

**PROCESSO** - A. I. N° 217359.0008/18-0  
**RECORRENTE** - FÍBRIA CELULOSE S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0164-03/19  
**ORIGEM** - IFEP SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 27/11/2019

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0348-12/19**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS CUJAS SAÍDAS POSTERIORES OCORRERAM SEM TRIBUTAÇÃO POR FORÇA DE DECISÃO JUDICIAL PROVISÓRIA. MULTA. Os créditos fiscais escriturados pelo autuado devem ser estornados, visto que este transfere, sem tributação, as toras de eucaliptos para outro estabelecimento localizado em outro Estado. Afastada nulidade suscitada. Não acolhida a tese da recorrente quanto à hipótese de manutenção de crédito para estabelecimentos exportadores. Prevalece a interpretação literal da independência dos estabelecimentos para fins de exigência do tributo, não podendo ser aceito que o estabelecimento autuado seja reconhecido como estabelecimento exportador. Não acolhida redução de multa. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto tempestivamente em razão de julgamento administrativo de Primeira Instância que julgou Procedente o Auto de Infração em lide, lavrado em 15/10/2018 para constituir o crédito tributário, no valor histórico de R\$4.397.578,64 em decorrência da seguinte infração:

*Infração 01.05.30 – deixou de efetuar o 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, devendo a empresa estornar os referidos créditos, em relação aos meses de março de 2017 a junho de 2018.*

Da análise dos elementos trazidos aos Autos, a referida Junta de Julgamento Fiscal, decidiu, por unanimidade, pela Procedência do auto de infração com fundamento no voto condutor, abaixo transscrito, em resumo.

**VOTO**

*Analizando os elementos que fazem parte deste processo, mesmo não sendo alegadas questões específicas de nulidades, observo que no próprio corpo do auto de infração, encontra-se a descrição detalhada dos motivos que resultaram em sua lavratura. A descrição dos fatos, o enquadramento legal e os demonstrativos que acompanham o Auto de Infração permitem o conhecimento da acusação imputada e do débito tributário lançado, possibilitando assim, o pleno exercício do direito de defesa.*

*Constatou que a sua composição, processamento e formalização se encontram em total consonância com o RICMS/2012, com a Lei n° 7.014/96 e com o RPAF-BA. Ou seja, o lançamento tributário contém todos os pressupostos materiais e essenciais, pois, a sua lavratura obedeceu ao disposto no art. 39 do RPAF/99. Pelo teor de sua impugnação, verifico que o defendente compreendeu e identificou do que está sendo acusado, inociando quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício.*

*No mérito, conforme a descrição dos fatos, o autuado foi acusado de utilização indevida de créditos fiscais de ICMS, sobre as operações de transferências de toras de madeiras do Estado da Bahia ao seu estabelecimento*

*fábril, localizado em outro Estado da Federação.*

*Para uma melhor compreensão da presente lide, vale traçar um breve histórico sobre o defensor.*

*O autuado é estabelecido no Município de Nova Viçosa/Bahia, tendo por atividade o “apoio à produção industrial”. E, conforme razão de defesa tem por atividade a silvicultura (preparação do solo, plantio e cultivo das mudas de eucalipto – matéria prima da celulose), a sua colheita, extração, corte, descascamento (fase também realizada com eucalipto de terceiros) e transporte da madeira de eucalipto em toras para outro estabelecimento (unidade fabril) da empresa, localizada no Município de Aracruz, no Estado do Espírito Santo, quando são transformadas em celulose e seus derivados (produto final). E, conforme afirmado, 90% desta celulose é vendida no mercado internacional.*

*Inconformado com as determinações do art. 12, I da Lei Complementar nº 87/96, a respeito da incidência de tributação nas transferências que realiza das toras de madeira de eucalipto para a sua unidade produtiva em outra Unidade da Federação, onde são transformadas em celulose, o Autuado impetrhou o Mandado de Segurança nº 0526503-95.2014.8.05.0001, para assim não proceder. Sua pretensão, em caráter provisório, foi acolhida pelo Poder Judiciário (11ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador), “reconhecendo que a mera transferência de bens de uma unidade para outra da mesma empresa, mesmo que em diversos Estados da Federação, não deve ser tributada (porquanto não há atividade mercantil), declarar a inexistência de relação jurídica tributária entre a Autora e o Réu que obrigue a primeira a proceder ao recolhimento do ICMS sobre as operações de transferência de toras de madeira do Estado da Bahia para a sua unidade fabril localizada em outro Estado da Federação, cabendo ao Requerido abster-se de fazer incidir o tributo em casos de igual natureza. .... Sentença sujeita ao duplo grau de jurisdição” – cópia desta sentença trazida pelo impugnante quando de sua defesa.*

*Com base nesta decisão, o autuado passou a transferir as toras de madeira de eucalipto à sua unidade de produção de celulose, localizada em Aracruz, no Estado do Espírito Santo, adotando a sistemática da não tributação pelo ICMS, nas operações realizadas.*

*Ao lado deste procedimento, começou a acumular créditos fiscais advindos de sua atividade operacional relativa a tais transferências, já que não realizou o estorno ou anulação proporcional dos mesmos, como estabelecido na Constituição Federal do Brasil.*

*Diante deste fato, a fiscalização obedecendo à decisão judicial a qual se encontra o defensor albergado de forma provisória, não autuou as transferências das toras de madeira de eucalipto, como dito pelo impugnante, para seu estabelecimento localizado em Aracruz, Espírito Santo. No entanto, verificando o acúmulo de créditos fiscais existentes, em parte decorrentes desta situação manejada pelo contribuinte, lavrou o presente Auto de Infração, exigindo o percentual de 60% sobre tais créditos fiscais que não foram estornados “relativo a mercadorias entradas no estabelecimento que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência do imposto, não tendo havido repercussão na falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS”, conforme determinações do art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96. E, ainda, em observância ao citado artigo, intimou para que o estabelecimento estornasse os créditos fiscais do período autuado.*

*No procedimento de auditoria realizado, os Autuantes levantaram todas as operações de saídas (tributadas e não tributadas), no período fiscalizado. Calcularam a proporcionalidade entre elas e apuraram a multa de 60% exigida no presente Auto de Infração, bem como, o valor do crédito fiscal a ser estornado.*

*Em sua impugnação, o defensor alegou em síntese, que se constitui em uma única empresa (uma sociedade anônima), com uma única planta industrial. Embora com estabelecimentos que podem estar localizados em outras regiões do país, todos possuem suas atividades voltadas ao mesmo objetivo, ou seja, todos concorrem à produção de celulose. Em assim sendo, a atividade do estabelecimento autuado (CNPJ 060.643.228/0465-47 e IE 084.944.371), cuida da primeira etapa da produção da celulose, precisamente, da sua matéria prima que nela é produzida ou adquirida de terceiros. Como a própria defesa afirmou, esta 1ª etapa é a produção da matéria prima e encontra-se circunscrita ao “processo produtivo do eucalipto, tais como: o preparo da terra com o enriquecimento mineral do solo, fertilização, plantio da muda do eucalipto, aplicação de produtos de proteção inseticida, manutenção e constante avaliação parametrizada do crescimento das mudas, corte, remoção e descascamento (própria e de terceiros) e transporte das toras, para a unidade fabril da Autuada, localizada no Município de Aracruz, Estado do Espírito Santo, onde será realizada a etapa final da fabricação/industrialização da celulose, para posterior remessa ao exterior”.*

*Prossegue alegando que estando esta 1ª etapa intrinsecamente ligada à fabricação da celulose (ou seja, participa da sua planta industrial), a atividade dos estabelecimentos não pode ser separada, usufruindo os dois estabelecimentos (o que produz ou adquire a matéria prima e aquele que fabrica a celulose), de toda a legislação tributária vigente, no que diz respeito às exportações.*

*Dessa forma, a defensor entende ter agido de forma correta ao não estornar os respectivos créditos apurados nas Entradas, já que sua planta industrial destina 90% de sua produção ao exterior. Com isso, defende 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, concluindo pela ilegalidade da autuação.*

*Não acato esta argumentação, considerando que colide frontalmente com a norma tributária de regência vigente. A Lei Complementar nº 87/96, para efeito da obrigação tributária, é clara e expressa em definir o conceito de estabelecimento e determinar a autonomia dos mesmos. Cada estabelecimento de uma empresa, seja de qualquer ramo de atividade, é constituído juridicamente de per si, tendo estatuto, obrigações e deveres a serem cumpridos. Por isto que os estabelecimentos envolvidos na presente questão possuem CNPJ e Inscrição Estadual, diferentes. Possuem atividades diferentes. O estabelecimento autuado tem como atividade o “apoio à produção florestal” e o estabelecimento situado no Estado do Espírito Santo, a “fabricação de celulose e outras pastas para a fabricação de papel”.*

*Sobre a matéria, vejamos como a legislação de regência normatiza a questão.*

*A Constituição Federal de 1988 determina:*

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

*[...]*

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

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

*I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;*

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

*a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;*

*b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;*

*[...]*

*XII - cabe à lei complementar:*

*[...]*

*c) disciplinar o regime de compensação do imposto;*

*Por sua vez a Lei Complementar nº 87/96, por competência constitucional, assim dispõe:*

*Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.*

*Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, **no estabelecimento**, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

*§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.*

*Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:*

*I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço; Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.*

*Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:*

*[...]*

*Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em **cada estabelecimento**, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado.*

*Diante desta sistemática de apuração do imposto (ICMS) devido pelo contribuinte, a própria Constituição Federal, veda ou determina a anulação dos créditos fiscais relativos à isenção ou não-incidência para as operações seguintes, quanto em relação às operações anteriores.*

*Ainda nessa linha de raciocínio, o § 3º do art. 11 e o art. 12 da citada Lei Complementar, define o que seja estabelecimento, in verbis:*

*Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:*

*[...]*

*§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:*

*I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação;*

*II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;*

*Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;*

*Cabe salientar que a Lei nº 7014/96, deste Estado, absorveu todas estas determinações. Assim, da leitura dos dispositivos acima transcritos, resta evidente que as mercadorias isentas e não tributadas não podem ser inseridas na conta gráfica, escrituração de débitos e créditos no livro Registro de Apuração do ICMS, para apuração do imposto devido (a não ser em casos excepcionalizados por lei), vez que se assim for, existirá desequilíbrio da mesma, trazendo ônus indevido ao ente tributário, que o suportará sem qualquer contrapartida. Neste caso, ocorre o fato gerador do referido imposto no momento da saída de mercadorias do estabelecimento (na forma definida pela Lei Complementar nº 87/96), mesmo que seja para outro estabelecimento do mesmo titular.*

*Em sua impugnação, o autuado insistiu que a consecução de todo o processo produtivo do estabelecimento, possui como finalidade a produção da celulose que será destinada à remessa para o exterior. Logo, ainda que as mercadorias tenham saído do seu estabelecimento sem a incidência do ICMS, agiu de forma correta ao não estornar os respectivos créditos apurados na entrada, considerando que todas as mercadorias utilizadas no processo de produção da celulose posteriormente exportadas, em especial a madeira, fazem jus a manutenção do crédito na entrada. Sustentou que, 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 na CF, deve ser estendida por toda a cadeia produtiva.*

*Não acolho essa tese defensiva, considerando que a operação aqui em discussão, não se trata de exportação. Conforme estabelece a legislação de regência transcrita neste voto, especialmente o inciso II do art. 11 e art. 12 da Lei Complementar 87/96, e considerando ainda, a atividade do estabelecimento autuado, não há como se entender, para efeito da obrigação tributária, a unificação dos dois estabelecimentos como quer o impugnante, apenas por participarem de uma única planta industrial.*

*Cabe ressaltar, que as operações realizadas 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. Do ponto de vista da legislação tributária, essas operações estão sujeitas ao recolhimento do ICMS, por força da exigência prevista nos artigos 12, inciso I da Lei Complementar nº 87/96 e § 4º, inciso I da Lei Estadual nº 7.014/96 (BA), posto que se trata de operações de transferências interestaduais da produção do estabelecimento (CFOP 6151). 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. Logo, estas mercadorias 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, conforme se depreende da sua peça defensiva.*

*Assim, o estabelecimento autuado, em nenhum momento produz a celulose, produto que será alvo de exportação, 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. Dessa forma, e mais uma vez, para efeito tributário, estes momentos não se confundem.*

*O defendente arguiu que a Fiscalização deixou de considerar a manutenção de créditos nas saídas internas de Mudas Nativas de Eucalipto, previstas no artigo 264, inciso XVIII do RICMS-BA e Convênio 100/97.*

*O dispositivo regulamentar apontado pelo impugnante, assim dispõe:*

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

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

- a) .....
- b) .....
- 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; (grifei)

Ocorre que a matéria ora em lide, gira exatamente em torno deste entendimento. A condição imposta pela alínea “c”, do inciso XVIII, do artigo 264 RICMS-BA, estabelece que: “A manutenção do crédito somente se aplica às entradas em estabelecimento industrial”. A atividade econômica da defendant no Estado da Bahia tem o CNAE 230600 - Atividade de Apoio à Produção Florestal, sob a Inscrição Estadual 84.944.371, CNPJ nº. 60.643.228/0465-47. A mesma não exerce nenhuma atividade industrial nesse Estado, portanto, não faz jus ao benefício da manutenção do crédito, uma vez que esse é específico para Estabelecimentos Industriais.

Ressalto que somente se pode falar em exportação, a partir da produção da celulose, que não é realizada pelo estabelecimento autuado. As operações comerciais do autuado não podem ser consideradas como de exportação, pois esta, conforme afirma o próprio Autuado, será realizada pelo estabelecimento fabril situado no Estado do Espírito Santo, e sendo assim, o Fisco do Estado da Bahia não terá conhecimento, nem qualquer controle da destinação das toras de madeira de eucalipto transferidas, que poderão 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 produção de celulose.

Dessa forma, o voto vencedor do Acórdão CJF Nº 0055-11/09 deste CONSEF, trazido pelo impugnante, não serve como paradigma à presente lide, já que trata de um estabelecimento que beneficia o café em grãos e o exporta. No caso, ele açasbarca todas as etapas da produção do café, e é ele mesmo o exportador.

Observo que o § 2º, do art. 21 da Lei Complementar nº 87/96 (não se estorna créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior ou de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos) não ampara as atividades do estabelecimento autuado, que não realiza qualquer operação de exportação. E ressalte-se: no caso em discussão, não é o setor de atividade ou planta industrial que excepciona a matéria, mas sim, a operação de exportação que o estabelecimento, situado no Espírito Santo, realiza. E é da leitura efetuada em conjunto do art. 20, art. 21 e seu § 2º da LC nº 87/96, que se tem o claro e expresso entendimento da matéria em discussão.

Saliento ainda, que o art. 312, § 3º do RICMS/12, citado pela defesa, estabelece a manutenção do crédito referente às entradas de mercadorias destinadas à exportação direta ou indireta ou de mercadorias para serem integradas ou consumidas em processo de industrialização, para emprego na fabricação de produtos industrializados destinados à exportação direta ou indireta. Ou seja, a norma regulamentar determina o não estorno de créditos fiscais aos estabelecimentos que, recebendo ou adquirindo mercadorias, as transforma em outro produto que será objeto de uma exportação, situação esta que não se aplica ao estabelecimento autuado.

O defendant afirmou 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. Argumentou que o Estado deveria aguardar o trânsito em julgado da demanda judicial existente, para lhe garantir o direito creditório relativo à eventual reforma da decisão judicial da Ação Declaratória de Lançamento Fiscal de nº 0526503-95.2014.8.05.0001, considerando o prazo de cinco anos, contado do documento gerador do crédito (art. 31, Parágrafo único da Lei nº 7.014/96) para tal creditamento.

Observo que é dever do fisco operar de ofício o lançamento do valor que considera devido, para que não se opere a sua decadência. Caso o Estado não seja derrotado, deve ser exigido o imposto sobre as transferências de mercadorias, tendo o contribuinte o direito dos créditos fiscais tomados.

Quanto à afirmativa de que a parcela relativa aos referidos créditos não foi e não está sendo utilizada, não foi anexada qualquer prova aos autos. Os Autuantes, por seu turno, informaram que eles estão sendo utilizados.

Cabe registrar por importante, que no PAF nº 217359.0009/17-9, lavrado contra o Autuado, ACÓRDÃO CJF Nº 0078-12/19, onde se discutiu idêntica matéria, decidiu-se pela conversão do feito em diligência à PGE, para que a mesma se manifestasse sobre as teses jurídicas acima mencionadas e opinasse a respeito da Ação Declaratória de Lançamento Fiscal de nº 0526503-95.2014.8.05.0001.

A PGE se manifestou nos autos através do PARECER JURÍDICO nº 2018391647-0 da lavra do Dr. Jose Augusto Martins Júnior, afirmindo que: ( . . . ) a tese da recorrente não pode ser amparada no presente contencioso administrativo. O quanto sustentado judicialmente afigura-se diametralmente oposto, a possibilidade de não se efetuar o estorno dos créditos.

O impugnante solicitou, ainda, a redução da multa imposta a patamares razoáveis, em respeito aos princípios da vedação ao confisco, razoabilidade e proporcionalidade.

Em relação a tal pedido (multa lançada no percentual de 60% do imposto), a arguição de que não se respeitou os princípios da vedação ao confisco, razoabilidade e proporcionalidade, não pode ser acolhida, visto que a

*imposição fiscal decorreu de expressa previsão da Lei nº 7.014/96, no seu art. 42, inc. VII, “b”.*

*Por outro lado, é vedado aos órgãos administrativos de julgamento deixar de aplicar as regras que compõem o ordenamento jurídico-tributário, nos termos do que estabelece o art. 167 do RPAF/BA, baseado, apenas, no argumento de que houve violação a regras ou princípios constitucionais. Somente no âmbito do Poder Judiciário, poderá o contribuinte buscar a revisão do ato administrativo, cuja constitucionalidade, até decisão final daquele Poder é presumida.*

*Ressalto ainda, como feito pelos fiscais Autuantes, que na esfera administrativa o contribuinte poderá ser beneficiado com a redução da multa lançada no Auto de Infração, em função da data do pagamento do débito, conforme dispõe o art. 45 da Lei nº 7.014/96, circunstância esta, expressamente destacada no próprio Auto de Infração.*

*Por fim, quanto ao pedido do representante legal da empresa, de que cópias das notificações referentes a presente lide sejam encaminhadas ao seu escritório de advocacia situado no Estado de São Paulo, ressalto que no foro administrativo embora não seja obrigatória a comunicação de intimações e decisões ao advogado da empresa ou outros estabelecimentos do aglomerado empresarial, mas sim à parte envolvida na lide, nada obsta de que seu pleito seja atendido. O órgão competente desta Secretaria de Fazenda poderá enviar comunicações sobre o andamento do presente processo, embora não seja obrigatório e não ensejando, sua falta, motivo para alegação de cerceamento de defesa, nem tampouco determinará a nulidade do lançamento fiscal, não havendo previsão legal no RPAF/BA (art. 108) para tal comportamento, pois obedece ao quanto disposto no art. 127 do Código Tributário Nacional – CTN, como regra, ou seja, a eleição do domicílio tributário do sujeito passivo. Além do mais, através da Lei nº 13.199, de 28/11/2014, foi alterado o Código Tributário do Estado da Bahia (art. 107-D), sendo instituído o domicílio tributário eletrônico neste Estado, sendo obrigatório para todos os seus contribuintes, sendo o canal oficial da Secretaria da Fazenda com seus contribuintes, para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos. E através dele, os advogados da empresa poderão ser comunicados por tal meio, se assim estiverem cadastrados.*

*Face ao exposto, entendo que o autuado não trouxe aos autos, qualquer fato ou prova que tivesse o condão de descharacterizar o presente lançamento de ofício.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformado com a decisão de piso, o contribuinte tempestivamente recorreu da decisão às fls. 224/245. Alega que se trata, na origem, de Auto de Infração lavrado pelo Auditor-Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, para cobrança de multa de 60% (sessenta por cento) baseado em ausência de estorno de crédito fiscal de ICMS, relativo a mercadorias entradas no estabelecimento da Recorrente que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência do imposto, não havendo repercussão na falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS.

Que devidamente notificada, a Recorrente apresentou Impugnação demonstrando, em apertada síntese, (I) a legalidade da manutenção dos créditos apurados, tendo em vista que pelo menos 90% de sua produção é destinada ao exterior, ou seja, nos termos dos artigos 21, § 2º da Lei Complementar nº 87/1996 e 312, § 3º, I, b do RICMS/BA, o setor de atividade da Recorrente foi excepcionado da regra de estorno de créditos; (II) a Fiscalização deixou de observar que determinadas saídas isentas dão direito à manutenção dos créditos, nos termos do art. 264 do RICMS/BA; e (III) desproporcionalidade e efeito confiscatório da multa imposta.

Ato contínuo, não obstante os diversos fundamentos apresentados na Impugnação da Recorrente, o Auto de Infração foi julgado procedente e o crédito tributário integralmente mantido em Primeira Instância. Conforme acima mencionado, o auto de infração foi mantido, sob o equivocado entendimento de que as atividades desenvolvidas pelo estabelecimento autuado seriam dissociadas das atividades de exportação.

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

Em outras palavras, em que pese a etapa final seja realizada por outro estabelecimento da Recorrente, sua atividade deve ser considerada como um todo, de modo que a imunidade prevista

no art. 155, § 2º, inciso X, alínea ‘a’, da CF deve ser estendida por toda a cadeia produtiva.

Desta forma, 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.

Que nesse contexto, nota-se que a função social da Recorrente está circunscrita à consecução de todo o processo produtivo do eucalipto, tais como o preparo da terra com o enriquecimento mineral do solo, fertilização, plantio da muda do eucalipto, aplicação de produtos de proteção inseticida, manutenção e constante avaliação parametrizada do crescimento das mudas, corte, remoção e descascamento (própria e de terceiros) e transporte das toras, para a unidade fabril da Autuada, localizada no Município de Aracruz, Estado do Espírito Santo, onde é realizada a etapa final da fabricação/industrialização da celulose, **para posterior remessa ao exterior**.

Logo, ainda que as mercadorias tenham saído do seu estabelecimento sem a incidência do ICMS, em razão do disposto nos artigos 21, § 2º da Lei Complementar 87/1996 e 312, § 3º, I, b do RICMS/BA, a Recorrente agiu de forma correta ao não estornar os respectivos créditos apurados na entrada, já que sua planta industrial destina 90% de sua produção ao exterior

Com isso, todas as mercadorias utilizadas no processo de produção da celulose posteriormente exportada, em especial a madeira, fazem jus a manutenção do crédito na entrada, deixando clara a ilegalidade da autuação e a necessidade de reforma da decisão recorrida.

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

Ainda, de acordo com a decisão recorrida, a Recorrente não faria jus à manutenção de crédito decorrente de isenção de saídas internas com os insumos agropecuários, por supostamente não atender as condições previstas no art. 264, ‘c’, do RICMS/BA.

Ocorre que, nos termos do Auto de Infração combatido, tal fato não é objeto da presente autuação, sendo certo que a Recorrente foi autuada por ter supostamente deixado de “tributar as saídas em transferências para outras unidades da Federação, mediante decisão em caráter liminar Processo nº 0526503-95.2014.8.05.0001”. Ou seja, a descrição dos fatos relatados no Auto de Infração não faz nenhuma referência ao fato de a Recorrente possuir ou não direito à isenção.

Note-se que o crédito decorrente das operações com insumos agropecuários foi apropriado com fundamento em isenção prevista no art. 264 do RICMS/BA tal como consta na descrição das Notas Fiscais emitidas, não com base em decisão judicial. Ora, se a Fiscalização entendia que tal manutenção não era válida por a Recorrente não fazer jus à isenção, deveria ter lavrado outro Auto de Infração com este fundamento, não poderia, como de fato fez, exigir o pagamento de multa apresentando fatos dissociados da realidade, motivo pelo qual é totalmente insubstancial a exigência da multa neste particular.

Por outro lado, diferentemente do quanto decidido, observa-se que a Recorrente faz jus à manutenção dos créditos na entrada, exatamente como realizado, a exemplo dos insumos agropecuários, de acordo com o inciso XVIII do mencionado artigo, abaixo transcreto:

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

Diz que é o caso, por exemplo, das mudas de eucalipto que dão início ao processo produtivo de fabricação/industrialização de celulose da Recorrente, dando direito à manutenção do crédito escriturado na entrada. Desta forma, a decisão recorrida deve ser reformada, na medida em que a própria legislação autoriza sua manutenção, restando, também por esse motivo, ilegal a autuação.

Não obstante todo o acima exposto e ainda que fosse possível superar a arbitrariedade e ilegalidade desta cobrança, o que se admite apenas para fins de argumentação, caberá o

afastamento da multa imposta à Recorrente no patamar de 60% (sessenta por cento) sobre o valor dos créditos fiscais, cuja escrituração não provocou nenhuma supressão de imposto à arrecadação da Fazenda do Estado da Bahia, sob pena de violação aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do não-confisco.

Isso porque, no caso dos autos, trata-se do dever de estornar créditos de ICMS, ou seja, “mera conduta” derivada da simples escrituração nos livros competentes sem o posterior estorno, o que deve ensejar autuação por descumprimento de obrigação acessória, sobretudo quando evidenciada a ausência de repercussão nas obrigações fiscais do contribuinte, deflagrada, tão só, pela “utilização” efetiva (e não potencial) do crédito tido por indevido em desfavor do Estado, do que se conclui sem maior dificuldade ter-se incutida a necessária redução ilegítima da arrecadação do ICMS em decorrência deste ato, sendo certo que tal hipótese de redução não ocorre no presente feito.

Vale dizer, os créditos apurados foram apenas escriturados pela Recorrente, de modo que não há que se falar em falta de recolhimento ou recolhimento a menor do imposto. Nem se diga que não há prova de não utilização dos créditos apurados pela Recorrente, pois a prova cabal de não utilização foi previamente elaborada e apresentada pela própria Fiscalização, especificamente na planilha “DEMONSTRATIVO DE CRÉDITOS INDEVIDOS”, parte integrante do auto de infração. Note-se que o valor a ser estornado é menor do que o montante de crédito acumulado pela Recorrente, de modo que, mesmo sendo desconsiderado o valor do crédito a ser estornado, restaria um crédito no montante de R\$603.282,05, o que demonstra a não utilização dos créditos até o momento da autuação.

Daí, inclusive, decorre a afirmação realizada pela Fiscalização no próprio auto de infração, no sentido de que a falta de estorno do crédito não repercutiu na falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS. Desta feita, é evidente que a Recorrente não utilizou efetivamente o valor do crédito fiscal considerado como indevido pelo Fisco, ou seja, a Recorrente não abateu este valor do tributo a ser recolhido no período, apenas apurou e manteve o crédito em sua escrita, descumprindo, portanto, mera obrigação acessória de fazer ou deixar de fazer.

Importante ressaltar que, a obrigação principal, que é a “obrigação de dar”, somente surge com a ocorrência do fato gerador nos termos do art. 142 do CTN, que é situação definida em lei nas hipóteses de incidência. Com o mesmo raciocínio, a obrigação acessória se caracteriza como uma “obrigação de fazer ou deixar de fazer”, ou seja, ao fazer o lançamento incorreto, descumpre o contribuinte com uma obrigação acessória, e, no mesmo sentido, deixar de estornar crédito de ICMS caracteriza-se como descumprimento de obrigação meramente acessória.

Dessa forma, em virtude do descumprimento da obrigação acessória decorrente da ausência de estorno (obrigação de fazer), deve ser aplicada pena com multa também de obrigação acessória.

No exato sentido defendido pela Recorrente, confira-se o entendimento firmado por esse E. Conselho Estadual:

**ACORDÃO 0132/11-18 -"EMENTA: ICMS. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL. NÃO REPERCUSSÃO EM FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. MULTA.** Afastada a alegação de cerceamento de defesa e falta de clareza da acusação fiscal. Indeferido pedido de perícia e diligência. Acusação fiscal não elidida.

**Voto:** Entretanto, quanto à aplicação da multa de 60%, razão assiste o Recorrente em seu pleito de redução da penalidade aplicada.

**Como bem apontado no voto de primeiro grau, estamos diante de um descumprimento de obrigação acessória, não existindo tributo a ser recolhido.** O Auto de Infração versa única e exclusivamente em relação a um erro de procedimento por parte da empresa recorrente, que aplicou uma carga tributária diferente da devida, ensejando assim, em uso de crédito indevido.

**Além do que, em nenhum momento restou comprovado dolo, fraude ou simulação por parte da empresa recorrente.**

**Insta ressaltar também que um dos objetivos da multa aplicada é o seu caráter pedagógico, no intuito de que a empresa autuada evite o cometimento reiterado da infração.** Ressalto que, como bem pontuado pelo autuante, o

*estabelecimento autuado passou a atender à legislação fiscal neste particular a partir de 02/09/2016, utilizando-se do crédito fiscal no percentual correto de 12%, o que comprova a boa fé da empresa ao ajustar a sua conduta em conformidade com a legislação estadual.*

*Desta forma, abarcado pelo entendimento do art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96, bem como art. 158 do RPAF/99, como não houve fraude nem prejuízo ao Erário, conforme assevera a própria capitulação da infração ao determinar que “não repercutiu em falta de recolhimento do ICMS”, entendo pela redução da multa aplicada em 70%, passando o valor devido para R\$569.740,68”*  
(Grifou-se)

No mesmo sentido, corroborando o exposto, é princípio basilar de direito que toda e qualquer penalidade deve guardar correspondência, ser razoável e proporcional ao ilícito cometido pelo autor, sob pena de invalidade. Isso porque, na seara do Direito Tributário Brasileiro, a tributação se reveste de limites que não podem ser transgredidos pelo legislador ordinário.

Dentre os mencionados limites, destaca-se o princípio do não-confisco, previsto no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal o qual é de importância basilar na defesa da integridade do patrimônio dos contribuintes. De acordo com este princípio, o ente tributante não pode subtrair mais do que uma parcela razoável do patrimônio do contribuinte, sob pena de incorrer em confisco, isto é, apropriação arbitrária do bem de propriedade deste.

Veja-se, portanto, que esse princípio é de extrema relevância, haja vista que, por se tratar de direito e garantia fundamental, que guarda consonância com o artigo 5º, da Constituição Federal, é defeso ao Estado instituir penalidade que onere demasiadamente o sujeito passivo da obrigação, tributária ou não.

Em suma, 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.

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

Portanto, 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.

Diante do exposto, requer o integral provimento do presente Recurso Voluntário para, reformando-se a decisão de Primeira Instância, cancelar o crédito tributário consubstanciado no Auto de Infração nº 217359.0008/18-0.

Na remota hipótese de a exigência vir a ser mantida, requer seja determinado o cancelamento ou redução da multa, aplicando-se ao presente feito o disposto no art. art. 42, § 7º da Lei nº 7.014/96 e art. 158 do RPAF, em virtude do integral atendimento dos requisitos exigidos, bem como em razão do caráter confiscatório da multa. Outrossim, novamente, protesta a Recorrente pela sustentação oral das razões do presente recurso, por ocasião do julgamento a ser realizado por este E. CONSEF.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário de multa aplicada sobre o crédito fiscal indevidamente lançado, por conta de saídas não tributadas, contudo sem repercussão na falta de recolhimento do imposto.

Tal situação, conforme a própria descrição da infração, ocorreu em virtude de decisão judicial em caráter liminar, que em princípio considerou que a mera transferência de bens de uma unidade a outra da mesma empresa, ainda que em estado diverso, não deve ser tributada, e como

consequência, as saídas interestaduais da FIBRIA CELULOSE, deixaram de ser tributadas.

Como bem pontuado no voto recorrido, a fiscalização está obedecendo à decisão judicial a qual se encontra o defensor albergado de forma provisória, e não autuou as transferências das toras de madeira de eucalipto, como dito pelo impugnante, para seu estabelecimento localizado em Aracruz, Espírito Santo.

Em verdade, há um acúmulo de créditos fiscais, em parte decorrentes desta situação de transferências de mercadorias sem débito do imposto, mas com entradas creditadas. O Auto de Infração, está a exigir o percentual de multa de 60% sobre tais créditos fiscais que não foram estornados “relativo às 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”, nos termos do art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e, ainda, em observância ao citado artigo, os autuantes intimaram o estabelecimento para que estornasse os créditos fiscais do período autuado.

No procedimento de auditoria realizado, os Autuantes levantaram todas as operações de saídas (tributadas e não tributadas), no período fiscalizado. Calcularam a proporcionalidade entre elas e apuraram a multa de 60% exigida no presente Auto de Infração, bem como, o valor do crédito fiscal a ser estornado, conforme Lei Complementar 87/96 e também a previsão na Lei 7.014/96, . art. 30, I, abaixo transscrito:

*Art. 30. 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:*

*I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;*

*II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, produção, geração ou extração, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;*

*III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;*

*IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.*

*§ 1º Revogado.*

*§ 2º Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior.*

O Recurso se pauta no parágrafo segundo do mesmo artigo. Evidente que os argumentos, quanto às exportações, não se aplicam ao caso *in concreto*, já que se tratam de operações interestaduais. Lançamentos idênticos tem sido julgados neste Conselho de Fazenda oriundos do mesmo Recorrente, conforme podemos ver da ementa abaixo, nesta mesma Câmara, em voto de lavra do Conselheiro Marcelo Mattedi e Silva, de 20 de março de 2019.

*2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0078-12/19 EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS CUJAS SAÍDAS POSTERIORES OCORRERAM SEM TRIBUTAÇÃO POR FORÇA DE DECISÃO JUDICIAL PROVISÓRIA. MULTA. Os créditos fiscais escriturados pelo autuado devem ser estornados, visto que este transfere, sem tributação, as Toras de eucaliptos para outro estabelecimento localizado em outro Estado. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO.*

Há, também, outra decisão desta mesma Câmara, conforme ementa abaixo:

*2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0150-12/19 EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS CUJAS SAÍDAS POSTERIORES OCORRERAM SEM TRIBUTAÇÃO POR FORÇA DE DECISÃO JUDICIAL PROVISÓRIA. MULTA. Os créditos fiscais escriturados pelo autuado devem ser estornados, visto que este transfere, sem tributação, as toras de eucaliptos para outro estabelecimento localizado em outro Estado. Afastada nulidade suscitada. Não acolhida a tese da recorrente quanto à hipótese de manutenção de crédito para estabelecimentos exportadores. Prevalece a interpretação literal da independência dos estabelecimentos para fins de exigência do tributo, não podendo ser aceito que o estabelecimento autuado seja reconhecido como estabelecimento exportador. Não acolhida redução de multa. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO.*

Por oportuno, apresento os argumentos que fundamentaram a decisão neste processo da ementa acima citada, em excelente voto da Conselheira LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS na

sessão 23 de maio de 2019, em resumo:

*O presente Recurso Voluntário visa combater a Decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração para exigir imposto e multa de 60% sob a seguinte alegação: “Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência do imposto”.*

*Cumpre destacar que a recorrente é um estabelecimento filial sediada neste Estado da Bahia desenvolvendo a atividade de “Apoio à produção florestal”, conforme registro cadastral junto a este órgão sob o CNAE 0230-6. Conforme já sinalizado no relatório, a recorrente é responsável pela etapa inicial da cadeia de produção da celulose, desde a silvicultura, preparo do solo, plantio e cultivo das mudas de eucalipto à etapa final de colheita, extração, corte e transporte da madeira em toras para unidade fabril sediada em outro Estado da Federação. Sinalizo que a recorrente, ao adquirir os insumos agropecuários necessários para a consecução de sua atividade florestal, lança o crédito o ICMS destacado nos documentos fiscais que lastreiam referidas operações.*

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

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

*Não se conformou, contudo, a recorrente alegando que a manutenção dos créditos está respaldada por previsão legal envolvendo operações de exportações subsequentes, em conformidade com o § 2º do art. 20 da LC 87/96 (Lei Kandir) que diz: “ § 2º Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior ou de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos”.*

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

*Não obstante a pertinência das alegações da recorrente me resta, no entanto, a devida observância do princípio da autonomia dos estabelecimentos, princípio este que norteia essa Câmera de Julgamento, especificamente quanto à sua eficácia restrita à apuração do imposto devido. Assim, forçoso prevalece a interpretação literal da independência dos estabelecimentos para fins de exigência do tributo em consonância com a forma como é tratado o conceito de estabelecimento ao longo de todo o sistema normativo do ICMS.*

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

*Ademais, pontua a recorrente para a não observância do quanto disposto no art. 312, § 3º, I, “b” do RICMS/BA, abaixo transcrito: 3º Não se exige o estorno do crédito fiscal relativo: I - às entradas: b) de mercadorias para serem integradas ou consumidas em processo de industrialização e os respectivos serviços de transporte, bem como o relativo às aquisições de energia elétrica, para emprego na fabricação de produtos industrializados destinados à exportação direta ou indireta;*

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

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

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

*Isto posto, não há como prosperar a alegação da recorrente de que suas operações constituam exportações indiretas, tendo em vista que é no estabelecimento destinatário onde ocorre toda a etapa de produção. Ademais, os CFOP’s indicados nas notas de transferências não tratam de remessas para fins de exportação. Contesta ainda a recorrente para o direito em manter os créditos escriturados decorrente de entradas no estabelecimento de mercadorias cujas saídas estão amparadas por isenção, a exemplo dos insumos agropecuários. Argui a*

*fundamentação dada pela decisão de piso para justificar a exigência do estorno respectivo.*

*Sinalizo que a 4ª JJF ao citar o inciso “c” do art. 264, do RICMS/BA buscou justificar os cálculos realizados pelo autuante para fins de determinar o percentual de proporcionalidade aplicado para as saídas não tributadas. Cabe ressaltar, ainda, para as exigências previstas no dispositivo acima citado, a saber: c) a manutenção de crédito somente se aplica às entradas em estabelecimento industrial das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos.*

*É oportuno aqui afirmar, e como bem mencionou a decisão de piso, que o estabelecimento autuado atua como mero contribuinte comercial para as operações em comento, não sendo possível equipará-lo a estabelecimento industrial nas referidas operações. Isto porque, como bem mencionou a decisão de piso, o estabelecimento autuado transfere as toras de madeira de eucalipto ao estabelecimento localizado no Espírito Santo onde, ali, a celulose é produzida, podendo, então, ser exportada. Em assim sendo, e mais uma vez, para efeito tributário, eles não se confundem. Suscita a recorrente para nulidade do auto por violação ao direito de defesa, bem como ao disposto no art. 142 do CTN, que dispõe sobre o procedimento administrativo para a constituição do crédito tributário.*

*Entende que o fiscal autuante deveria ter lavrado outro Auto de Infração, caso entendesse que as operações isentas (mudas de eucalipto) não seriam aplicáveis, contestando para a exigência de multa sobre fatos dissociados da realidade.*

*Ressalto, mais uma vez, que as operações acima sinalizadas apenas fizeram parte do cálculo da proporcionalidade para fins de verificação do percentual de receitas não tributáveis cuja manutenção do crédito não encontra amparo legal. Assim, ao não considerar o estabelecimento autuado como industrial, afastou também a hipótese de manutenção do crédito, aplicando corretamente a multa por falta do devido estorno de crédito em sua escrita fiscal. Alega a recorrente que decisão ainda não é definitiva, tendo em vista que o processo judicial está pendente de recebimento do Recurso Especial interposto pelo Estado da Bahia.*

*Nesse sentido, em que pese a Recorrente atualmente possua autorização judicial para não proceder com o recolhimento do ICMS sobre suas operações de transferência para o Espírito Santo, a qualquer momento a referida decisão poderá ser reformada, fazendo com que a Recorrente tenha que pagar o imposto supostamente devido, de modo que fará jus ao aproveitamento dos créditos relativos à entrada das mercadorias no seu estabelecimento.*

*É de se concluir que a intenção da recorrente em usufruir, paralelamente à dispensa concedida judicialmente, da suposta manutenção dos créditos oriundos de entradas tributadas, repercute em perda ao erário visto que a garantia do gozo dos “benefícios fiscais” resta resguardado exclusivamente à recorrente. Se observado que o decurso de prazo também se aplica a Fazenda Pública em exigir o crédito do ICMS, ultrapassado o prazo previsto para decadência dos fatos geradores não haveria mais possibilidade de cobrança do quanto devido pela recorrente.*

*O art. 170-A do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104/01, manifestamente disciplinou uma vedação quanto ao momento processual em que a compensação pode ser feita: após o trânsito em julgado da ação judicial na qual esse direito está sendo pleiteado. Extrai-se do referido dispositivo legal que a intenção do legislador foi garantir segurança às relações jurídicas, a fim de evitar a compensação naqueles casos em que o contribuinte questiona a validade do tributo. Buscou-se, portanto, evitar o risco que poderia ser causado ao erário, ante a incerteza do resultado da demanda.*

*Em assim sendo, considerando que a decisão final no Mandado de Segurança citado tem vinculação determinante com essa matéria, entendo, portanto, que a exigibilidade posta deve ser suspensa, respaldado, inclusive, pelo parecer prolatado pela PGE nº 2018391647-0 em processo do mesmo contribuinte sob nº 217359.0009/17-9 que trata da mesma matéria, objeto da presente análise.*

*Avanço ainda para as arguições de mérito quanto à multa aplicada. Amparada nas alegações acima que o fiscal autuante lavrou a presente infração exigindo imposto e multa de 60% incidente sobre o montante do crédito não estornado. Diferente do quanto ocorrido no processo já julgado, acima mencionado, deve ser observado que neste caso há cobrança de imposto, tendo em vista que ao não estornar o crédito, o contribuinte recolheu à menor o ICMS devido nas suas operações subsequentes tributadas, sendo certo afirmar que, de fato, o contribuinte usufruiu do crédito indevidamente escriturado.*

*Apesar de considerar que a conduta da recorrente não é passível de reconhecimento de dolo, fraude ou simulação, quanto ao pedido de redução da multa voto por não acolher o pleito de sua redução tendo em vista que não há previsão de competência para esta Câmara de Julgamento, pois esta possibilidade está limitada aos casos de multas por descumprimento de obrigações acessórias, conforme estabelece o Art. 158 do Regulamento do Processo Administrativo FiscalRPAF.*

*No pertinente ao questionamento da multa e seu caráter confiscatório, conforme art. 42, II da Lei nº 7.014/96, este órgão é incompetente para se manifestar sobre a constitucionalidade da multa aplicada. Assim, e por tudo o quanto acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, devendo, contudo, referido PAF ser encaminhado para inscrição em dívida ativa, com a determinação da suspensão da exigibilidade, conforme*

orientação da PGE.

Em Justificativa ao pedido de redução de multa, o Recorrente trouxe o Acórdão abaixo:

**ACORDÃO 0132/11-18 -"EMENTA: ICMS. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL. NÃO REPERCUSSÃO EM FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. MULTA.** Voto: Entretanto, quanto à aplicação da multa de 60%, razão assiste o Recorrente em seu pleito de redução da penalidade aplicada. **Como bem apontado no voto de primeiro grau, estamos diante de um descumprimento de obrigação acessória, não existindo tributo a ser recolhido.** O Auto de Infração versa única e exclusivamente em relação a um erro de procedimento por parte da empresa recorrente, que aplicou uma carga tributária diferente da devida, ensejando assim, em uso de crédito indevido.

Transcrevo, ainda, parte do voto em que a Conselheira fundamenta a redução da multa:

*Em nenhum momento restou comprovado dolo, fraude ou simulação por parte da empresa recorrente. Insta ressaltar também que um dos objetivos da multa aplicada é o seu caráter pedagógico, no intuito de que a empresa autuada evite o cometimento reiterado da infração. Ressalto que, como bem pontuado pelo autuante, o estabelecimento autuado passou a atender à legislação fiscal neste particular a partir de 02/09/2016, utilizando-se do crédito fiscal no percentual correto de 12%, o que comprova a boa fé da empresa ao ajustar a sua conduta em conformidade com a legislação estadual. Desta forma, abarcado pelo entendimento do art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96, bem como art. 158 do RPAF/99, como não houve fraude nem prejuízo ao Erário, conforme assevera a própria capitulação da infração ao determinar que “não repercutiu em falta de recolhimento do ICMS”, entendo pela redução da multa aplicada em 70%, passando o valor devido para R\$569.740,68*

Neste caso, em consulta ao Acórdão supracitado, verifiquei que o texto anexado à ementa, decorre do voto vencido naquela sessão, de lavra da Conselheira Laís Carvalho Silva, que manteve o lançamento, contudo propondo redução da multa em 70% do valor lançado, tendo havido um voto divergente e vencedor, quanto à redução, por coincidência, deste mesmo Relator, e naquela oportunidade, pontuei os seguintes fundamentos do voto vencedor:

*Com as devidas considerações ao bem elaborado voto exarado pela eminente Conselheira Relatora, venho aqui divergir. Houve o reconhecimento do cometimento da infração em lide, porém, a Relatora concedeu uma redução de 70% sobre a multa aplicada, com fundamento no art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96, bem como art. 158 do RPAF/99, sob o fundamento de que não houve fraude nem prejuízo ao Erário, e o Recorrente estaria a fazer jus a tal redução, atribuindo então, que houve um descumprimento de obrigação acessória, e não principal, vez que a glosa dos créditos não resultou em imposto a pagar, e que assim sendo, não haveria de se falar em descumprimento de obrigação principal.*

*Em princípio, vejamos o que diz o artigo 113 do CTN a respeito da obrigação tributária principal, e também da acessória:*

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

*A partir do texto legal, extraímos o seguinte entendimento: – OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL - a obrigação é principal quando o contribuinte tem por prestação (por dever) o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (multa em dinheiro). A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador, tendo como exemplo, a circulação de mercadorias, sujeita ao ICMS. – OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA - a obrigação é acessória quando, por força de lei, a prestação a ser cumprida é a de fazer ou não fazer alguma coisa, ou permitir que ela seja feita pelo Fisco, tudo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e temos como exemplo, a escrituração das operações de circulação de mercadoria (notas fiscais), sujeitas ao ICMS, e apuração do respectivo saldo devedor (ou credor) nos livros fiscais.*

*Assim, se uma operação de venda está isenta do ICMS, esse fato não desobriga o comerciante a emissão da respectiva Nota Fiscal, acobertando a operação. É também obrigação acessória, se apurar o saldo do ICMS (saldo credor, a favor do contribuinte, onde não haverá recolhimento do imposto, ou saldo devedor, em favor do fisco, onde haverá a obrigação de pagar o tributo).*

*Portanto, se o contribuinte calcula o imposto e o recolhe corretamente, mas não escritura os lançamentos no livro de apuração, apontando devidamente o respectivo saldo devedor, estará sujeito a multa por descumprir uma obrigação acessória, dado que a obrigação principal teria sido cumprida.*

*A multa atua como “meio de pressão” em face do contribuinte para que cumpra a obrigação, e neste caso, não se aplica a multa com o fito de compensar pelo pagamento de tributo não pago. Trata-se, pois, de sanção de*

caráter pecuniário voltado para a efetivação de obrigações sem as quais, o Fisco teria dificuldades de fiscalizar o tributo a ser recolhido.

No caso em espécie, torna-se confusa tal distinção, pois grosso modo, efetivamente não houve o saldo de imposto a pagar, mas é certo que também não houve descumprimento de obrigação acessória, pois a escrituração foi feita, ou seja, a obrigação de fazer foi cumprida. Ocorre que intencionalmente ou não, o contribuinte errou na apuração do ICMS, ao lançar créditos em valores superiores aos que tinha direito. Assim posto, vejamos as consequências deste erro, sob esse prisma.

Prima facie, somos levados a entender que não existiria multa por descumprimento de obrigação principal, sem que a mesma esteja vinculada ao imposto lançado de ofício. Se observamos bem o texto legal, o legislador não disse que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo e a penalidade pecuniária; em verdade, o parágrafo 1º do artigo 113 do CTN diz que, a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Há clara diferença entre a conjunção inclusiva “e” e a exclusiva “ou”; o legislador optou pela conjunção “ou” e isso denota, que podemos falar sim, de pagamento de multa como uma obrigação principal, sem necessariamente haver o lançamento concomitante desta obrigação, conforme veremos adiante.

Dentro do conceito de obrigação tributária principal, cabem todas as obrigações impostas pela legislação tributária de caráter pecuniário. Isso significa que mesmo a obrigação sancionatória, imposta pela legislação tributária, será considerada obrigação tributária principal. Tanto é verdade, que o § 3º do artigo 113 do CTN, diz que obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Contudo, o simples fato da penalidade ser em si, uma obrigação principal, o que nos interessa é a origem dessa penalidade, se decorrente de descumprimento de obrigação principal, ou de uma obrigação acessória. Isto porque o art. 42 da Lei nº 7.014/96 e o art. 158 do RPAF, atribui a este Conselho, a competência para redução ou extinção de multa, apenas quando são consequência de descumprimento de obrigações acessórias, e como não foi lançado imposto na infração, a Conselheira Relatora entendeu não se falar em descumprimento de obrigação principal.

De fato, somos levados a crer que só existe obrigação principal, se esta resulta em saldo devedor, onde após a soma dos débitos, e a respectiva soma dos créditos no período de apuração, adicionados de eventuais créditos do período anterior, resulta em saldo devedor que deve ser pago em dinheiro. Contudo se os saldos credores são superiores, aparenta uma inexistência de obrigação tributária principal.

No entanto, conforme veremos adiante, não é bem assim, quando se analisa em profundidade a natureza jurídica das obrigações tributárias. Luiz Emygdio da Rosa Jr, diz que “primeiro, deve se interpretar a afirmação de que a obrigação tributária prevista na lei, concretiza-se com a ocorrência do fato gerador; segundo, que a obrigação principal é de dar coisa incerta porque antes da ocorrência do fato gerador, o objeto da prestação não está especificamente individualizado. Disso resulta que a obrigação tributária, concretizada com a ocorrência do fato gerador tem natureza de obrigação ilíquida, porque somente o lançamento fará com que evolua para obrigação líquida.

Em resumo, a obrigação tributária surge de forma abstrata com a lei, concretiza-se com o fato gerador, e individualiza-se com o lançamento. Por fim, se o contribuinte paga o tributo ou ocorre uma das causas referidas no art. 156 do CTN, provoca o fenecimento da obrigação tributária (ROSA JR. LUIZ EMYDIO, Manual de Direito Tributário e Financeiro, Ed. Renovar, 2000, fls.473/74).

Concluído o entendimento muito bem expressado pela doutrina, vejamos o que diz a Lei nº 7.014/96. Art. 25. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termine o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo: I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso; II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pela legislação tributária;

Observa-se que o legislador fala que as obrigações consideram-se liquidadas por compensação dentro do período apurado até o montante dos créditos escriturados no período, somados ao saldo do crédito do período anterior. Obviamente estas obrigações que consideram-se liquidadas, são nada mais nada menos, que as obrigações principais oriundas dos fatos geradores (saída de mercadorias tributáveis), que só enxergamos cristalinamente quando o saldo se apresenta devedor, e por conseguinte é pago em dinheiro dentro do prazo legal, ou lançado de ofício quando não há pagamento.

Tais obrigações, ditas principais, ficam obscurecidas quando são liquidadas sem pagamento em espécie devido a uma das causas do art. 156, como bem disse Luiz Emygdio, entre as quais, por compensação na própria apuração. Assim posto, não podemos confundir OBRIGAÇÃO PRINCIPAL com SALDO DEVEDOR de ICMS. O § 1º do art. 113, diz que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, e não do saldo devedor da apuração.

*Em cada saída de mercadoria com a emissão da nota fiscal, e o débito do imposto, surge uma obrigação principal. O saldo devedor é apenas o resultado do batimento do surgimento destas obrigações principais, com os créditos pelas aquisições de mercadorias. Quando o saldo resulta devedor, paga-se no prazo, ou lança-se de ofício. Quando o saldo é credor, acumula-se para o período subsequente.*

*O ICMS por ser um imposto não cumulativo, tem sua apuração mediante somatório de créditos e débitos. Quando surge a obrigação principal, há diversas formas de extinção, e o pagamento é apenas uma das maneiras disponíveis. Em tese, seria possível se lançar o crédito devido pela glosa, contudo nos ensinamentos do Mestre Hugo Machado de Brito trata-se de “decorrência natural da garantia dos direitos de crédito que tais obrigações de pagar, sejam cobertos pelos valores lançados a crédito a que faz jus no período de apuração”. (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 36. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015).*

*Em decorrência da infração em lide, alguns estados ainda fazem o lançamento do crédito fiscal indevido, acompanhado de multa, mesmo com existência de saldo credor no período apurado, e inclusive o Estado da Bahia em tempos idos, chegou a efetuar tais lançamentos. No entanto, a melhor doutrina sempre combateu tais lançamentos por glosa de crédito, com existência de saldo credor, por ser inconstitucional negar o direito à compensação do crédito lançado, dentro do período apurado.*

*Neste tipo de lançamento, ninguém haveria de duvidar da existência da obrigação principal, uma vez que havia tributo lançado. Quando então, na ocorrência de créditos indevidos, a Fazenda passa a reconhecer o direito à compensação por outros créditos do período, e lançar apenas a multa, desacompanhada do respectivo tributo, sobrevém uma aparência de multa sem imposto, e com isto, estabelece-se o falso entendimento de um descumprimento de obrigação acessória, sem que tenha havido qualquer descumprimento de obrigação de fazer, que justifique tal assertiva; em verdade, quando se glosou o crédito indevido, surge uma obrigação principal em princípio a descoberto no mesmo valor do crédito glosa, mas por fim, adimplida por outros créditos disponíveis dentro do mesmo período apurado.*

*Para finalizar, no caso em lide, em que após o Fisco constatar a existência de créditos indevidos, e após a respectiva glosa não encontrar saldo devedor a pagar, não há de se falar em descumprimento de obrigação acessória, mas no encontro de uma obrigação principal propriamente dita, embora o resultado não tenha sido de lançamento do imposto, mas apenas da multa a que alude o parágrafo 1º do art. 113 do CTN.*

*Isto porque, repito, quando da glosa dos créditos, tais valores não foram exigidos porque foram compensados por outros créditos legais disponíveis, mas é fato que o Fisco apurou efetivamente uma obrigação principal, em princípio exigível, contudo compensada pelos demais créditos a que faz jus, restando tão somente a multa.*

*Vejamos o que diz o inciso VII, “a” do art. 42 da Lei nº 7.014/96: 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; O texto legal foi alterado em 27/11/2007, porque até então, se lançava o imposto glosado e a multa de 60%.*

*Para afastar a cobrança de glosa do crédito, lançando imposto sem repercussão tributária, o legislador deixou claro o lançamento da multa que “não importe descumprimento de obrigação principal”. Isto não implica automaticamente, por exclusão, que tal situação decorra de descumprimento de obrigação acessória. Evidente que em nenhuma circunstância o erro na escrituração, no caso em lide, lançar um crédito sem lastro legal, se constitui num descumprimento de obrigação acessória.*

*Descumprir obrigação acessória é não fazer escrituração alguma, e não escriturar erroneamente. Roque Antonio Carrazza aponta quanto à denominação obrigação acessória, o seguinte - “a relação jurídica tributária refere-se não só à obrigação tributária stricto sensu, como ao plexo de deveres instrumentais (positivos ou negativos) que gravitam em torno do tributo. Ressalta esse doutrinador que tais deveres não têm cunho patrimonial (CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 25. ed. ver., ampl. E atual. São Paulo: Brasil, 2009. p. 346.)*

*O Mestre Luiz Emygdio, na mesma obra citada, à fl. 474, diz que “não existe crédito tributário sem obrigação tributária precedente, mas pode existir obrigação tributária sem crédito tributário, como no caso em que o fisco decaia do direito de constituir o crédito pelo lançamento(art.173), ou ainda, acrescento, por uma das causas do art. 156 do CTN, entre elas a compensação, que tanto se caracteriza na apuração antes mesmo do lançamento, como também eventualmente em quitação do crédito após o lançamento de ofício, vez que a compensação está lastreada no Código Civil, art. 368 – se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações se extinguem-se, até onde se compensarem.*

*Do acima exposto, podemos afirmar que embora não exista crédito tributário no lançamento, de fato há de se falar sim, na apuração da existência de uma obrigação tributária, e principal, que não só não resultou em lançamento por se compensar com outros créditos do período. A multa aplicada decorre sem dúvida, desta obrigação principal, embora não incluída no lançamento de ofício por ser compensada em tempo.*

*Não restam dúvidas que o lançamento da multa em questão tem notório vínculo patrimonial, com o fato de lançamentos a débito de imposto (fato gerador da obrigação principal), foram encobertos por créditos*

*indevidos. Tanto é assim, que se não houvesse outros créditos legalmente lançados, o lançamento de ofício viria certamente com o imposto devido e a mesma multa de 60%. Isto deixa claro, que há um liame entre a obrigação principal e o imposto lançado.*

*Por fim, embora a multa possa ser considerada alta, vez que não resultou na falta de pagamento do imposto há de se fazer uma justificativa. É que se a Fazenda não fiscalizar o contribuinte dentro do prazo decadencial, não poderá fazer a exclusão do crédito, mesmo que seus efeitos se propaguem no período fiscalizado, isto porque a decadência se reporta à data do fato gerador, e não ao período de seus efeitos ou repercussões.*

*Assim, se o Fisco não percebesse em tempo o crédito indevido, teria de suportar esse crédito indevido mesmo dentro do período ainda não alcançado pela decadência. Assim, faz jus ao lançamento de multa correspondente a 60%, de forma a punir o contribuinte pelo risco de prejuízos que lhe trouxe, de forma a evitar a repetição deste tipo de erro. Assim, entendo a partir dessa exposição, que a redução da multa não é possível, por decorrer de uma obrigação principal. Face ao exposto voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.*

Evidente que o Acórdão paradigmático, citado pelo Recorrente expôs argumentos de um voto vencido, e diante das circunstâncias, não é possível efetuar quaisquer reduções da multa aplicada, visto que, além dos argumentos acima expostos, a infração é decorrente de atitude do próprio Recorrente em buscar amparo judicial, em situação em que inequivocamente a Lei Complementar nº 87/96 claramente delineia a incidência do ICMS em transferências interestaduais mesmo entre contribuintes que efetuam transferências, e, além disso, além de não se debitar na saída, amparado por medida judicial, deixa de estornar os créditos pelas entradas, proporcionalmente pelas saídas, já que sem o débito de imposto, fica obrigado a fazer o estorno proporcional do crédito fiscal das entradas, conforme previsão da Lei nº 7.014/96 e do RICMS/BA;

Face ao exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário. Auto de infração PROCEDENTE.

#### **VOTO DISCORDANTE I (Redução 5%)**

Em que pese o brilhante voto do ilustre Conselheiro Relator Ildemar Landin, acerca da autuação em apreço, entendo que o valor da multa aplicada deve ser reduzida dentro dos princípios da razoabilidade, considerando que não vislumbro perda demonstrada ao Erário Estadual por conta da falta apontada de escrituração fiscal, ou seja, não se evidencia nenhuma supressão de imposto à arrecadação da Fazenda do Estado da Bahia.

Entendo que a falta de estorno do crédito, não repercutiu na falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS, portanto se trata de mero descumprimento de obrigação acessória.

Não constatei comprovado dolo, fraude ou simulação por parte da empresa recorrente. Vale lembrar que a multa tem um papel de caráter educativo e disciplinar, visando que o contribuinte evite o cometimento reiterado da infração e me coaduno com a sua aplicação, todavia analisando o seu percentual caso a caso.

Isto posto, no caso específico, voto para reduzir a multa para 5% sobre o montante autuado, com base no previsto no entendimento do art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96, bem como do art. 158 do RPAF/99.

#### **VOTO DISCORDANTE II (Redução 12%)**

Senhor Presidente, Ilustres Pares, as questões deduzidas nestes autos são de grande relevância e convidam a fortes reflexões.

Em princípio, concordo com a tese da Defesa de que o regime do ICMS, na promessa de uma profunda modificação em sua estrutura, ainda não absorveu todas as consequências que a Lei nº 10.406, de 10/01/2002 (o Código Civil) trouxe ao Direito Privado e, por arrasto, ao Direito Tributário (art. 110 do CTN) com o abandono da Teoria dos Atos de Comércio e a adoção da Teoria dos Atos de Empresa.

Aliás, o regime do ICMS convive com definições equivocadas (não canso de recordar da noção que nossa legislação adota sobre os INCOTERMS CIF e FOB, que destoam fortemente daquilo que

todo o Comércio Internacional e o mundo dos negócios adotam). O Direito Privado é diuturnamente vilipendiado pela legislação tributária. O mesmo se diga sobre a Teoria do Direito.

Entretanto, desta Cadeira, fico limitado. Não poderia, daqui, promover essas reformas. Preciso operar com o direito posto.

Assim, por mais que seja sedutora a ideia de compreender o estabelecimento do sujeito passivo como um todo indiviso, e considerar a exportação como a finalidade precípua da empresa, não é viável, a meu sentir, fechar os olhos para o fato de que o sujeito passivo organizou diversas unidades produtivas, situadas em unidades da federação distintas. Aplicar, às últimas consequências, o princípio da indivisibilidade do estabelecimento, aqui, implicaria vulnerar o pacto federativo.

Por essa razão, não acompanho tal tese, e peço vênia para discordar da opinião proferida em caso semelhante pelo Ilustre Conselheiro Paulo Shinyashiki Filho quando do julgamento que redundou no Acórdão nº 0150-12/19.

Todavia, há outra linha argumentativa que nos parece de maior relevo. Observem, nobres colegas, que o sujeito passivo foi autuado com a aplicação da multa de 60% sobre o montante de créditos fiscais não estornados em sua escrita. E a ausência de estorno desse crédito justificava-se, econômica e juridicamente, porque a não incidência de ICMS em suas operações de saída decorreram de uma decisão liminar (portanto, provisória, não definitiva) obtida no curso de um Processo Judicial.

Ora, na pendência deste processo judicial, mais do que justificável a manutenção do registro do crédito.

Porém, Senhores Conselheiros, é importante aqui refletir: houve “utilização” deste crédito? Aliás, quando é que se “utiliza” um crédito fiscal?

Penso que o crédito fiscal só é “utilizado” quando passa a compor o cálculo que o contribuinte utiliza para o cálculo do imposto a recolher. Ou seja, se o contribuinte apura e registra crédito fiscal, mas não o utiliza para o cálculo do imposto a recolher, ele não “utiliza” o crédito – apenas o registra, e o mantém “vivo” na memória escrita de seus fatos econômicos.

Pois bem, o caso em tela registra, e diga-se, desde a autuação, justamente esse “registro”, esse “apontamento” em escrita fiscal de um crédito que não foi utilizado para aferir imposto a recolher.

Daí vem a questão sobre a qual se debruçou longamente o Sr. Relator descumprir o comando de não registrar crédito fiscal de operações antecedentes, quando as subsequentes são isentas ou não tributadas seria descumprir uma obrigação tributária principal, ou descumprir uma obrigação tributária acessória?

O Sr. Relator, recordando voto de sua lavra (voto vencedor proferido no Acórdão nº 0132/11-18) assenta a premissa de que não é suficiente, para se estar diante de uma obrigação tributária principal, que se esteja diante de tributo a recolher. A premissa está correta.

O que não me parece correto, com a devida vênia, é que pela análise conjunta dos dispositivos do art. 42 da Lei nº 7.014/96, aquela infração indicada no inciso VII, alínea “b”, registre uma infração por descumprimento de obrigação principal. Só há descumprimento de obrigação principal quando a infração diz diretamente como deixar de recolher, ou recolher a menor o tributo. Registrar crédito fiscal, sem utilizar (sem fazê-lo integrar o cômputo do tributo a recolher) não pode ser havido como descumprimento de obrigação principal.

Se assim fosse, deixar de escriturar uma nota fiscal de uma operação isenta ou não tributada também seria descumprimento de obrigação principal – afinal, a nota fiscal é o meio ordinário para a aferição da ocorrência (ou não) do dever de pagar imposto.

O CTN, em seu art. 113, § 1º, ao definir “obrigação principal” não deixa margem de dúvidas: a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, **E tem por objeto o pagamento de**

**tributo ou penalidade pecuniária** E extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Se o objeto da obrigação não for pagar tributo ou penalidade, a obrigação não é principal.

Todavia, o melhor argumento, no meu sentir, foi aquele esboçado pelo Conselheiro Luiz Alberto Amaral de Oliveira em voto separado proferido quando da prolação do Acórdão nº 0040-12/15, oportunidade em que discorreu didaticamente sobre o espírito das disposições do art. 42 da Lei nº 7.014/96, concluindo por apontar aquele inciso VII como enunciador de norma de descumprimento de obrigação acessória:

**VOTO EM SEPARADO**

*Com a vénia do nobre relator, quero manifestar a minha divergência relativamente à natureza da penalidade prevista no art. 42, inciso VII da Lei nº 7.014/96 para as condutas tipificadas em suas alíneas, mais especificamente no que concerne à afirmação de que a norma sancionadora ali disposta estaria a se referir a descumprimento de obrigação principal.*

*A análise dos incisos do art. 42 é reveladora de que o legislador segregou as condutas decorrentes do descumprimento de obrigação principal em seus cinco primeiros incisos, nos quais a multa estabelecida foi referenciada ao valor do imposto suprimido, conforme se pode depreender da leitura de seus enunciados, abaixo transcritos:*

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

*I - 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, na falta do seu recolhimento nos prazos regulamentares*  
...  
*II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente: ...*  
*III - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, ...*  
*IV - 100% (cem por cento) do valor do imposto:*  
*V - 150% (cento e cinquenta por cento) do valor do imposto:*  
*(grifos acrescidos)”*

*Como se pode notar, as expressões sublinhadas evidenciam que as multas estabelecidas foram fixadas em percentual crescente do valor do imposto suprimido.*

*Já no que se refere aos tipos infracionais previstos nos incisos seguintes (VI e VII), o texto legal foi referenciado não ao imposto, mas ao crédito indevidamente apropriado, conforme texto abaixo:*

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

*...*  
*VI - 40% (quarenta por cento) do valor do crédito fiscal ... (texto já revogado);*  
*VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:*  
*... (grifos acrescidos)”*

*Essa técnica legislativa é reveladora de que as condutas tipificadas nos incisos acima transcritos não exigem, para a sua caracterização, a supressão de tributos, pois se assim não o fosse, o texto continuaria a se referir ao imposto suprimido, acompanhando a redação dos dispositivos antecedentes.*

*Aliás, o próprio texto do inciso VII (no qual foi enquadrada a conduta pelo autuante) é explícito nesse sentido, pois enuncia uma regra cuja característica é “que não importe em descumprimento de obrigação principal”, nos termos do seu enunciado, na parte final.*

*De fato, interpretar diferentemente representaria uma ruptura com o texto do dispositivo legal em comento. Ademais, condicionar a aplicação do inciso VII à ocorrência de supressão do imposto significa retirar-lhe toda a utilidade, uma vez que a concomitância do creditamento indevido e da falta de recolhimento do tributo remeteria, o aplicador do direito, ao necessário enquadramento da conduta no tipo previsto no inciso II, cujo teor se encontra transscrito abaixo:*

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

*...*  
*II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:*  
...  
*f) quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal (grifos acrescidos);*  
*...”*

*Embora a conduta autuada se subsuma a mais de um tipo legal, o seu enquadramento teria que obedecer ao*

disposto no § 5º do art. 42 da lei tributária em comento, dispositivo este que consagra o princípio da consunção, conforme texto a seguir.

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

...  
§ 5º A multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela multa para o descumprimento da obrigação principal (grifos acrescidos), sempre que se tratar de cometimento em que o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, servindo a infração relativa à obrigação acessória como circunstância agravante da relativa à falta de recolhimento do imposto devido em relação ao mesmo infrator.

...”

Assim, resultaria em um ato sem proveito erigir a regra contida no inciso VII do art. 42 se a sua aplicabilidade estivesse condicionada à ocorrência de supressão de tributo.

É vedado ao intérprete atribuir um significado à norma que lhe retire toda e qualquer utilidade, pois tal efeito não se coaduna com a moderna hermenêutica. Necessário se faz, portanto, que seja dado um alcance semântico ao texto harmônico com as demais regras do sistema e que lhe faça vicejar no ordenamento jurídico.

Pode-se, evidentemente, discutir a proporcionalidade da multa proposta, à luz da conduta descrita na peça inaugural do lançamento fiscal, é vedado, contudo, ao aplicador do direito fazer-se indiferente ao texto legislado, sob pena de grave violação ao princípio da separação de poderes, o qual reserva ao julgador a função precípua de aplicar o direito posto.

Frise-se, ademais, que o tipo infracional previsto no inciso VII do art. 42 descreve uma conduta que não merece ficar impune, pois guarda um enorme potencial lesivo ao ente estatal, na medida em que a escrituração irregular do crédito fiscal pode se sacramentar, de forma definitiva, se, no período de cinco anos após a sua ocorrência, o estabelecimento empresarial não for visitado pelo preposto fiscal. Nessa hipótese, não seria mais possível examinar os documentos que deram origem ao lançamento irregular, nem mesmo exigir-lhe o estorno do crédito.

Por isso, faz-se necessário prever sanção para a conduta ali descrita, como uma forma de inibir tal prática. Nesse sentido, com a devida vênia do ilustre relator, entendo que a simples escrituração do crédito fiscal indevido, ainda que tal conduta não tenha repercutido financeiramente, caracteriza o tipo descrito no inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Quanto ao correto enquadramento da infração, acompanho o entendimento esboçado pelo relator, ao afirmar que não houve creditamento indevido, mas falta de estorno, pois a escrituração originária do crédito não agrediu as normas regulamentares, o que somente veio a ocorrer a partir do momento em que houve a transferência dos créditos para o livro especial de créditos fiscais acumulados sem os correspondentes débitos no livro Registro de Apuração de ICMS Normal.

Tal conduta se coaduna com o tipo descrito na alínea “a” do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96, cujo texto vai abaixo transscrito;

“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;
- b) na falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação (grifo acrescido);
- ...”

Em que pese a infração esteja caracterizada, a multa proposta equivalente a 60% do valor do crédito fiscal revela-se desproporcional à conduta descrita, pois os elementos de prova existentes nos autos evidenciam que não houve dolo por parte da autuada, a qual não obteve proveito efetivo da conduta infratora.

Nesse sentido, no uso da faculdade prevista no art. 158 do RPAF e acompanho o voto do relator, reduzindo a multa proposta para 10% do valor do crédito fiscal indevido, em atendimento ao pleito da autuada. É como voto.

Como disse o Conselheiro Amaral, a técnica legislativa é reveladora de que a infração não versa sobre a supressão de tributo. Trata-se de descumprimento de obrigação de fazer (manter registro de crédito fiscal, sem sua utilização para o cômputo do imposto a recolher, mesmo em face de saídas isentas ou não tributadas). Do contrário, a existência de dois dispositivos (o inciso II, alínea “f” versus o inciso VII) seria inútil – e o legislador não se vale de palavras inúteis.

Conheço, diga-se de passagem, a argumentação empreendida pelo Ilustre Conselheiro Marcelo

Mattedi e Silva quando, em julgamento análogo, dispôs que na hipótese tinha-se uma dupla conduta infracional: o descumprimento do dever.

Fixada esta premissa – de que a obrigação tributária descumprida pelo Sujeito Passivo e incursa no inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96 é, em verdade, uma obrigação acessória, passa-se ao exame da questão decorrente: é cabível, no caso concreto, aplicar-se o disposto no art. 158 do RPAF/99 para reduzir equitativamente o montante do tributo.

Aqui, o juízo é de dosimetria. Ora, em se tratando de multa, penalidade pecuniária (repita-se, uma vez mais, apenas para frisar: multa por descumprimento **de obrigação acessória**), insta aferir se os requisitos do art. 158 foram preenchidos: a) não ter sido praticada com dolo, fraude ou simulação; b) que não tenha implicado falta de recolhimento de tributo.

Não vislumbro dolo (de suprimir tributo), fraude ou simulação. O sujeito passivo, aliás, ao manter o crédito em sua escrita, sob o argumento de que em favor de não incidência de ICMS na saída detinha apenas uma decisão provisória (liminar), agiu com a maior transparência. Ademais, o sujeito passivo demonstrou que não transferiu ou deu outra utilização a tal crédito fiscal.

Nessa linha de raciocínio, aplico a redução que tem sido praticada por este CONSEF em situações análogas (e louvo-me, exemplificativamente, mais uma vez e por brevidade, do voto do Conselheiro Luiz Alberto Amaral de Oliveira, acima transscrito). Reduzo inicialmente a multa a 10% do valor proposto no Auto de Infração (o que equivale dizer: reduzo a 6% do valor do crédito não estornado, em lugar dos 60% previstos na legislação).

Todavia, diante da existência de outras autuações, a fim de manter o efeito dissuasório da penalidade, subo para 20% (o que equivale dizer: reduzo a 12% do valor do crédito não estornado, em lugar dos 60%).

É como voto.

### VOTO DISCORDANTE III

Peço vênia ao ilustre Relator para divergir, única e exclusivamente, ao fato de que o complexo Fibria possui fazendas em diversos Estados da Federação, dentre eles, o Estado da Bahia, nos Municípios de Mucuri, Caravelas, Prado e Nova Viçosa, sendo certo que, após a extração da madeira (eucalipto), estas são cortadas em toras e transportadas à unidade fabril localizada no Município de Aracruz, no Estado do Espírito Santo, onde a matéria prima é transformada em celulose (produto final).

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

A simples transferência de toras de madeiras (Eucalipto) não constituem fato gerador do referido imposto por não configurar operação mercantil, uma vez que o simples deslocamento de bens entre estabelecimentos da própria Autora não se subsume a hipótese de incidência do ICMS.

A incidência do ICMS, prevista no artigo 155, inciso II da Constituição Republicana, que outorgou aos Estados o poder para tributar operações que pressupõe ato de mercancia, finalidade lucrativa e transferência de titularidade da mercadoria (circulação jurídica); que a saída de bem móvel, sem intuito de lucro, por si só, é irrelevante para a tipificação da hipótese de incidência do ICMS.

Trata-se de empreendimento Vertical, em função que a sua principal matéria prima, não está disponível para compra no mercado interno com garantia a abastecer as suas necessidades de produção.

Uma empresa verticalizada é aquela que possui negócios em toda a cadeia de produção. Geralmente, empresas assim conseguem redução de despesas e sinergias, pois capturam melhor o

valor gerado em cada etapa da cadeia produtiva, ou garantir a produção da sua própria matéria prima para fins de atender as suas necessidades de produção.

A estrutura vertical se refere a uma pirâmide, onde o topo seria o produto ou serviço acabado, e a base as matérias primas básicas.

Não se discute, neste momento, a responsabilidade fiscal independente de cada Unidade, e sim, o contesto geral, entre as matérias primas que são produzidas em outros Estados da Federação e a sua unidade Industrial no Estado do Espírito Santo, a qual destina 90% da sua produção para o exterior.

A Unidade Industrial é 100% dependente da única matéria-prima que é produzida por suas Filiais, responsáveis em Plantar o Eucalipto.

Em vista do exposto, fica comprovado que a simples transferência de Insumos básicos (tora de madeira de eucalipto) para a sua Unidade Fabril, e considerando-se que 90% da sua produção é destinada à exportação, julgo que a Recorrente deverá gozar de todo o benefício fiscal permitido aos produtos exportados, deste modo, julgo PROVIDO o Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 217359.0008/18-0, lavrado contra **FÍBRIA CELULOSE S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa percentual valor de **R\$4.397.578,64**, prevista no art. 42, VII, “b” da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstas pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Ildemar José Landin, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO DISCORDANTE I (Redução de 5%) – Conselheiro: Carlos Henrique Jorge Gantois.

VOTO DISCORDANTE II (Redução de 12%) – Conselheiro: Henrique Silva de Oliveira.

VOTO DISCORDANTE III – Conselheiro: Paulo Shinyashiki Filho.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de novembro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS - VOTO DISCORDANTE I  
(Redução de 5%)

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA - VOTO DISCORDANTE II  
(Redução de 12%)

PAULO SHINYASHIKI FILHO - DISCORDANTE III

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS