

PROCESSO - A. I. N° 269274.1201/15-2
RECORRENTE - SUZANO PAPEL E CELULOSE S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF nº 0078-06/16
ORIGEM - IFEP – DAT/SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET 04/05/2017

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0082-11/17

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. Aplicação da Súmula nº 453 do STJ. Reconhecidas as arguições de nulidade e de ilegalidade. Reconhecimento da não aplicação da Pauta Fiscal. Infração descaracterizada. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Decisão proferida pela 6ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 16/12/2015, o qual 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 2012, janeiro e março a dezembro de 2013 e janeiro a dezembro de 2014.

Complementando a acusação acima, consta na descrição da infração que o recorrente “*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 nº 6284/97) e art. 490-A do RICMS/BA (aprovado pelo Decreto 13780/12).*”

Assim, a referida Junta entendeu pela Procedência, por unanimidade, nos seguintes termos:

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 regularmente 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 inexatidão 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.

Quantos 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.

Inconformada com a Decisão, o recorrente interpôs Recurso Voluntário com fulcro no art. 169, I, “b” do RPAF/99.

Inicialmente, informa que a empresa tem por objeto, entre outros, a fabricação de essências florestais, destinadas tanto ao mercado interno quanto ao externo.

Salienta que necessita constantemente de madeira de eucalipto, principal insumo dos produtos por ela fabricados, advinda de florestas próprias ou de terceiros, cujas terras são arrendadas pelo recorrente, que realiza todo o processo produtivo.

Ainda neste processo, cascas, folhas e galhos permanecem nas florestas do recorrente já que não podem ser utilizados na fabricação da celulose, papel e outros derivados.

Assim, o recorrente 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. Informa, ainda, que o recorrente não tem como objeto social a comercialização de quaisquer resíduos e, portanto, neste contexto, os resíduos de madeira de eucalipto não tem qualquer valor de mercado.

Por este motivo, o recorrente indica nas referidas notas fiscais, como base de cálculo, valores que “cobraria” das referidas associações, caso estes resíduos fossem por ele comercializados.

Alega, ainda, que essas doações não são tributadas pelo ICMS, já que ausente a natureza mercantil destas “operações”. Deste modo, seria a exigência fiscal ilegal e inconstitucional, pois foi baseada em pauta fiscal, sem qualquer procedimento prévio que lhe possibilitasse o exercício do contraditório.

Cita, de forma sucinta, as alegações da Decisão de piso que sustentaram o Auto de Infração, contra-argumentando o *Decisum* com as mesmas razões já aduzidas na defesa inicial.

Segue mencionando o disposto no art. 155, inc. II, da Constituição Federal, e informa 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.

Ademais, argumenta que, no caso em tela, os resíduos de madeira de eucalipto foram doados por espírito de liberalidade às Associações, sem qualquer contrapartida financeira, assim, não se pode admitir que os resíduos sejam reputados como mercadorias para fins de incidência de ICMS.

Apresenta Decisões do STJ sobre o tema, aludindo, mais uma vez que, apesar do recorrente ter destacado e recolhido ICMS sobre os valores que entendia serem devidos (considerando valores caso os resíduos fossem por ela comercializados), este sequer incide sobre as doações realizadas pelo recorrente no período indicado.

Quanto ao arbitramento da base de cálculo do ICMS com base em pauta fiscal, defende a sua ilegalidade, baseando-se no art. 146, III, a da CF/88, já que base de cálculo só pode ser estipulada por Lei Complementar.

Assim, entende ser a pauta fiscal ilegal, bem como inconstitucional, já que decorre de um ato unilateral e arbitrário emitido pelo Executivo por meio de Instrução Normativa, ou seja, ato infralegal, para fixação da base de cálculo do imposto.

Cita o art. 148 do CTN, o qual fundamenta a prática da fixação da base de cálculo, com base em pauta fiscal, estabelecendo como requisitos: o processo regular prévio, que possibilite o contraditório; e quando houver omissão ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo.

Informa que no presente caso nenhum dos elementos foram cumpridos (processo regular prévio e

comprovação da inexatidão ou omissão das informações prestadas pelo recorrente nos documentos fiscais).

Critica a pauta fiscal aplicada, já que a mesma se deu de forma unilateral por parte da Autoridade Fazendária, que arbitrou discricionariamente um determinado valor de base de cálculo, que reputa ser o devido, sem, no entanto, demonstrar a omissão ou inexatidão das informações prestadas pelo recorrente.

Assim, cita julgados do STJ, transcrevendo as ementas, bem como a Súmula 431, a qual determina ser ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal.

Por fim, entende que, pelo todo alegado, há que se cancelar integralmente o Auto de Infração e o crédito tributário nele consubstanciado. Assim, requer o conhecimento e provimento integral do presente Recurso Voluntário, reformando a Decisão recorrida e acarretando na extinção “*in totum*” do crédito tributário de ICMS ora constituído, determinando-se, ainda o arquivamento do respectivo PAF.

VOTO

Visa o presente Recurso Voluntário a reapreciação da Decisão ora recorrida.

Entende o recorrente não ser cabível a cobrança de ICMS dos resíduos de madeira eucalipto, pois os mesmos não são comercializados pela empresa recorrente, mas sim doados às associações cadastradas, conforme Termos de Acordos anexados às fls. 111/122.

A Junta de Julgamento Fiscal, mesmo reconhecendo tratar-se de doações de resíduos de madeira, efetuadas pelo recorrente à associações previamente cadastradas (fato este inconteste), tal operação não é considerada isenta de ICMS.

O entendimento adotado na Decisão de piso é o de que, conforme o art. 2º, §1º, V, da Lei nº 7.014/96, o ICMS incide sobre operação relativa à circulação de mercadorias, independentemente de ser onerosa ou não. Ou seja, mesmo não possuindo valor de mercado, os resíduos de madeira devem ser tributados.

Coaduno meu entendimento ao do i. Conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes, quando diz que: “é efetivamente irrelevante o resultado financeiro para a caracterização do fato gerador...”. O que o dispositivo legal disposto no art. 2º, §1º, V, da Lei nº 7.014/96 “quer dizer que é que, por exemplo, em uma compra e venda tributável, ou seja, submetida ao ICMS a situação de a contrapartida financeira não ocorrerão prejudica a sujeição. Em resumo, caso o pagamento não se efetive, a incidência não restará prejudicada.”.

Ora, sendo inquestionável tratar-se de doações, não há que se falar em aplicação do ICMS, mas sim do ITCMD (*Imposto sobre Transmissões Causa Mortis e sobre Doações de quaisquer Bens ou Direitos*).

Ademais, os resíduos de madeira, objetos do presente Auto de Infração, não possuem valor comercial, não sendo, deste modo, considerada mercadoria, requisito este fundamental para caracterizar o ICMS. Este é o entendimento dos Tribunais Superiores, o qual entende que “O fato gerador do ICMS requer a efetiva circulação jurídica da mercadoria, que pressupõe a ocorrência do ato de mercancia, com o objetivo de lucro e a transferência da titularidade. Entendimento firmado na interpretação do art. 155, II da CF/88.”.

Importante frisar que, além da não onerosidade da operação, que caracteriza a doação, a liberalidade por parte do recorrente é outro elemento presente nas operações erroneamente autuadas.

Em sessão ocorrida em 24/01/2017, foi proposto pela Procuradoria que os autos fossem enviados à PGE para consulta jurídica acerca do tema em lide. O questionamento realizado foi: “se nas

operações de saídas de resíduos de madeira de eucalipto praticadas pelo autuado, inexistente uma contrapartida onerosa, incide o ICMS”.

Em Parecer exarado em 02/03/2017, da lavra do i. Procurador José Augusto Martins Júnior, o mesmo entendimento aqui exposto foi consolidado em seu opinativo. Afirma o representante da PGE que: “*as provas indicam claramente que os bens, in casu, resíduos de eucalipto, em que pese terem aptidão para a mercadoria, não o foram transferidos sob o signo duma contraprestação econômica.*”.

Ademais, segue arguindo que: “*inexistente uma contraprestação econômica, estamos diante de um fato jurídico não albergado pelo ICMS, cuja essência se revela por um conteúdo econômico contraprestacional*”.

Por fim, cita entendimento do i. Conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes, quando diz que: “*estamos diante dum fato sujeito ao imposto sobre doações, não alcançado, por lógica, pelo ICMS, sob pena de se tributar duas vezes o mesmo signo de riqueza*”.

Nesta senda, essa tem sido a linha adotada pelos Tribunais Superiores sobre o tema, conforme julgados colacionados pelo i. Procurador, que aclararam a dúvida que pairava quanto à matéria em discussão, não sendo mais coerente problematizar a natureza de doação das transferências em comento.

Desta maneira, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para reformar a Decisão recorrida, julgando IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº 269274.1201/15-2, lavrado contra **SUZANO PAPEL E CELULOSE S.A.**

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de março de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – JULGADORA

ANA CAROLINA ISABELLA MOREIRA – REPR. DA PGE/PROFIS