

**A. I. N°** - 217359.0010/18-5  
**AUTUADO** - FÍBRIA CELULOSE S/A.  
**AUTUANTES** - MARCELO DE AZEVEDO MOREIRA, JOSÉ LUIS SOUSA SANTOS e ITAMAR GONDIM SOUZA  
**ORIGEM** - IFEP SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 09/07/2019

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0133-03/19

**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. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 15/10/2018, referindo-se à exigência do crédito tributário no valor total de R\$5.029.166,63, em decorrência da seguinte Infração - 01.05.30. Falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência do imposto, não tendo havido repercussão na falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos, nos meses de março a dezembro de 2017 e janeiro a junho de 2018. Aplicada a multa de 60%, prevista na alínea “b”, do inciso VII, do art. 42 da Lei 7.014/96.

Consta como complemento: “A Autuada 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. A Autuada deixou de tributar as saídas em transferências para outras unidades da Federação, mediante decisão em caráter liminar Processo n°. 0526503-95.2014.8.05.0001. A decisão proferida no referido processo julga procedente a pretensão autoral para: “reconhecendo que a mera transferência de bens de uma unidade para outra da mesma empresa, mesmo que em diversos Estados da Federação, não deve ser tributada (porquanto não há atividade mercantil), declarar a inexistência de relação jurídica tributária entre a Autora e o Réu que obrigue a primeira a proceder ao recolhimento do ICMS sobre as operações de transferência de toras de madeira do Estado da Bahia para a sua unidade fabril localizada em outro Estado da Federação, cabendo ao Requerido abster-se de fazer incidir o tributo em casos de igual natureza.” Como consequência da referida decisão as saídas deixaram de ser tributadas, porém a FIBRIA CELULOSE S/A, Inscrições Estaduais: 84.944.489 e 84.944.371 vêm acumulando e utilizando-se do crédito procedente nas operações de entradas, o que fere frontalmente o § 1º do Art. 20 da Lei Complementar 87/96 de 13/09/1996. Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação. § 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento. (grifo e destaque nosso) Como se verifica, é norma basilar do imposto não cumulativo (ICMS) o estorno dos créditos proporcionais às saídas não tributadas, não havendo regra de manutenção para essa hipótese”.

O Autuado apresenta defesa através de seu advogado devidamente habilitado, fls. 27 a 46, depois de observar a tempestividade articula os argumentos que se seguem.

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

Descreve a cadeia de produção da celulose que se inicia com a silvicultura, etapa consistente na preparação do solo, plantio e cultivo das mudas de eucalipto, seguindo-se à etapa de colheita, extração, corte e transporte da madeira em toras para unidade fabril, onde será realizada a etapa final da fabricação/industrialização da celulose (preparação da madeira, cozimento, separação das fibras da celulose, lavagem, branqueamento etc.).

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

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

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

Registra ser a exigência manifestamente inconstitucional, uma vez que o simples deslocamento de bens entre estabelecimentos da própria Impugnante não se subsume a hipótese de incidência do ICMS, prevista no art. 155, inciso II, da CF/88, o qual outorgou aos Estados o poder para tributar operações que pressupõe ato de mercancia, finalidade lucrativa e transferência de titularidade da mercadoria (circulação jurídica). Informa que ajuizou a Ação Declaratória nº 0526503-95.2014.8.05.0001, em trâmite na 11ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, onde obteve provimento judicial a eximindo do recolhimento do tributo.

Observa que os Autuantes procederam ao lançamento do crédito tributário baseado em ausência de estorno de crédito fiscal de ICMS, relativo a mercadorias entradas no estabelecimento que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência do imposto, não tendo havido repercussão na falta de recolhimento ou recolhimento a menos do ICMS.

Salienta que a partir da proporcionalidade das saídas não tributadas, a Fiscalização elaborou a planilha anexa à fl. 66, por meio da qual apurou os créditos acumulados na entrada e que deveriam ter sido estornados e, conseqüentemente, a base de cálculo da multa autuada.

Menciona que todo o cálculo da autuação foi realizado com base na proporcionalidade das saídas realizadas, ou seja, a partir das saídas que não teriam sido tributadas e que houve a apuração do crédito acumulado de forma indevida em razão das operações de transferência de mercadorias do Estado da Bahia para a sua unidade fabril localizada em outro Estado da Federação e a aplicação da multa de 60%.

Quanto ao creditamento, em relação à entrada de mercadorias, sem ser observada a proporção, das saídas isentas e não tributadas em relação às saídas totais, esclarece que tais operações não geram débito do imposto e não poderia haver sobre elas creditamento. Contudo, reproduz o art. 155, inciso II, §2º, inciso X, alínea “a” da CF/88, onde aponta que o ICMS não incide sobre operações que destinem mercadorias ao exterior, sendo expressamente assegurada a manutenção do crédito incidente nas operações anteriores.

Assevera que, após a edição da Lei Complementar nº 120/05, que alterou o art. 21, da LC 87/96 (Lei

Kandir), o setor de atividade que autua foi excepcionado da regra de estorno de créditos especificamente quando envolver operações destinadas ao exterior, cuja leitura deve ser efetuada em conjunto com o art. 20, da LC 87/96. Transcreve o disposto no art. 312, §32, inciso I, alínea “b” do RICMS-BA/12, o qual assegura a manutenção do crédito no caso de exportação direta ou indireta.

Aponta que a função social do autuado 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 sua unidade fabril, localizada no Município de Aracruz, Estado do Espírito Santo, onde será realizada a etapa final da fabricação/industrialização da celulose, para posterior remessa ao exterior.

Acrescenta destacando que as mercadorias saíram do seu estabelecimento sem a incidência do ICMS, em razão do disposto nos art. 21, §2º da Lei Complementar nº 87/96 e no art. 312, §3º, inciso I, alínea “b” do RICMS-BA/12. Sustenta ter agido 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. 04).

Salienta 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, deixando clara a ilegalidade da autuação. Em outras palavras, em que pese a etapa final seja realizada por outro estabelecimento, sua atividade deve ser considerada como um todo, de modo que a imunidade prevista no art. 155, §2º, inciso X, alínea ‘a’ da CF/88, deve ser estendida por toda a cadeia produtiva.

Sustenta 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 desonerar e incentivar as operações de exportações, o que implica, logicamente, na desoneração de toda a cadeia produtiva, sob pena de se frustrar tal objetivo.

Esclarece que a intenção do constituinte é simples, porém de suma importância para a economia nacional: não exportar tributos, mas sim exportar apenas mercadorias. Continua frisando que Se uma mercadoria ou um serviço é destinado ao exterior, como é o caso da celulose produzida, não se deve cobrar ICMS, autorizando o creditamento decorrente das operações anteriores.

Reitera 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, não sendo possível dividir tais operações para fins de aplicação das normas tributárias.

Cita o acórdão A-0055-11/09 como jurisprudência do CONSEF e diz que ao calcular a proporcionalidade sobre o valor total, os Autuantes deixaram de observar que determinadas saídas isentas dão direito à manutenção dos créditos, nos termos do art. 264, do RICMS-BA/12, ou seja, em que pese as saídas não terem sido tributadas, a legislação autoriza a manutenção dos créditos na entrada, exatamente como feito, a exemplo dos insumos agropecuários, de acordo com o inciso XVIII, do mencionado artigo.

Ressalta que as mudas dão início ao processo produtivo de fabricação/industrialização de celulose, dando direito à manutenção do crédito escriturado na entrada. Portanto, afirma que a Fiscalização não poderia considerar como indevidos os créditos mantidos, na medida em que a própria legislação autoriza sua manutenção, restando, também por esse motivo, ilegal a autuação.

Alega quanto à manutenção dos créditos fiscais até o trânsito em julgado da ação judicial. Afirma possuir decisão judicial proferida nos autos da Ação Declaratória nº 0526503-95.2014.8.05.0001, declarando a inexistência de relação jurídica tributária com o Estado da Bahia que obrigue a primeira a proceder ao recolhimento do ICMS sobre as operações de transferência de toras de

madeira do Estado da Bahia para a sua unidade fabril localizada em outro Estado da Federação.

Ressalta que a referida decisão ainda não é definitiva, tendo em vista que no processo judicial foi interposto Agravo em Recurso Especial por parte do Estado da Bahia, o qual aguarda julgamento (Doc. 05), sendo que atualmente possui autorização judicial para não proceder com o recolhimento do ICMS sobre as operações de transferência de toras de madeira do Estado da Bahia para sua fábrica em Aracruz/ES, a qualquer momento a referida decisão poderá ser reformada, fazendo com que tenha que pagar o imposto supostamente devido. Caso isso ocorra, afirma que estará obrigado a recolher todo o ICMS eventualmente não recolhido em razão do provimento judicial, de modo que fará jus ao aproveitamento dos créditos relativos à entrada das mercadorias no seu estabelecimento, já que, as saídas que antes não foram tributadas em razão do provimento judicial, passarão a ser.

Chama atenção para o teor do art. 314 do RICMS-BA/12, a fim de garantir o direito creditório relativo à eventual reforma da decisão judicial, realiza sua escrituração. Até porque se a mesma aguardasse a finalização da ação judicial para escriturar o crédito, acaso restasse vencedora, encontraria óbice para seu aproveitamento, já que a legislação de regência prevê o prazo de cinco anos, contado do documento gerador do crédito. Reproduz o art. 31, da Lei 7.014/96.

Ressalta não haver que se falar em decadência do direito de o Estado exigir o estorno do crédito após o término da referida ação judicial, tendo em vista que os créditos apurados foram apenas escriturados.

Explica que a parcela relativa aos referidos créditos não foi e não será utilizada, sendo certo que, ao término da medida judicial, realizará o seu estorno em caso de vitória, ou o seu aproveitamento em caso de derrota. Aponta que não há prova de não utilização dos créditos apurados, pois a prova cabal de não utilização foi previamente elaborada e apresentada pela própria Fiscalização, especificamente na planilha “DEMONSTRATIVO CRED.INDEV, conforme demonstra à fl. 38.

Observa que na planilha indicada o valor a ser estornado é menor do que o montante de crédito acumulado, 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 no momento da autuação. Reafirma que a autuação decorre da 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.

Afirma que, mesmo se entendendo pela necessidade de estorno dos créditos apurados, deve ser autorizada a manutenção dos créditos até o término da ação judicial, sob pena de suprimir o seu direito em utilizá-los no caso de eventual reforma da decisão que afastou a tributação, pelo ICMS, sobre as operações de transferência das toras de madeira.

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

Lembra a limitação legal das sanções tributárias. Roga pela prevalência dos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e não confisco. Pede o afastamento da multa imposta no patamar de 60% sobre o valor dos créditos fiscais e cuja escrituração não provocou qualquer supressão de imposto à arrecadação da Fazenda do Estado da Bahia, sob pena de violação aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do não-confisco.

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

Diz que a penalidade aplicada, trata-se do dever de não estornar créditos de ICMS, ou seja, não se trata de infringência por “mera conduta” derivada da simples escrituração nos livros competentes (o que poderia ensejar autuação por descumprimento de obrigação acessória) mas, sim, de verdadeira infração cujo “resultado” repercute nas obrigações fiscais do contribuinte, deflagrada,

tão só, pela “utilização” efetiva (e não potencial) do crédito tido por indevido em desfavor do Estado, do que se conclui sem maior dificuldade ter-se inculcada a necessária redução ilegítima da arrecadação do ICMS em decorrência deste ato. Nesse sentido, 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.

Destaca que o princípio do não-confisco, previsto no art. 150, inciso IV, da CF/88, o qual é de importância basilar na defesa da integridade do patrimônio dos contribuintes. Frisa que de acordo com este princípio, o ente tributante não pode subtrair mais do que uma parcela razoável do patrimônio do contribuinte, sob pena de incorrerem confisco, isto é, apropriação arbitrária do bem de propriedade deste.

Ressalta ser esse princípio de extrema relevância, haja vista que, por se tratar de direito e garantia fundamental, que guarda consonância com o art. 5º, da CF/88, é defeso ao Estado instituir penalidade que onere demasiadamente o sujeito passivo da obrigação, tributária ou não. Continua afirmando que a multa deve guardar proporção com o “dano” causado por este mesmo descumprimento, não podendo desvirtuar sua natureza, sob pena de se tornar mero instrumento arrecadatório por parte do Estado.

Ressalta que a aplicação da penalidade em apreço está prevista no regulamento, o fato concreto positivado nesta autuação vai de encontro com a infração pela qual está lastreada a cobrança e, por inexistir tributo devido em razão da simples escrituração de crédito, a multa em questão revela-se manifestamente desarrazoada, desproporcional e, conseqüentemente, violadora do princípio constitucional do não-confisco.

Prossegue assinalando que a aplicação de multa tributária sem a observância de tais princípios - vale dizer, sem verificar o efetivo dolo e o eventual intuito fraudatório do contribuinte, ou ao menos, a extensão do ato cometido pelo contribuinte (nos moldes do art. 136 do CTN) - configura confisco de bens por parte do Governo, ato este absolutamente incompatível com a ordem constitucional atualmente vigente, que tem como alicerce o Estado Democrático de Direito.

Assinala que a imposição da multa no patamar em que foi fixada extrapola inteiramente os limites constitucionais, sendo tal penalidade, assim, evidentemente confiscatória, situação veementemente rechaçada pelo ordenamento jurídico pátrio e que, inclusive, é desestimulada no âmbito deste CONSEF, nos termos dos arts. 157 e 158 do RPAF-BA/99, em diversas oportunidades, já se manifestou no sentido de afastar a imposição das multas por descumprimento de obrigações tributárias que violem o princípio do não-confisco.

Arremata sustentando que, em conformidade com o entendimento assinalado pelos julgados cujos trechos das ementas colaciona, conclui-se que a multa aplicada no caso em tela mostra-se desarrazoada. Pugna pela anulação integral da autuação que visa sua cobrança.

Conclui requerendo que seja:

- declarada a insubsistência do crédito tributário exigido, ante a legalidade da manutenção dos créditos fiscais de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência do imposto ou isenção;
- determinada a redução da multa imposta a patamares razoáveis, em respeito aos princípios da vedação ao confisco, razoabilidade e proporcionalidade.
- Enviada para o escritório de seus procuradores, localizado na Av. Presidente Juscelino Kubitschek, 1909, Torre Norte, 232 andar, aos cuidados do Dr. LUIZ GUSTAVO A. S. BICHARA, inscrito na OAB/RJ nº 112.310, telefone nº (11) 3237-4588 toda e qualquer intimação do presente feito.

Na informação fiscal prestada, fls. 168 a 194, os Autuantes depois de resumir as razões de defesa rebatem o autuado em relação à decisão em caráter liminar do Processo nº 0526503-

95.2014.8.05.0001.

Explicam que a decisão proferida no referido processo julga procedente a pretensão autoral para: *“reconhecendo que a mera transferência de bens de uma unidade para outra da mesma empresa, mesmo que em diversos Estados da Federação, não deve ser tributada (porquanto não há atividade mercantil), declarar a inexistência de relação jurídica tributária entre a Autora e o Réu que obrigue a primeira a proceder ao recolhimento do ICMS sobre as operações de transferência de toras de madeira do Estado da Bahia para a sua unidade fabril localizada em outro Estado da Federação, cabendo ao Requerido abster-se de fazer incidir o tributo em casos de igual natureza.”*

Destacam que a referida decisão é sobre as saídas que deixaram de ser tributadas, porém a FÍBIRA CELULOSE S/A, Inscrições Estaduais: 84.944.489 e 84.944.371 vêm acumulando e utilizando-se do crédito procedente nas operações de entradas, o que fere frontalmente o §1º, do art. 20, da Lei Complementar nº 87/96. Assinalam que na descrição do citado artigo, é norma basilar do imposto não cumulativo (ICMS) o estorno dos créditos proporcionais às saídas não tributadas, não há regra de manutenção para essa hipótese.

Em relação à descrição da cadeia de produção da celulose, observam que o Impugnante tenta passar a ideia de que do ponto de vista tributário é um processo único e integrado que se inicia com a silvicultura, passa pela industrialização e se conclui com a exportação. Ponderam que todas essas etapas não são realizadas pelo Estabelecimento localizado no Estado da Bahia, e sim pela Unidade fabril da Impugnante está localizada no Município de Aracruz, no Estado do Espírito Santo, fazendo com que o processo seja seccionado da seguinte forma:

*ETAPA 01 - Atividades realizadas pelo Estabelecimento localizado no Estado da Bahia:*

*Silvicultura, Colheita, Extração, Corte e Transporte da Madeira.*

*ETAPA 02 - Atividades realizadas pelo Estabelecimento localizado no Estado do Espírito Santo (unidade Fabril):*

*Fabricação/Industrialização da celulose (preparação da madeira, cozimento, separação das fibras da celulose, lavagem, branqueamento e posterior exportação.*

Dizem ficar evidente que a etapa realizada pelo estabelecimento localizado na Bahia, CNPJ nº. 60.643.228/0465-47 encerra-se com a transferência das toras de madeira para a unidade fabril do Espírito Santo, CNPJ nº. 60.643.228/0471-95. Frisam que do ponto de vista da Legislação Tributária essas operações estão sujeitas ao recolhimento do ICMS, por força da exigência prevista no art. 12, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96 e no art.4º, inciso I, da Lei Estadual nº 7.014/96, posto que caracteriza a realização de operações de transferências Interestaduais da produção do estabelecimento (CFOP 6151). Acrescenta que, a rigor, as toras de madeira (eucalipto), produto final para o Estabelecimento autuado, são remetidas para seu Estabelecimento fabril sediado no Espírito Santo como matéria-prima do produto final celulose, que posteriormente é exportado para o exterior, numa proporção estimada pela defesa em 90%.

Salientam que na hipótese de incidência do ICMS envolve ou a circulação física (mudança de lugar), ou a circulação jurídica (mudança de proprietário) ou a circulação econômica (mudança de setor econômico). Afirmam que todos estes aspectos expressam o conceito amplo de circulação que caracteriza esta exação tributária. Prossegue frisando que qualquer interpretação que negue isto presta um enorme desserviço à lógica do sistema tributário em vigor, transformando-o num monstro jurídico invertebrado. Diz ser o caso da hermenêutica que considera relevante apenas o aspecto jurídico (mudança de proprietário) na definição do conceito de circulação, que provocou a distorção observada neste caso concreto.

Refutam que a descrição de toda a cadeia de produção da celulose feita pelo Impugnante buscando caracterizar todo o processo como uma única operação que se conclui com a exportação para o exterior do produto final (celulose), fabricada no Estado do Espírito Santo.

Asseveram que efetivamente a cadeia de produção da celulose poderia ser uma só, culminando na exportação do produto final (celulose), porém, do ponto de vista tributário, para que isso fosse

verdadeiro, a unidade fabril deveria estar localizada na Bahia e a operação de Exportação deveria também ter como remetente o estabelecimento aqui domiciliado, porém, o que efetivamente temos são operações distintas qual seja: A Silvicultura, Colheita, Extração, Corte e Transporte da Madeira ocorrem na Bahia, enquanto a etapa final da fabricação/industrialização e a consequente exportação da Celulose tem como agente econômico a Unidade localizada em Aracruz, portanto, em outro Estado-Membro.

Esclarecem que a decisão judicial proferida no Mandado de Segurança nº 0526503-95.2014.8.05.0001, teve como consequência a não incidência do ICMS nas operações de transferência das toras de madeira para a unidade fabril localizada no Estado do Espírito Santo, porém a FÍBIRA CELULOSE S/A, Inscrições Estaduais: 84.944.489 e 84.944.371 vêm acumulando e utilizando-se do crédito procedente nas operações de entradas, o que fere frontalmente o §1º, do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, onde se verifica ser norma basilar do imposto não cumulativo (ICMS) o estorno dos créditos proporcionais às saídas não tributadas. Remata assinalando inexistir regra de manutenção para essa hipótese.

Afirmam que o Autuado deveria ter observado a proporção das saídas não tributadas em relação as saídas totais, uma vez que a decisão judicial proferida no Mandado de Segurança nº 0526503-95.2014.8.05.0001, gerou operações de transferências de toras de madeiras para a unidade fabril do Espírito Santo, sem débito do ICMS, e consequentemente atenderia ao disposto no §1º, do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, bem como o art. 312, §3º, inciso I, alínea “b” do RICMS/BA.

Chamam atenção para o art. 21, da Lei Complementar nº 120/05, que alterou o art. 21 da LC 87/96, para reivindicar que o setor de atividade em que atua fora excepcionado da regra de estorno de créditos, especificamente quando as operações forem destinadas ao exterior. Reproduzem o art. 312, §3º, inciso I, alínea “b” do RICMS-BA/12.

Dizem que o Autuado tenta justificar a manutenção dos créditos nas operações de saídas de toras de madeiras destinadas a Unidade Fabril no Espírito Santo, sem incidência do ICMS, esforçando-se para fazer crer que essas operações são enquadradas como de exportação para o exterior.

Observam que, a alínea “b”, inciso I, §3º do art. 312 do RICMS-BA/12 dispensa o estorno dos créditos fiscais referentes às entradas de mercadorias para serem integradas ou consumidas em processo de industrialização no Estado da Bahia e que posteriormente o produto final seja destinado à exportação direta ou indireta, da mesma forma o §2º, art. 21, da LC 87/96.

Frisam que a operação praticada pelo estabelecimento autuado e localizado na Bahia não foi destinada ao exterior, na verdade, trata-se de destinação de toras de madeira (eucalipto) em transferência para outro estabelecimento da mesma empresa, localizado em outra unidade da Federação, portanto uma operação Interestadual e não uma operação de exportação para o exterior, assim não cabe o argumento da Impugnante de que art. 21, da Lei Complementar 120/05, que alterou o art. 21, da LC 87/96, excepcionou tais operações do estorno dos respectivos créditos nas entradas.

Afirmam que não foi o setor de atividade do Autuado que foi excepcionado da regra de estorno dos créditos, a bem da verdade, o § 2º do Art. 21 da LC 87/96 determina que não se estorne os créditos referentes a mercadorias que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior, a argumentação da Impugnante fls. 31 a 34, §12 a 23 não tem amparo nos textos legais citados na defesa: tanto o §2º, do art. 21 da LC 87/96, quanto na alínea “b”, inciso I, §3º do art. 312 do RICMS-BA/99.

Lembram que, do ponto de vista da Legislação Tributária, essas operações estão sujeitas ao recolhimento do ICMS, por força da exigência prevista no art. 12, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96 e no 4º, inciso I, da Lei 7.014/96, portanto, não há vinculação com as operações de Exportação da celulose, realizadas pelo estabelecimento fabricante no Estado do Espírito Santo.

Declararam que a descrição de toda a cadeia de produção da celulose feita pelo Autuado busca caracterizar todo o processo como uma única operação que se conclui com a exportação para o

exterior do produto final (celulose), fabricada no Estado do Espírito Santo. Tudo como se a economia atual refletisse o ideal fordiano (Henry Ford) de unidades econômicas gigantescas que se ocupem de todo o ciclo econômico, das fontes de matérias-primas aos produtos finais.

Esclarecem que a cadeia de produção da celulose poderia ser uma só, culminando na exportação do produto final (celulose), porém, do ponto de vista tributário, para que isso fosse verdadeiro, a unidade fabril deveria estar localizada na Bahia e a operação de Exportação deveria também ter como remetente o estabelecimento aqui domiciliado, porém o que efetivamente temos são operações distintas qual seja: A Silvicultura, Colheita, Extração, Corte e Transporte da Madeira ocorrem na Bahia, enquanto a etapa final da fabricação/industrialização e a consequente exportação da Celulose tem como remetente a Unidade localizada em Aracruz, portanto, em outra Unidade da Federação.

Pontuam que na sua Unidade Fabril no Espírito Santo destina 90% de sua produção para o exterior não é justificativa para a manutenção dos créditos de mercadorias (insumos) utilizados na produção de madeira (eucalipto) plantada (produzida) no estado da Bahia e posteriormente transferida para produção de celulose em outra unidade da federação. Observam que o art. 312, do RICMS-BA/12 refere-se ao não estorno dos créditos de mercadorias para serem integradas ou consumidas em processo de industrialização para emprego na fabricação de produtos industrializados na Bahia e destinados à exportação direta ou indireta. As toras de madeira (eucalipto) foram transferidas na condição de matéria prima na industrialização da celulose fabricada no Espírito Santo e Exportada por aquele estado. Transcrevem o §2º, do art. 21, da Lei Complementar nº 87/96, alterado pela LC 120/05.

Sustentam que não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior, as toras de madeiras (eucalipto) produzidas pela Autuada na Bahia não foram destinadas ao exterior, foram na verdade, transferidas (operação interestadual) para industrialização em estabelecimento localizado em outra Unidade da Federação e posteriormente o produto final (Celulose) foi destinado pelo Estabelecimento Industrializador ao exterior, pelo menos na proporção afirmada.

Em relação ao Processo AI nº 281079.0100/09-9, acórdão do CONSEF, Nº 0055-11/09, 1ª Câmara de Julgamento Fiscal (reproduzido), esclarecem que a decisão proferida neste Acórdão citado, vem corroborar o entendimento da fiscalização. Aduzem que se trata de operação de exportação de café em grãos, realizada por Contribuinte localizado na Bahia, portanto, efetivamente está caracterizada como uma operação de exportação para o exterior, diferentemente das operações de transferência de toras de madeiras (eucalipto) para a unidade fabril localizada em outra Unidade da Federação. Explica que se caracteriza como uma operação interestadual de transferência e não de exportação para o exterior.

Esclarecem que o dispositivo legal citado no Acórdão ora discutido: art. 103, inciso I, do RICMS-BA/12, estabelece que não se exigirá o estorno do crédito de matérias-primas, material secundário, produtos intermediários e material de embalagem, bem como o relativo às aquisições de energia elétrica e aos serviços prestados por terceiros, para emprego na fabricação e transporte de produtos industrializados destinados à exportação direta ou indireta, cujas operações de saídas para o exterior ocorram com não-incidência do ICMS, nos termos dos arts. 581, 582 e 583 (Lei Complementar nº 87/96).

Declaram que as operações praticadas pelo Autuado não foram de saídas para o exterior com não incidência do ICMS, trata-se de operações de saídas por Transferências Interestaduais, que por força do Mandado de Segurança nº 0526503-95.2014.8.05.0001, ocorreram sem tributação do ICMS, condição que não dá direito ao crédito das entradas, conforme estabelece o §1º, do art. 20, do RICMS-BA/12, devendo o Autuado proceder ao estorno dos créditos proporcionais às saídas não tributadas.

No que diz respeito à alegação de que a fiscalização deixou de observar que mercadoria isenta, mais precisamente Mudanças Nativas de Eucalipto, dão direito à manutenção dos créditos, nos



termos do art. 264, inciso XVIII, do RICMS-BA/12, esclarecem que o Autuado deixou de observar a condição imposta pela alínea “c”, do inciso XVIII, do art. 264, RICMS-BA/12, qual seja: “A MANUTENÇÃO DO CRÉDITO SOMENTE SE APLICA ÀS ENTRADAS EM ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL”, certamente a Impugnante não atentou para esse detalhe, pois, sequer transcreveu a alínea “c”, inciso XVIII, do art. 264, do RICMS-BA/12, quando fez menção ao referido texto Legal.

Frisam que a atividade econômica do Autuado no Estado da Bahia tem o CNAE 230600 ATIVIDADE DE APOIO À PRODUÇÃO FLORESTAL, sob a Inscrição Estadual nº 84.944.489, CNPJ nº 60.643.228/0467-09, fl. 191. Afirma que o mesmo não exerce atividade industrial alguma nesse Estado, portanto, não faz jus ao benefício da manutenção do crédito, uma vez que esse é específico para ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS, vide comprovação dos dados cadastrais demonstrado na fl. 191.

Em relação à alegação da necessidade de manutenção dos créditos em face da decisão Judicial proferida no Mandado de Segurança nº 0526503-95.2014.8.05.0001, não ser definitiva, estando o mesmo pendente de recebimento do Recurso Especial interposto pelo Estado da Bahia, observam que o Autuado faz um exercício de futurologia quanto as possíveis causas e consequências da decisão final na Ação Declaratória de Lançamento Fiscal nº 0526503-95.2014.8.05.0001, porém compete à fiscalização exigir e lançar o crédito com base na legislação vigente, não descabendo fazer conjecturas quanto a decisão final no Judiciário. Afirmam, que a decisão de não tributar o ICMS nas saídas em transferências Interestaduais, tem como consequência proceder ao estorno dos créditos fiscais de ICMS proporcionalmente às saídas não tributadas, em razão disso, a fiscalização agiu e cumpriu seu dever.

No tocante à contestação do percentual de multa aplicada, invocando o princípio do não confisco, previsto no art. 150, da CF/88, no qual alega extrapolar os limites constitucionais, sustentam que não lhes cabem avaliar em face do montante da multa aplicada, bem como os questionamentos sobre a sua desproporcionalidade. Registram que, por dever de uma atividade vinculada, cabe aplicar automaticamente a Lei 7.014/96, como assim preceitua para o caso em tela o art. 142, inciso VII, alínea “b”, da citada Lei. Acrescentam assinalando que o exame de constitucionalidade de dispositivo legal é atividade interdita no âmbito administrativo, consoante norma expressa no art. 167, Inciso I, do RPAF-BA/99.

Ressaltam ser relevante também, que apesar de todas as alegações quanto a exorbitância da multa aplicada, seu valor poderia ter sido reduzido em até 90%, conforme estabelece o art. 45, da Lei nº 7.014/96.

Concluem pugnando pela Procedência do Auto de Infração.

## **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 Santos, 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 indubitoso 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 indubitoso 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 inteligência 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 trânsito em julgado da demanda judicial existente, para lhe garantir o direito creditório relativo à eventual reforma da decisão judicial, da Ação Declaratória de Lançamento Fiscal de nº 0526503-95.2014.8.05.0001, 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 Kubitschek, 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.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **217359.0010/18-5**, lavrado contra **FÍBRIA CELULOSE S/A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento da multa percentual no valor de **R\$5.029.166,63**, prevista na alínea “b”, do inciso VII, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala de Sessões do CONSEF, 18 de junho de 2019.

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA - JULGADOR