

A. I. N° - 217359.0007/17-6  
AUTUADO - FÍBRIA CELULOSE S/A  
AUTUANTE - ITAMAR GONDIM SOUZA e JOSÉ LUIS SOUZA SANTOS  
ORIGEM - IFEP SUL  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 19/04/2018

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0038-03/18**

**EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. ENTRADAS DE MERCADORIAS OBJETO DE SAÍDAS COM NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. MULTA.** Ficou comprovado que o crédito fiscal não estornado não implicou falta de recolhimento de ICMS. Operações de transferências interestaduais de insumos destinados a estabelecimento filial industrializador para ulterior exportação não se constitui operação de exportação do estabelecimento remetente. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 02/05/2017, refere-se à exigência de multa no valor de R\$8.236.890,58, em decorrência da falta de estorno de crédito de ICMS relativo a mercadorias entrada no estabelecimento que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência do imposto, não tendo repercussão na falta de recolhimento ou recolhimento a menos do ICMS, devendo a empresa estornar os respectivos créditos, nos meses de nov de 2014, jan a nov de 2015, jan a dez 2016, jan e fev de 2017- Infração 01 - **01.05.30**.

Consta como suplemento: “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 FÍBRIA 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 art. 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 autuada, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 22 a 37, depois de observar a tempestividade da defesa articula os argumentos a seguir resumidos.

Observa ser pessoa jurídica de direito privado que se dedica à exploração e ao comércio de celulose, na qual utiliza como matéria-prima a madeira do eucalipto.

Explica que a cadeia de produção da celulose se inicia com a silvicultura, etapa consistente na preparação do solo, plantio e cultivo das mudas de eucalipto, seguindo-se à etapa de colheita, extração, corte 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.)

Relata que em decorrência da necessidade de grandes áreas para o cultivo do eucalipto (matéria-prima da celulose) possui fazendas em diversos Municípios deste Estado, dentre eles, o Município de Caravelas, sendo certo que após a extração da madeira (eucalipto), estas são cortadas em toras e transportadas à unidade fabril, localizada no Município de Aracruz, no Estado do Espírito Santo, onde a matéria prima é transformada em celulose e seus derivados (produto final), e ao final, exportada para o exterior.

Destaca que a atividade de corte e descascamento das toras também é realizada com matéria prima de terceiro.

Menciona que ao realizar a transferência das toras de eucalipto (própria e de terceiro) do estabelecimento filial situado na Bahia (CNPJ/MF nº 60.643.228/0467-09) para a unidade fabril localizada no Espírito Santo (CNPJ/MF nº 60.643.228/0471-95), está sujeita ao recolhimento do ICMS, por força da exigência prevista nos artigos 12, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96 e 4º, inciso I, da Lei Estadual nº 7.014/96.

Contudo, considerando que essa exigência é manifestamente inconstitucional, uma vez que o simples deslocamento de bens entre estabelecimentos da própria Impugnante não se subsume a hipótese de incidência do ICMS, prevista no art. 155, inciso II, da Constituição Republicana, o qual outorgou aos Estados o poder para tributar operações que pressupõe ato de mercância, finalidade lucrativa e transferência de titularidade da mercadoria (circulação jurídica), impetrou o Mandado de Segurança nº 0526503-95.2014.8.05.0001, em trâmite perante a 11ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, onde obteve provimento judicial, a eximindo do recolhimento do tributo.

Ressalta que apesar da adoção de todos os procedimentos legais exigidos, foi surpreendido pela notificação do presente Auto de Infração, o qual consignou a cobrança, quanto ao período de mar/2015 e ago/2016 o valor de R\$1.215.383,13, a título de multa.

Revela que a Autoridade Fiscal procedeu o lançamento do crédito tributário 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 menos do ICMS.

Afirma que a partir da proporcionalidade das saídas não tributadas, a Fiscalização elaborou a planilha anexa - Doc. 05, por meio da qual apurou os créditos acumulados na entrada e que deveriam ter sido estornados e, consequentemente, a base de cálculo da multa autuada.

Revela que 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%.

Cita tratar-se de autuação lavrada exclusivamente para cobrança de multa de 60% estabelecida no art. 42, inciso VII, alínea “b”, da Lei 7.014/96, sobre o valor do crédito de ICMS, cuja notificação foi acompanhada de intimação para estorno dos créditos escriturados de maneira supostamente “indevida”, no entendimento do Fisco.

Observa que a 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 e, segundo o Fisco, não poderia haver sobre elas creditamento.

Lembra que, após a edição da Lei Complementar 120/05, que alterou o art. 21, da LC 87/96 (Lei Kandir), o fato é que o setor de atividade em que atua foi excepcionado da regra de estorno de créditos, especificamente quando envolver operações destinadas ao exterior cuja leitura deve ser efetuada em conjunto com o art. 20, da LC 87/96. Diz ser no mesmo sentido, o que dispõe o art. 312, §3º, inciso I, alínea “b”, do RICMS-BA/12.

Destaca que 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, 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.

Sustenta que mesmo tendo as mercadorias 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, inciso I, alínea “b”, do RICMS-BA/12, 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). Afirma que todas as mercadorias utilizadas no processo de produção da celulose posteriormente exportada, em especial a madeira, fazem jus à manutenção do crédito na entrada, deixando clara a ilegalidade da autuação.

Afirma que nesse exato sentido já se manifestou esse CONSEF, reconhecendo o direito à manutenção de créditos relativos a insumos empregados na industrialização de mercadorias exportadas no Acórdão CJF N° 0055-11/09. Arremata frisando que não menos grave, ao calcular a proporcionalidade sobre o valor total, o Autuante deixou de observar que determinadas saídas isentas dão direito à manutenção dos créditos, nos termos do art. 264, do RICMS-BA/12.

Destaca que apesar de as saídas não terem sido tributadas, a legislação autoriza a manutenção dos créditos na entrada, exatamente como feito pela Impugnante, a exemplo dos insumos agropecuários, de acordo com o inciso XVIII, do mencionado artigo que reproduz.

Arremata assinalando que 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.

Reafirma que possui decisão judicial proferida nos autos da Ação Declaratória de Lançamento Fiscal de n° 0526503-95.2014.8.05.0001, declarando a inexistência de relação jurídica tributária com 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.

Registra que a referida decisão ainda não é definitiva, tendo em vista que o processo judicial está pendente de recebimento do Recurso Especial interposto pelo Estado da Bahia (Doc. 07).

Revela que, apesar de atualmente possuir autorização judicial para não proceder ao recolhimento do ICMS sobre as operações de transferência de toras de madeira do Estado da Bahia para sua fábrica em Aracruz/ES, a qualquer momento a referida decisão poderá ser reformada, fazendo com que tenha que pagar o imposto supostamente devido.

Lembra que, caso isso ocorra, 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.

Prossegue assinalando que, de acordo com o determina o art. 314, do RICMS-BA/12, a fim de garantir o direito creditório relativo à eventual reforma da decisão judicial, realiza sua escrituração. Até porque se a mesma 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, consoante o que dispõe o art. 31, da Lei 7.014/96.

Ressalta 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.

Diz restar evidente a precipitação da Fiscalização em proceder à autuação enquanto pendente ação judicial sobre a matéria, de modo que por mais essa razão deve ser cancelada a autuação.

Assinala que na remota hipótese de não ser integralmente acolhida a presente Impugnação, caberá o afastamento da multa imposta no patamar de 60% sobre o valor dos créditos fiscais e cuja escrituração não provocou qualquer supressão de imposto à arrecadação da Fazenda do Estado da Bahia, sob pena de violação aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do não-confisco.

Afirma que a combinação de multa encontra-se intimamente relacionada à ideia de sanção, repreensão, apenamento de alguém que termina por praticar ato típico em desacordo com o dever imposto pelo ordenamento jurídico.

Observa que a penalidade aplicada decorre 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 incutida a necessária redução ilegítima da arrecadação do ICMS em decorrência deste ato.

Revela ser princípio basilar do 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. Acrescenta que dentre os mencionados limites destaca-se o princípio do não-confisco, previsto no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, o qual é de importância basilar na defesa da integridade do patrimônio dos contribuintes. Arremata assinalando que de acordo com este princípio, o ente tributante não pode subtrair mais do que uma parcela razoável do patrimônio do contribuinte, sob pena de incorrer em confisco, isto é, apropriação arbitrária do bem de propriedade deste.

Registra que esse princípio é de extrema relevância, haja vista que por se tratar de direito e garantia fundamental que guarda consonância com o art. 5º, da Constituição Federal, é defeso ao Estado instituir penalidade que onere demasiadamente o sujeito passivo da obrigação, tributária ou não.

Resume assinalando que 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.

Pondera que apesar da aplicação da penalidade em apreço estar prevista no regulamento, o fato concreto positivado nesta autuação vai de encontro à infração pela qual está lastrada a cobrança e, por inexistir tributo devido em razão da simples escrituração de crédito, a multa em questão

revela-se manifestamente desarrazoada, desproporcional e, consequentemente, violadora do princípio constitucional do não-confisco.

Menciona que a aplicação de multa tributária sem a observância de tais princípios - vale dizer, sem 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.

Sustenta que a imposição da multa no patamar em que foi fixada extrapola inteiramente os limites constitucionais, sendo tal penalidade, assim, evidentemente confiscatória, situação veementemente rechaçada pelo ordenamento jurídico pátrio e que, inclusive, é desestimulada no âmbito deste CONSEF, nos termos dos artigos 157 e 158 do RPAF-BA/99.

Afirma que o Supremo Tribunal Federal, em diversas oportunidades, já se manifestou no sentido de afastar a imposição das multas por descumprimento de obrigações tributárias que restem por violar o princípio do não-confisco. Registra que no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, a Corte Suprema condenou incisivamente legislações que pretendiam aplicar multas abusivas e desarrazoadas. Transcreve trecho do voto proferido pelo Ministro Ilmar Galvão, relator do julgamento em questão.

Frisa que também no Tribunal de Justiça do Estado da Bahia a questão já foi apreciada na Apelação nº 0084722-13.2004.8.05.0001, servindo-se de precedentes colhidos no Superior Tribunal de Justiça a respeito da “extensão dos efeitos do ato” infracional do contribuinte.

Frisa que, consoante os julgados já suscitados, também em recente decisão no RE 523471 Agr/MG - Minas Gerais. Relator Min. Joaquim Barbosa, o Pretório Excelso firmou que percentuais entre 20% e 30% são considerados adequados à luz do princípio do não confisco. Continua ponderando que, ainda mais no caso em exame, onde é incontrovertido não ter havido qualquer lesão ao Erário no procedimento adotado, tanto que não há tributo em cobrança na autuação para embasar o cômputo da penalidade aplicada.

Remata frisando que em conformidade com o entendimento assinalado pelos julgados acima colacionados, conclui-se que a multa aplicada no caso em tela mostra-se desarrazoada e desproporcional, pois lastreada no valor de créditos escriturados sem que qualquer parcela de imposto tenha deixado de ser arrecadada ao Erário, desrespeitando todos os princípios tributários em comento e impondo a anulação integral da autuação que apenas visa sua cobrança.

Requer que todas as comunicações, intimações e notificações do presente feito sejam encaminhadas ao escritório dos procuradores, 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.

Conclui pugnando pela declaração de 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. E 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.

Os Autuantes prestam informação fiscal às fls. 94 a 120, fazendo de inicio um breve histórico das situações e fatos ocorridos no bojo do presente PAF, bem como sintetizando as razões de defesa alinhadas pelo impugnante.

Inicialmente dizem restar evidente nos autos que a etapa realizada pelo Estabelecimento localizado na Bahia, CNPJ nº. 60.643.228/0465-47 encerra-se com a transferência das toras de madeira para a unidade fabril do Espírito Santo, CMPI nº. 60.643.228/0471-95. Frisam que do ponto de vista da Legislação Tributária essas operações estão sujeitas ao recolhimento do ICMS, por força da exigência prevista nos artigos 12, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96 e 4º, inciso I, da

Lei Estadual nº 7.014/96 (BA), posto que caracteriza a realização de operações de transferências Interestaduais da produção do estabelecimento (CFOP 6151).

Mencionam que a rigor, as toras de madeira (eucalipto), produto final para o Estabelecimento autuado, são remetidas para seu Estabelecimento fabril sediado no Espírito Santo como matéria-prima do produto final celulose, que posteriormente é exportado para o exterior, numa proporção estimada pela defesa em 90%.

Lembram que 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).

Frisam que a descrição de toda a cadeia de produção da celulose feita pelo 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. Continuam destacando que a cadeia de produção da celulose poderia ser uma só, culminando na exportação do produto final (celulose), porém, do ponto de vista tributário, para que isso fosse verdadeiro, a unidade fabril deveria estar localizada na Bahia e a operação de Exportação deveria também ter como remetente o estabelecimento aqui domiciliado, porém, o que efetivamente temos são operações distintas qual seja: 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.

Assinalam 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 a FÍBRIA 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.

Dizem ser norma basilar do imposto não cumulativo (ICMS) o estorno dos créditos proporcionais às saídas não tributadas, não há regra de manutenção para essa hipótese.

A Autuada deveria ter observado a proporção das saídas não tributadas em relação as 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 consequentemente atenderia ao disposto no § 1º do Artigo 20 da Lei Complementar 87/96, bem como o art. 312, §3º, inciso I, alínea “b” do RICMS-BA/12.

Registram que o Impugnante em sua defesa, fls. 71 a 73, invoca o art. 21, da Lei Complementar 120/05, que alterou o art. 21, da LC 87/96 (Lei Kandir), para reivindicar que o setor de atividade em que atua fora excepcionado da regra de estorno de créditos, especificamente quando as operações forem destinadas ao exterior. Acrescenta esclarecendo que nesse mesmo sentido, dispõe o art. 312, § 3º, inciso I, alínea “b”, do RICMS-BA/12.

Declaram que o Impugnante, no intuito de tentar justificar a manutenção dos créditos nas operações de saídas de toras de madeiras destinadas à Unidade Fabril no Espírito Santo sem incidência do ICMS, esforça-se para fazer crer que essas operações são enquadradas como de exportação para o exterior.

Observam que a alínea “b”, inciso I, §3º, do art. 312, do RICMS-BA/12 dispensa 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, da mesma forma o §2º, art. 21, da LC 87/96.

Asseveram que a operação praticada pelo Estabelecimento localizado na Bahia não foi destinada ao exterior, na verdade, 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. Assim, registra descaber o argumento do Impugnante de que art. 21, da Lei Complementar 120/05, que alterou o art. 21 da LC 87/96 (Lei Kandir), excepcionou tais operações do estorno dos respectivos créditos nas entradas.

Asseveram que não foi o setor de atividade do Impugnante que foi excepcionado da regra de estorno dos créditos, a bem da verdade, o §2º, do art. 21, da LC 87/96 determina que não se estorne os créditos referentes a mercadorias que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior. Prosseguem afirmando que a argumentação da Impugnante constante das fls. 71 a 73, §14 a 19 não tem amparo nos textos legais citados na defesa, tanto o §2º do art. 21, da LC 87/96, quanto na alínea “b”, inciso I, §3º, do art. 312, do RICMS-BA/12.

Relatam que do ponto de vista da Legislação Tributária essas operações estão sujeitas ao recolhimento do ICMS, por força da exigência prevista nos artigos 12, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96 e 4º, inciso 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.

Ponderam que, efetivamente, a cadeia de produção da celulose poderia ser uma só, culminando na exportação do produto final (celulose), porém, do ponto de vista tributário, para que isso fosse verdadeiro, a unidade fabril deveria estar localizada na Bahia e a operação de Exportação deveria também ter como remetente o estabelecimento aqui domiciliado, porém o que efetivamente temos são 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 remetente a Unidade localizada em Aracruz, portanto, em outra Unidade da Federação.

Observam que o fato de sua 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. Destacam que o art. 312, do RICMS-BA/12 refere-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. Afirmando que 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.

Asseguram que não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior, no entanto, as toras de madeiras (eucalipto), produzidas pela Autuada na Bahia não foram destinadas ao exterior, foram na verdade, transferidas (operação interestadual) para industrialização em estabelecimento localizado em outra Unidade da Federação e posteriormente o produto final (Celulose) foi destinado pelo Estabelecimento Industrializador ao exterior, pelo menos na proporção afirmada.

Destacam que a decisão citada pelo Impugnante faz alusão do CONSEF, no Acórdão CJF N°. 0055-11/09, vem corroborar com o entendimento da fiscalização, pois, trata-se de operação de exportação de café em grãos, realizada por Contribuinte localizado na Bahia, portanto efetivamente está caracterizada como uma operação de exportação para o exterior, diferentemente das operações de transferência de toras de madeiras (eucalipto) para a unidade fabril do Impugnante, localizada em outra Unidade da Federação, que na verdade, caracteriza-se como uma operação interestadual de transferência e não de exportação para o exterior.

Sustentam que as operações praticadas pelo Autuado não foram de saídas para o exterior com não incidência do ICMS, trata-se de 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

do RICMS-BA/12, devendo o Autuado proceder ao estorno dos créditos proporcionais às saídas não tributadas.

No que diz respeito à alegação do Impugnante de que a fiscalização deixou de observar que mercadorias Isentas, mais precisamente insumos agropecuários, dão direito à manutenção dos créditos, nos termos do art. 264, inciso XVIII, do RICMS-BA/12, explicam que o Defendente deixou de observar a condição imposta pela alínea “c”, do inciso XVIII, do art. 264, do RICMS-BA/12, qual seja: “a manutenção do crédito somente se aplica às entradas em estabelecimento industrial”. Observam que certamente o Impugnante não atentou para esse detalhe, pois sequer transcreveu a alínea “c”, inciso XVIII, do art. 264, RICMS-BA/12, quando fez menção ao referido texto Legal.

Afirmam que a atividade econômica do Autuado no Estado da Bahia tem o CNAE 230600 Atividade de Apoio à Produção Florestal, sob a Inscrição Estadual 84.944.489, CNPJ nº. 60.643.228/0467-09, portanto, não exerce atividade industrial alguma nesse Estado, não fazendo jus ao benefício da manutenção do crédito, uma vez que esse é específico para Estabelecimentos Industriais.

Quanto à alegação da necessidade de manutenção dos créditos em face da decisão Judicial proferida no Mandado de Segurança, não ser definitiva, estando o mesmo pendente de recebimento do Recurso Especial interposto pelo Estado da Bahia, observam que a impugnante faz um exercício de futurologia quanto às possíveis causas e consequências da decisão final na Ação Declaratória de Lançamento Fiscal nº. 0526503-95.2014.8.05.0001, porém compete à fiscalização exigir e lançar o crédito com base na legislação vigente, não nos cabe fazer conjecturas quanto à decisão final no Judiciário.

Dizem entender que 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 razão disso, a fiscalização agiu e cumpriu seu dever.

No tocante à contestação do percentual de multa aplicada, invocando o princípio do não confisco, previsto no art. 150, da Constituição Federal, afirmam que descabe aqui avaliar as contestações apresentadas em face do montante da multa aplicada, bem como os questionamentos sobre a sua desproporcionalidade, coube-nos, por dever de uma atividade vinculada, aplicar automaticamente a Lei Tributária do Estado da Bahia (Lei nº 7.014/96), como assim preceitua para o caso em tela o art. 142, inciso VII, alínea “b”, da citada Lei. Ademais, assinalam que o exame de constitucionalidade de dispositivo legal é atividade interditada no âmbito administrativo consoante norma expressa no art. 167, inciso I, do RPAF-BA/99.

Ressaltam que, apesar de todas as alegações quanto a exorbitância da multa aplicada, seu valor poderia ter sido reduzido em até 90%, conforme estabelece o art. 45, da Lei 7.014/96

Conclui pugnando pela procedência do Auto de Infração.

## VOTO

Inicialmente, consigno que, depois de compulsar os elementos integrantes dos autos constato que se encontram presentes todos os requisitos exigidos pela legislação de regência para a formalização do PAF, precipuamente no RPAF-BA/99. Afiguram-se, claramente explicitados, a qualificação fiscal do sujeito passivo, a base de cálculo, o crédito fiscal exigido, evidenciados de acordo com demonstrativo detalhado do débito, além dos dispositivos da legislação infringidos e a tipificação da multa aplicada. Verifico também que não estão presentes nos autos quaisquer dos motivos elencados nos incisos I a IV, do art. 18, do RPAF-BA/99, eis que, inexiste óbice algum que possa inquiná-lo de nulidade.

No mérito, o presente Auto de Infração imputa ao sujeito passivo a falta 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 repercussão na falta de recolhimento

ou recolhimento a menos do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos. Exigida a multa de 60% sobre os valores apurados, consoante demonstrativo acostado às fls. 07 a 15.

As operações objeto da autuação são decorrentes de transferências de toras de eucalipto (própria e de terceiro), efetuadas pelo estabelecimento autuado para sua unidade fabril no Estado do Espírito Santo. Estas operações estão sujeitas ao recolhimento do ICMS, consoante expressa determinação prevista no inciso I, da Lei Complementar nº 87/96 e no inciso I, do art. 4º, da Lei 7.014/96.

Entretanto, por força do Mandado de Segurança nº 0526503-95.2014.8.05.0001, em trâmite perante a 11ª Vara de Fazenda Pública, o Impugnante obteve provimento judicial, em sede de preliminar, que o eximiu do recolhimento do tributo nas operações de transferências.

A lavratura do Auto de Infração decorreu da constatação pela fiscalização de que as saídas interestaduais por transferência no período fiscalizado deixaram de ser tributadas, por força da decisão judicial e, consequentemente, o estabelecimento continuou acumulando integralmente os créditos fiscais oriundos das operações de entradas, em conflito com o que determina o §1º, do art. 20, da Lei Complementar nº 87/96, que veda a utilização de crédito quando as saídas são isentas ou não tributáveis.

A apuração da exigência fiscal foi realizada promovendo o estorno do crédito, de acordo com a relação percentual entre as saídas isentas e não tributáveis e as saídas totais, conforme se verifica no demonstrativo acostado à fl. 07.

Em sede de defesa o Impugnante refutou a autuação asseverando que, com a alteração do art. 21, da LC 87/96, o setor de atividade em que atua foi excepcionado da regra de estorno de crédito, especificamente quando envolver operações destinadas ao exterior, cuja leitura deve ser efetuada em conjunto com o art. 20, da referida LC.

Aduziu também o Autuado que ao calcular a proporcionalidade sobre o total das saídas a fiscalização deixou de observar que determinadas saídas isentas dão direito à manutenção dos créditos, nos termos do art. 264, do RICMS-BA/12, citando como exemplo o inciso XVIII, desse dispositivo regulamentar.

De plano, consoante previsão expressa do inciso II, do §3º, do art. 11, da LC nº 87/96, convém esclarecer que no âmbito do ICMS cada estabelecimento do mesmo titular é autônomo, ou seja, quando se apura irregularidade em um determinado estabelecimento, não há que se falar em operações subsequentes realizadas por outro estabelecimento da mesma empresa.

Nestes termos, verifica-se que o sujeito passivo labora em equívoco ao se referir como destinadas à exportação, as operações de transferências interestaduais objeto da autuação, destinadas ao seu estabelecimento industrial e exportador no Estado do Espírito Santo. É evidente que, para ser considerada destinada à exportação, as mercadorias saídas do estabelecimento autuado teriam que ser remetidas ao exterior sem qualquer processo de industrialização. Portanto, o estabelecimento exportador é o estabelecimento fabril situado no Espírito Santo. Eis que, o estabelecimento autuado transfere insumo ou matéria prima para industrialização e posterior exportação, operação essa não amparada pela legislação de regência, que veicula expressamente “operações destinadas ao exterior”. O que não ocorreu no presente caso, isto é as operações objeto da autuação não são destinadas a exportação.

É o que se depreende da dicção dos artigos 20 e 21, da LC nº 87/96, *in verbis*:

*“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.*

[...]

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

[...]

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;

[...]

§ 2º Não se estornam 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.”

No que diz respeito à alegação do Impugnante de que o art. 264, do RICMS-BA/12, citando o inciso XVIII, também não deve prosperar, haja vista que o dispositivo citado cuida de saídas internas que não coaduna com as operações de transferências interestaduais

No tocante ao precedente no Acórdão CJF N° 0055-11/09, indicado pela defesa, como sendo reconhecido o direito à manutenção de créditos relativos a insumos empregados na industrialização de mercadorias exportadas, verifico que não presta como paradigma, uma vez que a decisão prolatada diz respeito à operação de exportação de café em grãos realizada pelo estabelecimento autuado localizado neste Estado.

Resta patente nos autos que as operações realizadas pelo estabelecimento autuado de transferências interestaduais de toras de eucalipto para seu estabelecimento industrializador no Estado do Espírito Santo e ulterior exportação não se constitui operação de exportação. Portanto, não há previsão legal para manutenção de crédito específico, pelo remetente, nas transferências interestaduais de insumo ou matéria prima destinadas a estabelecimento industrial exportador.

Logo, considerando que o Impugnante, por força de decisão judicial, transferiu insumos e matéria prima para seu estabelecimento industrial exportador no Espírito Santo sem tributação e, ante a inexistência de dispositivo legal que autorize a manutenção de crédito nessas operações, fica evidenciado o acerto da autuação ao exigir a multa de 60% sobre o valor do crédito não estornado na proporção entre as saídas isentas e não tributáveis e as saídas totais, uma vez que não ocorreria repercussão na falta ou recolhimento a menos do imposto.

Concluo pela subsistência da autuação fiscal.

Em relação à multa aplicada, com base no art. 42, inciso VII, alínea “b” da Lei 7.014/96, o Defendente apresentou o entendimento de que foi aplicada multa em valor que afronta diretamente aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e não confisco.

Observo que não acolho, a pretensão do Autuado não subsiste, haja vista que a imposição fiscal em exame decorre de expressa previsão da Lei nº 7.014/96, sendo vedado aos órgãos administrativos de julgamento deixar de aplicar as regras que compõem o ordenamento jurídico-tributário, nos termos preconizados pelo art. 167 do RPAF-BA/99.

No que diz respeito ao pedido do impugnante para que todas as comunicações, intimações e notificações do presente feito sejam encaminhadas ao escritório dos procuradores da Impugnante, 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, informo que inexiste qualquer impedimento para que tal providência seja tomada pela Secretaria deste CONSEF. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III, do RPAF-BA/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao

contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 e 109 do RPAF-BA/99, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 217359.0007/17-6, lavrado contra **FÍBRIA CELULOSE S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$8.236.890,58**, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de março de 2018

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - PRESIDENTE/RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – JULGADORA

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR