

A. I. Nº. - 269133.0005/18-1  
AUTUADO - S & D FLORESTAL BIOENERGIA LTDA.  
AUTUANTE - JOSÉ CÍCERO DE FARIAS BRAGA  
ORIGEM - INFRAZ TEIXEIRA DE FREITAS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 13/02/2019

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

**ACÓRDÃO JJF N° 0002-03/19**

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. LIVROS FISCAIS. FALTA DE RECOLHIMENTO NOS PRAZOS REGULAMENTARES. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Autuado não apresenta elementos com o condão de elidir a autuação. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 28/06/2018, exige ICMS no valor de R\$770.548,95, acrescido da multa de 60%, em decorrência de ter deixado de recolher o imposto nos prazos regulamentares, referentes a operações escrituradas nos livros fiscais próprios. (Infração 02.01.01). Consta que o autuado deixou de recolher o ICMS normal, nos meses de março a novembro de 2017, obtido após reconstituição da apuração do ICMS, onde foram glosados os créditos fiscais indevidos, oriundos de (i) aquisições de combustíveis, lançados na apuração, no campo crédito de ajustes, em virtude de o óleo diesel ter sido consumido em prestações de serviços de transporte internas, com a emissão do conhecimento de transporte emitido pelo autuado, sendo essas operações dispensadas do pagamento do ICMS, conforme Lei estadual 8534/02, art. 12 e lei estadual 8542/02, art. 5º, V, contrariando o art. 310, III do RICMS/2012; (ii) serviços de transporte, efetuado pelo próprio contribuinte, utilizado em fase anterior a produção do carvão, do eucalipto plantado e que foi recolhido nas áreas da empresa Suzano Papel e Celulose, na Bahia e em menor número no estado do Espírito Santo, para ser destinado a sede de empresa na Fazenda Gameleira, situada na zona rural do município de Caravelas /Bahia, onde, posteriormente, será transformado em carvão vegetal, em desacordo com o art. 309, I, “b” do RICMS/2012; (iii) atividades que são importantes, mas que não fazem parte da produção do carvão, quais sejam: manutenção de vias de acesso, manutenção de estradas e transportes de pessoal em ônibus, descumprindo o art. 309, I, “b” do RICMS/Ba. A reconstituição do mês de dezembro de 2017 apresentou saldo credor de ICMS, por este motivo, está sendo cobrada multa, sem prejuízo do estorno do crédito indevido, sendo a mesma exigida através do auto de infração 269133.0003/18-1, devido ao desmembramento em função do valor.

O sujeito passivo apresenta impugnação fls.24/37, através de advogados, procuraçao fl.38. Registra a tempestividade de sua peça defensiva. Transcreve a infração que lhe foi imputada. Afirma que, não se conformando, *data vénia*, com os termos e as exigências que lhe foram impostas através do auto de infração mencionado, no exercício do direito previsto no artigo 123 do RPAF/99, submete à apreciação dessa Secretaria, as razões de fato e de direito a seguir expandidas. Reproduz a infração, enquadramento legal e demonstrativo do valor exigido.

Preliminarmente, registra elogios ao trabalho desenvolvido pelo representante da Secretaria de Estado da Fazenda da Bahia, afirmando que além de evidenciar com clareza e objetividade o seu entendimento, apontou a origem de cada valor estornado, agrupando e destacando os créditos da mesma origem, de maneira a propiciar à contribuinte autuada a apresentação de impugnação total ou parcial, podendo, ainda, efetivar o pagamento da parcela que entender devida.

Afirma que discorda, em parte, com a acusação fiscal, destacando o que significa a atividade de

“carvoejamento” que explora nesse Estado, onde procura gerar o máximo de empregos possível. Para tanto, diz que os fornos para queima da madeira foram instalados em município da Bahia e aí são desenvolvidas quase todas as etapas da produção de carvão vegetal.

Explica que a primeira etapa do processo é a busca da madeira que pode ser adquirida em pé, derrubada e cortada, para retirada no local onde se encontra, significando dizer que cada uma das etapas que integra o processo de produção do carvão gera custos que compõem o preço final.

Entende que, tudo aquilo que é direta ou indiretamente, consumido no processo produtivo e que é adquirido com o ICMS incluso no preço, gera crédito do imposto em favor da adquirente, visto que o produto resultante destas operações é vendido com incidência do imposto. Assim é o princípio da não-cumulatividade do ICMS, salvo as exceções previstas em lei. Sobre o princípio da não cumulatividade, cita lições do professor Paulo de Barros Carvalho.

Explica que, não raro, as fases do processo produtivo são realizadas em diversos locais, inclusive em diferentes Estados do país. Um Estado, por exemplo, produz a matéria prima, a qual é vendida para uma indústria domiciliada em outro Estado, que transforma essa matéria prima em certo produto, promovendo a circulação econômica do referido sistema. Pelo princípio da não-cumulatividade, diz que cada ente tributante faz jus ao imposto incidente sobre o que é agregado ao produto no seu território. Salienta que este princípio está previsto no artigo 155, § 2º, da Constituição Federal do Brasil, a qual estabelece, entre outras regras, que o ICMS de uma operação, compensa-se com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Diz que por sua vez, a Lei Complementar nº 87/96 traz a regulamentação dessa sistemática, prevendo a utilização do mecanismo de débitos créditos, conforme artigo 20. Afirma que na ânsia de gerar receita, que nunca é suficiente para satisfazer as crescentes necessidades do Estado, o fisco, não raro, via do que pensa e acha sobre a realidade dos negócios consumados, em especial sobre a destinação dos produtos adquiridos que geram custos e não simples despesas operacionais, adota critério incongruente com a realidade, exigindo o estorno de créditos legalmente apropriados.

Prossegue aduzindo que, menosprezando os efeitos típicos das aquisições indispensáveis ao processo de produção do produto final que coloca em circulação - carvão vegetal - via da concepção própria de custos, ou seja, daquilo que onera o produto numa das fases do processo de produção, com invocação do disposto nos arts. 309 e 310 do RICMS/Bahia, o fisco promove o estorno de créditos por entradas de produtos empregados, nesta fase pelos veículos próprios e/ou locados, alegando que não geram direito aos créditos. Sem justificativa plausível, considera a atividade própria como prestação de serviços a terceiro, sem comprovar que houve apropriação de receita própria da alegada atividade.

Salienta que na concepção do fisco, o transporte da madeira cortada, realizado pela própria empresa, com emprego de veículos próprios e locados, não integram o processo produtivo. Entretanto, como antes destacado, a produção do carvão vegetal é composta de várias etapas interligadas que podem, ou não, ser executadas por uma mesma pessoa. Por aí se vê que o transporte da madeira é fase indispensável à geração do carvão vegetal.

Assevera que na concepção personalíssima do Agente do fisco, sobre as fases do processo de produção do carvão vegetal, o transporte da madeira cortada se enquadra como prestação de serviços à terceiro, razão por que, no seu entendimento, a aquisição do óleo diesel consumido pelos veículos próprios e/ou locados, utilizados na remoção da madeira, não gera direito ao creditamento do imposto pela empresa.

Ressalta que com esse entendimento, sem a mínima comprovação no sentido de que a madeira foi adquirida e posta no local onde se encontram instalados os fornos para produção do carvão, o fisco promoveu o estorno dos valores creditados a título de crédito do ICMS em três situações: (i) na primeira delas, acertadamente, considerou indevidos os créditos apropriados com base nas

notas fiscais de aquisições de combustíveis consumidos nas *prestações de serviços de transporte internos no Estado da Bahia, inclusive com a emissão de conhecimentos de transporte pelo contribuinte fiscalizado*, sendo estas prestações dispensadas do pagamento do ICMS, conforme Lei Estadual nº 8534/02, art. 12 da Lei Estadual nº 8542/02, art. 5º, V, contrariando o art. 310, III do RICMS/BA/2012. O valor devido em consequência dos estornos destes créditos foi, conforme recomposição da conta gráfica, recolhido aos cofres do Estado; (ii) na segunda, afirma que se esquecendo de que a empresa adquire madeira pé, ou mesmo no local do corte, incumbindo-se de transportá-la até o local onde se encontram instalados os fomos, não reconheceu a etapa do transporte como atividade própria da impugnante, integrante do processo de produção, razão por que considerou indevidos os créditos gerados pelas aquisições de óleo diesel consumido pelos veículos da empresa e/ou locados, utilizados no transporte da madeira. O fisco considerou o transporte como fase antecedente ao processo de produção do carvão, esquecendo-se que foi realizado pela própria empresa, com consequente geração de custo à produção, que não se confunde com despesas, suportadas com o resultado final das atividades exploradas; (iii) na terceira, acertadamente, considerou indevidos os créditos pelas entradas de óleo diesel consumido pelos veículos próprios e/ou contratados utilizados no transporte de empregados e/ou pelas máquinas utilizadas na manutenção das estradas. Deveras, o transporte dos empregados e a manutenção das estradas, são operações que geram despesas para empresa que, por óbvio, é a destinatária final dos produtos consumidos fora do processo de produção. O valor devido em consequência dos estornos destes créditos foi, conforme recomposição da conta gráfica, recolhido aos cofres do Estado. (DAE e comprovante da recomposição em anexo).

Destaca que no tocante ao item 2, as aquisições de óleo diesel destinadas ao consumo dos veículos próprios e locados utilizados no transporte da madeira, até o local onde se encontram instalados os fomos, geram custos e não despesas correntes. Assim, ressalta que o transporte da matéria prima é fase indispensável à geração do produto final - carvão vegetal - sendo injustificável e até mesmo ofensivo ao princípio constitucional da não-cumulatividade o estorno dos créditos.

Afirma que para o Fisco comprovar o que alega como sendo “*serviços prestados a terceiros*”, não basta o estorno dos créditos. O que se exige é a prova do fato constitutivo do direito de promover o estorno. Não há sequer indícios da irregularidade apontada na sua conduta.

Frisa que com a evolução da doutrina, nos dias de hoje, não se aceita mais a inversão da prova por força da presunção de legitimidade dos atos administrativos e tampouco se pensa que esses atributos exoneram a administração de provar as ocorrências que se afirma terem existido. Na própria configuração oficial do lançamento, a lei instituiu a necessidade de que o ato jurídico administrativo seja devidamente fundamentado, o que significa dizer que o Fisco tem que oferecer prova concludente de que o evento ocorreu na estrita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa.

Comenta que considerando o creditamento como exercício de um direito lastreado em fatos típicos descritos na lei, não se esperava, por parte do fisco, que viessem a ser os fatos assecuratórios desse direito, descaracterizados pela fiscalização, com base em mera suposição, ao contrário senso dos princípios adotados pela Lei maior.

Aduz que o procedimento adotado pela fiscalização para geração de receita aos cofres públicos além do devido, extrapolando os critérios ditados pela lei, como no caso em debate, configura verdadeira agressão a direito constitucionalmente assegurado às pessoas.

Ressalta que a empresa fiscalizada tem como atividade principal a produção de carvão vegetal, adquirindo, para tanto, madeira produzida por terceiros. Isso não significa que o transporte da madeira seja realizado por encomenda do vendedor. Basta ver que há sim, aquisição da mata em pé. Em casos que tal, não apenas a derrubada e o corte são feitos pela adquirente como, também, o transporte da madeira cortada até o local de produção do carvão.

Clama aos Julgadores, que revejam o sentido como vem sendo aplicadas determinadas regalias

instituídas aos órgãos fazendários em geral, que ao invés de serem utilizadas na arrecadação do tributo devido, estão servindo como suporte de verdadeiros abusos perpetrados com a imputação de obrigações tributárias com base em ficção, contrariando direitos líquidos e certos de contribuintes.

Afirma que as prerrogativas que a ordem institui a favor do Estado não podem ser utilizadas, como suporte na prática de atos ofensivos aos princípios ditados por essa mesma ordem, como é o caso do princípio da estrita legalidade, a que se sujeita o titular do direito na formalização da cobrança de qualquer obrigação tributária.

Entende que em razão da elasticidade das normas, principalmente das que tem como propósito ampliar a arrecadação de tributos, cada vez mais se restringe a liberdade das pessoas, sem embargo de o Estado se declarar fundado na livre iniciativa individual.

Aduz que na hipótese em debate, o fisco, sem levar em conta os princípios adotados na elaboração e promulgação das leis, as quais regulam de maneira ampla e objetiva a não-cumulatividade na cobrança do ICMS, instituindo o direito de o contribuinte deduzir do débito calculado com base no seu faturamento tudo aquilo que adquirir de empresas estabelecidas no país e onerar suas atividades, restringido tal direito tão-somente nas hipóteses que enumera taxativamente, criou restrições ao direito assegurado à ora impugnante através de leis. Sobre o tema cita o disposto no art. 20 da Lei Complementar 87/96 para concluir que as restrições aos créditos apropriados foram criadas pelo fisco, a contrário senso do princípio ditado pela norma destacada.

Sustenta ser pretensioso e parcialmente improcedente o trabalho fiscal, porquanto não se comprova a alegada prestação de serviços de transporte à terceiro, motivo utilizado na justificativa da exclusão dos valores do ICMS creditados pelas aquisições de óleo diesel consumido no transporte da madeira, como por ele efetivado. Diz que o feito fiscal, cujo objetivo não é outro senão produzir receita com base em mera suposição, não pode prevalecer.

Pede: (i) o recebimento da presente impugnação, porquanto tempestiva; (ii) seja conhecida e apreciada cada uma das arguições constantes da impugnação para, então, julgar procedentes as discordâncias da autuada, ordenando, em consequência, o cancelamento dos estornos dos creditamentos feitos com base nas aquisições de óleo diesel consumidos pelos veículos próprios e/ou contratados utilizados na transporte de madeira pela empresa; (iii) seja, ao final, considerado liquidado o valor reconhecido como devido, pago pela autuada, decretando o arquivamento do processo.

O Autuante presta informação fiscal fls.60/64. Transcreve os fatos que teria apurado na autuação. Sintetiza os termos da defesa. Diz que em função da defesa interposta pelo autuado, faz as seguintes considerações. Reproduz a acusação fiscal. Diz que o impugnante reconhece os créditos indevidos que geraram débitos de ICMS normal a recolher, conforme reconstituição da apuração do ICMS, referentes às situações contidas nos itens 01 e 03 das descrições dos fatos do auto de infração.

Afirma que apesar do reconhecimento, por parte do contribuinte, das situações 01 e 03, ressalta que o recolhimento efetuado (folha 56) se deu apenas, em relação aos meses de março, abril e maio de 2017, conforme demonstrativo de débitos – Parcelas Reconhecidas (folha 55), visto que deveriam ser recolhidos também, os valores mensais de junho a dezembro/17. Reproduz a “Alocação e Função na Empresa – Demonstrativo de Crédito Indevido de ICMS com Base nas Planilhas de Consumo de Combustível Elaboradas pelo Contribuinte” - Período Março a Dezembro 2017. (folhas 08 a 16).

No que tange a situação descrita no item 02, contestada pela defesa, que novamente reproduz: *Em fase anterior à produção do carvão, no transporte efetuado pelo mesmo, do eucalipto plantado, e que foi recolhido nas áreas da empresa Suzano Papel e Celulose S.A. na Bahia e em menor número no Espírito Santo, para ser destinado a sede da empresa na Fazenda Gameleira, situada*

*na zona rural do município de Caravelas – Bahia, onde posteriormente será transformado em carvão vegetal, em desacordo com artigo 309, I, "b" do RICMS/2012.*

Afirma que o transporte que realiza, no que concerne ao eucalipto plantado, se deu em fase anterior à produção do carvão, entendimento este, que se encontra em concordância com o Parecer nº 17153/2018, exarado pela DITRI/GECOT – Diretoria de Tributação/ Gerência de Consultas e Orientação Tributária, que trata de situação semelhante a que se encontra neste caso e que reproduz.

*ICMS. ÓLEO DIESEL EMPREGADO NO TRANSPORTE DE MADEIRA EM TORAS PARA FABRICAÇÃO DE CELULOSE. VEDAÇÃO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. Não gera direito ao crédito o imposto incidente na aquisição de óleo diesel consumido nos caminhões que realizam o transporte de toras de madeira da área de extração florestal para a planta fabril do estabelecimento, visto se tratar de etapa anterior ao processo de fabricação da celulose. Impossibilidade de caracterização do produto como insumo industrial. A empresa acima qualificada, atuando neste Estado na fabricação de celulose e outras pastas para a fabricação de papel - atividade principal, dirige consulta a esta Administração Tributária, nos moldes do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99, solicitando orientação no tocante ao direito de apropriação do crédito fiscal relativo ao ICMS incidente sobre o óleo diesel utilizado nos veículos que realizam o transporte de madeira em toras destinada à industrialização ,na forma a seguir exposta: Informa a Consulente que possui fábrica de celulose e que tem como principal matéria-prima a madeira de eucalipto, proveniente de florestas plantadas em suas propriedades e nas de terceiros. Para atender à sua produção, celebrou com a Copener Florestal Ltda. Contrato de Industrialização de Madeira de Eucalipto, para plantio e colheita de madeira plantada em suas propriedades, e Contrato de Compra e Venda de Madeira de Eucalipto em toras, para a compra de madeira de propriedade da Copener. As árvores de eucalipto são cortadas, descascadas e baldeadas para os aceiros e estradas internas das florestas da Consulente ou da Copener, para então serem transportadas da área de extração para a unidade fabril no Município de Camaçari, por conta e ordem da Consulente.*

.....

#### **RESPOSTA**

*Conforme disciplina contida no art. 309, inciso I, "b", do RICMS/BA (Dec. nº 13.780/12), a apropriação do crédito fiscal relativo ao imposto anteriormente cobrado nas aquisições de mercadorias efetuadas pelo estabelecimento industrial deve atender aos seguintes requisitos principais:*

*"Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário: I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos: a) ( . . . ) .b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fóssil;".*

*Observe-se, portanto, que o direito ao crédito está necessariamente relacionado com o consumo direto e imediato do produto no processo industrial desenvolvido no estabelecimento, ou à sua composição ao produto final (matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem). Nesse contexto, tratando-se de aquisição de óleo diesel combustível, o direito ao crédito estará assegurado sempre que o produto se destinar a emprego em máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo de industrialização, visto que nessa hipótese o óleo diesel adquire a condição de insumo industrial.*

*Ao contrário, tratando-se de óleo combustível empregado em outras etapas não relacionadas diretamente com o processo de industrialização, a exemplo do transporte ou do deslocamento de produtos efetuado antes do início do referido processo, ou após seu encerramento, não será possível o creditamento do imposto, visto que em tal hipótese o óleo diesel não pode ser*

caracterizado como um insumo indispensável ao exercício da atividade industrial. Nesse contexto, e considerando especificamente, os procedimentos descritos pela Consulente em sua inicial, e relativos ao transporte da madeira de eucalipto em toras efetuado nas estradas do Distrito Florestal Norte da Bahia, para entrega em seu estabelecimento fabril localizado em Camaçari, entendemos que não é cabível o crédito do ICMS incidente sobre o óleo diesel utilizado nos veículos que realizam esse transporte, visto se tratar de etapa anterior ao processo de fabricação da celulose. Com efeito, para que o óleo diesel seja considerado um insumo de produção da celulose é necessário que ele apresente uma atuação particularizada e específica dentro da linha de produção do produto, como combustível indispensável ao funcionamento de máquinas e equipamentos diretamente empregados na planta industrial do estabelecimento. Diante de todo o exposto, não poderá a Consulente aproveitar o crédito do ICMS relativo ao óleo diesel consumido nos caminhões que realizam o transporte das toras de madeira da área de extração florestal para sua planta fabril, tendo em vista que o consumo do produto é efetivado em momento anterior à fabricação da celulose. Respondido o questionamento apresentado, informe-se que, conforme determina o artigo 63 do RPAF/99 (Dec. nº 7.629/99), no prazo de vinte dias após a ciência da resposta à presente consulta deverá a consulente acatar o entendimento apresentado neste opinativo, ajustando-se à orientação recebida."

Salienta ainda, que: (i) o Demonstrativo de Crédito Indevido de ICMS com Base nas Planilhas de Consumo de Combustível Elaboradas pelo Contribuinte - Período março a dezembro 2017 foi elaborado com base nas planilhas enviadas pelo contribuinte em atendimento à intimação (folha 06) para que discriminasse o consumo de combustível de equipamentos e veículos e alocação dos mesmos na empresa; (ii) contrariamente, ao que o contribuinte mencionou no que se refere a prestação do serviço de transporte da madeira de eucalipto, para a sede da empresa (Fazenda Gameleira – Município de Caravelas – BA), onde se dá o processo de produção do carvão vegetal, em nenhum momento, considera a prestação do serviço transporte próprio, como prestação de serviços a terceiros, conforme alegação defensiva.

Solicita a procedência total deste auto de infração.

Consta às fls. 67/68, extrato do SIGAT/SICRED com recolhimento de valores reconhecidos pelo Autuado.

## VOTO

Preliminarmente, embora não tenham sido abordadas questões quanto à formalidade processual, analisando os elementos que compõem o presente PAF, constato que as peças necessárias e suficientes exigidas legalmente para corroborar o devido processo legal, se encontram presentes no processo.

Com fundamento no Regulamento de Processo Administrativo Fiscal da Bahia – Decreto nº 7.629/99, sobretudo o art. 39, vejo que não há qualquer vício que imponha mácula ao lançamento, pois estão presentes todos os requisitos necessários à lavratura do presente Auto de Infração. Observo também, que não há nos autos quaisquer elementos que indiquem a existência de erro quanto à determinação do infrator e quanto à capitulação da infração, restando suficientes os elementos presentes nos autos, para se determinar com segurança, a infração, o infrator e o *quantum* devido. O demonstrativo que dá suporte ao Auto de Infração, apensado às fls.07/16, é suficientemente claro, a respeito da irregularidade apurada, cujas cópias foram entregues ao contribuinte autuado, que exerceu com plenitude a ampla defesa e o contraditório. Dessa forma, constato não ter ocorrido quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício.

No mérito, o Autuado foi acusado de ter deixado de recolher o imposto nos prazos regulamentares, referentes a operações escrituradas nos livros fiscais próprios. Consta que o autuado deixou de recolher o ICMS normal, nos meses de março a novembro de 2017, obtido após

reconstituição da apuração do ICMS, onde foram glosados os créditos fiscais considerados indevidos.

Analizando os elementos que fazem parte deste processo, em especial o demonstrativo que dá suporte a autuação fls.07/16, verifico que em ação fiscal, o Autuante reconstituiu a escrita fiscal do contribuinte, glosando os créditos fiscais indevidos que classificou em três categorias: (i) aquisições de combustíveis, lançados na apuração, no campo crédito de ajustes, em virtude do óleo diesel ter sido consumido em prestações de serviços de transporte internas, com a emissão do conhecimento de transporte emitido pelo autuado, sendo essas operações dispensadas do pagamento do ICMS; (ii) operações realizadas em fase anterior a produção do carvão, no transporte do eucalipto plantado e que foi recolhido nas áreas da empresa Suzano Papel e Celulose, na Bahia e em menor número no Estado do Espírito Santo, para ser destinado a sede de empresa na Fazenda Gameleira, situada na zona rural do município de Caravelas/Bahia, onde, posteriormente, será transformado em carvão vegetal; (iii) atividades que não fazem parte da produção do carvão, quais sejam: manutenção de vias de acesso, manutenção de estradas e transportes de pessoal em ônibus.

Dessa forma, com a reconstituição do conta corrente realizada, apurou-se ICMS a recolher nos meses de março a novembro de 2017.

Em sede de impugnação, o defendant reconheceu como devido os valores do ICMS apurados nos itens I e III acima descritos, que declaro procedentes, considerando que sobre os mesmos não existe lide a ser apreciada.

No que concerne aos valores apurados no item II, o defendant contesta a autuação, alegando que o transporte da madeira é fase indispensável à geração do carvão vegetal. Afirma que nas diversas fases do processo para produção do carvão vegetal, o transporte da madeira cortada se enquadra como prestação de serviços a terceiro, razão por que, no seu entendimento, a aquisição do óleo diesel consumido pelos veículos próprios e/ou locados, utilizados na remoção da madeira, gera direito ao creditamento do imposto pela empresa.

A matéria aqui discutida encontra-se normatizada no art. 309, inciso I, alínea “b” do RICMS/2012, que disciplina a apropriação de crédito fiscal relativo ao imposto anteriormente cobrado nas aquisições de mercadorias efetuadas pelo estabelecimento industrial, que deve atender aos seguintes requisitos:

*Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:*

*a) ( . . . )*

*b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fóssil;”*

Avaliando as alegações defensivas e tendo como base o dispositivo retro mencionado, verifico que não podem ser acatadas, considerando que o óleo diesel adquirido para viabilizar o transporte realizado nesta circunstância, no que concerne ao eucalipto plantado, se deu em fase anterior à produção do carvão. Comungo com os termos do Parecer nº 17153/2018, exarado pela DITRI/GECOT – Diretoria de Tributação/ Gerência de Consultas e Orientação Tributária, que trata de situação semelhante a aqui discutida, concluiu que o direito ao crédito está necessariamente relacionado com o consumo direto e imediato do produto no processo industrial desenvolvido no estabelecimento, ou à sua composição ao produto final (matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem).

Nesse contexto, tratando-se de transporte do eucalipto plantado e que foi recolhido nas áreas da empresa Suzano Papel e Celulose, na Bahia, e no Estado do Espírito Santo, para ser destinado à sede de empresa na Fazenda Gameleira, situada na zona rural do município de Caravelas/Bahia, onde, posteriormente, será transformado em carvão vegetal, não dá direito ao crédito fiscal. O direito ao crédito estará assegurado, sempre que a aquisição do óleo diesel se destinar a emprego em máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo de industrialização, visto que nessa hipótese, o óleo diesel adquire a condição de insumo industrial.

Ao contrário do entendimento do autuado, tratando-se de operações aplicadas a outras etapas não relacionadas diretamente com o processo de industrialização, a exemplo do transporte ou do deslocamento de produtos efetuado antes do início do referido processo, ou após seu encerramento, não será possível o creditamento do imposto, visto que em tal hipótese se deu fora da atividade industrial.

Assim, considerando especificamente os procedimentos descritos pela fiscalização, relativamente ao transporte da madeira de eucalipto em toras, efetuado nas estradas nas áreas da empresa Suzano Papel e Celulose, na Bahia e no Estado do Espírito Santo, para ser destinado à sede de empresa na Fazenda Gameleira, situada na zona rural do município de Caravelas/Bahia, entendo que não é cabível o crédito do ICMS incidente sobre os serviços de transportes contratados, visto se tratar de etapa anterior ao processo de fabricação do carvão vegetal.

O defensor insistiu que o procedimento de glosa dos referidos créditos fiscais, viola o princípio constitucional da não cumulatividade, caracterizador do ICMS.

Constatou que esta alegação não possui suporte fático ou jurídico, considerando que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração, está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS. Dessa forma, concluo pela subsistência da autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento utilizou crédito fiscal não previsto na legislação, o que constitui um crédito fiscal indevido de acordo com o estabelecido no § 7º, do art. 309 do RICMS/2012.

Diante de todo o exposto, não poderá o Autuado aproveitar o crédito do ICMS, relativo ao frete dos caminhões que realizam o transporte das toras de madeira da área de extração florestal para sua planta fabril, tendo em vista que o consumo do produto é efetivado em momento anterior à fabricação do carvão vegetal.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269133.0005/18-1, lavrado contra **S & D FLORESTAL BIOENERGIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$770.548,95**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de janeiro de 2019.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR