

**A. I. Nº** - 217359.0009/17-9  
**AUTUADO** - FIBRIA CELULOSE S/A  
**AUTUANTE** - ITAMAR GONDIM SOUZA e JOSÉ LUIS SOUSA SANTOS  
**ORIGEM** - IFEP SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 29.03.2018

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF Nº 0020-04/18

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS CUJAS SAÍDAS POSTERIORES OCORRERAM SEM TRIBUTAÇÃO POR FORÇA DE DECISÃO JUDICIAL PROVISÓRIA. MULTA. Os créditos fiscais escriturados pelo autuado devem ser estornados, visto que este transfere, sem tributação, as Toras de eucaliptos para outro estabelecimento localizado em outro Estado. Auto de Infração. **PROCEDENTE** Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

No presente Auto de Infração, lavrado em 06/06/2017, consta a seguinte acusação; “*Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência do imposto, não tendo havido repercussão na falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos. Valor: R\$10.371.924,71. Período: novembro de 2014 a fevereiro 2017.*”

A título de complemento consta (grifo não original): *A Autuada deixou de tributar as saídas em transferências para outras unidades da Federação, mediante decisão em caráter liminar Processo nº. 0526503-95.2014.8.05.0001.*

*A decisão proferida no referido processo julga procedente a pretensão autoral para: “reconhecendo que a mera transferência de bens de uma unidade para outra da mesma empresa, mesmo que em diversos Estados da Federação, não deve ser tributada (porquanto não há atividade mercantil), declarar a inexistência de relação jurídica tributária entre a Autora e o Réu que obrigue a primeira a proceder ao recolhimento do ICMS sobre as operações de transferência de toras de madeira do Estado da Bahia para a sua unidade fabril localizada em outro Estado da Federação, cabendo ao Requerido abster-se de fazer incidir o tributo em casos de igual natureza.”*

*Como consequência da referida decisão as saídas deixaram de ser tributadas, porém a FIBRIA CELULOSE S/A, Inscrições Estaduais: 84.944.489 e 84.944.371 vêm acumulando e utilizando-se do crédito procedente nas operações de entradas, o que fere frontalmente o § 1º do Art. 20 da Lei Complementar 87/96 de 13/09/1996.*

*Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

*§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.*

*Como se verifica, é norma basilar do imposto não cumulativo (ICMS) o estorno dos créditos proporcionais às saídas não tributadas, não havendo regra de manutenção para essa hipótese.*

**Conforme determina o Artigo 42, inciso VII, alínea "a" da Lei 7.014/96, foi aplicada multa de 60% sobre os valores referentes aos créditos utilizados indevidamente.**

*A Autuada foi intimada a efetuar o estorno dos créditos apropriados indevidamente.*

A empresa, por meio de representante legal, ingressou com impugnação ao lançamento fiscal (fls. 66/82). Após observar a tempestividade de sua defesa, informa ser pessoa jurídica de direito privado, se dedicando à exploração e ao comércio de celulose e que na qual utiliza como matéria-prima a madeira do eucalipto. Diz que a cadeia de produção da celulose se inicia com a silvicultura (preparação do solo, plantio e cultivo das mudas de eucalipto – matéria prima da celulose), seguindo a sua colheita, extração, corte, descascamento (fase que também é realizada com eucalipto de terceiros) e transporte da madeira em toras para unidade fabril, onde será realizada a etapa final da fabricação/industrialização da celulose (preparação da madeira, cozimento, separação das fibras da celulose, lavagem, branqueamento etc.).

Em decorrência da necessidade de grandes áreas para o cultivo do eucalipto possui fazendas em diversos Municípios deste Estado, dentre eles, o Município de Nova Viçosa, cujas toras são transportadas à sua unidade fabril, localizada no Município de Aracruz, no Estado do Espírito Santo, quando são transformadas em celulose e seus derivados (produto final) e, ao final, vendidas no exterior.

Conforme art. 12, I, da Lei Complementar nº 87/96 e art. 4º, I, da Lei nº 7.014/96, ao realizar a transferência das toras de eucalipto (própria e de terceiro) do estabelecimento filial situado na Bahia (CNPJ/MF nº 60.643.228/0465-47) para a unidade fabril localizada no Espírito Santo (CNPJ/MF nº 60.643.228/0471-95), está sujeito ao recolhimento do ICMS. Contudo, considerando que essa exigência é manifestamente inconstitucional, uma vez que o simples deslocamento de bens entre estabelecimentos da própria empresa não se subsume a hipótese de incidência do ICMS, prevista no art. 155, II da Constituição Republicana, impetrou o Mandado de Segurança nº 0526503-95.2014.8.05.0001, em trâmite perante a 11ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, obtendo provimento judicial, o eximindo do recolhimento do ICMS.

No entanto, em que pese ter adotado todos os procedimentos legais exigidos, foi surpreendido pela lavratura do presente Auto de Infração, “baseado em ausência de estorno de crédito fiscal de ICMS, relativo a mercadorias entradas no estabelecimento que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência do imposto, não tendo havido repercussão na falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS”.

Diz que a partir da proporcionalidade das saídas não tributadas, a fiscalização elaborou planilha (Doc. 05), onde apurou os créditos acumulados na entrada e que deveriam ter sido estornados e, consequentemente, a base de cálculo da multa aplicada. Portanto, “todo o cálculo da autuação foi realizado com base na proporcionalidade das saídas realizadas, ou seja, a partir das saídas que não teriam sido tributadas houve a apuração do crédito supostamente acumulado de forma indevida em razão das operações de transferência de mercadorias do Estado da Bahia para a sua unidade fabril localizada em outro Estado da Federação e a aplicação da multa de 60%”.

Entretanto, em que pese todo este procedimento, razão não assiste ao fisco, conforme passa a argumentar.

DA LEGALIDADE DA MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS – Afirma que a grande celeuma diz respeito ao fato de que teria se creditado em relação à entrada de mercadorias, mas sem observar a proporção das saídas isentas e não tributadas em relação às saídas totais, sendo que tais operações não geram débito do imposto. No entanto, após a edição da Lei Complementar 120/05, que alterou o art. 21 da LC 87/96 (Lei Kandir), o seu setor de atividade foi excepcionado da regra de estorno de créditos especificamente quando envolve operações destinadas ao exterior. Neste momento, afirmando de que a leitura deve ser efetuada em conjunto, transcreve o art. 20, art. 21 e § 2º da LC nº 87/96, bem como, o art. 312, § 3º, I, “b”, do RICMS/12.

Prosseguindo com sua argumentação, diz que a sua função social “está circunscrita à consecução de todo o processo produtivo do eucalipto, tais como o preparo da terra com o

*enriquecimento mineral do solo, fertilização, plantio da muda do eucalipto, aplicação de produtos de proteção inseticida, manutenção e constante avaliação parametrizada do crescimento das mudas, corte, remoção e descascamento (própria e de terceiros) e transporte das toras, para a unidade fabril da Autuada, localizada no Município de Aracruz, Estado do Espírito Santo, onde será realizada a etapa final da fabricação/industrialização da celulose, para posterior remessa ao exterior. Logo, ainda que as mercadorias tenham saído do seu estabelecimento sem a incidência do ICMS, em razão do disposto nos artigos 21, § 2º da Lei Complementar 87/1996 e 312, § 3º, I, b do RICMS/BA, a Impugnante agiu de forma correta ao não estornar os respectivos créditos apurados na entrada, já que sua planta industrial destina 90% de sua produção ao exterior (Doc.06). Com isso, todos as mercadorias utilizadas no processo de produção da celulose posteriormente exportada, em especial a madeira, fazem jus a manutenção do crédito na entrada, deixando clara a ilegalidade da autuação”. E para corroborar tal entendimento transcreve Ementa e parte de trecho do voto vencedor do Acórdão CJF Nº 0055-11/09 deste CONSEF.*

E, mais grave, a fiscalização ao calcular a proporcionalidade sobre o valor total deixou de observar que determinadas saídas isentas lhe dão direito à manutenção dos créditos, nos termos do art. 264, XVIII, do RICMS/12, como transcreve. Neste caso, a exemplo, estão os clones de mudas de eucalipto, que dá início ao processo produtivo de fabricação/industrialização da celulose, portanto dando direito à manutenção dos seus créditos fiscais. Apresenta cópia do DANFE da NF-e nº 514 (fl. 74) e afirma: *“Portanto, a Fiscalização não poderia considerar como indevidos os créditos mantidos, na medida em que a própria legislação autoriza sua manutenção, restando, também por esse motivo, ilegal a autuação”.*

DA NECESSÁRIA MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS FISCAIS ATÉ O TRÂNSITO EM JULGADO DA AÇÃO JUDICIAL - Como exposto, a empresa possui decisão judicial proferida nos autos da Ação Declaratória de Lançamento Fiscal de nº 0526503-95.2014.8.05.0001, declarando a inexistência de relação jurídica tributária entre ela e o Estado da Bahia que a obrigue a proceder ao recolhimento do ICMS sobre as operações de transferência de toras de madeira do Estado da Bahia para a sua unidade fabril localizada em outro Estado da Federação.

Porém, em que pese tal autorização judicial, é ela não definitiva, tendo em vista que o processo judicial está pendente de recebimento do Recurso Especial interposto pelo Estado da Bahia. Em assim sendo, e a qualquer momento, poderá tal decisão ser reformada, fazendo com que a empresa tenha que pagar o imposto supostamente devido. Caso esta situação se estabeleça estará obrigada *“a recolher todo o ICMS eventualmente não recolhido em razão do provimento judicial, de modo que fará jus ao aproveitamento dos créditos relativos à entrada das mercadorias no seu estabelecimento, já que, as saídas que antes não foram tributadas em razão do provimento judicial, passarão a ser”.*

Diante disse e em obediência ao que dispõe o art. 314, do RICMS/12 com o *“fim de garantir o direito creditório relativo à eventual reforma da decisão judicial”*, realiza a escrituração dos créditos. *“Até porque se aguardasse a finalização da ação judicial para escriturar o crédito, acaso restasse vencedora, encontraria óbice para seu aproveitamento, já que a legislação de regência prevê o prazo de cinco anos, contado do documento gerador do crédito”* (art. 31, Parágrafo único, da Lei nº 7.014/96).

Ressalta, em seguida, que a parcela relativa aos referidos créditos não foi e não será utilizada, sendo certo que, ao término da medida judicial, realizará o seu estorno em caso de vitória, ou o seu aproveitamento em caso de derrota.

E conclui esta sua argumentação dizendo que *“Assim sendo, resta evidente a precipitação da I. Fiscalização em autuar a Impugnante enquanto pendente ação judicial sobre a matéria, de modo que por mais essa razão deve ser cancelada a autuação”.*

Abre tópico sobre a LIMITAÇÃO DAS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS – PREVALÊNCIA DOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE, PROPORCIONALIDADE E NÃO CONFISCO.

Que caso não sejam aceitas suas razões de defesa, entende que a multa deva ser afastada no patamar ora exigida (60%) sobre o valor dos créditos fiscais, cuja escrituração não provocou qualquer supressão de imposto, sob pena de violação aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco.

Ressalta que a cominação de multa encontra-se intimamente relacionada à ideia de sanção, apenando alguém que pratica ato em desacordo com o dever imposto pelo ordenamento jurídico. No caso presente, a penalidade aplicada, *“trata-se do dever de não estornar créditos de ICMS, ou seja, não se trata de infringência por “mera conduta” derivada da simples escrituração nos livros competentes (o que poderia ensejar autuação por descumprimento de obrigação acessória) mas, sim, de verdadeira infração cujo “resultado” repercute nas obrigações fiscais do contribuinte, deflagrada, tão só, pela “utilização” efetiva (e não potencial) do crédito tido por indevido em desfavor do Estado, do que se conclui sem maior dificuldade ter-se inculcada a necessária redução ilegítima da arrecadação do ICMS em decorrência deste ato”*. E que *“é princípio basilar de direito que toda e qualquer penalidade deve guardar correspondência, ser razoável e proporcional ao ilícito cometido pelo autor, sob pena de invalidade. Isso porque, na seara do Direito Tributário Brasileiro a tributação se reveste de limites que não podem ser transgredidos pelo legislador ordinário”*.

Dentre os mencionados limites destaca o princípio do não confisco, previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal, pelo qual o ente tributante não pode subtrair mais do que uma parcela razoável do patrimônio do contribuinte, sob pena de incorrer em apropriação arbitrária do bem de propriedade deste. *“Em suma, a multa deve guardar proporção com o “dano” causado por este mesmo descumprimento, não podendo desvirtuar sua natureza, sob pena de se tornar mero instrumento arrecadatório por parte do Estado”*.

Por consequência, mesmo que tal multa esteja prevista na norma regulamentar, vai ela, nesta autuação, de encontro com a infração por inexistir tributo devido em razão da simples escrituração de crédito, manifestando-se desarrazoada, desproporcional e, consequentemente, violadora do princípio constitucional do não confisco. Afora que sem se *“verificar o efetivo dolo e o eventual intuito fraudatório do contribuinte, ou ao menos, a extensão do ato cometido pelo contribuinte (nos moldes do art. 136 do CTN) – configura confisco de bens por parte do Governo, ato este absolutamente incompatível com a ordem constitucional atualmente vigente, que tem como alicerce o Estado Democrático de Direito”*.

Diz, ainda, que tais multas são veementemente rechaçadas pelo ordenamento jurídico pátrio e desestimuladas no âmbito deste CONSEF, nos termos dos arts. 157 e 158 do RPAF/BA. Apresenta decisões do STF, STJBA e da Quinta Câmara Cível para corroborar sua tese.

Conclui sua impugnação com os seguintes pedidos:

- (a) *seja declarada a insubsistência do crédito tributário exigido, ante a legalidade da manutenção dos créditos fiscais de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência do imposto ou isenção;*
- (b) *caso assim não se entenda, seja determinada a redução da multa imposta a patamares razoáveis, em respeito aos princípios da vedação ao confisco, razoabilidade e proporcionalidade.*

Por fim, requer que todas as comunicações, intimações e notificações do presente feito sejam encaminhadas ao escritório dos procuradores do autuado, localizado na Rua Chedid Jafet, nº 222, Bloco D, Conjunto 21, Vila Olímpia, São Paulo, SP, CEP 04551-065, aos cuidados do Dr. LUIZ GUSTAVO A. S. BICHARA, inscrito na OAB/SP sob o nº 303.020, telefone nº (11) 3237-4588.

Os autuantes prestam Informação Fiscal, fls. 140/165. Após sintetizar a infração ora em lide e as razões de defesa, passam a analisá-la.

Dizem que a defesa ao descrever a cadeia de produção da celulose tenta passar a ideia de que do ponto de vista tributário esta produção é um processo único e integrado que se inicia com a silvicultura, passa pela industrialização e se conclui com a exportação. Que esta situação poderia

até ser, caso todas essas etapas fossem realizadas pelo estabelecimento localizado no Estado da Bahia. No entanto, a unidade fabril do impugnante encontra-se localizada no Município de Aracruz, no Estado do Espírito Santo, fazendo com que o processo seja seccionado da seguinte forma:

**ETAPA 01** - atividades realizadas pelo estabelecimento localizado no Estado da Bahia: Silvicultura, Colheita, Extração, Corte e Transporte da Madeira.

**ETAPA 02** - atividades realizadas pelo estabelecimento localizado no Estado do Espírito Santo (unidade Fabril): fabricação/industrialização da celulose (preparação da madeira, cozimento, separação das fibras da celulose, lavagem, branqueamento e posterior exportação).

Evidente que a etapa realizada pelo estabelecimento autuado se encerra com a transferência das toras de madeira para a unidade fabril do Espírito Santo, que do ponto vista da Legislação Tributária é operação sujeita ao recolhimento do ICMS, por força da exigência prevista nos artigos 12, I, da Lei Complementar nº 87/96 e 4º, I, da Lei Estadual nº 7.014/96 deste Estado, por se caracterizar a realização de operações de transferências interestaduais da produção do estabelecimento (CFOP 6151). A rigor, as toras de madeira e eucalipto, produto final do estabelecimento autuado, são remetidas para seu estabelecimento fabril sediado no Espírito Santo como matéria-prima do produto final celulose, que posteriormente é exportado, numa proporção estimada pela defesa em 90%.

*Continua: A unidade de produção pretendida pelo autuado não se coaduna com o princípio da independência dos estabelecimentos que caracteriza o ICMS. Não estamos tratando aqui do velho Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC, vigente no ordenamento jurídico tributário brasileiro até a edição do Código Tributário Nacional de 1966, que o revogou, e que constitui a base sobre a qual se erigiu o sistema tributário concebido em 1988. Tratava-se de exação em cascata que estimulava a concentração econômica, já que não incidia sobre transferências entre Estabelecimento pertencentes a uma mesma pessoa jurídica. Refletia o atraso de uma economia rural e patrimonialista. O ICM, antecessor do atual ICMS, foi concebido exatamente para quebrar esta lógica concentradora. Muitas vezes o passado se traveste de novo e estreia no presente com ares de modernidade. O novo sistema ali inaugurado repudiou a incidência em cascata, mas, também, sepultou a não-incidência em transferências entre Estabelecimentos pertencentes a uma mesma pessoa jurídica. O sistema de débito/crédito que assegura a não-cumulatividade do ICMS pressupõe abraçar um conceito amplo de circulação de mercadoria, que não pode ser aprisionado apenas no seu aspecto jurídico, com todo o mal que pode fazer aos Estados-Membros da federação brasileira, sujeitos ativos da obrigação tributária assim concebida. Bruxarias hermenêuticas em geral não rimam com equilíbrio fiscal, porque ferem o seu aspecto sistêmico.*

*Desse modo, a hipótese de incidência do ICMS envolve ou a circulação física (mudança de lugar), ou a circulação jurídica (mudança de proprietário) ou a circulação econômica (mudança de setor econômico). Foi concebido assim. Todos estes aspectos expressam o conceito amplo de circulação que caracteriza esta exação tributária. Qualquer interpretação que negue isto presta um enorme desserviço à lógica do sistema tributário em vigor, transformando-o num monstro jurídico invertebrado. É o caso da hermenêutica que considera relevante apenas o aspecto jurídico (mudança de proprietário) na definição do conceito de circulação, que provocou a distorção observada neste caso concreto.*

*A descrição de toda a cadeia de produção da celulose feita pela Impugnante busca caracterizar todo o processo como uma **única operação que se conclui com a exportação para o exterior do produto final (celulose), fabricada no Estado do Espírito Santo.***

Ressaltam nesta argumentação de que, efetivamente, toda esta cadeia de produção, culminando com a exportação, poderia ser uma só. Porém a condição é que a unidade fabril deve estar localizada na Bahia e a operação de exportação deveria também ter como remetente o estabelecimento aqui domiciliado. No caso, existem operações distintas, quais sejam: a silvicultura, colheita, extração, corte e transporte da madeira ocorrem na Bahia, enquanto a etapa

final da fabricação/industrialização e a consequente exportação da celulose tem como agente econômico a unidade localizada em Aracruz, portanto, em outro Estado-Membro da Federação.

Que a decisão judicial, proferida no Mandado de Segurança nº 0526503-95.2014.8.05.0001, teve como consequência a não incidência do ICMS nas operações de transferência das toras de madeira para a unidade fabril localizada no Estado do Espírito Santo. Porém o autuado vem acumulando e utilizando-se do crédito procedente nas operações de entradas, ferindo, frontalmente, as determinações do 1º do art. 20 da Lei Complementar 87/96 (transcrito).

Que é norma basilar do ICMS o estorno dos créditos proporcionais às saídas não tributadas, não havendo regra de manutenção para essa hipótese. Por consequência, a empresa deveria ter observado a proporção das saídas não tributadas em relação às saídas totais, uma vez que a decisão judicial proferida no Mandado de Segurança nº 0526503-95.2014.8.05.0001 gerou operações de transferências de toras de madeiras para a unidade fabril do Espírito Santo sem débito do ICMS e, conseqüentemente, atentando ao disposto no § 1º do art. 20 da Lei Complementar 87/96, bem como, do art. 312, § 3º, I, b do RICMS/12.

Transcrevendo as determinações do art. 21, da Lei Complementar nº 87/96, do art. 312, § 3º, I, b, do RICMS/12, bem como, parte da defesa (primeiro parágrafo da fl. 72) onde se afirma que a celulose terá como etapa final a exportação, ressaltam que embora tais regras dispensem o estorno dos créditos fiscais referentes às entradas de mercadorias para serem integradas ou consumidas em processo de industrialização no Estado da Bahia e que, posteriormente, o produto final seja destinado à exportação direta ou indireta, a operação praticada pelo autuado não foi de destinada ao exterior. Trata-se de destinação de toras de madeira (eucalipto) em transferência para outro estabelecimento da mesma empresa, localizado em outra unidade da Federação, portanto uma operação interestadual e não uma operação de exportação para o exterior.

Em assim sendo, aqui não cabe o argumento defensivo, uma vez que o setor de atividade do conglomerado empresarial que foi excepcionado da regra de estorno dos créditos não foi o autuado, não tendo ele amparo nos textos legais citados na defesa. Que do ponto de vista da Legislação Tributária essas operações estão sujeitas ao recolhimento do ICMS, por força da exigência prevista nos art. 12, I da Lei Complementar nº 87/96 e art. 4º, I, da Lei Estadual nº 7.014/96, *“portanto, não há vinculação com as operações de Exportação da celulose, realizadas pelo Estabelecimento fabricante no Estado do Espírito Santo”*.

O fato da unidade fabril no Espírito Santo destinar 90% de sua produção para o exterior não é justificativa para a manutenção dos créditos de mercadorias (insumos) utilizados na produção de madeira (eucalipto) plantada (produzida) no Estado da Bahia e posteriormente transferida para produção de celulose em outra unidade da federação. Neste momento, e mais uma vez, observam que a referida legislação acima transcrita referem-se ao não estorno dos créditos de mercadorias para serem integradas ou consumidas em processo de industrialização para emprego na fabricação de produtos industrializados na Bahia e destinados à exportação direta ou indireta. As toras de madeira (eucalipto) foram transferidas na condição de matéria prima na industrialização da celulose fabricada no Espírito Santo e exportada por aquele Estado.

Em relação ao Acórdão deste Colegiado (CJF Nº 0055-11/09) trazido pelo impugnante objetivando corroborar a tese defendida, afirmam que ela corrobora o entendimento que expõem, uma vez que a discussão nele trata-se de operação de exportação de café em grãos, realizada por contribuinte localizado na Bahia, portanto, e efetivamente, restou caracterizada como uma operação de exportação para o exterior, diferentemente das operações de transferência de toras de madeiras para a unidade fabril do autuado, localizada em outra Unidade da Federação, que se caracteriza como uma operação interestadual de transferência e não de exportação para o exterior. E observam: *“O dispositivo legal citado no acórdão CJF nº. 0055-11/09: Art. 103, inciso I, do RICMS, estabelece que não se exigirá o estorno do crédito de matérias-primas, material secundário, produtos intermediários e material de embalagem, bem como o relativo às aquisições de energia elétrica e aos serviços prestados por terceiros, para emprego na fabricação e transporte de produtos industrializados destinados à exportação direta ou indireta,*

*cujas operações de saídas para o exterior ocorram com não-incidência do ICMS, nos termos dos arts. 581, 582 e 583 (Lei Complementar nº 87/96)”.*

Arrematam que as operações praticadas pelo impugnante não foram de saídas para o exterior com não incidência do ICMS, mas sim, operações de saídas por transferências interestaduais, que por força do Mandado de Segurança nº 0526503-95.2014.8.05.0001 ocorreram sem tributação do ICMS, condição que não dá direito ao crédito das entradas, conforme estabelece o § 1º do art. 20 da lei, devendo a autuada proceder ao estorno dos créditos proporcionais às saídas não tributadas.

Quanto ao argumento de que a fiscalização deixou de observar de que mercadoria isenta (precisamente Mudas Nativas de Eucalipto) lhe dá direito à manutenção dos créditos, nos termos do art. 264, XVIII do RICMS/12, o defendente deixou de observar a condição imposta pela alínea “c” do referido artigo, qual seja: “A manutenção do crédito somente se aplica às entradas em estabelecimento industrial”.

Apresentando os dados cadastrais da empresa, observam que sua atividade econômica neste Estado tem o CNAE 230600 ATIVIDADE DE APOIO À PRODUÇÃO FLORESTAL, sob a Inscrição Estadual 84.944.371, CNPJ nº 60.643.228/0465-47, não exercendo qualquer atividade industrial nesse Estado, portanto não fazendo jus ao benefício da manutenção do crédito, uma vez que esse é específico para estabelecimentos industriais.

No que tange a alegação da necessidade de manutenção dos créditos em face da Decisão Judicial proferida no Mandado de Segurança nº 0526503-95.2014.8.05.0001 não ser definitiva, estando, inclusive, pendente de recebimento do Recurso Especial interposto pelo Estado da Bahia, entendem que o defendente faz um exercício de futurologia quanto as possíveis causas e consequências da decisão final na Ação Declaratória de Lançamento Fiscal nº 0526503-95.2014.8.05.0001. No entanto, compete à fiscalização exigir e lançar o crédito com base na legislação vigente, não podendo fazer conjecturas quanto à decisão final no Judiciário. No momento, a decisão de não tributar o ICMS nas saídas em transferências interestaduais, tem como consequência proceder ao estorno dos créditos fiscais de ICMS proporcionalmente às saídas não tributadas. Em assim sendo, a fiscalização agiu e cumpriu seu dever.

Em relação à insurgência do impugnante quanto ao percentual da multa aplicada, dizem não lhes caber avaliar, pois por dever de uma atividade vinculada, devem aplicar, as disposições da Lei nº 7.014/96. Afora que, o exame de constitucionalidade de dispositivo legal é atividade interdita no âmbito administrativo, consoante norma expressa no art. 167, I, do RPAF/BA.

Ressaltando as disposições contidas no art. 45, da Lei nº 7014/95 (redução da multa em 90% no prazo que determina), pugnam pela procedência total do Auto de Infração.

## **VOTO**

A Constituição Federal de 1988 determina:

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

*[...]*

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

*§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993):*

*I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;*

*II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:*

*a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;*

*b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;*

[...]

**XII** - cabe à lei complementar:

[...]

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

Diante da norma constitucional, e a obedecendo, o ICMS deve ser apurado pela sistemática de débitos X créditos, ou seja, por ser não cumulativo, compensa-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. E para que se processe esta compensação é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado à entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento. Em síntese, é o que se chama de conta corrente fiscal (“débito x crédito”), onde se abate do montante devido pelo contribuinte o valor pago por este em etapas anteriores.

Diante desta sistemática de apuração do imposto (ICMS) devido pelo contribuinte, a própria Constituição Federal, cuidou de vedar, ou anular, os créditos fiscais relativos à isenção ou não-incidência relativos às operações seguintes, quanto em relação às operações anteriores.

E a Lei Maior do País, ainda determina que cabe à Lei Complementar disciplinar este regime de compensação do imposto.

A Lei Complementar nº 87/96 (a chamada Lei Kandir), por competência constitucional, assim dispõe:

**Art. 19.** *O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.*

**Art. 20.** *Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, **no estabelecimento**, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

**§ 1º** *Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.*

**Art. 21.** *O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:*

**I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;** (grifo não original).

**Art. 23.** *O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, **reconhecido ao estabelecimento** que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.*

**Art. 24.** *A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:*

[...]

**Art. 25.** *Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em **cada estabelecimento**, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado. Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000*

E como a nominada Lei Complementar define o que seja um estabelecimento?

**Art. 11.** *O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:*

[...]

**§ 3º** *Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:*

**I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação;**



*II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;*

E mais:

**Art. 12.** *Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*I - da saída de mercadoria de **estabelecimento de contribuinte**, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;*

Diante de toda a norma acima transcrita (inclusive a constitucional), constata-se, em síntese, que para obedecer à sistemática da não cumulatividade do ICMS (sua “espinha dorsal”), devem ser observadas:

1. a existência de uma conta gráfica para apuração dos créditos e débitos fiscais (no caso, especificamente o chamado Livro Registro de Apuração do ICMS - RAICMS).
2. As mercadorias isentas e não tributadas não podem ser inseridas na referida conta gráfica para apuração do imposto devido (a não ser em casos excepcionalizados por lei), vez que se assim for, existirá desequilíbrio da mesma, trazendo ônus indevido ao ente tributário, que o suportará sem qualquer contra partida.
3. E para a correta consecução desta sistemática, a Lei Complementar nº 87/96 e a norma infra legal, conceitua o que seja “estabelecimento” para efeitos tributários e, relativamente para o ICMS, considera autônomo cada um deles (que deverá ser constituído formal e legalmente cada um de *per si*).
4. Que ocorre o fato gerador do referido imposto no momento da saída de mercadorias do estabelecimento (na forma assim definida pela Lei Complementar nº 87/96), mesmo que seja para outro estabelecimento do mesmo titular.

A Lei nº 7014/96 deste Estado absorveu todas estas determinações.

Feitas das considerações a respeito da norma tributária posta no País e neste Estado, volto-me à presente lide.

O autuado é estabelecimento, no Município de Nova Viçosa, tendo por atividade o “apoio à produção industrial”. E, conforme razão de defesa, tem por atividade a silvicultura (preparação do solo, plantio e cultivo das mudas de eucalipto – matéria prima da celulose), à sua colheita, extração, corte, descascamento (fase que também é realizada com eucalipto de terceiros) e transporte da madeira de eucalipto em toras para outro estabelecimento (unidade fabril) da empresa, localizada Município de Aracruz, no Estado do Espírito Santo, quando são transformadas em celulose e seus derivados (produto final). E, conforme afirmado, 90% desta celulose é vendida no mercado internacional.

Inconformado com as determinações do art. 12, I, da Lei nº 87/96 a respeito da incidência de tributação nas transferências que realiza das toras de madeira de eucalipto para a sua unidade produtiva em outra Unidade da Federação onde são transformadas em celulose, impetrou o Mandado de Segurança nº 0526503-95.2014.8.05.0001 para assim não proceder. Sua pretensão, em caráter provisório, foi acolhida pelo Poder Judiciário (11ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador), “*reconhecendo que a mera transferência de bens de uma unidade para outra da mesma empresa, mesmo que em diversos Estados da Federação, não deve ser tributada (porquanto não há atividade mercantil), declarar a inexistência de relação jurídica tributária entre a Autora e o Réu que obrigue a primeira a proceder ao recolhimento do ICMS sobre as operações de transferência de toras de madeira do Estado da Bahia para a sua unidade fabril localizada em outro Estado da Federação, cabendo ao Requerido abster-se de fazer incidir o tributo em casos de igual natureza. .... Sentença sujeita ao duplo grau de jurisdição*” – cópia desta sentença trazida pelo impugnante quando de sua defesa – CD fl. 135).

Albergado por tal decisão, o autuado passou a transferir as toras de madeira de eucalipto à sua unidade de produção de celulose, localizada em Aracruz, no Estado do Espírito Santo, adotando a sistemática da não tributação pelo ICMS nas operações realizadas.

Ao lado deste procedimento, começou a acumular créditos fiscais advindos de sua atividade operacional relativa a tais transferências, já que, e em qualquer momento, realizou o estorno, ou anulação proporcional dos mesmos, como comando da Norma Maior do Estado Brasileiro.

Diante deste fato, a fiscalização obedecendo a decisão judicial a qual se encontra o autuado albergado de forma provisória, não autuou as transferências das toras de madeira de eucalipto, como expressamente dito pelo impugnante, para seu estabelecimento localizado em Aracruz, Espírito Santo. No entanto, verificando o acúmulo de créditos fiscais existentes, em parte decorrentes desta situação manejada pelo contribuinte, lavrou o presente Auto de Infração, exigindo o percentual de 60% sobre tais créditos fiscais que não foram estornados *“relativo a mercadorias entradas no estabelecimento que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência do imposto, não tendo havido repercussão na falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS”*, no valor de R\$10.371.924,71, conforme determinações do art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.

E, ainda, em observância ao citado art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, lavrou Termo de Intimação (fl. 60) para que o estabelecimento autuado estorne os créditos fiscais do período autuado no valor de R\$17.286.541,21.

Para a consecução da auditoria realizada, os autuantes levantaram todas as operações de saídas (tributadas e não tributadas) realizadas pelo contribuinte do período fiscalizado. Calcularam a proporcionalidade entre elas e apuraram a multa de 60% exigida no presente Auto de Infração, bem como, o valor do crédito fiscal a ser estornado. Tais levantamentos constam às fls. 07/59 dos autos e na mídia eletrônica á fl. 61.

A tese apresentada pelo impugnante para desconstituição do crédito tributário ora exigido é, em síntese: que se constitui em uma única empresa (uma sociedade anônima), com uma única planta industrial. Embora com estabelecimentos que podem estar localizados em outras regiões do País, todos possuem suas atividades voltadas ao mesmo objetivo, ou seja, todos concorrem à produção de celulose. Em assim sendo, a atividade do estabelecimento autuado (CNPJ 060.643.228/0465-47 e IE 084.944.371) cuida da primeira etapa da produção da celulose, precisamente, da sua matéria prima que nela é produzida ou adquirida de terceiros. Como a própria defesa afirma, esta 1ª etapa é a produção da matéria prima e encontra-se circunscrita ao *“processo produtivo do eucalipto, tais como o preparo da terra com o enriquecimento mineral do solo, fertilização, plantio da muda do eucalipto, aplicação de produtos de proteção inseticida, manutenção e constante avaliação parametrizada do crescimento das mudas, corte, remoção e descascamento (própria e de terceiros) e transporte das toras, para a unidade fabril da Autuada, localizada no Município de Aracruz, Estado do Espírito Santo, onde será realizada a etapa final da fabricação/industrialização da celulose, para posterior remessa ao exterior”*, conforme afirma .

E, estando esta 1ª etapa intrinsecamente ligada à fabricação da celulose (ou seja, participa da sua planta industrial), a atividade dos estabelecimentos não pode ser separada, usufruindo os dois estabelecimentos (o que produz ou adquire a matéria prima e aquele que fabrica a celulose) de toda a legislação tributária vigente no que diz respeito às exportações. Estas são suas palavras: *Logo, ainda que as mercadorias tenham saído do seu estabelecimento sem a incidência do ICMS, em razão do disposto nos artigos 21, § 2º da Lei Complementar 87/1996 e 312, § 3º, I, b do RICMS/BA, a Impugnante agiu de forma correta ao não estornar os respectivos créditos apurados na entrada, já que sua planta industrial destina 90% de sua produção ao exterior. Com isso, todas as mercadorias utilizadas no processo de produção da celulose posteriormente exportada, em especial a madeira, fazem jus a manutenção do crédito na entrada, deixando clara a ilegalidade da autuação”*.

Toda esta argumentação apresentada vai de encontro frontalmente com toda a norma tributária vigente. Fato é que a Lei Complementar nº 87/96, para efeito da obrigação tributária, é clara e expressa em definir o conceito de estabelecimento e estabelecer a autonomia dos mesmos. Observo que cada estabelecimento de uma empresa, seja de qualquer ramo de atividade, é constituído juridicamente de *per si*, tendo estatuto, obrigações e deveres a serem cumpridos.

Por isto que os estabelecimentos envolvidos na presente questão possuem CNPJ e Inscrição Estadual diferentes. Possuem atividades diferentes. O estabelecimento autuado tem como atividade o “apoio à produção florestal” e o estabelecimento situado no Estado do Espírito Santo a “fabricação de celulose e outras pastas para a fabricação de papel”.

E no intuito de maior esclarecimento. O CNAE do estabelecimento autuado é 023-6. Ao pesquisar este CNAE no site do IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística) e no CONCLA (Comissão Nacional de Classificação das atividades econômicas) temos:

**Hierarquia**

Seção:	<u>A</u>	AGRICULTURA, PECUÁRIA, PRODUÇÃO FLORESTAL, PESCA E AQUICULTURA
Divisão:	<u>02</u>	PRODUÇÃO FLORESTAL

**Esta divisão contém os seguintes grupos:**

<u>021</u>	PRODUÇÃO FLORESTAL - FLORESTAS PLANTADAS
<u>022</u>	PRODUÇÃO FLORESTAL - FLORESTAS NATIVAS
<u>023</u>	ATIVIDADES DE APOIO À PRODUÇÃO FLORESTAL

**Notas Explicativas:**

*Esta divisão compreende o cultivo de espécies florestais, a produção de madeira em toras e a exploração de produtos florestais não-madeireiros.*

*Compreende também a produção de mudas florestais, os produtos da madeira resultantes de pequeno processamento - lenha, carvão vegetal, lascas de madeira - assim como a madeira utilizada sem processamento - moirões, estacas e postes.*

*Estas atividades podem ocorrer em florestas plantadas ou nativas.*

**Hierarquia**

Seção:	<u>A</u>	AGRICULTURA, PECUÁRIA, PRODUÇÃO FLORESTAL, PESCA E AQUICULTURA
Divisão:	<u>02</u>	PRODUÇÃO FLORESTAL
Grupo:	<u>023</u>	ATIVIDADES DE APOIO À PRODUÇÃO FLORESTAL

**Este grupo contém a seguinte classe:**

<u>0230-6</u>	ATIVIDADES DE APOIO À PRODUÇÃO FLORESTAL
---------------	--

E, indo adiante, o RICMS/12 deste Estado, para o caso do estabelecimento autuado, no seu art. 2º, estabelece:

*§ 1º O contribuinte terá que inscrever cada estabelecimento, ainda que filial, sucursal, agência, depósito, fábrica ou qualquer outro.*

[...]

*§ 5º O produtor rural e o extrator deverão se constituir como pessoa jurídica se industrializarem a própria produção agropecuária ou extrativa.*

Por fim, suas obrigações tributárias são adimplidas por cada estabelecimento, tendo cada um deles sua escrituração fiscal distinta.

Por tudo exposto (legislação e atividade do estabelecimento autuado) não há como se entender, para efeito da obrigação tributária, a unificação dos dois estabelecimentos como quer crer o impugnante, apenas por participarem de uma única planta industrial como alega.

O estabelecimento autuado em qualquer momento produz a celulose, mas sim, transfere as toras de madeira de eucalipto ao estabelecimento localizado no Espírito Santo onde, ali, a celulose é produzida, podendo, então, ser exportada. Em assim sendo, e mais uma vez, para efeito tributário, eles não se confundem.

Ressalta-se, por outro lado, que somente se pode falar em exportação a partir da produção da celulose, que e em qualquer momento (novamente se frisa) é realizada pelo estabelecimento autuado. As operações comerciais do autuado são operações restritas ao âmbito do território brasileiro e assim ele próprio as conduz, a exemplo, transferindo as toras de madeira de eucalipto à sua fábrica localizada no Estado do Espírito Santo. E mais, suas operações comerciais não podem ser consideradas como de exportação (com toda uma legislação específica, inclusive para o seu trânsito em território nacional), pois, além de tudo exposto, o autuado jamais poderá ter conhecimento da destinação dela. Inclusive, não tem qualquer controle da destinação das toras de madeira de eucalipto transferidas que podem ser utilizadas, pelo outro estabelecimento, na produção da celulose, vendida no mercado interno ou exportada, como, igualmente, pode este estabelecimento localizado no Espírito Santo destinar tais toras de madeira de eucalipto a outro fim que não a celulose.

Por fim, parte de trecho do voto vencedor do Acórdão CJF Nº 0055-11/09 deste CONSEF apresentada pelo impugnante para corroborar sua tese, não serve como paradigma a presente lide, já que trata de um estabelecimento que beneficia o café em grãos e o exporta. No caso, ele açambarca todas as etapas da produção do café e é ele mesmo o exportador.

Por tudo exposto, toda a discussão a respeito de “exportação” não tem pertinência com a presente lide.

O § 2º, do art. 21, da Lei Complementar nº 87/96 (*não se estorna créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior ou de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos*) não alberga as atividades do estabelecimento autuado, que não realiza qualquer operação de exportação. E ressalta-se: no caso em discussão, não é o setor de atividade ou planta industrial que excepciona a matéria, mas sim, a operação de exportação que o estabelecimento, situado no Espírito Santo, realiza. E é da leitura efetuada em conjunto do art. 20, art. 21 e seu § 2º da LC nº 87/96 que se tem o claro e expresso entendimento da matéria em discussão.

E para corroborar tal entendimento, absorvo as determinações do art. 312, do RICMS/12, trazido pelo próprio defende:

*Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:*

*§ 3º Não se exige o estorno do crédito fiscal relativo: I - às entradas:*

- a) de mercadorias destinadas a exportação direta ou indireta;*
- b) de mercadorias para serem integradas ou consumidas em processo de industrialização e os respectivos serviços de transporte, bem como o relativo às aquisições de energia elétrica, para emprego na fabricação de produtos industrializados destinados a exportação direta ou indireta;*

Ou seja, a norma regulamentar determina o não estorno de créditos fiscais aos estabelecimentos que, recebendo ou adquirindo mercadorias, as transforma em outro produto que será objeto de uma exportação, situação esta que não se aplica ao estabelecimento autuado.

Diz ainda o impugnante de que a fiscalização ao calcular a proporcionalidade sobre o valor total deixou de observar que determinadas saídas isentas lhe dão direito à manutenção dos créditos, nos termos do art. 264, XVIII, do RICMS/12 (como exemplo, os clones de mudas de eucalipto, cuja NF-e apresenta – fl. 74).

Mais uma vez, razão assiste aos autuantes. Embora o art. 264, do RICMS/12 disponha sobre as isenções de saídas internas com os insumos agropecuários relacionados no Conv. ICMS 100/97 (muda de planta), necessário, no caso, se observar as condições nele estabelecidas, ou seja:

*Art. 264. ....*

*[...]*

*c) a manutenção de crédito somente se aplica às entradas em estabelecimento industrial das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos;*

E este não é o caso do estabelecimento autuado.

Afirma, ainda, o impugnante de que houve precipitação do fisco em exigir, através da presente fiscalização, o estorno dos créditos fiscais escriturados como determina o art. 314, do RICMS/12,. Deveria o Estado aguardar o trânsito em julgado da demanda judicial existente para lhe garantir o direito creditório relativo à eventual reforma da decisão judicial da Ação Declaratória de Lançamento Fiscal de nº 0526503-95.2014.8.05.0001, já que a legislação de regência prevê o prazo de cinco anos, contado do documento gerador do crédito” (art. 31, Parágrafo único, da Lei nº 7.014/96) para tal creditamento.

Informa que a parcela relativa aos referidos créditos não foi e não está sendo utilizada. Que realizará o seu estorno em caso de vitória, ou o seu aproveitamento em caso de derrota.

Esta é situação idêntica para o fisco, caso ele assim não proceda. Ou seja, é dever do fisco em fazê-lo, lançando o valor que considera devido, para que não se opere a sua decadência.

Caso seja o Estado vencedor da demanda judicial quanto à matéria das operações de transferências, ressalto que o estabelecimento autuado estava, e está, albergado por decisão judicial provisória para realizar operações de transferência sem incidência do ICMS. Neste caso, a contra partida, por obrigação legal, deve ser realizada, sob pena de ser ela exigida de ofício.

Caso o Estado seja derrotado, deve ser exigido o imposto sobre as transferências de mercadorias, tendo o contribuinte o direito dos créditos fiscais tomados.

Quanto ao tempo que tal demanda irá se estender, impossível determinar. Em assim sendo, cabe à fiscalização estadual, por dever de ofício, apurar e exigir o estorno dos créditos fiscais tomados indevidamente por força de decisão judicial provisória, e imediatamente aplicada pelo contribuinte, a respeito da não incidência do ICMS sobre transferências de mercadorias.

Quanto à afirmativa de que a parcela relativa aos referidos créditos não foi e não está sendo utilizada, qualquer prova não foi anexada aos autos. O autuante, por seu turno, informa que eles estão sendo utilizados.

Não entrando nesta discussão, e apenas como observação, ao analisar o levantamento que consta na mídia eletrônica do Auto de Infração (fl. 61), a qual foi entregue ao contribuinte, ele na sua EFD, utiliza o Registro 1200 (CONTROLE DE CRÉDITOS FISCAIS – ICMS), registro este que demonstra a conta corrente dos créditos fiscais de ICMS, controlados extra-apuração, sendo os mesmos utilizados.

E o RICMS/12, embora determine a escrituração de todos os créditos fiscais idôneos (art. 314), também determina:

Redação vigente quando dos fatos geradores de novembro de 2014 a janeiro de 2015:

*Art. 316. Os créditos acumulados relativos a cada mês serão transferidos, no final do período, do Registro de Apuração do ICMS para outro livro Registro de Apuração do ICMS especialmente destinado a este fim, com as observações cabíveis.*

*Parágrafo único. Devem ser reservadas páginas distintas do referido livro para o controle dos créditos acumulados, fazendo-se a indicação cabível no campo “Observações”, conforme se trate de hipótese de acumulação relacionada com:*

*I - exportação de mercadorias e serviços;*

*II - outras hipóteses.”*

A partir de fevereiro de 2015:

*Art. 316. Os créditos acumulados relativos a cada mês serão transferidos, no final do período, do campo “valor total de ajustes estornos de créditos” no Registro E110 (Apuração do ICMS - operações próprias),*

*para o Registro 1200, relativo ao controle de crédito acumulado da EFD, de acordo com a origem dos créditos.*

O impugnante solicita, ainda, que seja determinada a redução da multa imposta a patamares razoáveis, em respeito aos princípios da vedação ao confisco, razoabilidade e proporcionalidade.

Em relação a tal pedido (multa lançada no percentual de 60% do imposto), a arguição de respeito aos princípios da vedação ao confisco, razoabilidade e proporcionalidade não pode ser acolhida, visto que a imposição fiscal decorreu de expressa previsão da Lei nº 7.014/96, no seu art. 42, inc. VII, “b”.

Por outro lado, é vedado aos órgãos administrativos de julgamento deixar de aplicar as regras que compõem o ordenamento jurídico-tributário, nos termos do que estabelece o art. 167 do RPAF/BA, baseado, apenas, no argumento de que houve violação a regras ou princípios constitucionais. Somente no âmbito do Poder Judiciário poderá o contribuinte buscar a revisão do ato administrativo, cuja constitucionalidade, até decisão final daquele Poder é presumida.

E ressalto, como feito pelos fiscais autuantes, que ainda na esfera administrativa o contribuinte poderá ser beneficiado com a redução da multa lançada no Auto de Infração, em função da data do pagamento do débito, conforme dispõem os art. 45, da Lei nº 7.014/96, circunstância esta expressamente destacada no próprio Auto de Infração.

Por fim, quanto ao pedido do representante legal da empresa de que cópias das notificações referentes a presente lide sejam encaminhadas ao seu escritório de advocacia situado no estado de São Paulo, ressalto que no foro administrativo embora não seja obrigatória a comunicação de intimações e decisões ao advogado da empresa ou outros estabelecimento do aglomerado empresarial, mas sim à parte envolvida na lide, nada obsta de que seu pleito seja atendido. O órgão competente desta Secretaria de Fazenda poderá enviá-los comunicações sobre o andamento do presente processo, embora não obrigatória e não ensejando, sua falta, motivo para alegação de cerceamento de defesa, nem tampouco determinará a nulidade do lançamento fiscal, não havendo previsão legal no RPAF/BA (art. 108) para tal comportamento, pois obedece ao quando disposto no art. 127, do Código Tributário Nacional – CTN como regra, ou seja, a eleição do domicílio tributário do sujeito passivo. Além do mais, através da Lei nº 13.199, de 28/11/2014, foi alterado o Código Tributário do Estado da Bahia (art. 107-D) sendo instituído o domicílio tributário eletrônico neste Estado, sendo obrigatório para todos os seus contribuintes, sendo o canal oficial da Secretaria da Fazenda com seus contribuintes, para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos. E através dele, os advogados da empresa poderão ser comunicados por tal meio se assim estiveram cadastrados.

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

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **217359.0009/17-9**, lavrado contra **FIBRIA CELULOSE S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa no valor de **R\$10.371.924,71**, prevista no art. 42, VII, alínea “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios de acordo com estabelecido pela Lei nº 7.983/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de fevereiro de 2018

MÔNICA MARIA ROTERS – PRESIDENTE / RELATORA

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - JULGADOR