

A. I. Nº. - 269133.0003/18-9  
AUTUADO - S & D FLORESTAL BIOENERGIA LTDA.  
AUTUANTE - JOSÉ CÍCERO DE FARIAS BRAGA  
ORIGEM - INFRAZ TEIXEIRA DE FREITAS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 21/02/2019

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

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0005-03/19

**EMENTA: ICMS.** 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA SEM REPERCUSSÃO NO IMPOSTO DEVIDO. MULTA. A simples escrituração de créditos, por si só, não pode ser considerada infração à obrigação principal, porque escrituração e utilização do crédito fiscal têm natureza jurídica diversa, e surgem também em momentos diversos. Ressaltando que a escrituração indevida não implicou pagamento a menos do imposto. A partir da Lei nº 10.847/07, passou a ser acatada a tese de repercussão econômica, na escrituração dos créditos fiscais, como fato gerador do ICMS e a "utilização" indevida de crédito fiscal que não importe em descumprimento de obrigação principal, tipificado como uma infração passível da multa 60% do valor do crédito fiscal, sem prejuízo da exigência do estorno. Infração procedente 2. DOCUMENTOS FISCAIS. LIVROS FISCAIS. FALTA DE RECOLHIMENTO NOS PRAZOS REGULAMENTARES. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Fato reconhecido. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 28/06/2018, exige crédito tributário no valor de R\$44.130,03, devido às irregularidades abaixo apuradas:

**Infração 01** – 01.02.89 – utilização indevida de crédito fiscal, que não repercutiu em falta de recolhimento do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos. A empresa utilizou indevidamente créditos de ICMS sem repercussão na obrigação principal, após a 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) uso em fase anterior a produção do carvão no transporte efetuado pelo mesmo 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, destinado à 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 da apuração foi feita do mês de março a dezembro 2017, no entanto só o mês de dezembro apresentou saldo credor de ICMS. Por este motivo, os meses de março a novembro de 2017 que apresentaram ICMS

a pagar, foi exigido através do auto de infração 269133.0005/18-1, devido ao desmembramento em função do valor. Sobre a irregularidade apurada no mês de dezembro de 2017, foi aplicada multa de 60% sobre o valor do crédito indevido, totalizando R\$23.245,84;

**Infração 02** – 02.01.01 – deixou de recolher o ICMS, nos prazos regulamentares, referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, no mês de dezembro de 2016, no valor de R\$20.884,19, acrescido da multa de 60%.

O sujeito passivo apresenta impugnação fls.24/36, através de advogados, procuração fl.37. Registra a tempestividade de sua peça defensiva. Transcreve a infração que lhe foi imputada, com o respectivo enquadramento legal. Afirma que submete à apreciação dessa Secretaria, as razões de fato e de direito abaixo expandidas.

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 autuada a impugnação total ou parcial, podendo, ainda, efetivar o pagamento da parcela que entender devida.

Diz discordar, em parte, com a acusação fiscal, destacando o que significa a atividade de "carvoejamento" que explora nesse Estado, onde procura gerar o máximo de emprego possível. Para tanto, afirma 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 detalhadamente as fases que integram o processo de produção do carvão, gerando os custos que compõem o seu preço final.

Apresenta entendimento que tudo aquilo que é direta ou indiretamente, consumido no emprego do que adquire, é vendido com incidência do imposto. Trata-se do princípio da não-cumulatividade do ICMS, salvo as exceções previstas em lei. Sobre o tema, cita doutrina de Paulo de Barros Carvalho, a respeito do princípio da não cumulatividade.

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 e promove a circulação econômica. Pelo princípio da não-cumulatividade, cada ente tributante faz jus ao imposto incidente sobre o que é agregado ao produto no seu território. Diz que a sistemática da não-cumulatividade está prevista no artigo 155, § 2º da Constituição Federal do Brasil, e na art. 20 da Lei Complementar nº 87/96. Cita lições de Ricardo Alexandre sobre o mecanismo de débitos e créditos.

Sustenta que menosprezando os efeitos típicos das aquisições indispensáveis ao processo de produção do produto final que a empresa coloca em circulação - carvão vegetal - via da concepção própria de custos e das fases do processo de produção, com invocação ao disposto nos arts. 309 e 310 do RICMS/Bahia, o fisco promove o estorno de créditos por entradas de produtos empregados numa das fases da produção - transporte da madeira realizado pela própria empresa, até o local onde se encontram instalados os fornos. Assim, procede ao pressuposto de que as aquisições de combustíveis consumidos nesta fase pelos veículos próprios e/ou locados, não geram direitos aos créditos.

Aduz que na concepção do fisco, o transporte da madeira cortada, realizado pela própria empresa com emprego de veículos próprios não geraria direito a crédito. Entende que esta hipótese só não se completa, quando uma delas, v.g., o transporte da madeira cortada, até o local onde se encontram instalados os fornos não se concretiza. Frisa que o transporte da madeira é fase indispensável à geração do carvão vegetal.

Assevera que na concepção personalíssima do Agente sobre as fases do processo de produção do carvão vegetal, mesmo sem gerar receita própria e individualizada para a empresa, o transporte da madeira cortada se enquadra como prestação de serviços à terceiro, razão por que a aquisição

do óleo diesel consumido pelos veículos locados e utilizados na remoção da madeira, no seu entendimento, não gera direito aos créditos apropriados pela empresa. 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 lançados na escrita fiscal a título de crédito do ICMS, em duas situações.

Aduz que na primeira delas, acertadamente, considerou indevidos os créditos apropriados com base nas notas fiscais de aquisições de combustíveis consumidos 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 considerado devido foi recolhido, conforme comprovante de pagamento anexo.

Entretanto, diz que no tocante ao item 2, as aquisições de óleo diesel destinado ao consumo dos veículos próprios e locados utilizados no transporte da madeira até o local onde se encontram instalados os fornos, geram custos e não despesas correntes. 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. Sobre a matéria volta a citar ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho.

Comenta que, considerando o creditamento como exercício de um direito lastreado em fatos típicos descritos na lei, não esperava que viesssem a ser os fatos assecuratórios desse direito descaracterizados pela fiscalização, com base em mera suposição, a contrário senso dos princípios adotados pela Lei Maior, como de fato o foram. Valendo-se da interpretação desvirtuada dos fatos, o Fisco conceitua fase do processo de produção como serviços prestados a terceiro, com o nítido propósito de inibir o exercício de um direito assegurado pela lei. Uma verdadeira aberração que transcende aos princípios constitucionais do Estado Democrático de Direito criado e admitido para gerir os interesses dos cidadãos. O procedimento adotado pela fiscalização para geração de receita aos cofres públicos além do devido, extrapola os critérios ditados pela lei, como no caso em debate, configurando-se verdadeira agressão a direito constitucionalmente assegurado às pessoas. Diz que o fisco impõe restrições ao direito de creditamento com base em suposições que, além de não restarem comprovadas, não se enquadram nas restrições taxativamente enumeradas na norma.

Ressalta que a empresa fiscalizada tem como atividade principal a produção de carvão vegetal, adquirindo, para tanto, a madeira produzida por terceiros. Isso não significa que o transporte da madeira seja realizado por encomenda do vendedor. Basta ver que há, sim, aquisição até mesmo de 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 para que os Julgadores revejam a forma 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.

Registra que na hipótese em comento, 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. Basta avaliar o disposto no art. 20 da Lei Complementar 87/96, para concluir que as restrições aos créditos apropriados pela impugnante foram criadas pelo fisco a contrário senso do princípio ditado pela norma destacada. Aduz que o feito fiscal, cujo objetivo não é outro senão produzir receita com base em mera suposição, não pode prevalecer. Validar procedimento como este, é o

mesmo que, independentemente de prova, permitir ao fisco a descaracterização do negócio praticado pelo contribuinte com a finalidade de exigir tributo.

Afirma que a questão não pode ser tratada com tamanha liberalidade. Quando a lei não restringe o direito ao crédito na ocorrência de determinado fato, e assim é elaborada e aprovada para cumprir integralmente o princípio da não-cumulatividade, não é dado ao intérprete e aplicador da lei o direito de estornar o crédito legalmente apropriado, com base em infundadas acusações que, a toda evidência, não condiz com a realidade.

Diante do exposto, se a lei em si é algo abstrato, que consubstancia a previsão de uma hipótese em que se estima a ocorrência de certa situação fática, a invocação de seus efeitos sem a comprovação dos fatos não pode prosperar. Não compete ao fisco declarar a ocorrência de fatos para, segundo a sua concepção, imputar aos responsáveis às consequências que a lei impõe mediante prova do ocorrido. Tanto é verdade que não se conformando com as acusações que lhe são feitas, a impugnação aviada pelo contribuinte suspende, até o julgamento final, a cobrança dos valores impugnados.

Sendo assim, requer: a) o recebimento da impugnação, porquanto tempestiva, cabível e produzida na forma ditada pela norma regulamentar; b) direito aos creditamentos feitos com base nas aquisições de óleo diesel consumido pelos veículos próprios e/ou contratados utilizados no transporte de madeira pela empresa; c) seja, ao final, considerado liquidado o valor reconhecido como devido, pago pela autuada, decretando o arquivamento do processo.

O Autuante presta informação fiscal fls.59/63. Transcreve os fatos que teria apurado na autuação. Sintetiza os termos da defesa. Diz que como podemos verificar o contribuinte através da entrada do processo SIPRO nº 282554/2018-0 e demonstrativo de débitos (folhas 18/19), requereu o reconhecimento parcial do débito do presente auto e efetivou, através do recolhimento do DAE (folhas 55/56), referente à infração 02 – falta de recolhimento do ICMS normal – mês de dezembro/2016, conforme demonstrativo de débito no próprio auto.

No item II – Razões da Impugnação, o contribuinte reconheceu os créditos indevidos (folha 30), referente à situação 2), apesar de erroneamente ter dito que seria a primeira das situações, contidas nas descrições dos fatos da infração 01, reconhecimento este, que reproduz.

Afirma que apesar deste reconhecimento parcial da infração 01, houve equívoco por parte do contribuinte, ao dizer que efetuou o recolhimento de parte desta infração, visto que, só se deu o recolhimento sobre a infração 02, conforme explicitado.

Observa como se dá a Alocação e Função na Empresa – Demonstrativo de Crédito Indevido de ICMS com Base nas Planilhas de Consumo de Combustível Elaboradas pelo Contribuinte - Período Dezembro 2017. (folha 16).

No primeiro caso, explica que o combustível foi consumido em momento anterior a produção do carvão vegetal, que se dá na sede da empresa...”, o contribuinte alega que tem direito ao crédito, conforme argumentações constantes nas folhas 27/33, entretanto, diz discordar das mesmas, visto que o transporte do 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. Reproduz o citado Parecer.

*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. n° 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. n° 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 (Dec. n° 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.”*

Acha importante salientar que: 1) o Demonstrativo de Crédito Indevido de ICMS com Base nas Planilhas de Consumo de Combustível Elaboradas pelo Contribuinte - Período Março/2017 a Dezembro 2017 (folhas 08/16), foi elaborado com base nas planilhas enviadas pelo contribuinte em atendimento à intimação (folha 06), para que o mesmo discriminasse o consumo de combustível de equipamentos e veículos e alocação dos mesmos na empresa; 2) 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 consta no texto da situação 1, na descrição dos fatos da infração 01.

Solicita a procedência total deste auto de infração.

Consta às fls. 66/67, extrato do SIGAT/SICRED, com recolhimento de valores reconhecidos pelo Autuado.

#### VOTO

Preliminarmente, embora não tenham sido abordadas questões quanto à formalidade na elaboração deste lançamento de ofício, 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 terem ocorrido quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício.

No mérito, na infração 02, o Autuado foi acusado de ter deixado de recolher o imposto nos prazos regulamentares, referentes a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, no mês de dezembro de 2016.

Em sede de impugnação, o defendente reconheceu como devido os valores do ICMS apurados nesta infração, realizando o respectivo recolhimento. Assim, considerando que sobre tais valores inexiste lide a ser apreciada, a infração 02 é procedente.

A infração 01 acusa o autuado de utilização indevida de crédito fiscal, que não repercutiu em falta de recolhimento do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos. A empresa utilizou indevidamente créditos de ICMS sem repercussão na obrigação principal, após a 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; **(ii)** uso em fase anterior a produção do carvão no transporte efetuado pelo mesmo do eucalipto plantado e que foi recolhido nas áreas da empresa Suzano Papel e Celulose, na Bahia, no estado do Espírito Santo, 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 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.

A reconstituição da apuração foi feita do mês de março a dezembro 2017, no entanto, só o mês de dezembro apresentou saldo credor de ICMS. Por este motivo, os meses de março a novembro de 2017, que apresentaram ICMS a pagar, foi exigido através do auto de infração 269133.0005/18-1, devido ao desmembramento em função do valor. Sobre a irregularidade ora analisada, conforme apurado na ação fiscal, no mês de dezembro de 2017, foi aplicada multa de 60% sobre o valor do crédito indevido, totalizando R\$23.245,84;

Analizando os elementos que fazem parte deste processo, em especial o demonstrativo que dá suporte a autuação fls.07/16, verifico que o Autuante reconstituiu a escrita fiscal do contribuinte, glosando os créditos fiscais indevidos que classificou em três categorias, conforme acima descrito. Assim, com a reconstituição do conta corrente realizada, apurou-se saldo credor no mês de dezembro de 2017, mas que não teve repercussão no ICMS devido. Desta forma, acertadamente o Autuante aplicou o art.42, inciso VII, da Lei 7014/96, que reproduzo para melhor entendimento, *in verbis*:

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

(...)

*VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:*

*a) quando da utilização indevida de crédito fiscal;*

Em sede de impugnação, o defendant concordou que os valores glosados referentes aos itens I e III acima descritos, eram procedentes, concordando não ter direito a tais créditos.

No entanto, no que concerne aos valores apurados no item II, o defendant contestou a autuação, alegando que o transporte da madeira é fase indispensável à geração do carvão vegetal. Afirmou que nas diversas fases do processo para 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, 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, concluindo 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 (materias-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.

Sendo 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 defendente 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 a não-cumulatividade do ICMS. Assim, 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. Assim, como consequência da irregularidade apurada, está correta a ação fiscal, com a aplicação da multa exposta na infração 01, visto que prevista na lei, devendo o Autuado realizar o estorno dos respectivos créditos indevidos.

Nesta seara, é importante destacar que a simples escrituração de créditos, por si só, não pode ser considerado infração à obrigação principal, porque escrituração e utilização do crédito fiscal têm natureza jurídica diversa e surgem também, em momentos diversos. Ressaltando que a escrituração indevida não implica pagamento a menos do imposto. A partir da Lei nº 10.847/07, passou a ser acatada a tese de repercussão econômica, na escrituração dos créditos fiscais, como fato gerador do ICMS e a "utilização" indevida de crédito fiscal que não importe em descumprimento de obrigação principal, tipificada como uma infração passível da multa 60% do valor do crédito fiscal, sem prejuízo da exigência do estorno.

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

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269133.0003/18-9, lavrado contra **S & D FLORESTAL BIOENERGIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$20.884,19**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42 inciso II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$23.245,84**, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a” do citado diploma legal e dos acréscimos moratórios previstos na Lei 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de janeiro de 2019.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR