

A. I. Nº - 269274.1201/15-2  
AUTUADO - SUZANO PAPEL E CELULOSE S.A.  
AUTUANTE - JOSÉ LUIZ OLIVEIRA MACEDO  
ORIGEM - IFEP – DAT/SUL  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 23/08/2016

#### 6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0078-06/16

**EMENTA:** ICMS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS. PAUTA FISCAL. RESÍDUOS DE MADEIRA. Restou comprovado que o autuado efetuou operações de saídas de resíduos de madeira, em doação, utilizando base de cálculo inferior à prevista. Afastadas as arguições de nulidade e de ilegalidade. Não se incluem entre as competências deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 16/12/2015, exige ICMS no valor de R\$ 430.099,54, mais multa de 60%, imputando ao autuado a seguinte acusação: “*Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas*”. Fato ocorrido nos meses de janeiro a dezembro de 2011, janeiro e março a dezembro de dezembro de 2012, janeiro e março a dezembro de 2013 e janeiro a dezembro de 2014.

Complementando a acusação acima, consta que o autuado “*praticou saídas de RESÍDUOS DE MADEIRA EUCALIPTO com valores inferiores ao legalmente exigido da PAUTA FISCAL, infringindo o art. 73, IV, do RICMS/BA (aprovado pelo Decreto 6284/97) e art. 490-A do RICMS/BA (aprovado pelo Decreto 13780/12).*”

O autuado apresenta defesa (fls. 60 a 79) e, inicialmente, explica que se dedica à fabricação e ao comércio de celulose, papel e outros produtos, sendo que para a consecução desse seu objeto social, utiliza madeira de eucalipto, advinda de florestas próprias ou de terceiros. Afirma que no seu processo produtivo, cascas, folhas e galhos permanecem nas florestas, uma vez que não podem ser utilizados na fabricação da celulose, papel e outros derivados. Contudo, realiza a doação destes resíduos de madeira de eucalipto a associações previamente cadastradas, com as quais firma contrato com regras específicas para a coleta destes resíduos em suas florestas.

Aduz que, apesar de não receber qualquer contrapartida em razão da doação desses resíduos, emite notas fiscais de saída, conforme determina a legislação aplicável. Diz que os resíduos de madeira de eucalipto não têm qualquer valor de mercado para o defendente e, portanto, indica nas referidas notas fiscais, como base de cálculo, valores que “cobraria” das referidas associações, caso estes resíduos fossem por ele comercializados.

Sustenta que essas doações não são tributadas pelo ICMS, já que ausente a natureza mercantil destas “operações”. Diz que a exigência fiscal é ilegal e inconstitucional, pois foi baseada em pauta fiscal, sem qualquer procedimento prévio que lhe possibilitasse o exercício do contraditório. Aduz que o Superior Tribunal de Justiça já pacificou entendimento, inclusive com edição de Súmula, considerando ilegal a utilização de pauta fiscal.

Prosseguindo, faz alusão ao disposto no art. 155, inc. II, da Constituição Federal, e mais adiante afirma que o critério material do ICMS é composto de três elementos: “operação mercantil”, “circulação” e “mercadoria”. Diz que só se admitirá a incidência de ICMS quando houver negócio

jurídico mercantil. Cita doutrina para embasar seus argumentos.

Discorre sobre doação, faz referência ao art. 538 do Código Civil e, em seguida, diz que na doação não se obtém vantagem financeira sobre a operação e, portanto, não se caracteriza como um negócio mercantil. Conclui que, se não é um negócio mercantil, fica faltando um dos elementos basilares da hipótese de incidência do ICMS. Junta ao processo amostra de contratos celebrados com as citadas associações (doc. 03), visando comprovar que não houve qualquer motivação econômica na doação dos referidos resíduos.

Pontua que não se pode admitir que os resíduos sejam reputados como mercadorias para fins de incidência do ICMS, haja vista que o termo “mercadoria” já integra, em seu conteúdo semântico, os elementos da operação mercantil mencionados por doutrina que citou. Diz que, no caso em tela, não estão presentes os elementos caracterizadores da hipótese de incidência do ICMS, haja vista que (i) não se trata de uma operação que retrate um negócio mercantil e (ii) o bem não é objeto de uma negociação comercial, portanto, não é uma mercadoria.

Destaca que o Superior Tribunal de Justiça já se pronunciou no sentido de que não se admite a incidência de ICMS sobre “operações” que não tem a finalidade de mercancia, ou seja, que não visem o lucro. Reproduz jurisprudência.

Afirma que, não havendo negócio mercantil nem mercadoria, apesar de ter destacado e recolhido o ICMS sobre os valores que entendia devidos, este sequer incide sobre as doações realizadas.

Ao tratar da utilização da pauta fiscal, inicialmente faz alusão aos artigos 146, III, “a”, da Constituição Federal, e 8º, I, da Lei Complementar 87/96. Em seguida, afirma que a definição específica da base de cálculo, por parte de cada entidade política tributante, deve observar a norma geral a respeito - a LC 87/96.

Diz que a utilização de pauta fiscal é ilegal e inconstitucional, pois decorre de ato unilateral e arbitrário do Executivo, por meio de instrução normativa, sem respeitar as normas constitucionais e infraconstitucionais.

Menciona que a fixação da base de cálculo conforme pauta fiscal, que se fundamenta no art. 148, do CTN, contraria esse próprio dispositivo, o qual prevê que o arbitramento do valor do bem, além de necessitar de processo regular prévio que possibilite o contraditório aos contribuintes, somente pode ser aplicado quando *“omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo”*.

Aduz que no caso em análise a utilização da pauta fiscal se deu de forma unilateral, tendo o autuante arbitrado discricionariamente um valor de base de cálculo, sem, no entanto, demonstrar a omissão ou inexatidão das informações prestadas pelo autuado, nem indicar as bases de mercado utilizadas para tal arbitramento.

Destaca que é ilegal a adoção de base de cálculo dissociada do efetivo valor econômico da mercadoria. Diz que os resíduos de madeira de eucaliptos não têm valor de mercado no contexto das operações realizadas pelo autuado, sendo que esses resíduos são comumente descartados, posto não existir qualquer benefício econômico na venda.

Frisa que o arbitramento da base de cálculo do ICMS, supostamente “incidente” sobre a doação dos resíduos de materiais de eucalipto, somente seria possível se, após processo regular instaurado, restasse comprovada a inexatidão ou omissão das informações declaradas nos documentos fiscais emitidos pelo defendente, o que diz não ter ocorrido.

Visando comprovar que é ilegal a fixação unilateral e arbitrária da base de cálculo do ICMS com base em pauta fiscal editada pelo Poder Executivo, transcreve ementas de decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça. Reproduz a Súmula nº 431 do STJ, a qual prevê que *“É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal”*.

Destaca que, como no caso em tela (i) não houve processo regular prévio ao arbitramento da

base de cálculo do ICMS supostamente incidente sobre os resíduos de madeira de eucalipto doados pelo autuado, (ii) não restou comprovada a omissão ou inexatidão das informações prestadas pelo defendente acerca da base de cálculo destes resíduos doados e (iii) o entendimento já pacificado do Superior Tribunal de Justiça quanto à ilegalidade da fixação de base de cálculo com base em pauta fiscal, já que em contrariedade ao que dispõe o art. 148, do CTN, é ilegal a fixação da base de cálculo do ICMS com fulcro em pauta fiscal.

Ao finalizar, solicita o cancelamento do Auto de Infração, acarretando na extinção do crédito tributário de ICMS ora constituído, determinando-se o arquivamento do processo administrativo.

O autuante presta a informação fiscal, fls. 127 a 131, na qual afirma que é equivocada a argumentação do impugnante quando diz que as operações com resíduos de madeira de eucalipto não devem ser tributados porque não há contrapartida financeira nestas operações.

Explica que a LC 87/96, em seu art. 2º, prevê que independentemente da operação ser onerosa ou não, incidirá o imposto para as operações relativas à circulação de mercadorias. Ressalta que quando o legislador quer diferenciar os tipos de operações e prestações, ele o faz como se observa no inciso III do mesmo artigo, quando se refere a "prestações onerosas de serviços de comunicação".

Menciona que o §2º do mesmo art. 2º da LC 87/96, demonstra que a caracterização do fato gerador do ICMS independe da natureza jurídica, conforme transcrição deste dispositivo legal. Aduz que também art. 2º da Lei nº 7014/96, cujo teor reproduz, deixa claro que a saída de resíduo de madeira de eucalipto deve ser tributada independente da natureza jurídica da operação.

Quanto à utilização de pauta fiscal, afirma que a atividade fiscalizadora é vinculada à aplicação da legislação vigente e, portanto, não lhe cabe discutir a ilegalidade ou inconstitucionalidade da aplicação da pauta fiscal na fixação da base de cálculo das operações de doações de resíduos de madeira eucalipto para as associações citadas na defesa.

Pontua que as ementas das decisões citadas na defesa deixam claro que tratam de situações que não se relacionam com a que é abordada no presente Auto de Infração. Frisa que nas doações dos resíduos de madeira eucalipto houve a efetiva circulação jurídica da mercadoria, com transferência de titularidade e não transferência apenas de estabelecimentos da empresa.

Ao finalizar, mantém a autuação em sua totalidade.

## VOTO

Conforme já relatado, no Auto de Infração em análise o autuado foi acusado de ter recolhido a menos ICMS, no valor de R\$ 430.099,54, em razão de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regulamente escrituradas. Trata-se de operações de saídas de resíduos de madeira eucalipto, nas quais foi utilizado como base de cálculo valor inferior ao previsto em pauta fiscal.

Em sua defesa, o autuado sustenta que as operações relacionadas na autuação eram referentes a doações efetuadas a diversas associações e, portanto, não havia incidência de ICMS. Também alega que a utilização de pauta fiscal é ilegal e inconstitucional.

As notas fiscais relacionadas na autuação, conforme consulta ao Portal da Nota Fiscal Eletrônica, possuem como natureza da operação a "Remessa em bonificação, doação ou brinde" e no campo "Informações Complementares" consta que as operações se referem a resíduo que seguem a título de doação. Também observo que as mercadorias nelas relacionadas foram valoradas, a base de cálculo e a alíquota foram indicadas e o ICMS foi destacado normalmente. Dessa forma, não há dúvida que as operações em tela são referentes a doações de resíduos de madeira, efetuadas pelo autuado e tendo como donatárias associações previamente cadastradas.

A realização de operação de saída, em doação, de produtos ou mercadorias de estabelecimento

comercial ou industrial configura fato gerador do ICMS. A isenção do ICMS sobre essas referidas saídas ocorre apenas nas hipóteses expressamente relacionadas na legislação tributária estadual como isentas - a exemplo das previstas no artigo 264, VII, VIII, XXI, XXVII, LIII, LVIII, e artigo 265, II, “g”, XXIX, XXXIX, “a”, todos do RICMS-BA/12 (Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12).

O entendimento assente neste Conselho de Fazenda é no sentido de que o ICMS incide sobre operação relativa à circulação de mercadorias, independentemente de ser onerosa ou não. Entendimento este que está em perfeita conformidade com o art. 2º, §1º, V, da Lei nº 7.014/96, cujo teor transcrevo a seguir:

*Art. 2º O ICMS incide sobre:*

*[...]*

*§ 1º São irrelevantes para caracterização do fato gerador:*

*[...]*

*V - o resultado financeiro obtido com a operação ou com a prestação do serviço, exceto o de comunicação. (grifo não do original)*

O defendente afirma que os resíduos de madeira relacionados na autuação não podem ser classificados como mercadorias, pois as operações não tiveram motivação econômica.

Esse argumento defensivo não se sustenta, pois nos termos do §2º do art. 2º da Lei nº 7.014/96, considera-se mercadoria, para efeitos de aplicação da legislação do ICMS, qualquer bem móvel, novo ou usado, suscetível de circulação econômica. No caso em tela, os resíduos de madeira são suscetíveis de circulação econômica, tanto que o autuado valorou tais resíduos, apurou a base de cálculo do imposto e destacou o ICMS que entendia devido em cada operação.

Os contratos trazidos na defesa não são elementos capazes de elidirem a infração, pois os acordos firmados pelos particulares não possuem o condão de modificar a hipótese de incidência do imposto legalmente prevista.

A jurisprudência citada na defesa não serve como paradigma para o presente caso, pois trata de situações diversas e, além disso, não vincula a presente decisão.

Quanto à aplicação da pauta fiscal, o art. 19, IV, da Lei nº 7.014/96, com a redação vigente até 31/10/13, previa a utilização da pauta fiscal nas operações com resíduos de materiais. Por seu turno, o §1º desse citado artigo determinava que o imposto fosse lançado, sempre, pela pauta fiscal, nas operações com resíduos de materiais, dentre outras hipóteses. A partir de 01/11/13, a redação do §1º desse citado artigo e lei foi modificada, passando a atribuir ao Regulamento do ICMS a previsão das operações em que o imposto seria sempre lançado pela pauta fiscal. Utilizando esse permissivo legal, o RICMS-BA/12, no seu art. 490-A, I, prevê que será utilizada a pauta fiscal nas operações com resíduos de materiais, dentre outras hipóteses. Vê-se, portanto, que a utilização de pauta fiscal nas operações com resíduos de materiais possui previsão na Lei nº 7.014/96 e, portanto, não há a ilegalidade que foi arguida na defesa.

No que tange à inconstitucionalidade da utilização da pauta fiscal, ressalto que nos termos do art. 125, I, da Lei nº 5.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB) a apreciação de tal matéria não se inclui entre as competências deste órgão julgador administrativo.

Sustenta o defendente que a pauta fiscal foi utilizada de forma unilateral, sem ter o autuante demonstrado a inexistência dos preços utilizados pelo contribuinte e sem lhe ter dado oportunidade de contraditar o valor utilizado pela fiscalização.

Esse argumento defensivo não merece acolhimento, pois a utilização da pauta fiscal nas saídas de sucatas e resíduos é impositiva, não dependente de prévia ciência do contribuinte ou de comprovação de que os preços utilizados não mereçam fé. Ressalto que o processo de fixação de pautas fiscais é efetuado mediante levantamentos realizados no mercado de comercialização da mercadoria ou produto, de sorte que a pauta fiscal reflete com razoável precisão o preço médio

praticado com a mercadoria ou produto.

Apenas quando se trata de produtos agropecuários, o inc. IV do art. 490-A do RICMS-BA/12 prevê a hipótese de ser utilizado o valor inferior à pauta fiscal, desde que o contribuinte comprove que efetivamente a operação se deu segundo o valor por ele declarado, situação que não se aplica ao caso concreto, o qual trata de resíduos de madeira (inc. I do citado art. 490-A). Ademais, essa comprovação seria feita antes do início da saída dos produtos junto à repartição do domicílio fiscal do autuado, o que não ocorreu.

Mais uma vez, a respeitável jurisprudência citada na defesa não se aplica ao caso em tela, tendo em vista as expressas determinações da legislação tributária estadual que preveem a utilização da pauta fiscal na situação concreta que se encontra em análise.

Quanto aos cálculos efetuados pelo autuante, o defendente não os questiona. Assim, depreendo que os referidos cálculos estão corretos e foram tacitamente acatados pelo defendente.

Em face ao acima exposto, restou comprovado que o autuado efetuou operações de saídas de resíduos de madeira, em doação, utilizando base de cálculo inferior à prevista na legislação, mediante pauta fiscal.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269274.1201/15-2**, lavrado contra **SUZANO PAPEL E CELULOSE S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$430.099,54**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de agosto de 2016.

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – PRESIDENTE/RELATOR

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – JULGADOR

EDNA MAURA PRATA DE ARAÚJO – JULGADORA