

**PROCESSO** - A. I. Nº 217359.0010/18-5  
**RECORRENTE** - FÍBRIA CELULOSE S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0133-03/19  
**ORIGEM** - IFEP SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 02/03/2020

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0351-11/19

**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 da Federação. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Cuidam, os presentes autos, de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 3ª JJF Nº 0133-03/19, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 15/10/2018, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$5.029.166,63, em razão de uma única infração, descrita a seguir.

*Infração 01 - código 01.05.30 – 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, nos meses de março a dezembro de 2017 e janeiro a junho de 2018.*

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 18/06/2019 (fls. 201 a 212) e decidiu pela Procedência, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

#### “VOTO

*Inicialmente, depois de examinar as peças que constituem o presente Auto de Infração, cabe consignar que o PAF está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF-BA/99, não tendo sido constatada a violação ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e a legislação pertinente à irregularidade apurada. O lançamento de ofício foi constituído em consonância com os elementos indicados e na forma preconizada na legislação de regência, ou seja, no art. 142 CTN, e no art. 39 do RPAF-BA/99.*

*No mérito, o Auto de Infração imputa ao sujeito passivo o cometimento da falta de estorno de crédito fiscal de ICMS, relativo a mercadorias entradas no estabelecimento, que posteriormente, objeto de saídas com não incidência do imposto, não tendo havido repercussão na falta de recolhimento ou recolhimento a menos do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos, nos meses de março de 2017 a junho de 2018. Sendo aplicada a multa de 60% sobre o crédito disponível no “Conta Corrente Fiscal”, depois de aplicada a proporção das saídas não tributadas, conforme demonstrativo acostado à fl. 07.*

*Convém salientar de início que o estabelecimento autuado acumula crédito fiscal em seu Conta Corrente Fiscal em decorrência de decisão judicial, em caráter preliminar, embora ainda vigente, no Processo nº 0526503-95.2014.8.05.0001, que julgou procedente a pretensão do ora Autuado, “reconhecendo que a mera transferência de bens de uma unidade para outra da mesma empresa, mesmo que em Estados diversos 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 sua unidade fabril localizada em outro Estado da Federação, cabendo ao requerido abster-se de fazer incidir o tributo em casos de igual natureza.”*

*Logo, ante a vigência da supra aludida decisão, por ocasião da ocorrência dos fatos geradores, verifica-se*

como aspecto inquestionável, que as saídas em transferência de toras de madeira do estabelecimento autuado para sua filial em outra Unidade da Federação, ou seja, para o Estado do Espírito Santo, afiguram-se como operação não tributada.

Portanto, esse é o marco indelével, sob o qual se deve alicerçar toda e qualquer discussão em torno da presente autuação. Isto é, os créditos fiscais acumulados no período fiscalizado se originam do descompasso entre os créditos fiscais escriturados por ocasião das aquisições de insumos e as saídas desoneradas, ou seja, sem tributação por imposição da sentença judicial.

Em sede defesa, o Impugnante para refutar o lançamento de ofício, em síntese, aduz que se constitui em uma única empresa com uma única planta industrial, embora com estabelecimentos localizados em diversos Estados, todos possuem suas atividades voltadas ao mesmo objetivo, ou seja, todos concorrem à produção de celulose.

Frisou que o estabelecimento autuado cuida da primeira etapa da produção da celulose, precisamente, da sua matéria prima que nela é produzida ou adquirida de terceiros: “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”.

Sustentou que 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.

Asseverou que todas as mercadorias utilizadas no processo de produção da celulose posteriormente exportada, em especial a madeira, fazem jus a manutenção do crédito na entrada.

Como se depreende do teor da argumentação defensiva, essa colide frontalmente com toda a legislação de regência. Eis que, a Lei Complementar nº 87/96, para efeito da obrigação tributária, é clara e expressa em definir o conceito de estabelecimento ao expressamente estabelecer a autonomia entre eles no âmbito do ICMS. Assim, resta patente que cada estabelecimento de uma empresa, qualquer que seja seu ramo de atividade, é constituído juridicamente de per si, tendo estatuto, obrigações e deveres a serem cumpridos.

Assim, é indubioso que os estabelecimentos envolvidos na presente lide possuem CNPJ e Inscrição Estadual diferentes, além de desenvolverem atividades específicas, haja vista que 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”.

Por fim, em consequência, as 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 não 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.

Resta patente nos autos que somente existe, de fato, exportação a partir da produção da celulose, que não é realizada pelo estabelecimento autuado, uma vez que suas operações comerciais 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.

É indubioso que as operações comerciais do estabelecimento autuado não podem ser consideradas como de exportação, precipuamente porque não tem domínio algum sobre a destinação final 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.

Quanto à alegação de que o estabelecimento do Autuado localizado no Estado do Espírito Santo promoverá exportação de celulose, não tem pertinência com a presente lide. Eis que, as atividades do estabelecimento autuado, não realiza qualquer operação de exportação. Deve ser ressaltado que, no presente caso, 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.

Consigno que Acórdão CJF Nº 0055-11/09 deste CONSEF, citado pelo Impugnante como precedente para sua tese defensiva, afigura-se desprovido de eficácia, tendo em vista tratar de um estabelecimento que beneficia o café em grãos e o exporta, portanto, envolve, todas as etapas da produção do café e é ele mesmo o exportador e

localizado no Estado.

É da inteleção 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.

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)

E para corroborar tal entendimento, observo 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;

Resta evidenciado, 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.

No que concerne à alegação de que a fiscalização, ao calcular a proporcionalidade sobre o valor total, deixou de observar que determinadas saídas isentas lhe dão direito à manutenção dos créditos, nos termos do art. 264, XVIII do RICMS/12, citando como exemplo, mudas de eucalipto.

Entendo assistir razão aos Autuantes, pois, embora o art. 264 do RICMS-BA/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;

Logo, este não se configura no caso do estabelecimento autuado.

Quanto ao entendimento manifestado pelo 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, por sustentar que deveria ser aguardado o transito 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, não comungo com esse argumento, tendo em vista que a atividade fiscalizadora é vinculada, devendo se ater aos fatos e procedimentos reais, não sobre projeções futuras.

Quanto ao pedido para redução da multa imposta a patamares razoáveis, em respeito aos princípios da vedação ao confisco, razoabilidade e proporcionalidade, destaco que, para a irregularidade cometida a referida sanção afigura-se expressamente prevista na alínea "b", do inciso VII, do art. 42 da Lei 7.014/96. Ademais, consigno que 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/99, ao argumento de que houve violação a regras ou princípios constitucionais, não se incluindo na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade de Lei estadual. Neste termo mantenho a multa aplicada.

No que concerne à alegação do Impugnante de que a multa aplicada de 60% no Auto de Infração é abusiva e requer a sua exclusão,

Quanto à solicitação do Impugnante para que as intimações relativas ao presente processo, sejam realizadas aos cuidados de LUIZ GUSTAVO A. S. BICHARA, OAB/RJ 112.310, com endereço profissional na Av. Presidente Juscelino Kubitscheck, 1909, Torre Norte, 23º andar – Vila Nova Conceição - CEP 04543-907 - São Paulo - SP, saliento não haver impedimento para que tal providência seja tomada. 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.

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

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 222 a 242, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Explica 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. Alega, não obstante, que 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 a 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.). Em outras palavras, 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. Desta forma, entende que não se pode perder de vista a finalidade da imunidade de que trata o art. 155, § 2º, inciso X, alínea ‘a’ da CF, que busca desonrar e incentivar as operações de exportações, o que implica, logicamente, na desoneração de toda a cadeia produtiva, sob pena de se frustrar tal objetivo.

Argumenta 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. Com efeito, considerando que toda a atividade do estabelecimento autuado é diretamente voltada para a elaboração da matéria prima da celulose, tal atividade está diretamente relacionada às operações de exportação realizadas pela Recorrente, não sendo possível dividir tais operações para fins de aplicação das normas tributárias.

Alega que nenhum dos dispositivos legais mencionados na Decisão recorrida corrobora a tese de que para o gozo da imunidade e manutenção dos créditos as atividades devem ser realizadas por um único estabelecimento. Nesse sentido, ressalta 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 defende que deva ser efetuada em conjunto com o art. 20 da LC 87/96, cujos textos reproduz. Afirma que no mesmo sentido é o disposto no artigo 312, § 3º, I, “b” do RICMS/BA, cujo texto também reproduz.

Após a reprodução dos textos citados, ressalta que os dispositivos legais transcritos não fazem distinção de estabelecimentos, tratando apenas de operações de exportação direta ou indireta, sendo certo que qualquer exigência nesse sentido não possui nenhum fundamento constitucional ou legal. Assim sendo, entende que, se a função desenvolvida em determinado estabelecimento possui como finalidade a elaboração de bens para futura exportação, pouco importa se tal atividade é desenvolvida em um único estabelecimento ou não.

Nesse contexto, argumenta que a função social da Recorrente 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. Logo, conclui que, 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 nº 87/1996 e 312, § 3º, I, “b” do RICMS/BA, 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).

Com isso, prossegue, todos as mercadorias utilizadas no processo de produção da celulose posteriormente exportada, em especial a madeira, fazem jus a manutenção do crédito na entrada, deixando clara a ilegalidade da autuação e a necessidade de reforma da decisão recorrida. Informa que, nesse exato sentido, já se manifestou esse E. Conselho Estadual, reconhecendo o direito a manutenção de créditos relativos a insumos empregados na industrialização de mercadorias exportadas, conforme Acórdão nº 0055-11/09, cuja ementa e voto vencedor reproduz às folhas 229/230.

Afirma que, afastar a imunidade das operações da Recorrente pelo simples fato de seu processo produtivo ser realizado em estabelecimentos distintos é criar óbice que não existe na Constituição Federal ou na lei, de modo que entende que deva ser reconhecido o direito de manutenção do crédito apurado pela Recorrente.

Ainda referindo-se à Decisão recorrida, explica que decidiu que 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. Argumenta, contudo, que tal fato não é objeto da presente autuação, sendo certo que foi autuada por ter supostamente deixado de “tributar as saídas em transferências para outras unidades da Federação, mediante decisão em caráter liminar, no 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.

Informa 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. Assim sendo, assevera ser inegável 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, cujo texto reproduz.

Argumenta que, se a Fiscalização entendia que tal manutenção não era válida por a Recorrente não fazer jus à isenção, entende que deveria ter lavrado outro Auto de Infração com este fundamento, mas não poderia, como de fato fez, exigir o pagamento de multa apresentando fatos dissociados da realidade, motivo pelo qual defende ser totalmente insubstancial a exigência da multa neste particular.

Por outro lado, diferentemente do quanto decidido, alega que faz jus a manutenção dos créditos na entrada, exatamente como realizado, a exemplo dos insumos agropecuários, de acordo com o inciso XVIII do mencionado artigo, cujo texto transcreve. Sustenta ser o caso, por exemplo, das mudas de eucalipto, que dão início ao processo produtivo de fabricação/industrialização de celulose da Recorrente, dando direito à manutenção do crédito escriturado na entrada.

Desta forma, conclui que a Decisão recorrida deve ser reformada, na medida em que a própria legislação autoriza sua manutenção, restando, também por esse motivo, ilegal a autuação.

Não obstante todo o acima exposto, sustenta que caberá 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. Isso porque, argumenta, trata-se do dever de estornar créditos de ICMS, ou seja, “mera conduta” derivada da simples escrituração nos livros competentes sem o posterior estorno, o que deve ensejar autuação por descumprimento de obrigação acessória, sobretudo quando evidenciada a ausência de repercussão 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, sendo certo que tal hipótese de redução não ocorre no presente feito. Vale dizer, os créditos apurados foram apenas escriturados pela Recorrente, de modo que não há que se falar em falta de recolhimento ou recolhimento a menor

do imposto. Nem se diga que não há prova de não utilização dos créditos apurados pela Recorrente, pois a prova cabal de não utilização foi previamente elaborada e apresentada pela própria Fiscalização, especificamente na planilha “Demonstrativo Resumo S Repercus”, parte integrante do Auto de Infração, cuja imagem transcreve à folha 233, para ressaltar que o valor a ser estornado é menor do que o montante de crédito acumulado pela Recorrente, de modo que, mesmo sendo desconsiderado o valor do crédito a ser estornado, restaria um crédito no montante de R\$90.125,23, o que demonstra a não utilização dos créditos até o momento da autuação. Daí, inclusive, decorre a afirmação realizada pela Fiscalização no próprio auto de infração, no sentido de que a falta de estorno do crédito não repercutiu na falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS.

Defende, portanto, não haver dúvidas de que o não estorno sinalizado se traduz em mero descumprimento de obrigação acessória, haja vista que o suposto lapso não trouxe repercussão na falta de recolhimento ou recolhimento a menor do imposto, razão pela qual a redução da multa é medida que se impõe, exatamente nos termos do art. 42, § 7º da Lei nº 7.014/96 e art. 158 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF).

Assegura que não utilizou efetivamente o valor do crédito fiscal considerado como indevido pelo Fisco, ou seja, não abateu este valor do tributo a ser recolhido no período, apenas apurou e manteve o crédito em sua escrita, descumprindo, portanto, mera obrigação acessória de fazer ou deixar de fazer. Dessa forma, em virtude do descumprimento da obrigação acessória decorrente da ausência de estorno (obrigação de fazer), entende que deve ser aplicada pena com multa também de obrigação acessória.

Assim, tem-se que a conduta omissiva praticada pela Recorrente não causou qualquer dano ao Erário, tão pouco fora praticada com dolo, fraude ou simulação, estando, portanto, preenchidos os requisitos exigidos no art. 42, § 7º da Lei nº 7.014/96 e no art. 158 do RPAF para a redução da penalidade imposta à Recorrente, podendo os nobres julgadores, inclusive, cancelar a multa aplicada diante das circunstâncias do presente caso. Transcreve julgado deste CONSEF em apoio ao seu ponto de vista.

Argumenta, ainda, que, corroborando o exposto, é princípio basilar de direito que toda e qualquer penalidade deve guardar correspondência, ser razoável e proporcional ao ilícito cometido pelo autor, sob pena de invalidade. Isso porque, na seara do Direito Tributário Brasileiro a tributação se reveste de limites que não podem ser transgredidos pelo legislador ordinário, dentre os quais destaca o princípio do não-confisco, previsto no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal. Assim, em que pese a aplicação da penalidade em apreço estar prevista no regulamento, o fato concreto positivado nesta autuação vai de encontro com a infração pela qual está lastrada a cobrança e, por inexistir tributo devido em razão da simples escrituração de crédito, sustenta que a multa em questão revela-se manifestamente desarrazoada, desproporcional e, consequentemente, violadora do princípio constitucional do não confisco. Transcreve julgados do STF e do TJ/BA, em apoio aos seus argumentos.

Logo, em conformidade com o entendimento assinalado pelos julgados acima colacionados, conclui-se que a multa aplicada à Recorrente no caso em tela mostra-se absolutamente 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 ou ao menos sua redução.

Diante do exposto, requer o integral provimento do presente Recurso Voluntário para, reformando-se a decisão de Primeira Instância, cancelar o crédito tributário ora combatido. Na remota hipótese de a exigência vir a ser mantida, requer seja determinado o cancelamento ou redução da multa, aplicando-se ao presente feito o disposto no art. 42, § 7º da Lei nº 7.014/96 e art. 158 do RPAF, em virtude do integral atendimento dos requisitos exigidos, bem como em razão do caráter confiscatório da multa.

Termos em que, pede deferimento.

## VOTO

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em face de conduta assim, descrita “*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, ...*”. O presente lançamento decorre da concessão de liminar, pelo poder judiciário, ao Sujeito Passivo, reconhecendo a não incidência do ICMS nas operações interestaduais de transferências de eucaliptos entre estabelecimentos da empresa Fibria Celulose, o que levou a fiscalização a exigir o estorno do imposto incidente nas operações anteriores.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando que desenvolve atividade econômica de cultivo de eucaliptos, os quais, num momento subsequente, são objeto de exportação por outro estabelecimento seu, localizado no Estado do Espírito Santo. Sustenta que as operações autuadas gozam de imunidade, a qual defende se aplicar não somente à última etapa do processo de exportação, mas também à toda a cadeia econômica de elaboração do produto, conforme previsão do art. 155, § 2º, inciso X, alínea “a” da CF/88.

Enquadrando-se no conceito de “exportação”, como defende a Recorrente, entende que não precisaria estornar os créditos respectivos, uma vez que há previsão expressa de sua manutenção na legislação do ICMS.

Inicialmente, é importante fixar que a previsão constitucional de imunidade somente se aplica às operações que destinem as mercadorias ao exterior, não alcançando as etapas anteriores, conforme se pode deduzir, a partir da leitura do texto constitucional abaixo transscrito.

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

...  
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;

...  
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

...  
X - não incidirá:

...  
a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior (grifos acrescidos), nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;  
...”

Como se pode notar, as operações de transferências originadas da Bahia NÃO SE DESTINAM AO EXTERIOR, mas a outro estabelecimento da Recorrente no estado vizinho, não sendo, portanto, alcançadas pela regra acima. Não podem, sequer, ser tratadas como operações “com o fim específico de exportação”, já que, para tal, exige-se que sejam exportadas na condição em que saíram, sem se submeter a novo processo de industrialização, como é o caso dos autos.

Assim, não se classificando como “OPERAÇÕES QUE DESTINEM MERCADORIAS PARA O EXTERIOR”, é forçoso concluir que não se enquadram na regra constitucional prevista no art. 155, § 2º, inciso “X”, alínea “a” da CF/88.

Ora, inaplicando-se a regra jurídica citada, não há de se cogitar, igualmente, da incidência da regra de manutenção dos créditos, prevista no art. 26, § 4º, inciso I da Lei nº 7.014/96, abaixo reproduzida.

“Art. 26. Para efeito de aplicação do disposto nos arts. 24 e 25, os débitos e créditos serão apurados em cada

*estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados neste Estado, conforme dispuser o Regulamento (LC 87/96 e 102/00).*

...  
§ 4º Entendem-se como saldos credores acumulados aqueles decorrentes de operações ou prestações subsequentes:

I - que destinem ao exterior mercadorias e serviços com não-incidência do imposto;

...

Não se trata, também, ao contrário do que alegou a Recorrente, de hipótese de isenção nas saídas de insumos agropecuários, pois a regra disposta no art. 264 do RICMS/12 só alcança as operações internas, mas não as interestaduais, conforme se pode ler abaixo.

"Art. 264. São isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações:

...  
XVIII - as saídas internas com os insumos agropecuários relacionados no Conv. ICMS 100/97, exceto os previstos nos incisos LIII e LIV do caput do art. 268 deste Decreto, observadas as seguintes disposições:  
..."

De fato, a não incidência, nas operações de transferência interestaduais, em exame, não decorreu da regra emanada da Carta Constitucional, tampouco da regra regulamentar alegada pelo Contribuinte, mas de provimento jurisdicional, emanado do Poder Judiciário, que fez surgir, no mundo jurídico, uma norma individual e concreta, a afastar as demais normas gerais e abstratas existentes no ordenamento jurídico nacional. Assim, por força da decisão citada, é forçoso concluir que não houve incidência nas operações de transferência de eucalipto para o Estado do Espírito Santo, com todos os efeitos jurídicos pertinentes a tal status normativo.

Nesse sentido, tratando-se, portanto, de operações de não incidência, deve-se dispensar o tratamento constitucional correspondente, previsto no art. 155, § 2º, inciso II, alínea "b", conforme adiante.

"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

...  
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;

...  
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

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

...  
b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores (grifo acrescido);  
..."

Como se pode depreender, da leitura do texto acima sublinhado, impõe-se o estorno dos créditos relativos às operações anteriores, o que nos leva à conclusão de que a presente infração se encontra caracterizada.

Quanto ao pedido de redução ou cancelamento da multa aplicada, denego por entender que a conduta ilícita não decorreu de erro empresarial, o que revela um grau maior de culpabilidade da conduta empresarial, desaconselhando a mitigação da sanção aplicada.

Ademais, a infração praticada, a despeito de não ter resultado, diretamente, em falta de recolhimento de tributo, tal resultado é um dos efeitos possíveis que decorrem da manutenção indevida de crédito em sua conta-corrente, o que se revela como mais um empecilho à aplicação da norma prevista no artigo 158 do RPAF/99, abaixo reproduzido.

"Art. 158. As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham

*“sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo.”*

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

## VOTO DIVERGENTE

Tratando, o presente processo, de pretensão da Recorrente em manter créditos de ICMS referente à sua atividade extrativa e de beneficiamento, sob a alegação de que os produtos transferidos para outra unidade da mesma empresa em outro Estado da Federação, que industrializa e exporta os produtos deles decorrentes, portanto sujeitos à isenção, cabe-me focar na infração detectada pelo autuante e na penalidade aplicada.

Diz a infração anotada pelo autuante:

*Infração 01 - código 01.05.30*

*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, nos meses de março a dezembro de 2017 e janeiro a junho de 2018.*

Muito embora comungue com a análise legal feita pelo ilustre Relator do processo, no que diz respeito à obrigatoriedade de estorno dos créditos objeto da autuação, tenho a considerar que a empresa autuada, comprovadamente, não atuou com dolo, fraude ou simulação ao manter os créditos obtidos pelas entradas do insumos utilizados na sua atividade.

Por considerar, interpretação sua, que a atividade de exportação da produção da empresa estaria desvinculada da independência dos estabelecimentos, mantendo a isenção em todas as etapas de plantação, extração beneficiamento, industrialização e exportação, escriturou e manteve em sua escrita fiscal os valores obtidos a crédito na unidade autuada.

Entendeu a Recorrente que havendo obtido, através processo judicial, autorização para transferir seus produtos para a unidade sediada no Estado do Espírito Santo, sem tributação do ICMS, e, não fazendo, a decisão proferida através o Processo nº 0526503-95.2014.8.05.0001, ressalva quanto ao possível direito à manutenção do crédito, assim procedeu, o que, ao contrário do que afirma o ilustre Relator, não caracteriza, em nenhum momento, ação com dolo, fraude ou simulação.

É de se salientar que, muito embora tenha mantido em sua escrituração fiscal os créditos, que por força do que determina a legislação deveria ser estornado, não houve qualquer repercussão no cumprimento das suas obrigações pecuniárias para com o erário público, inociroando no período objeto da autuação, em qualquer mês, a obrigatoriedade de recolhimento por inexiste saldo devedor do ICMS.

Pugna a Recorrente pela redução ou cancelamento da multa pretendida pelo autuante e mantida pela junta julgadora, também negada pelo ilustre Relator.

Estranha, se não temerária, a afirmação do ilustre Relator quando afirma:

*Quanto ao pedido de redução ou cancelamento da multa aplicada, denego por entender que a conduta ilícita não decorreu de erro empresarial, o que revela um grau maior de culpabilidade da conduta empresarial, desaconselhando a mitigação da sanção aplicada.*

Entendo que, com base na análise que fiz e me convenço, pode-se aplicar o que determina o RPAF no artigo 158, abaixo transcrito:

*“Art. 158. As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo.”*

Além do que está definido no RPAF/BAHIA, a Lei nº 7.014/97, no artigo 42, assim definia à época dos fatos geradores:

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

§ 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.”

Portanto, configurada está a possibilidade de se aplicar a redução ou cancelamento da multa aplicada por descumprimento de obrigação acessória.

Como acatado pelo ilustre Relator, não procede a cobrança do valor reclamado a título de ICMS e sim a aplicação da multa prevista na legislação, não cancelada ou reduzida no voto de que ora divirjo.

Desta forma dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, julgando o Auto de Infração PARCIALMENTE PROCEDENTE, para aplicar sobre a multa determinada na autuação a redução de 95%, restando o débito reclamado no valor de R\$251.458,33.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª 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 **217359.0010/18-5**, lavrado contra **FÍBRIA CELULOSE S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa percentual no valor de **R\$5.029.166,63**, prevista no art. 42, VII, “b” da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Luiz Alberto Amaral Oliveira, Fernando Antonio Brito Araújo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): José Roservaldo Evangelista Rios, Laís de Carvalho Silva e Leonel Araújo Souza.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de dezembro de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ ROSEVALDO EVANGELISTA RIOS - VOTO DIVERGENTE

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS