

**PROCESSO** - A. I. Nº 217359.0009/17-9  
**RECORRENTE** - FIBRIA CELULOSE S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO– Acórdão 4ª JF nº 0020-04/18  
**ORIGEM** - IFEP – DAT/SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 18/04/2019

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJE Nº 0078-12/19

**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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de um Recurso Voluntário contra Decisão proferida pela 4ªJF – Junta de Julgamento Fiscal que julgou, por unanimidade, Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 06/06/2017, com o objetivo de exigir do ora recorrente crédito tributário, no valor histórico de, em decorrência do cometimento de 01 (uma) infração.

*“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:

*“ 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 instrução foi concluída e os autos remetidos à apreciação pela 4ªJJF que entendeu por bem, julgar, por unanimidade, Procedente o Auto de Infração nos seguintes termos:

**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 contrapartida.
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 atuado 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:	<b>02</b>	<b>PRODUÇÃO FLORESTAL</b>

*Esta divisão contém os seguintes grupos:*

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

### 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><b>02</b></u>	<b>PRODUÇÃO FLORESTAL</b>
Grupo:	<b>023</b>	<b>ATIVIDADES DE APOIO À PRODUÇÃO FLORESTAL</b>

*Este grupo contém a seguinte classe:*

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

*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 C.J.F. 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 e 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 esta 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, resalto 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.”

A recorrente, inconformada com a decisão de piso, interpôs Recurso Voluntário, objetivando a

devida apreciação de suas razões por essa Câmara. Em apertada síntese, promoveu o recorrente as seguintes razões:

- Alegou que o auto de infração foi mantido, sob o equivocado entendimento de que as atividades desenvolvidas pelo estabelecimento autuado seriam dissociadas das atividades de exportação.
- Sinalizou que, não obstante, já informado em impugnação, a cadeia de produção da celulose exportada pela Recorrente 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 é realizada a etapa final da fabricação/industrialização da celulose (preparação da madeira, cozimento, separação das fibras da celulose, lavagem, branqueamento etc.).
- Atestou que, em que pese a etapa final ser realizada por outro estabelecimento da Recorrente, sua atividade deve ser considerada como um todo, de modo que a imunidade prevista no art. 155, § 2º, inciso X, alínea ‘a’, da CF, deve ser estendida por toda a cadeia produtiva.
- Esclareceu que a intenção do constituinte é simples, porém de suma importância para a economia nacional: não exportar tributos, mas sim exportar apenas mercadorias. Se uma mercadoria ou um serviço é destinado ao exterior, como é o caso da celulose produzida pela Recorrente, não se deve cobrar ICMS, autorizando o creditamento das operações anteriores.
- Aduziu que toda a atividade do estabelecimento autuado é diretamente voltada para a elaboração da matéria prima da celulose e que tal atividade está unicamente relacionada às operações de exportação realizadas pela Recorrente, não sendo possível dividir tais operações para fins de aplicação das normas tributárias.
- Contestou os dispositivos legais mencionados na decisão recorrida, visto que, e para o gozo da imunidade e manutenção dos créditos, há previsão que as atividades devem ser realizadas por um único estabelecimento.
- Ressaltou que após a edição da Lei Complementar 120/05, que alterou o art. 21 da LC 87/96 (Lei Kandir), o setor de atividade da Recorrente 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. No mesmo sentido, invocou o quanto disposto no artigo 312, § 3º, I, b, do RICMS/BA.
- Alertou que os dispositivos legais acima citados não fazem distinção de estabelecimentos, tratando apenas de operações de exportação direta ou indireta, sendo certo que qualquer interpretação divorciada daquele sentido não possui nenhum fundamento constitucional ou legal.
- Sustentou ainda que, na hipótese de a função desenvolvida em determinado estabelecimento possuir como finalidade a elaboração de bens para futura exportação, pouco importa se tal atividade é desenvolvida em um único estabelecimento ou não.
- Informou 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 é realizada a etapa final da fabricação/industrialização da celulose, para posterior remessa ao exterior.
- Afirmou que nas oportunidades em que as mercadorias saíram 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 Recorrente 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 da Impugnação). Isso porque, no entender da recorrente, 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 e a necessidade de reforma da decisão recorrida.

- Trouxe a recorrente acórdãos desse Conselho Estadual, reconhecendo o direito a manutenção de créditos relativos a insumos empregados na industrialização de mercadorias exportadas.
- Pediu atenção para o fato que, de acordo com a decisão recorrida, a Recorrente não faria jus à manutenção de crédito decorrente de isenção de saídas internas com os insumos agropecuários, por supostamente não atender as condições previstas no art. 264, 'c', do RICMS/BA.
- Advogou, contudo, que, nos termos do Auto de Infração combatido, tal fato não é objeto da presente autuação, sendo certo que a Recorrente foi autuada por ter supostamente deixado de “tributar as saídas em transferências para outras unidades da Federação, mediante decisão em caráter liminar Processo nº 0526503-95.2014.8.05.0001”. Ou seja, a descrição dos fatos relatados no Auto de Infração não faz nenhuma referência ao fato de a Recorrente possuir ou não direito à isenção. Ademais cita que o crédito decorrente das operações com insumos agropecuários foi apropriado com fundamento em isenção prevista no art. 264 do RICMS/BA, tal como consta na descrição das Notas Fiscais emitidas, não com base em decisão judicial.
- Suscitou a recorrente para a nulidade do Auto de Infração debatido e da decisão recorrida por violação ao direito de defesa, bem como ao disposto no art. 142 do CTN, que dispõe sobre o procedimento administrativo para a constituição do crédito tributário. Ora, se a Fiscalização entendia que tal manutenção não era válida por a Recorrente não fazer jus à isenção, deveria ter lavrado outro Auto de Infração com este fundamento, não poderia, como de fato fez, exigir o pagamento de multa apresentando fatos dissociados da realidade, motivo pelo qual é totalmente insubsistente a exigência da multa neste particular.
- Pontuou que, não obstante as alegações trazidas pelo fiscal autuante, e diferentemente do quanto decidido pela 4ªJF, observa-se que a Recorrente faz jus a manutenção dos créditos na entrada, exatamente como realizado, a exemplo dos insumos agropecuários, de acordo com o inciso XVIII do artigo, 264 do RICMS. Cita como exemplo, as mudas de eucalipto, trazendo NF de transferência n.º 514, sinalizando que referidas mudas dão início ao processo produtivo de fabricação/industrialização de celulose da Recorrente, não sendo pertinente que esta operação tenha sido inserida na composição do cálculo da proporção de saídas não tributadas.
- Ponderou a Recorrente que 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 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. Ressalta, contudo, 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. 02).
- Nesse sentido, mencionou a Recorrente que, não obstante atualmente possua autorização judicial para não proceder com o 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 a Recorrente tenha que pagar o imposto supostamente devido, de modo que fará jus ao aproveitamento dos créditos relativos à entrada das mercadorias no seu estabelecimento.
- Explicou que a teor do que determina o artigo 314 do RICMS/BA, afim de garantir o direito creditório relativo à eventual reforma da decisão judicial, a Recorrente 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.

- Garantiu que a parcela relativa aos referidos créditos não foi e não será utilizada pela Recorrente, sendo certo que, ao término da medida judicial, realizará o seu estorno em caso de vitória, ou o seu aproveitamento em caso de derrota. Fundamenta que a prova da não utilização dos créditos apurados pela Recorrente foi previamente elaborada e apresentada pela própria Fiscalização, especificamente na planilha “Demonstrativo Resumo S Repercus” visto que o valor ali sinalizado para ser estornado é menor do que o montante de crédito acumulado pela Recorrente, o que demonstra a não utilização dos créditos no momento da autuação.
- Subsidiariamente requereu o afastamento da multa imposta à Recorrente no patamar de 60% (sessenta por cento) sobre o valor dos créditos fiscais, cuja escrituração não provocou nenhuma 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.
- Requereu, por fim, que todas as comunicações, intimações e notificações do presente feito sejam encaminhadas ao escritório dos procuradores da Recorrente, 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.

Em sessão de julgamento, diante das alegações acima expostas, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, decidiu pela conversão do feito em diligência à PGE para que a mesma se manifeste sobre as teses jurídicas acima mencionadas e opine a respeito da Ação Declaratória de Lançamento Fiscal de nº 0526503-95.2014.8.05.0001.

A PGE se manifesta nos autos através do PARECER JURÍDICO n.º2018391647-0 da lavra do Dr. Jose Augusto Martins Júnior, afirmando que a tese da recorrente não pode ser amparada no presente contencioso administrativo.

Justifica alegando que o quanto sustentado judicialmente afigura-se diametralmente oposto a possibilidade de não se efetuar o estorno dos créditos.

Por outro lado, considerando que a decisão final no Mandato de Segurança citado tem interferência visceral com a discussão do plano de fundo do presente lançamento, alega que impõe-se a aplicação do quanto disposto no art. 117 do RPAF, considerando prejudicado o apelo voluntário.

Sinaliza que o processo deve ser encaminhado para inscrição em dívida ativa com a determinação da suspensão da exigibilidade.

## VOTO VENCIDO

O presente Recurso Voluntário visa combater a decisão de piso que julgou procedente o A.I nº 217359.0009/17-9, lavrado contra FIBRIA CELULOSE S/A, para exigir multa de 60% sob a seguinte alegação:

*“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.*

Cumpre, de logo, destacar que a recorrente é um estabelecimento filial sediada neste Estado da Bahia, desenvolvendo a atividade de “Apoio à produção florestal”, conforme registro cadastral junto a este órgão sob o CNAE 0230-6.

Conforme já sinalizado no relatório, a recorrente é responsável pela etapa inicial da cadeia de produção da celulose, desde a silvicultura, preparo do solo, plantio e cultivo das mudas de eucalipto à etapa final de colheita, extração, corte e transporte da madeira em toras para unidade

fábrica sediada em outro Estado da Federação.

Sinalizo ainda que a recorrente, ao adquirir os insumos agropecuários necessários para a consecução de sua atividade florestal, lança a crédito o ICMS destacado nos documentos fiscais que lastreiam referidas operações.

Ocorre que, amparada por decisão em caráter liminar n.º 0526503-95.2014.8.05.0001, toda a sua operação de transferência goza de não incidência do ICMS, com lastro na súmula 166 do STJ, que dispõe que a mera transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo titular não traz circulação econômica ou jurídica, restringindo as operações em hipótese de mero deslocamento físico da mercadoria.

Em observância ao direito garantido judicialmente, e albergado com o que dispõe o art. 21, inciso I, da Lei Complementar n.º 87/96, o fiscal autuante lavrou auto de infração, exigindo o estorno do crédito fiscal relativo às mercadorias entradas no estabelecimento objeto de saídas sem incidência do imposto.

Não se conformou, contudo, a recorrente, alegando que a manutenção dos créditos está respaldada por previsão legal que envolve operações de exportações subseqüente, em conformidade com o §2º do art. 20 da LC 87/96 (Lei Kandir) que diz:

*“ § 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. “.*

Fundamenta a recorrente que, em que pese a etapa final de exportação ser realizada por outro estabelecimento da Recorrente, entende que sua atividade deve ser considerada como um todo, ou seja, abarcando toda a cadeia de produção, de modo que a imunidade prevista no art. 155, § 2º, inciso X, alínea ‘a’, da CF, e deve ser estendida para todos os estabelecimentos da empresa.

Não obstante a pertinência das alegações da recorrente, curvo-me, no entanto, à devida observância do princípio da autonomia dos estabelecimentos, princípio este que norteia essa Câmara de Julgamento, especificamente quanto à sua eficácia restrita à apuração do imposto devido.

Assim, forçoso é concluir pela prevalência da interpretação literal da independência dos estabelecimentos para fins de exigência do tributo, em consonância com a forma como é tratado o conceito de estabelecimento ao longo de todo o sistema normativo do ICMS.

Diante do acima exposto, não há como prosperar as alegações da recorrente com base na tese de que, apesar da atividade do seu estabelecimento estar restrita a fase inicial da produção da tora de madeira, dever-se-ia observar toda a cadeia desta produção até a fase final de exportação.

Ademais, pontua a recorrente para a não observância do quanto disposto no art. 312, §3º, I, “b” do RICMS/BA, abaixo transcrito:

*3º Não se exige o estorno do crédito fiscal relativo:*

*I - às entradas:*

*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 à exportação direta ou indireta;*

Afasto também referida alegação, por entender que as operações realizadas pela recorrente não se enquadram no conceito de exportação direta, nem tampouco indireta, não cumprindo, pois, com os requisitos que disciplinam a matéria a saber:

*“Da Exportação Indireta*

*Art. 407. Para remessas de mercadorias para o exterior através de empresa comercial exportadora, inclusive “trading”, ou de outro estabelecimento da mesma empresa, o remetente solicitará credenciamento ao titular da inspetoria fazendária do seu domicílio fiscal, identificando os destinatários e declarando que as mercadorias não sofrerão no estabelecimento exportador nenhum processo de beneficiamento ou industrialização, salvo*

**reacondicionamento para embarque.**

*§ 1º O estabelecimento remetente deverá emitir nota fiscal contendo, além dos requisitos exigidos pela legislação, a indicação de CFOP específico para a operação de remessa com o fim específico de exportação.” (grifo nosso)*

Isto posto, não há como prosperar a alegação da recorrente de que suas operações constituíam exportações indiretas, tendo em vista que é no estabelecimento destinatário onde ocorre toda a etapa de produção. Ademais, os CFOP's indicados nas notas de transferências não tratam de remessas para fins de exportação.

Contesta ainda a recorrente para o direito em manter os créditos escriturados decorrente de entradas no estabelecimento de mercadorias cujas saídas estão amparadas por isenção, a exemplo dos insumos agropecuários.

Sinalizo, contudo, que a 4ª JJF ao citar o inciso “c” do art. 264, do RICMS/BA, buscou justificar os cálculos realizados pelo autuante para fins de determinar o percentual de proporcionalidade aplicado para as saídas não tributadas.

Cabe ressaltar, ainda, para as exigências previstas no dispositivo acima citado, a saber:

*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.*

É oportuno aqui afirmar, e como bem mencionou a decisão de piso, que o estabelecimento autuado atua como mero contribuinte comercial para as operações em comento, não sendo possível equipará-lo a estabelecimento industrial nas referidas operações.

Isto porque, como bem mencionou a decisão de piso, o estabelecimento autuado 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.

Suscita ainda a recorrente para nulidade do auto de infração por violação ao direito de defesa, bem como ao disposto no art. 142 do CTN, que dispõe sobre o procedimento administrativo para a constituição do crédito tributário. Entende a recorrente que o fiscal autuante deveria ter lavrado outro Auto de Infração, caso entendesse que as operações isentas (mudas de eucalipto) não seriam aplicáveis, contestando ainda o contribuinte autuado a exigência de multa sobre fatos dissociados da realidade.

Ressalto, mais uma vez, que as operações acima sinalizadas apenas fizeram parte do cálculo da proporcionalidade para fins de verificação do percentual de receitas não tributáveis, cuja manutenção do crédito não encontra amparo legal.

Assim, ao não considerar o estabelecimento autuado como industrial, afastou a decisão de piso a hipótese de manutenção do crédito, mantendo a multa aplicada por falta do devido estorno de crédito em sua escrita fiscal.

Alega também a recorrente que a decisão judicial que ampara a isenção nas suas transferências interestaduais ainda não é definitiva, tendo em vista que o processo judicial está pendente de recebimento do Recurso Especial interposto pelo Estado da Bahia. Nesse sentido, pontua ainda a Recorrente que, não obstante atualmente possua autorização judicial para não proceder com o recolhimento do ICMS sobre suas operações de transferência para o Espírito Santo, a qualquer momento a referida decisão poderá ser reformada, fazendo com que a Recorrente tenha que pagar o imposto supostamente devido, de modo que fará jus ao aproveitamento dos créditos relativos à entrada das mercadorias no seu estabelecimento.

É de se concluir que a intenção da recorrente em usufruir, paralelamente à dispensa concedida judicialmente, da suposta manutenção dos créditos oriundas de entradas tributadas, repercute em perda ao erário visto que a garantia do gozo dos “benefícios fiscais” resta resguardado exclusivamente à recorrente. Se observado que o decurso de prazo também se aplica a Fazenda

Pública em exigir o crédito do ICMS, ultrapassado o prazo previsto para decadência dos fatos geradores não haveria mais possibilidade de cobrança do quanto devido pela recorrente.

O art. 170-A do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104/01, manifestamente disciplinou uma vedação quanto ao momento processual em que a compensação pode ser feita: após o trânsito em julgado da ação judicial na qual esse direito está sendo pleiteado.

Extraí-se do referido dispositivo legal que a intenção do legislador foi garantir segurança às relações jurídicas, a fim de evitar a compensação naqueles casos em que o contribuinte questiona a validade do tributo. Buscou-se, portanto, evitar o risco que poderia ser causado ao erário, ante a incerteza do resultado da demanda.

Em assim sendo, considerando que a decisão final no Mandato de Segurança citado tem vinculação determinante com essa matéria, considero prejudicado o Recurso Voluntário especificamente quanto a este tema.

Não obstante julgar prejudicado, avanço ainda para as arguições de mérito quanto a multa aplicada.

Constata-se que o fiscal autuante laborou em acerto ao não exigir qualquer diferença de imposto na infração objeto da presente análise, tendo em vista que a ausência do estorno sinalizado trouxe mero descumprimento de obrigação acessória, haja vista que o suposto lapso não trouxe repercussões na falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS.

Atesta, a recorrente que a parcela relativa aos referidos créditos não foi e não será utilizada pela Recorrente, sendo certo que, ao término da medida judicial, realizará o seu estorno em caso de vitória, ou o seu aproveitamento em caso de derrota. Fundamenta que a prova da não utilização dos créditos apurados pela Recorrente foi previamente elaborada e apresentada pela própria Fiscalização, especificamente na planilha “Demonstrativo Resumo S Repercussão” visto que o valor ali sinalizado para ser estornado é menor do que o montante de crédito acumulado pela Recorrente, o que demonstra a não utilização dos créditos no momento da autuação.

Tem-se, portanto que, diante da infração acima imputada, a conduta omissiva da requerente de fato não causou danos ao erário.

Outrossim, não vislumbro nos presentes autos qualquer conduta comissiva ou omissiva do Autuado, passível de reconhecimento de dolo, fraude ou simulação, evidenciando, pois, sua conduta de boa-fé perante o Fisco baiano.

Dessa forma, entendo que os requisitos exigidos no art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96 estão revelados nos presentes autos, pelo que se torna lícita e legítima a redução da penalidade perseguida em sede recursal.

Assim, e por tudo o quanto acima exposto, provejo parcialmente o recurso voluntário interposto pelo autuado para reduzir o percentual da multa aplicada, fixando-a a 10% sobre o valor exigido, devendo, contudo, referido PAF ser encaminhado para inscrição em dívida ativa, com a determinação da suspensão da exigibilidade, conforme orientação da PGE.

#### **VOTO VENCEDOR**

Divirjo da nobre Relatora em relação à redução da penalidade, fixando-a em 10% sobre o valor exigido, respaldada no Art. 42, §7º, da Lei nº 7.014/96, transcrito abaixo, tendo em vista que não se trata de multa por descumprimento de obrigações acessórias, mas de efetiva obrigação principal.

*“§7º As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto.”*

A infração em tela foi 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 havido repercussão na falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos.

Conforme se depreende da autuação, há duas exigências: o estorno dos referidos créditos fiscais indevidos e a multa pela conduta omissiva do Autuado. A multa foi aplicada em razão da falta de estorno dos créditos fiscais, conduta que só não gerou pagamento de tributo porque o Autuado possuía saldo credor em sua escrita fiscal. Mas a falta de repercussão imediata no recolhimento do imposto não retira a natureza de obrigação principal, até porque o ICMS é apurado em forma de conta corrente, podendo o saldo credor de um período se tornar em devedor no período seguinte.

Portanto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **217359.0009/17-9**, lavrado contra **FIBRIA CELULOSE S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa percentual no valor de **R\$10.371.924,71**, prevista no art. 42, VII, “b” da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios de acordo com estabelecido pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, Paulo Shinyashiki Filho e Luiz Augusto Fernandes Dourado.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de março de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – RELATORA/VOTO VENCIDO

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS