CARVALHO, 1998, p. 39).

É de saber que além da simulação, existe também a dissimulação. Quando ocorre a simulação resulta na nulidade do negócio simulado, enquanto que



Handwritten signature and checkmark in blue ink.



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS

o negócio dissimulado, ou seja, aquele que era o desejado pelas partes, subsiste, conforme disposto no artigo 167 do Código Civil:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Assim, em decorrência da própria natureza dos conceitos de direito civil, da exegese do dispositivo legal supra citado, conclui-se que para que a autoridade fiscal possa desconsiderar ato ou negócio jurídico **é essencial que fique provado que tal ato é uma simulação**, passando então a considerar-se o ato ou negócio dissimulado, o qual corresponde ao próprio fato imponible ou ainda, constitui aspecto da hipótese de incidência tributária que vincula a parte (sujeito passivo) de tal ato ou negócio à prestação de determinada obrigação.

Tal interpretação não poderia ser outra, sob pena de perda da validade de tal norma. Isso porque validade é relação de pertinencialidade de uma norma 'n' com o sistema jurídico 'S'.

Em decorrência disso, tais vícios devem estar devidamente caracterizados de acordo com o direito civil, assim como as formas de prova, já que a não observância de tais institutos feriria a lógica hierárquica do nosso sistema jurídico. Neste sentido, podemos aplicar analogicamente o artigo 110 do Código Tributário Nacional.

No caso em testilha, **ainda que as emissões das notas fiscais de exportação de números 20751 e 19289 tivessem sido anteriores (dia 01/06/2015 e 13/05/2015, respectivamente) às averbações dos RE, fato é que as exportações ocorreram, o que por si só, macula a pretensa simulação imaginada pela auditoria.**





Ora, não houve nenhuma declaração enganosa da vontade que visasse à produção de efeito diverso do ostensivamente indicado. A impugnante não obteve nenhuma vantagem ilícita decorrente da suposta emissão de Notas Fiscais posteriores às averbações dos RE.

Para que o Fisco promova o lançamento tributário escorado em simulação, necessário que haja juntada de documentos probatórios desta ocorrência. Tal desiderato é, inclusive, pacificado nos Tribunais Superiores.

Acontece que a autuada atendeu aos trâmites preconizados pela Instrução Normativa SRF n. 611, de 2006, a qual estipula que o RE deverá ser obtido previamente à Declaração de Exportação (DE) e ao embarque das mercadorias.

Os documentos colacionados pela autuada comprovam que os Registros de Exportação foram AVERBADOS, ou seja, devidamente registrados, desembaraçados, embarcados e que o despacho aduaneiro foi concluído. Tais fatos comprovam a **EFETIVA EXPORTAÇÃO DAS MERCADORIAS OBJETO DA LIDE**.

As datas de averbações junto à Receita Federal são as seguintes:

NF número	Qtde (kg)	Data da Emissão	Data do Registro do RE	Data da Averbação junto à Receita Federal
20751	29.120.000	01/06/2015	22/05/2015	08/06/2015
19289	22.314.000	13/05/2015	05/05/2015	18/05/2015

Ademais, o auto de infração contém crassos erros numéricos. Vejamos:

“A EMISSÃO DOS RE NO VALOR DE **8 8.643.470 e 1.406,58, KG**, FORMANDO UMA QUANTIDADE DE SOJA DE **10.140.019 KG**. FOI POSTERIOR AS EMISSÃO DAS NOTAS FISCAIS DE VENDA PARA EXPORTAÇÃO”. (negritamos)

Ora, 8.643.470 mais 1.406.589 (seria o correto) é 10.270.059 kg, e não 10.140.019kg.

O Levantamento de fls. 17 afirma que o total de exportação maior que a remessa é de 10.950.000kg.

Por sua vez, a auditora substituta DEVERIA promover o Aditamento com as correções no campo 4.1 e manifestar-se nos autos sobre a defesa, conforme os



✓  
Abriel



Despachos de fls. 164/165 e 235, e não simplesmente analisar os documentos apresentados.

Diferentemente do apregoadado pela substituta (fls. 237), a questão a que se deve considerar **é se houve ou não subsunção tributária**. Ora, se está comprovada a exportação da autuada (conforme suas afirmações), qual a fundamentação jurídica para a manutenção do auto?

Diante de todo o exposto, conheço do recurso, dou-lhe provimento, julgo IMPROCEDENTE o Auto de Infração n. 2017/000090 e ABSOLVO a autuada do recolhimento do ICMS, na importância de R\$ 1.973.027,79 (um milhão, novecentos e setenta e três mil, vinte e sete reais e setenta e nove centavos).

Notifique o sujeito passivo desta decisão.

Submeto a decisão do auto de infração nº 2017/000090 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 do crédito tributário para reclamar o ICMS referente à REMESSA COM O FIM DE EXPORTAÇÃO INDIRETA – AGREX DO BRASIL de Cariri do Tocantins, sem incidência de imposto das mercadorias soja, conforme notas fiscais e planilhas em anexo. Em consequência, deverá recolher ao erário a importância de R\$ 1.973.027,79, referente ao período de 01/01/2013 a 31/12/2013, em face da diferença entre a formação de lote e saída para exportação e registro de exportação. As emissões dos RE no valor de R\$ 8.643.470 kg e 1.406.58, kg, formando uma quantidade de soja de 10.140.019kg foram anteriores às emissões das notas fiscais de vendas para exportação.





Conforme a boa síntese do Julgador Singular, as formalidades legais para a constituição do crédito tributário e as atinentes à formalização do Processo Administrativo Tributário foram cumpridas na íntegra.

Trata-se de Reexame Necessário.

O nobre Julgador Monocrático assim fundamentou suas convicções:

*“O histórico contido no item 4.1 do auto de infração não é claro e preciso, o que afronta o art. 35, I, “c”, da Lei 1.288/01 e contém erros aritméticos basilares. A descrição contida no item 4.1 com suposta infração não tem suporte legal para tal, como será amplamente demonstrado em tópicos posteriores. E a auditoria substituta não retificou o lançamento tributário (será explicitado em momento oportuno).*

*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.*

*No caso em testilha, **ainda que as emissões das notas fiscais de exportação de números 20751 e 19289 tivessem sido anteriores (dia 01/06/2015 e 13/05/2015, respectivamente) às averbações dos RE, fato é que as exportações ocorreram, o que por si só, macula a pretensa simulação imaginada pela auditoria.***

*Ora, não houve nenhuma declaração enganosa da vontade que visasse à produção de efeito diverso do ostensivamente indicado. A impugnante não obteve nenhuma vantagem ilícita decorrente da suposta emissão de Notas Fiscais posteriores às averbações dos RE.*

*Acontece que a autuada atendeu aos trâmites preconizados pela Instrução Normativa SRF n. 611, de 2006, a qual estipula que o RE deverá ser obtido previamente à Declaração de Exportação (DE) e ao embarque das mercadorias.*



*Handwritten signature and initials*



*Os documentos colacionados pela atuada comprovam que os Registros de Exportação foram AVERBADOS, ou seja, devidamente registrados, desembaraçados, embarcados e que o despacho aduaneiro foi concluído. Tais fatos comprovam a **EFETIVA EXPORTAÇÃO DAS MERCADORIAS OBJETO DA LIDE.***

*Para que o Fisco promova o lançamento tributário escorado em simulação, necessário que haja juntada de documentos probatórios desta ocorrência. Tal desiderato é, inclusive, pacificado nos Tribunais Superiores”.*

Portanto, incabível a presunção exercida pela nobre atuante.

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 2017/000090 e absolver o sujeito passivo da imputação que lhe faz no valor de R\$ 1.973.027,79 (um milhão, novecentos e setenta e três mil, vinte e sete reais e setenta e nove centavos), do campo 4.11.

É como voto.

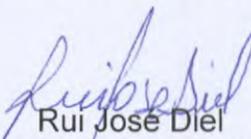


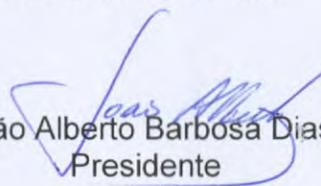


## DECISÃO

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 2017/000090 e absolver o sujeito passivo da imputação que lhe faz no valor de R\$ 1.973.027,79 (um milhão, novecentos e setenta e três mil, vinte e sete reais e setenta e nove 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

