

Acórdão: 22.464/20/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001378241-12
Impugnação: 40.010149043-31, 40.010149317-11 (Coob.)
Impugnante: Global Fund Reflorestamento e Exploração de Madeira Ltda.
IE: 002890083.00-74
ABR Serviços Florestais Ltda (Coob.)
IE: 002486582.01-67
Proc. S. Passivo: Clarissa Cerqueira Viana Pereira/Outro(s)
Origem: DF/Governador Valadares

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUJEITO PASSIVO - CORRETA A ELEIÇÃO. Correta a responsabilidade tributária imposta à Coobrigada, decorrente de dispositivo legal, especificamente do disposto no art. 21, incisos VII e XII, da Lei nº 6.763/75, em razão da prática de atos com infração à lei, ao receber mercadoria desacobertada de documento fiscal, concorrendo para o não recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos pela Contribuinte.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - FLORESTA EM PÉ. Constatado, mediante análise de documentos apresentados ao Fisco pela Coobrigada (contrato de compra e venda de floresta de eucalipto em pé), que a Autuada promoveu saídas de mercadorias desacobertadas de notas fiscais. Infração caracterizada. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação, art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco para adequar a exigência da multa isolada ao limitador previsto no § 2º, inciso I, do art. 55 da Lei nº 6.763/75, ou seja, limitar a multa isolada a duas vezes o valor do imposto incidente na operação. Entretanto, a multa isolada deve ser reduzida a 20% (vinte por cento) do valor da operação, nos termos da alínea “a” do inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação refere-se à constatação de saída de mercadoria (“floresta em pé”) desacobertada de documentação fiscal, apurada mediante análise de Contrato de Compra e Venda de Floresta de Eucalipto em Pé, celebrado entre a Autuada e a empresa ABR Serviços Florestais Ltda (Coobrigada), ensejando falta de recolhimento de ICMS no exercício de 2018.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A empresa ABR Serviços Florestais Ltda, CNPJ nº 05.215.135/0003-50 e IE nº 002.486582.01-67, foi também eleita para o polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigada, nos termos do disposto no art. 21, incisos VII e XII, da Lei nº 6.763/75, considerando a prática de atos com infração à lei (receber mercadoria desacobertada de documento fiscal).

O presente trabalho encontra-se instruído por Auto de Infração – AI (fls. 02/04); Anexo 1 – Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF da Autuada nº 10.000030879.96 e AIAF da Coobrigada nº 10.000031383.11 (fls. 05/14); Anexo 2 – Contestação do AIAF pela Autuada e Resposta ao AIAF pela Coobrigada (fls. 15/22); Anexo 3 - Relatório Detalhado do AI (fls. 23/27); Anexo 4 – Demonstrativo do Crédito Tributário; Contrato de Compra/Venda de Floresta de Eucalipto em Pé nº 1134 e Contrato de Comodato de Área Rural para Fins de Colheita Florestal nº 1137 (fls. 28/94); Anexo 5 – Qualificação da Empresa Autuada e da Coobrigada (fls. 95/111).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 123/153, acompanhada dos documentos de fls. 154/443 e 445/481.

Da mesma forma, a Coobrigada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 482/515, acompanhada dos documentos de fls. 516/738.

Acatando parcialmente as razões da Defesa, o Fisco retifica o crédito tributário, nos termos do demonstrativo de fls. 751, para adequar a exigência da multa isolada ao limitador previsto no § 2º, inciso I, do art. 55 da Lei nº 6.763/75, ou seja, limitar a multa isolada a duas vezes o valor do imposto incidente na operação.

Na oportunidade, manifesta-se às fls. 741/750 e fls. 753/763, refutando as demais alegações da Impugnante/Atuada e da Impugnante/Coobrigada, respectivamente.

Regularmente cientificadas sobre a retificação, a Autuada e a Coobrigada aditam suas impugnações às fls. 776/784 e às fls. 787/795, respectivamente, ambas reiterando os termos das impugnações iniciais.

O Fisco, em Manifestação de fls. 799/809, reforça as contrarrazões apresentadas anteriormente, requerendo, ao final, a procedência do lançamento, nos termos reformulados.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 814/841, opina, em preliminar, pela rejeição das nulidades arguidas. Quanto ao mérito, opina pela procedência parcial do lançamento, para reduzir a multa isolada a 20% (vinte por cento) do valor da operação, nos termos da alínea “a” do inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenos acréscimos e alterações.

Da Preliminar

As Impugnantes requerem que seja declarado nulo o Auto de Infração, entendendo que ele “*é deficiente quanto a sua fundamentação, na medida em que não apresenta, de forma adequada e suficiente, a motivação para a alegada infração imputada*”.

Afirmam que o Fisco “*não justifica, de forma precisa, qual o fundamento jurídico para suposta incidência de ICMS sobre operação com bem imóvel, ou mesmo por qual razão a venda de floresta em pé se caracterizaria como venda de bem móvel por antecipação/mercadoria*”.

Contudo, não procede o argumento de defesa, pois, especialmente no Relatório Detalhado do AI (Anexo 3 do Auto de Infração), o Fisco deixou clara a fundamentação do trabalho realizado, quando esclareceu que:

No entanto, as operações envolvendo árvores destinadas ao corte (mata em pé) encontram-se inseridas no campo de incidência do ICMS, tendo em vista tratar-se de bens móveis por antecipação, do que decorre sua caracterização como mercadoria.

Diante dos fatos expostos, em decorrência do não fornecimento da nota fiscal requisitada e da não comprovação do recolhimento do ICMS devido na operação de venda da floresta realizada em 04/10/2018, o Fisco lavrou o presente Auto de Infração.

Tanto que, foi com base nessa fundamentação que as Impugnantes puderam se defender, apresentando suas razões e seus entendimentos, o que, destaca-se, fez-se de forma abrangente e consistente.

O fato de as Impugnantes discordarem do posicionamento do Fisco, de que “floresta em pé” deve ser caracterizada como mercadoria, não acarreta nulidade do Auto de Infração, devendo, sim, ser objeto de questionamento em processo administrativo, como ocorreu no presente caso, sendo exatamente o mérito discutido.

Cumprir registrar que o procedimento adotado pelo Fisco é considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, incisos I e VII, do RICMS/02:

Art. 194. Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

I - análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários;

(...)

VII - exame dos elementos de declaração ou de contrato firmado pelo sujeito passivo, nos quais conste a existência de mercadoria ou serviço suscetíveis de se constituírem em objeto de operação ou prestação tributáveis;

Noutra vertente, as Impugnantes afirmam que o Fisco “*não se desincumbiu do ônus de apontar qualquer suposto vício do negócio jurídico que pudesse desclassificar a natureza e o objeto do contrato*”.

Entendem que, “*de forma oblíqua e indireta, a Fazenda Estadual desconsiderou o negócio jurídico praticado pelas partes, sem observância do rito estabelecido pelos arts. 205-A da Lei nº 6.763 e 83 do RPTA/MG*”, o que, “*por si só, também acarreta a nulidade de autuação, consoante jurisprudência deste Conselho de Contribuintes*”.

No entanto, conforme bem esclarecido pelo Fisco “*não SE desconsiderou o negócio jurídico praticado pelas partes (compra e venda de floresta em pé), PELO contrário considerou-O perfeito e consumado a compra e venda da floresta em pé, nos moldes estabelecidos no contrato celebrado*”, o que justificou exatamente a exigência fiscal nos termos por ele defendido.

Assim, não há que se falar em necessidade de “*observância do rito estabelecido pelos arts. 205-A da Lei nº 6.763 e 83 do RPTA/MG*”, defendida pelas Impugnantes.

Ressalta-se que o presente trabalho não condiz com os fatos narrados nos acórdãos, deste Conselho, indicados pela Defesa, em que, de fato, restou comprovada “*a inobservância, por parte da Fiscalização, da formalidade prevista na legislação tributária para fins de desconsiderar a realização do negócio jurídico dissimulado*”, quando houve, na acusação fiscal, a desconsideração do negócio jurídico, mas sem o devido procedimento legal.

Contudo, reiterando pela importância, no caso concreto, o Fisco não desconsiderou a realização do negócio jurídico (contrato objeto de autuação) para fins de lavratura do presente Auto de Infração.

Por oportuno, vale registrar que, ao contrário do alegado pela Defesa, o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações.

As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que os Sujeitos Passivos compreenderam e se defenderam claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pelas impugnações apresentadas, que abordam todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Mencione-se, ainda, que o Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos aos Sujeitos Passivos todos os prazos legalmente previstos para apresentar a defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Rejeita-se, pois, as arguições de nulidade do lançamento.

Do Mérito

A autuação refere-se à constatação de saída de mercadoria (“floresta em pé”) desacobertada de documentação fiscal, apurada mediante análise de Contrato de Compra e Venda de Floresta de Eucalipto em Pé, celebrado entre a Autuada e a empresa ABR Serviços Florestais Ltda (Coobrigada), ensejando falta de recolhimento de ICMS no exercício de 2018.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75.

A empresa ABR Serviços Florestais Ltda, CNPJ nº 05.215.135/0003-50 e IE nº 002.486582.01-67, foi também eleita para o polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigada, nos termos do disposto no art. 21, incisos VII e XII, da Lei nº 6.763/75, considerando a prática de atos com infração à lei (receber mercadoria desacobertada de documento fiscal).

De acordo com o Relatório Fiscal (Anexo 3 do Auto de Infração – fls. 24/27), o presente trabalho foi realizado utilizando-se do Contrato de Compra e Venda de Floresta de Eucalipto em Pé para Corte Raso nº 1134 celebrado em 04/10/18, constante do Anexo 4 do Auto de Infração (fls. 30/94), que foi fornecido ao Fisco pela empresa ABR Serviços Florestais Ltda, na ocasião em que ela solicitou, perante a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais – SEF/MG, alteração de endereço de uma de suas filiais para fins de execução do contrato em referência.

São partes deste contrato, como vendedora, a Autuada, Global Fund Reflorestamento e Exploração de Madeira Ltda, sociedade com sede em Couto de Magalhães de Minas/MG, inscrita no CNPJ nº 14.741.819/0008-90, e, como compradora, a Coobrigada, ABR Serviços Florestais Ltda, estabelecida em Itaobim/MG, inscrita no CNPJ nº 05.215.135/0004-30, e suas filiais.

O Fisco relata que, após analisar o contrato em questão, intimou a Autuada, por meio do AIAF nº 10.000030879.96 (Anexo 1 do Auto de Infração – fls. 06/11), a apresentar a nota fiscal de venda da “floresta em pé” objeto de contrato de compra/venda.

Em resposta, a Contribuinte apresentou contestação ao AIAF, conforme Anexo 2 do Auto de Infração (fls. 16/21), alegando que a operação de venda de “floresta em pé” não seria fato gerador de ICMS, não sendo, portanto, necessária a emissão de nota fiscal referente à operação e nem o recolhimento do imposto.

Na sequência, a empresa ABR Serviços Florestais Ltda (Coobrigada) também foi intimada a fornecer a nota fiscal relacionada à operação objeto de contrato, por meio do AIAF nº 10.000031383.11 (Anexo 1 do Auto de Infração – fls. 12/14).

Por sua vez, em resposta ao AIAF, a empresa informou ao Fisco, conforme documento constante do Anexo 2 do Auto de Infração (fls. 22), ser impossível fornecer os documentos requisitados, alegando que não havia iniciado as suas atividades na localidade, não tendo, portanto, ocorrido a circulação de mercadorias até a presente

data, razão pela qual não foi emitida qualquer nota fiscal relativamente ao contrato mencionado.

Assim, em decorrência do não fornecimento da nota fiscal requisitada e da não comprovação do recolhimento do imposto devido na operação de venda da “floresta em pé”, realizada em 04/10/18, o Fisco lavrou o presente Auto de Infração para as exigências cabíveis, considerando que *“as operações envolvendo árvores destinadas ao corte (mata em pé) encontram-se inseridas no campo de incidência do ICMS, tendo em vista tratar-se de bens móveis por antecipação, do que decorre sua caracterização como mercadoria”*.

A base de cálculo utilizada para apuração do imposto devido foi o valor da operação obtido do resultado da multiplicação do volume de eucalipto comercializado, constante do item 1.1 da Cláusula 1ª, pelo valor do metro cúbico mencionado no item 2.1 da Cláusula 2ª, ambas cláusulas do Contrato de Compra e Venda de Floresta de Eucalipto em Pé nº 1134, objeto de autuação.

O Demonstrativo do Crédito Tributário foi apresentado pelo Fisco às fls. 29 dos autos (Anexo 4 do Auto de Infração), em que foram apurados os valores exigidos de ICMS, Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75.

Em sua peça de defesa, a Impugnante/Autuada relata que *“desenvolve as atividades de (i) administração de bens próprios; (ii) investimento florestal; (iii) atividades de silvicultura relacionadas à formação de florestas, diretamente ou por meio de contratos com empresas especializadas em silvicultura e manejo florestal; (iv) comercialização varejista e atacadista de madeira; e (v) a participação em outras sociedades, como sócia ou acionista”*.

Afirma que, em outubro de 2018, *“celebrou o “Contrato de Compra e Venda de Floresta em Pé – Corte Raso – nº 1134” (Doc. 02 – Contrato de compra e venda), figurando como vendedora, e a ABR Serviços Florestais Ltda como compradora”, e que “o negócio jurídico teve como objeto a venda de maciço florestal de eucalipto, localizado nos Municípios de Couto de Magalhães, São Gonçalo do Rio Preto e Diamantina, todos situados no Estado de Minas Gerais, em imóveis indicados nas matrículas especificadas no item 1.1 da “Cláusula 1ª – Do Objeto” do referido contrato”*.

Declara que *“as cláusulas contratuais são claras em estipular que o objeto da transação corresponde a floresta em pé, com volume estimado em m³ (metros cúbicos), e cuja precificação e contraprestação a ser paga leva em conta o “volume de eucalipto em pé, que será apurado pelo Inventário Pré-Corte-IPC”*”.

Alegando que *“cabe à adquirente ABR Serviços Florestais Ltda realizar a exploração da floresta para corte e posterior circulação da madeira extraída”, a Impugnante/Autuada contesta a acusação fiscal, afirmando que “não promove qualquer atividade de extração ou circulação/saída de madeira, haja vista que efetivamente alienou a floresta em pé”*.

Registra que *“foi pactuada, de forma absolutamente legítima e regular, a compra e venda de bem imóvel por acessão natural nos termos da legislação civil,*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

qualificado como ativo imobilizado ou ativo biológico (no grupo dos ativos não circulantes), afastando o tratamento jurídico de “mercadoria” para todos os fins de direito e, por conseguinte, a potencial incidência de ICMS”.

Cita a Constituição Federal, bem como a Lei Complementar nº 87/96 e a Lei nº 6.763/75, para defender que *“a incidência do imposto somente pode recair sobre a circulação de mercadorias, além das específicas hipóteses de prestação de serviço legalmente previstas e não abarcadas pela incidência do ISS dos Municípios e do Distrito Federal”.*

Traz doutrina no sentido de que *“mercadoria pode ser entendida como todo “bem móvel corpóreo (bem material) que se submete à mercancia”*”, acrescentando que o art. 222, inciso I, do RICMS/02 corrobora o exposto.

Diante de tais premissas, a Impugnante/Autuada entende que *“a operação de venda de floresta em pé de eucalipto, sob nenhuma perspectiva, se amolda à hipótese de incidência do imposto, uma vez que não envolve circulação de mercadoria”.*

Reproduz o art. 43 do Código Civil de 1916 e o art. 79 do Código Civil de 2002, referentes ao conceito de “bens imóveis”, alegando que, *“sendo obrigatória a observância das formas e conceitos do Direito Privado pressupostos na outorga de competência tributária, há de se ressaltar que a floresta ou o maciço florestal são classificados pelo Código Civil Brasileiro como bem imóvel (incorporado ao solo, por acessão natural)”.*

Conclui, então, que, *“analisando as regras de competência e a legislação de regência do ICMS, a hipótese de incidência do imposto não comporta transferência da propriedade de bens imóveis, como é o caso do bem alienado pela Impugnante”.*

Apresenta o conceito de ativo imobilizado constante da Lei nº 6.404/76 (arts. 178 e 179) e do RICMS/02 (art. 66, § 5º) para defender que *“as florestas em pé, como bens imóveis integrantes do patrimônio da empresa mantidos por mais de 12 (doze) meses (considerando os próprios ciclos de formação e maturação desta cultura agrícola), sempre foram classificadas como ativo imobilizado”.*

Acrescenta que, *“em 2009, o CPC editou o Pronunciamento de nº 29, determinando a classificação da floresta plantada e outros ativos florestais como ativo biológico, subsistindo o enquadramento no grupo dos ativos não circulantes”:*

Ativos Biológicos	Produto agrícola	Produtos resultantes do processamento após a colheita
Carneiros	Lã	Fio, tapete
Plantação de árvores para madeira	Árvore abatida	Tora, madeira serrada
Gado de leite	Leite	Queijo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)	(...)	(...)
Árvore frutífera	Fruta colhida	Fruta processada
Palmeira de dendê	Fruta colhida	Óleo de palma
Seringueira	Látex colhido	Produto da borracha

Algumas plantas, por exemplo, arbustos de chá, videiras, palmeira de dendê e seringueira, geralmente, atendem à definição de planta portadora e estão dentro do alcance da NBC TG 27. No entanto, o produto de planta portadora, por exemplo, folhas de chá, uvas, óleo de palma e látex, está dentro do alcance da NBC TG 29. (Alterado pela NBC TG 29 (R2))

Salienta que, “conforme os ensinamentos do Professor José Carlos Marion, a grande mudança na Contabilidade Rural foi a avaliação dos ativos biológicos, na qual o método tradicional de avaliação pelo custo foi substituído pelo Valor Justo”.

Diante disso, conclui que “há de se reconhecer a floresta em pé como bem integrante do ativo imobilizado e, após 2009, biológico (em qualquer das hipóteses “não circulante”), inviabilizando a cobrança de ICMS sobre a sua respectiva alienação, haja vista que a classificação em apreço é incompatível com o conceito de mercadoria”.

Observa que “situação diversa ocorre com a madeira que eventualmente venha a ser extraída das florestas de eucalipto, produzindo bens móveis (e estoque) para posterior comercialização”, entendendo, então, que “a alienação da floresta, eventualmente, constitui apenas etapa antecedente e preparatória da exploração e comercialização de madeira”, ou seja, “somente cabe cogitar da tributação do ICMS em momento posterior, sobre a circulação de madeira pela adquirente, caso esta venha a dar saída posterior deste bem”.

Considerando que a “floresta em pé” deve ser classificada como ativo imobilizado, a Impugnante/Autuada aduz que a própria legislação mineira prevê, expressamente, a não incidência do imposto nas operações de venda de “floresta em pé”, conforme inciso XII do art. 5º do RICMS/02.

A Impugnante/Coobrigada, por sua vez, informando que “desenvolve as atividades de “f) Extração de Madeira em Florestas Plantadas, CNAE 0210-1/07”, reitera todos esses argumentos apresentados pela Autuada, enfatizando que, “em consonância com a natureza do negócio jurídico firmado, estabeleceu-se que cabe à Impugnante realizar a exploração da floresta para corte e posterior circulação da madeira extraída, pelo que a contratação que se deu entre a Impugnante e a alienante configura etapa preparatória da transformação da floresta em mercadoria e sua posterior circulação”.

Verifica-se, então, que, para o deslinde da questão, é essencial que se busque o conceito adequado do bem “floresta em pé”, se “imóvel” ou “móvel”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importante reproduzir os arts. 79, 81 e 82 do Código Civil-CC, que conceituam bens móveis e bens imóveis:

Art. 79. São bens imóveis **o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.**

(...)

Art. 81. Não perdem o caráter de imóveis:

I - as edificações que, separadas do solo, mas conservando a sua unidade, forem removidas para outro local;

II - os materiais provisoriamente separados de um prédio, para nele se reempregarem.

Art. 82. São móveis os bens suscetíveis de movimento próprio, **ou de remoção por força alheia**, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social.

(...)

(destacou-se)

Pela leitura do art. 79 do CC, a Impugnante depreende que a “floresta em pé” não se enquadra no conceito de bem móvel, e, sim, de bem imóvel, já que são incorporadas naturalmente ao solo.

Analisando tal dispositivo, observa-se que, de fato, a “floresta em pé” pode ser considerada bem imóvel, ao entendimento de que elas são incorporadas ao solo natural ou artificialmente.

Não obstante, a Lei nº 10.406/02 (Código Civil/02) incorporou o entendimento encampado pela doutrina e STF, flexibilizando o conceito de bem imóvel, ao dispor que os frutos (árvores) podem ser objeto de negócio jurídico autônomo, mesmo antes de serem separados do bem principal (solo).

Art. 95. Apesar de ainda não separados do bem principal, os frutos e produtos podem ser objeto de negócio jurídico.

Portanto, a imobilização das árvores se encerra com a derrubada delas ou, se ainda ligadas ao solo, elas forem objeto de negócio jurídico autônomo.

Trata-se o referido dispositivo da materialização do conceito de bem móvel por antecipação, amplamente tratado na doutrina e jurisprudência, pois permite a mobilização das árvores (acessório), objeto de negócio jurídico (compra e venda), antes mesmo de serem destacadas do solo (principal), de forma autônoma deste.

Nesse sentido, a lição de Carlos Roberto Gonçalves:

As árvores e os frutos pendentes são bens imóveis por acessão natural e podem ainda ser bens imóveis por acessão artificial ou industrial, entretanto, se forem

destinadas ao corte, serão consideradas bens móveis por antecipação.¹

“Móveis por antecipação – A doutrina refere-se, ainda, a esta terceira categoria de bens móveis. São bens incorporados ao solo, mas com a intenção de separá-los oportunamente e convertê-los em móveis, como as árvores destinadas ao corte e os frutos ainda não colhidos. Observa-se, nesses casos, aos quais podem somar-se as safras não colhidas, a vontade humana atuando no sentido de mobilizar bens imóveis, em função da finalidade econômica. Podem ainda ser incluídos nessa categoria os imóveis que, por sua finalidade, são vendidos para fins de demolição.”²

Na mesma obra, o autor cita Agostinho Alvim: “as árvores e frutos só aderem ao imóvel, enquanto não sejam “objeto de negócio autônomo”.”³ Tal conceito também foi disseminado em obras de outros autores.

“Embora a proteção dada aos bens imobiliários seja tradicionalmente mais rígida, modernamente os bens móveis têm gozado de maior importância econômica e dimensão social, sendo também de grande importância o seu estudo.

Tais bens podem ser assim classificados:

b.1) Móveis por sua própria natureza: São aqueles bens que, sem deterioração de sua substância, podem ser transportados de um local para outro, mediante o emprego de força alheia. É o caso dos objetos pessoais em geral (livros, carteiras, bolsas etc.).

b.2) Móveis por antecipação: São os bens que, embora incorporados ao solo, são destinados a serem destacados e convertidos em móveis, como é o caso, por exemplo, das árvores destinadas ao corte.

b.3) Móveis por determinação legal: São bens considerados de natureza mobiliária por expressa dicção legal.

O Código Civil de 2002 considera móveis: “as energias que tenham valor econômico, os direitos reais sobre objetos móveis e as ações correspondentes, os direitos pessoais de caráter patrimonial e respectivas ações” (art. 83).⁴

¹ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro*, vol. 1. 6ª edição/ Gonçalves, Carlos Roberto: 2008, pag. 248.

² PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Direito Civil Brasileiro*, vol. 1. 6ª edição: 2008, pag. 253.

³ *Comentários ao Código Civil*, v. 1, p. 223, n. 4.

⁴ GAGLIANO, Pablo Stolze e FILHO, Rodolfo Pamplona. *Manual de direito civil; volume único*. – São Paulo: Saraiva, 2017.

“Trata-se daqueles bens que são naturalmente incorporados ao imóvel, e, portanto, imóveis, **mas que se destinam a ser proximoamente destacados e mobilizados, como a mata destinada ao corte**, a casa destinada à demolição.”⁵ (grifou-se)

Nesse mesmo vetor e de forma conclusiva, têm-se as palavras de Nestor Duarte, em obra coordenada pelo Ministro Cezar Peluso, na qual explica:

“As árvores destinadas ao corte e os frutos que devem ser colhidos consideram-se móveis por antecipação, do que decorre a desnecessidade de outorga uxória e a incidência de imposto sobre circulação de mercadorias e não de transmissão de bens imóveis”.⁶

Assim, como a reincorporação ao bem principal determina a imobilização dos materiais temporariamente destacados, nos termos do inciso II do art. 81 do Código Civil/02, razoável que se considere a mobilização de bem imóvel de acordo com a sua destinação econômica.

Parece razoável que, em simetria com o disposto no inciso II do art. 81 acerca da imobilização decorrente da futura destinação, devamos admitir os móveis por antecipação. O mesmo raciocínio lógico que tem o condão de imobilizar bens móveis, quando destinados a retomar à composição do bem imóvel, deve ter o poder de mobilizar bens imóveis, em razão de sua destinação e finalidade econômica.⁷

No tocante à jurisprudência, a doutrina e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) já admitiam a mobilização antecipada da floresta em pé objeto de negócio jurídico autônomo do bem principal, conforme se depreende do voto proferido pelo Ministro Evandro Lins e Silva, relator do Ag 37.061-PR:

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 37.061 – PR

EMENTA: ÁRVORES DESTINADAS A CORTE. TRATANDO-SE DE COISA MÓVEL, A VENDA SE COMPLETA COM O PAGAMENTO DO PREÇO E A SINALIZAÇÃO DAS ÁRVORES COMPRADAS, NÃO HAVENDO NECESSIDADE DO REGISTRO DO INSTRUMENTO CONTRATUAL. A VENDA EFETUADA ANTES DO COMPROMISSO DE COMPRA E VENDA DAS TERRAS DEVE SER RESPEITADA PELO COMPROMISSÁRIO COMPRADOR. RECURSO EXTRAORDINÁRIO INDEFERIDO E AGRAVO NÃO PROVIDO. (GRIFOS NOSSOS)

VOTO

“SEM RAZÃO O AGRAVANTE. AINDA NA SESSÃO DE 18/5/65, JULGANDO O RECURSO EXTRAORDINÁRIO 57.935, DO QUAL FUI RELATOR, ESTA PRIMEIRA TURMA DECIDIU, TAL COMO A DECISÃO

⁵ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil: introdução ao direito civil: teoria geral de direito civil [revisão e atualização]* Maria Celina Bodin de Moraes – 32ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2019, pag. 358.

⁶ Código Civil Comentado (2009), 3ª edição, pag. 83.

⁷ _____ *Instituições de direito civil: introdução ao direito civil: teoria geral de direito civil. Pag. 358 e 359.*

RECORRIDA, QUE AS ÁRVORES DESTINADAS AO CORTE, PARA FINALIDADE INDUSTRIAL, CONVERTEM-SE EM MÓVEIS, PORQUE O QUE SE VENDE É A ÁRVORE ABATIDA, A MADEIRA CORTADA. AS ÁRVORES SÓ SÃO IMÓVEIS QUANDO CONSIDERADAS CONJUNTAMENTE COM O SOLO A QUE ADEREM.

ESTA É A OPINIÃO DA DOCTRINA, CITADA NESSE ACÓRDÃO (WASHINGTON BARROS MONTEIRO, CARVALHO SANTOS, ALCINO PINTO FALCÃO E FRANCISCO CAMPOS).

ASSIM SENDO, A VENDA ESTAVA PERFEITA E ACABADA COM O PAGAMENTO DO PREÇO PELO COMPRADOR E A SINALIZAÇÃO DAS ÁRVORES COM A SUA MARCA, O QUE IMPORTA EM TRADIÇÃO, NÃO HAVENDO NECESSIDADE DO REGISTRO CONTRATUAL PARA SUA VALIDADE". (GRIFOU-SE)

Verifica-se que diversos outros julgados do STF vão nesse mesmo sentido, sedimentando o entendimento da mobilização antecipada de árvores plantadas para fins exclusivamente comerciais.

RE 57.935/ PR – PARANÁ RELATOR(A): MIN. EVANDRO LINS

EMENTA: FORO DE CONTRATO. AS ÁRVORES DESTINADAS AO CORTE, PARA FINALIDADE INDUSTRIAL, CONVERTEM-SE EM MÓVEIS. É VÁLIDA A CLÁUSULA DE ELEIÇÃO DO FORO PARA OS PROCESSOS ORIUNDOS DO CONTRATO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO MAS NÃO PROVIDO. (GRIFOU-SE)

RE 62.065/RS – RIO GRANDE DO SUL RELATOR(A): MIN. OSWALDO TRIGUEIRO

EMENTA: COMPRA E VENDA DE ÁRVORES PARA FINS INDUSTRIAIS. TRANSMISSÃO DE POSSE, DE ACORDO COM O ART. 620 DO CÓDIGO CIVIL. **O ADQUIRENTE DAS TERRAS NÃO TEM AÇÃO POSSESSÓRIA PARA IMPEDIR O CORTE DAS ÁRVORES, VENDIDAS EM CONTRATO A SER RESPEITADO PELOS SUCESSORES DO ALIENANTE.** RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. (GRIFOU-SE)

RE 67.288/SC – SANTA CATARINA RELATOR(A): MIN. THOMPSON FLORES

EMENTA: ÁRVORES. CONTRATO DE VENDA PARA FINS INDUSTRIAIS. POSSE. EFEITOS. ADMITIDA A COMPOSSE POR FORÇA CONTRATUAL, NÃO OBSTA O ART. 43, I, DO CÓDIGO CIVIL, QUE SEJAM APLICADOS AO INSTITUTO OS PRINCÍPIOS ASSEGURADOS PELO ART. 488 DO MESMO DIPLOMA. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO, EM PARTE. (GRIFOU-SE)

RE 74.684/PR – PARANÁ RELATOR(A): MIN. XAVIER DE ALBUQUERQUE

EMENTA: ÁRVORES VENDIDAS PARA CORTE SÃO, POR ANTECIPAÇÃO, BENS MÓVEIS. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO. (GRIFOU-SE)

Veja-se que, avaliando o Código Civil Brasileiro, em especial o art. 82, e todas as informações presentes nestes autos, verifica-se que a “floresta em pé” em

questão é um bem incorporado ao solo, mas com a intenção de separá-lo oportunamente e convertê-lo em bem “móvel”, quando destinado ao corte, ou para suprir as necessidades da empresa, ou para promover venda a terceiros.

Dessa forma, a “floresta em pé” sob análise é considerada uma mercadoria, um “bem móvel suscetível de remoção por força alheia” (art. 82 do CC), decorrente de contrato de compra e venda, firmado entre a Autuada e seu cliente (Coobrigada), em que são definidas todas as regras para o acordo comercial (venda da mercadoria), inclusive a remoção e o transporte da mercadoria, cujo ônus fica por conta do cliente.

Sobre o assunto, vale trazer os seguintes comentários constantes do Acórdão nº 20.922/16/2ª, deste Conselho, que trata da mesma matéria aqui versada, cuja decisão restou confirmada pela Câmara Especial de Julgamento (Acórdão nº 4.645/16/CE):

ACÓRDÃO: 20.922/16/2ª

(...)

EMENTA

(...)

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - ÁRVORE EM PÉ. CONSTATADO, MEDIANTE ANÁLISE DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS AO FISCO PELA CONTRIBUINTE (CONTRATOS DE COMPRA E VENDA E PLANILHAS COM AS MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS), QUE A AUTUADA PROMOVEU SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE NOTAS FISCAIS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO, ART. 56, INCISO II, E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO II C/C § 2º, TODOS DA LEI Nº 6.763/75. ENTRETANTO, DEVE-SE REDUZIR A MULTA ISOLADA A 20% (VINTE POR CENTO), NOS TERMOS DA ALÍNEA “A” DO INCISO II DO ART. 55 DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

(...)

SEGUNDO A DOUTRINA MAIS RECENTE, COMO A DE CARLOS ROBERTO GONÇALVES (PÁG. 248 DO VOL. I DA 6ª EDIÇÃO DA OBRA DIREITO CIVIL BRASILEIRO – 2008), “**AS ÁRVORES E OS FRUTOS PENDENTES SÃO BENS IMÓVEIS POR ACESSÃO NATURAL E PODEM AINDA SER BENS IMÓVEIS POR ACESSÃO ARTIFICIAL OU INDUSTRIAL, ENTRETANTO, SE FOREM DESTINADAS AO CORTE, SERÃO CONSIDERADAS BENS MÓVEIS POR ANTECIPAÇÃO**”.

QUANTO AOS “BENS MÓVEIS POR ANTECIPAÇÃO”, REFERENCIADOS NO PARÁGRAFO ANTERIOR, TAL AUTOR APONTA QUE OUTROS DOUTRINADORES, TAIS COMO WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO, CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, FRANCISCO AMARAL E SILVIO RODRIGUES, COMPARTILHAM DO MESMO ENTENDIMENTO.

ESCLARECEDORES PARA O DESLINDE DA QUESTÃO SÃO OS ENSINAMENTOS CONSTANTES DA PÁG. 253 DA CITADA OBRA, OS QUAIS DEFINE **BENS MÓVEIS POR ANTECIPAÇÃO**:

“Móveis por antecipação – A doutrina refere-se, ainda, a esta terceira categoria de bens móveis. **São bens incorporados ao solo, mas com a intenção de separá-los oportunamente e convertê-los em móveis, como as árvores destinadas ao corte e os frutos ainda não colhidos.** Observa-se, nesses casos, aos quais podem somar-se as safras não colhidas, a vontade humana atuando no sentido de mobilizar bens imóveis, em função da finalidade econômica. Podem ainda ser incluídos nessa categoria os imóveis que, por sua finalidade, são vendidos para fins de demolição”.

NA REFERIDA OBRA, O AUTOR CITA AGOSTINHO ALVIM: “**AS ÁRVORES E FRUTOS SÓ ADEREM AO IMÓVEL, ENQUANTO NÃO SEJAM “OBJETO DE NEGÓCIO AUTÔNOMO”** (COMENTÁRIOS AO CÓDIGO CIVIL, V.1, P.223, N.4).

RESSALTA-SE AS PALAVRAS DE NESTOR DUARTE, EM OBRA COORDENADA PELO MINISTRO CEZAR PELUZO, CÓDIGO CIVIL COMENTADO (2009), 3ª EDIÇÃO, PÁGINA 83, EM QUE ENSINA: “**AS ÁRVORES DESTINADAS AO CORTE E OS FRUTOS QUE DEVEM SER COLHIDOS CONSIDERAM-SE MÓVEIS POR ANTECIPAÇÃO, DO QUE DECORRE A DESNECESSIDADE DE OUTORGA UXÓRIA E A INCIDÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E NÃO DE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS**”.

DESTACA-SE, AINDA, PARA SÓLIDO ESCLARECIMENTO, EMENTA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA-STJ, AGRAVO REGIMENTAL NO AG Nº 174.406 SP (1998.0003457-9):

“**VENDA DE SAFRA FUTURA. BENS MÓVEIS POR ANTECIPAÇÃO.** A VENDA DE FRUTOS, DE MOLDE A MANIFESTAR O INTUITO DE SEPARAÇÃO DO OBJETO DA VENDA EM RELAÇÃO AO SOLO A QUE SE ADERE, IMPÕE A CONSIDERAÇÃO DE QUE TAIS COISAS TENHAM SIDO ANTECIPADAMENTE MOBILIZADAS”. (...). RELATOR: MINISTRO EDUARDO RIBEIRO”.

(DESTACOU-SE)

Assim, mesmo que a “floresta em pé” tenha sido, inicialmente, classificada pela Autuada como “ativo imobilizado” ou “ativo biológico”, a partir do momento em que ela passou a ser objeto de contrato de compra e venda, sendo destinada a corte (**ainda que pelo cliente e em data futura**), deve ser considerada “bem móvel por antecipação”, em relação ao qual há incidência de imposto sobre circulação de mercadorias, e não de transmissão de bem imóvel, em que se aplicaria a não incidência prevista no inciso XII do art. 5º do RICMS/02.

Nesse sentido, a “floresta em pé” caracteriza-se como mercadoria, nos termos do inciso I do art. 222 do RICMS/02, embora pendente de corte:

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

I - mercadoria é qualquer bem móvel, novo ou usado, **suscetível de circulação econômica**, inclusive semovente, energia elétrica, substâncias minerais ou fósseis, petróleo e seus derivados, lubrificante, combustível sólido, líquido ou gasoso e bens importados por pessoa física ou jurídica para uso, consumo ou incorporação no ativo permanente;

(destacou-se)

Nesse contexto, verifica-se que a destinação econômica das árvores em pé é fundamental para a sua caracterização como mercadoria.

Mercadoria é toda coisa oferecida ao consumidor através da circulação econômica; enquanto a coisa não é posta em circulação econômica, não é mercadoria. O que caracteriza a mercadoria é a existência de um bem material posto em circulação econômica, para o consumo, mediante remuneração.⁸

A seu turno, Hugo de Brito Machado⁹ ensina que:

Operações relativas à circulação de mercadorias são quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam na circulação de mercadorias, vale dizer, o impulso destas desde a produção até o consumo, dentro da atividade econômica, as leva da fonte produtora até o consumidor.

Nesse mesmo sentido, decidiu a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça:

RESP 1.125.133; RDDT 182: 227

A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS VERSADA NO DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL REFERE-SE À CIRCULAÇÃO JURÍDICA, QUE PRESSUPÕE VERDADEIRO ATO DE MERCANCIA, PARA AO QUAL CONCORREM A FINALIDADE DE OBTENÇÃO DE LUCRO E A TRANSFERÊNCIA DE TITULARIDADE.

Lado outro, destaca-se que o quadro trazido pelas Impugnantes, extraído do CPC nº 29, apenas corrobora com o trabalho fiscal, quando indica que “árvore abatida” é considerada “produto agrícola” (que, em termos contábeis, poderia ser lançado na conta “estoque”), oriundo do “ativo biológico” referente à “Plantação de **árvores para madeira**”.

Vale relembrar que o objeto do contrato de compra e venda, pactuado entre a Autuada e a Coobrigada, refere-se a “floresta em pé” abatida (**ainda que seja abatida pelo cliente e em momento futuro**), correspondente a “volume de madeira” (eucalipto) estimado em 564.562 m³ (quinhentos e sessenta e quatro mil e quinhentos e

⁸ MEIRELES, Hely Lopes. *Imposto Devido por Serviço de Concretagem*. Revista dos Tribunais. Ano 62, Julho/1973, vol. 453, pp. 45 a 52.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos Fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 25

sessenta e dois metros cúbicos), sendo, portanto, produto de mercancia, sobre o qual há incidência de ICMS.

Não se trata de “*solo com seus acessórios e adjacências naturais compreendendo a superfície*”, que alude ao conceito de “bens imóveis” previsto no Código Civil, mas, sim, de “floresta em pé” **não incorporada ao solo**, condição que não mais permite classificá-la como “bens imóveis”, não obstante a extração do solo ocorra posteriormente.

Ressalta-se que o fato de a mercadoria ser extraída pela empresa compradora (Coobrigada) em momento futuro não descaracteriza a ocorrência de uma operação mercantil entre a Autuada e a Coobrigada, com mercadoria **suscetível de circulação econômica**, não afastando, assim, a responsabilidade tributária da Autuada ao promover a venda dessa mercadoria.

Importa comentar que as árvores citadas no inciso I do art. 43 do CC, dispositivo legal mencionado pela Defesa, são aquelas que ainda estão incorporadas ao solo sem qualquer finalidade específica. Porém, o presente trabalho refere-se a “floresta em pé”, objeto de contrato de compra e venda, que, sem dúvida alguma, foi firmado com a finalidade específica de mercancia.

Embora a floresta ainda esteja incorporada ao solo no momento em que o contrato é firmado, ela se destina à separação/extração, sendo, portanto, convertida em “móvel”.

Ressalta-se que o novo Código Civil, conforme arts. 79 e 82, transcritos anteriormente, alterou o conceito de “bens imóveis”, pois, não apresenta o mesmo nível de detalhamento como era definido pelo Código Civil revogado.

Observa-se que a floresta plantada pode ser caracterizada tanto como bem imóvel quanto como bem móvel, dependendo da finalidade que será dada a ela.

No caso concreto, resta claro que a “floresta em pé” objeto de contrato de compra e venda em análise é destinada ao corte e, conseqüentemente, à comercialização da madeira dela extraída.

Salienta-se que, ao contrário do entendimento da Defesa, e de acordo com o que já foi elucidado, o conceito de “floresta em pé” defendido pelo Fisco segue perfeitamente os institutos, conceitos e formas de direito privado, especialmente o novo Código Civil, em total respeito ao disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional - CTN.

Vale mencionar que o conceito de bem móvel por antecipação não produz diretamente nenhum efeito tributário. Todavia, se este bem móvel por antecipação (floresta em pé) for objeto de contrato de compra e venda e, concretizada a transmissão de sua propriedade pela tradição, fica caracterizada a operação relativa à circulação econômica de mercadoria, devido à subsunção desse fato econômico à hipótese de incidência prevista na lei tributária mineira.

Portanto, equivoca-se a Defesa quando afirma que a classificação feita pelo Fisco, ao considerar a operação objeto de autuação como venda de bem móvel por

antecipação, configura “*pretensão de criação de ficção jurídica incompatível com a norma de competência constitucional e as normas gerais de regência do ICMS*”.

No intuito de reforçar essas considerações, vale reproduzir a abordagem, apresentada pelo Fisco em sua manifestação, a esse respeito:

Neste aspecto, ao basear sua defesa na tese de que a floresta em pé é bem imóvel, classificado como Ativo Imobilizado, teria razão a Impugnante se a floresta em questão tivesse fins ambientais para colher bônus de carbono ou outros ganhos ecológicos ou turísticos, ou ainda, se fosse destinada a colher frutos. **Em resumo, assistiria razão à Impugnante, se a floresta vendida fosse de “Planta Portadora”.** No entanto, conforme veremos adiante, a Floresta Em Pé de Eucalipto destinada a venda, é de “**Planta Não Portadora**”.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) é uma entidade autônoma que tem a responsabilidade de preparar e emitir pareceres técnicos sobre procedimentos de contabilidade. O seu objetivo é regulamentar as normas contábeis no Brasil, colocando-as em harmonia com as normas internacionais. O Pronunciamento Técnico CPC 27, publicado com o objetivo de estabelecer o **tratamento contábil para ativos imobilizados**, assim define **Plantas Portadoras**:

Planta portadora é uma planta viva que:

- (a) é utilizada na produção ou no fornecimento de produtos agrícolas;
- (b) é cultivada para produzir frutos por mais de um período; e
- (c) tem uma probabilidade remota de ser vendida como produto agrícola, exceto para eventual venda como sucata.

Por sua vez, considerando a definição acima, o “Item 3” do Pronunciamento Técnico CPC 27, que estabelece o tratamento contábil para ativos imobilizados, dispõe que este pronunciamento não tem efeitos sobre as **plantas não portadoras**, que é o caso da floresta de eucalipto objeto do contrato de compra/venda em questão; seu efeito portanto, é sobre plantas portadoras. No contrato de c/v está estampado que a floresta possui fins de corte e comercialização, diferentemente dos fins para que são mantidas as plantas portadoras, mantidas para produzir frutos ou ganhos ecológicos, ambientais ou turísticos. **Assim, as plantas portadoras enquadram-se perfeitamente na definição de Ativo Imobilizado, o que não é o caso das plantas não portadoras da floresta de eucalipto em questão.**

Vejamos então, a definição de Ativo Imobilizado, conforme redação constante no Pronunciamento Técnico CPC 27:

Ativo imobilizado é o item tangível que:

- (a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e
- (b) se espera utilizar por mais de um período.

Correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.

Complementando a definição acima, tem-se que Ativo Imobilizado é o grupo de bens físicos e tangíveis que são utilizados na execução das atividades da empresa, servindo como estrutura necessária para a sua operação. Bens imobilizados são a base tangível de um negócio. Também, pode ser chamado de ativo fixo ou ativo patrimonial, pois a empresa não pode e nem pretende se desfazer dos mesmos – já que isso atrapalharia o seu funcionamento. São exemplos de ativos imobilizados: Imóveis (prédios, terrenos, edificações, propriedades); Máquinas, equipamentos e ferramentas; Móveis e utensílios; Veículos; Recursos naturais exploráveis (minas, jazidas, florestas de plantas portadoras, entre outros); Neste grupo, a depreciação (desgaste pelo tempo de uso) e a exaustão (esgotamento pela exploração) entram como fatores redutores no valor de alguns ativos.

Nota-se que a Floresta de Eucalipto Em Pé destinada a corte e venda, não se enquadra em nenhuma das definições de bens do Ativo Imobilizado.

Já, o Pronunciamento Técnico CPC 29, cujo objetivo é estabelecer o tratamento contábil, e as respectivas divulgações, relacionados aos ativos biológicos e aos produtos agrícolas, dispõe que o mesmo deve ser aplicado para contabilizar, entre outros itens relacionados com as atividades agrícolas, **os ativos biológicos, exceto plantas portadoras. Este pronunciamento não é aplicável a plantas portadoras relacionadas com a atividade agrícola. No caso das plantas portadoras, o CPC 29 remete ao CPC 27, que trata de Ativo Imobilizado.**

O CPC 29 assim define **plantas não portadoras**:

Não são plantas portadoras:

(a) plantas cultivadas para serem colhidas como produto agrícola (por exemplo, árvores cultivadas para o uso como madeira);

(b) plantas cultivadas para a produção de produtos agrícolas, quando há a possibilidade maior do que remota de que a entidade também vai colher e vender a planta como produto agrícola, exceto as vendas de sucata como incidentais (por exemplo, árvores que são cultivadas por seus frutos e sua madeira); e

(c) culturas anuais (por exemplo, milho e trigo).

Neste caso, nota-se que a floresta em questão é uma planta não portadora, e, portanto, não se enquadra na definição de bens classificados no Ativo Imobilizado.

Com o advento da Lei 11.638/2007, houve toda uma modificação na estrutura do balanço patrimonial e, então, o ativo permanente passou a ser chamado de ativo não circulante. Agora, o ativo não circulante tem a seguinte composição:

Ativo Não Circulante:

Realizável a longo prazo;

Investimentos;

Imobilizado;

Intangível.

Diante do exposto, nos parece claro que a **floresta de eucalipto, quando definida a sua destinação para venda e corte**, como é o caso em questão, não se enquadra nas definições de Planta Portadora nem tampouco na definição de bem do Ativo Imobilizado. Nos parece mais coerente e correto, enquadrá-la no subgrupo Realizável a Longo Prazo, ou mesmo, em conta do Ativo Circulante, quando realizável a curto prazo. **Portanto, o correto enquadramento e tratamento a ser dado à floresta em pé de eucalipto destinada ao corte, quando de sua venda, é de bem móvel por antecipação, ou seja, trata-se de mercadoria e não de bem imóvel.**

O assunto em questão foi muito bem esclarecido também, na Consulta de Contribuintes nº 121/2011 (MG de 28/06/2011), que trata da incidência de ICMS sobre a venda de floresta em pé e do aspecto temporal do fato gerador. Considerando que o conteúdo da referida consulta esclarece e contrapõe os argumentos apresentados pela Impugnante, transcrevemos seu inteiro teor:

As Impugnantes defendem que, conforme decisões judiciais trazidas aos autos, “*trata-se de etapa preparatória que não necessariamente implica corte e industrialização da madeira*”.

Contudo, examinando o contrato de “COMPRA E VENDA”, objeto de autuação, **em conjunto** com as atividades tanto da alienante quanto da adquirente, não se vislumbra qualquer outra atividade decorrente da venda da “floresta em pé” que não seja de corte e comercialização da madeira.

A Autuada, no momento de firmar o contrato de compra e venda, tem total ciência de que estão sendo vendidas madeiras cortadas, oriundas da “floresta em pé”, uma vez que o contrato é firmado com finalidade específica de venda (com todas as condições de operação mercantil) e o objeto final do contrato é a madeira extraída da floresta pelo comprador.

Analisando os contratos, verifica-se que não se trata de transmissão de propriedade, mas sim de venda de mercadoria com a condição de ser extraída e retirada por conta e ônus do comprador.

Destaca-se, a título de exemplo, algumas cláusulas do contrato constante de fls. 31/34:

Cláusula 1^a – Do Objeto

1.1. – Constitui **objeto deste Contrato a venda**, pela Vendedora à Compradora, da Floresta, com **volume estimado de 564.562 m³** (quinhentos e sessenta e quatro mil e quinhentos e sessenta e dois metros cúbicos), localizada no município de (...).

1.1.1. As Partes declaram expressamente que **o volume de madeira indicado na Cláusula 1.1 acima é meramente estimativo, podendo variar para mais ou para menos a depender do volume de eucalipto em pé, que será apurado pelo Inventário Pré-Corte-IPC.**

(...)

Cláusula 2^a – Do Preço e Pagamento

2.1 – As Partes concordam que a Compradora pagará à Vendedora o **preço de compra** da Floresta (“Preço”) no valor de **R\$ 50,00 (cinquenta reais) por metro cúbico de madeira**, com volume comercial até o diâmetro mínimo de 6,0 cm, conforme a metodologia de apuração prevista no Inventário Pré Corte nos termos da Cláusula 3.1, abaixo:

(destacou-se)

Portanto, a comercialização da “floresta em pé” não é anterior à cadeia de circulação econômica da madeira dela oriunda, pelo contrário, nela está inserida como uma de suas etapas e, como qualquer outra mercadoria, a sua venda com habitualidade e intuito comercial caracteriza o alienante como contribuinte do ICMS, nos termos do

art. 4º da Lei Complementar nº 86/96 c/c art. 14 da Lei nº 6.763/75 c/c art. 55 do RICMS/02.

Noutro segmento de argumentação, as Impugnantes apontam que “*o fato gerador do imposto somente ocorre por ocasião da circulação (jurídica) da mercadoria, a qual diz respeito à transferência de propriedade*”, e que, “*tratando-se de bem móvel, a transferência somente se aperfeiçoa por meio da tradição da coisa, em conformidade com o disposto nos arts. 237 e 1.267 do Código Civil*”.

Entendem, então, que “*não bastaria a mera assinatura do contrato de venda de floresta em pé para a consumação do fato gerador, sendo indispensável que ocorra a tradição da madeira (bem futuro, na visão do Fisco) para nascimento da obrigação de recolher ICMS*”.

Nesse sentido, relatam que o Contrato de Compra e Venda de Floresta de Eucalipto em Pé – Corte Raso – nº 1134 “*estipulou que a sua execução será feita de forma gradual, de modo que o adquirente receba o direito de exploração de determinado “talhão” (área de plantio) por etapas*”.

Acrescentam que “*a efetiva entrega (tradição) da área da floresta, denominada talhão, ao adquirente, é feita de forma gradual e a tradição da coisa somente pode ser verificada no momento de assinatura do “Termo de Liberação da Área”, quando o adquirente efetivamente obtém o domínio da área para exploração e eventual comercialização*”.

Diante disso, alegam que, “*mesmo que adotada a qualificação de venda de mercadoria como bem móvel por antecipação (ilegitimamente) conferida pela Fazenda Estadual à alienação de floresta em pé, a Autoridade Fiscal jamais poderia ter lavrado o Auto de Infração nesses moldes, pois acabou por constituir crédito tributário relativo a fato gerador que sequer havia ocorrido*”.

Informam que “*apenas a partir de agosto de 2019 é que houve a disponibilização das áreas para o Comprador e, conseqüentemente, a baixa do ativo, proporcionalmente às áreas disponibilizadas*”, conforme os “*Termos de Liberação da área (Doc. 5), bem como o Balanço (Doc. 3), Balancetes e Razões (Doc. 4)*”, fls. 244/412 e 448/471 dos autos.

Informam, também, que, “*até o momento da lavratura do Auto de Infração ora impugnado, ocorrido em 10/09/2019, havia sido assinado tão somente o Termo de Liberação de Área referente aos talhões TME001, TME001A, TME2, TME003, TME003-A, TME004, TME005, TME005A e TME 005B (Doc. 05 – Termos de Liberação de Área assinados), que montam o volume de 82.420,49 m³ de madeira estimada frente aos 564.562 m³ estimados para a execução total do contrato, o que representa aproximadamente 14% do total do volume de madeira estimado*”.

E ainda, “*conforme Boletim de Ocorrência nº M0693-2009-00000608 (Doc. 06 – Boletim de Ocorrência), houve incêndio na Fazenda Tomé, ocorrido em 16/09/2019, que acabou por consumir parte de área que seria objeto de exploração econômica pelo adquirente, o que torna inviável qualquer exigência tributária por suposta “circulação jurídica” da propriedade da floresta em pé, dado que o caso fortuito destruiu o próprio objeto da obrigação*”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Concluem ser “ilegal a base de cálculo utilizada para o cálculo do ICMS pela Autoridade Fiscal, considerando o montante total estipulado no contrato (produto do total de volume de madeira estimado x preço do metro cúbico da madeira), haja vista que a estipulação contratual da venda da madeira não se aperfeiçoou e não se aperfeiçoará integralmente”.

Contudo, de acordo com todo o exposto, a “floresta em pé” é mercadoria e a operação relativa à sua circulação econômica configura-se como fato gerador do ICMS previsto no inciso I do art. 2º da Lei Complementar nº 87/96 c/c item 1 do § 1º do art. 5º da Lei nº 6.763/75 e inciso I do art. 1º do RICMS/02:

LC nº 87/96

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

(...)

Lei nº 6.763/75

Art. 5º - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º - O imposto incide sobre:

1. a operação relativa à circulação de mercadoria, inclusive o fornecimento de alimentação e bebida em bar, restaurante ou estabelecimento similar;

(...)

RICMS/02

Art. 1º - O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre:

I - a operação relativa à circulação de mercadoria, inclusive o fornecimento de alimentação ou de bebida em bar, restaurante ou estabelecimento similar;

E ainda, por se tratar de bem móvel por antecipação, passível de celebração de negócio jurídico mesmo antes da sua separação do solo, consoante o art. 95 do Código Civil, mesmo antes do corte e de sua separação do solo, a “floresta em pé” já assume a condição de bem móvel, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

momento da tradição simbólica da “floresta em pé”, decorrente da transferência de propriedade da mercadoria, nos termos do inciso VII do art. 3º do RICMS/02:

Art. 3º - Para os efeitos deste Regulamento, considera-se:

(...)

VII - equiparada à saída a transmissão da propriedade de mercadoria ou bem, ou de título que os represente, inclusive quando estes não transitarem pelo estabelecimento;

Assim, nos termos do referido dispositivo, a transmissão da propriedade de mercadoria ou bem, ou de título que os represente, equipara-se à saída, inclusive quando estes não transitarem pelo estabelecimento.

A Impugnante/Coobrigada alega, também, ausência de responsabilidade solidária imposta a ela, requerendo, portanto, “*sua exclusão do polo passivo da relação jurídico-tributária, por ofensa aos arts. 124, incisos I e II, e 128 do Código Tributário Nacional*”.

Ressalta que “*a responsabilidade solidária por interesse comum no fato gerador pode ser atribuída naquelas situações em que os responsáveis solidários detenham interesse jurídico na operação que culmina com a realização do fato gerador, não sendo suficiente que as pessoas detenham mero interesse econômico na concretização da operação*”.

Contudo, os argumentos da Impugnante, com base nos arts, 124 e 128 do CTN, se mostram impertinentes. O Fisco deixou claro no Auto de Infração que a responsabilidade tributária imposta à Coobrigada decorre de dispositivo legal, especificamente do disposto no art. 21, incisos VII e XII, da Lei nº 6.763/75, em razão da prática de atos com infração à lei (receber mercadoria desacobertada de documento fiscal:

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

VII - a pessoa que, a qualquer título, recebe, dá entrada ou mantém em estoque mercadoria sua ou de terceiro, desacobertada de documento fiscal;

(...)

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou as omissões daquela concorrerem para o não-recolhimento do tributo por estes.

Dessa forma, correta a manutenção da empresa ABR Serviços Florestais Ltda no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigada.

Importa comentar que a matéria tratada no Acórdão nº 23.356/19/1ª, mencionado pela Impugnante/Coobrigada, no qual se entendeu ser “*incabível a*

inclusão no polo passivo, como Coobrigado, de estabelecimento adquirente de mercadorias ao argumento de que haveria “interesse comum” com o respectivo vendedor”, não condiz com o caso concreto.

Enquanto naquele processo, a acusação fiscal é de falta de recolhimento de ICMS em decorrência da descaracterização da não incidência (imunidade tributária), o presente processo refere-se a falta de recolhimento de ICMS em razão de saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, estando a Coobrigada solidariamente responsável por receber mercadoria sem o devido acobertamento fiscal.

Por outro lado, cumpre registrar que as consequências jurídicas na hipótese do pagamento do presente crédito tributário, constitui matéria estranha à análise do presente lançamento, que se atém às provas dos autos. De qualquer forma, se for o caso, a questão do direito ao creditamento do imposto observará as regras da legislação aplicável.

Salienta-se, por fim, que todo o entendimento defendido pelo Fisco se coaduna com as manifestações da Superintendência de Tributação – SUTRI (setor da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais-SEF/MG responsável, dentre outras atribuições, pela interpretação da legislação tributária), por meio de diversas Consultas de Contribuintes.

A título de exemplo, vale destacar a Consulta de Contribuinte nº 121/11 (reproduzida na íntegra), que foi recentemente reformulada para elucidar melhor a matéria:

(*) CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 121/2011 (MG DE 28/06/2011)

PTA Nº: 16.000406994-60

(...)

ICMS - INCIDÊNCIA - MATA EM PÉ - As operações envolvendo árvores destinadas ao corte (mata em pé) se encontram inseridas no âmbito de incidência do ICMS, tendo em vista tratar-se de bens móveis por antecipação, do que decorre a sua caracterização como mercadoria.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, com apuração de ICMS pelo regime de débito e crédito, tem como objeto social a fabricação de celulose e outras pastas para produção de papel, exploração de florestas plantadas, dentre outros.

Aduz que, eventualmente, **vende florestas plantadas mediante instrumento particular de compra e venda de árvores em pé, cuja retirada, na época oportuna, fica sob responsabilidade do adquirente.**

Afirma que, com base em seu entendimento da Consulta de Contribuinte 284/1993, não emite nota fiscal pelas razões abaixo:

- o objeto da venda é floresta plantada;
- floresta plantada é bem imóvel, não circula;
- na há transmissão de posse, não há como emitir nota fiscal de transferência do bem;
- existe a transferência de propriedade da floresta plantada, formalizada pelo instrumento contratual de compra e venda; e
- cabe ao comprador cumprir com o suporte fiscal para transporte da madeira (tora ou toretes resultantes do corte das árvores de sua propriedade).

Observa que a competência atribuída pela Constituição Federal ao Distrito Federal e aos Estados, para instituírem o ICMS, não contempla sua incidência sobre bens imóveis, como é o caso da mata em pé.

Com dúvidas sobre a legislação tributária, formula a presente consulta.

CONSULTA:

1 - Tendo em vista que o comprador emite nota fiscal para circulação de sua madeira, **deveríamos também emitir uma nota fiscal referente venda da árvore em pé, mesmo considerando que a árvore não circula?**

2 - Deve o comprador emitir nota fiscal de entrada da madeira transportada? Qual o CFOP deverá utilizar?

3 - A Consultante tem algum tipo de responsabilidade sobre a operação fiscal do comprador? Qual?

4 - Se a venda for feita para outro estado, o procedimento será o mesmo?

RESPOSTA:

Preliminarmente, deve-se buscar o conceito adequado do bem “mata em pé”, se imóvel ou móvel, pela relevância deste atributo nos desdobramentos conclusivos dos questionamentos propostos.

Dispõe o art. 79 do Código Civil, que “são bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.”

O art. 81 do Código Civil dispõe que não perdem o caráter de imóveis, as edificações que, separadas do solo, mas conservando a sua unidade, forem removidas para outro local e os materiais provisoriamente separados de um prédio, para nele se reempregarem.

Por outro lado, o art. 82 do mesmo diploma legal dispõe que “São móveis os bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social”.

Segundo afirma o Mestre em Direito Civil pela PUC/SP, Carlos Roberto Gonçalves, na página 248 do vol. I da 6ª edição de sua obra, Direito Civil Brasileiro - 2008, “as árvores e os frutos pendentes são bens imóveis por acessão natural e podem ainda ser bens imóveis por acessão artificial ou industrial, entretanto, se forem destinadas ao corte, serão consideradas bens móveis por antecipação”.

Quanto aos “bens móveis por antecipação” referenciados no parágrafo anterior, o autor aponta outros doutrinadores que compartilham igual entendimento, tais como Washington de Barros Monteiro, Caio Mário da Silva Pereira, Francisco Amaral e Silvio Rodrigues.

Assim, pode-se inferir do art. 82 do Código Civil e da pertinente doutrina, que os bens móveis podem ser semoventes, móveis por natureza, móveis propriamente ditos, móveis por determinação legal e móveis por antecipação.

Estes últimos são os que mais se prestam ao esclarecimento que se busca, sendo assim têm-se por esclarecedoras as palavras do Mestre da PUC/SP, Carlos Roberto Gonçalves, na pág. 253 da obra citada:

Móveis por antecipação - A doutrina refere-se, ainda, a esta terceira categoria de bens móveis. São bens incorporados ao solo, mas com a intenção de separá-los oportunamente e convertê-los em móveis, como as árvores destinadas ao corte e os frutos ainda não colhidos. Observa-se, nesses casos, aos quais podem somar-se as safras não colhidas, a vontade humana atuando no sentido de mobilizar bens imóveis, em função da finalidade econômica. Podem ainda ser incluídos nessa categoria os imóveis que, por sua finalidade, são vendidos para fins de demolição.

Na mesma obra, o autor cita Agostinho Alvim: “as árvores e frutos só aderem ao imóvel, enquanto não sejam “objeto de negócio autônomo” (Comentários ao Código Civil, v. 1, p. 223, n. 4).

Com a mesma orientação, pode-se citar, dos trabalhos doutrinários, os autores Maria Helena Diniz, Fabrício Zamprogna Matiello e Ricardo Fiúza, entre outros.

Cita-se, para sólido esclarecimento, ementa do STJ, Agravo Regimental no AG nº. 174.406 SP (1998.0003457-9):

“VENDA DE SAFRA FUTURA. BENS MÓVEIS POR ANTECIPAÇÃO. A VENDA DE FRUTOS, DE MOLDE A MANIFESTAR O INTUITO DE SEPARAÇÃO DO OBJETO DA VENDA EM RELAÇÃO AO SOLO A QUE SE ADERE, IMPÕE A CONSIDERAÇÃO DE QUE TAIS COISAS TENHAM SIDO, ANTECIPADAMENTE MOBILIZADAS”. (...). RELATOR: MINISTRO EDUARDO RIBEIRO.

Também, neste mesmo vetor e de forma conclusiva, têm-se as palavras de Nestor Duarte, em obra coordenada pelo Ministro Cezar Peluso, Código Civil Comentado (2009), 3ª edição, página 83, onde explica: “As árvores destinadas ao corte e os frutos que devem ser colhidos consideram-se móveis por antecipação, do que decorre a desnecessidade de outorga uxória e a incidência de imposto sobre circulação de mercadorias e não de transmissão de bens imóveis”.

Nesse contexto, a mata em pé está devidamente enquadrada no conceito de mercadoria disposto no inciso I do caput do art. 222 do RICMS/2002, tendo em vista que, desde sempre, é cultivada visando a sua exploração comercial, ou seja, comércio dos subprodutos resultantes de sua supressão, podendo ela própria ser objeto de revenda ou cessão de direitos de exploração a terceiros pelo adquirente originário.

Portanto, não se está tratando aqui de comercialização para fins de outras atividades voltadas à gestão de recursos ambientais, tais como manejo florestal sustentado (reservas legais), pecuária extensiva, fixação de populações florestais/rurais, manutenção da cobertura florestal, sustentabilidade de recursos florestais, etc., que estão inequivocamente fora do campo de incidência do ICMS.

Importa destacar que a comercialização da mata em pé não é anterior à cadeia de circulação econômica, pelo contrário, nela está inserida como uma de suas etapas e, como qualquer outra mercadoria, a sua venda com habitualidade e intuito comercial caracteriza o alienante como contribuinte do ICMS, nos termos do art. 4º da Lei Complementar nº 86/1996 c/c art. 14 da Lei nº 6.763/1975 c/c art. 55 do RICMS/2002.

Em suma, a mata em pé é mercadoria e a operação relativa à sua circulação econômica configura-se como fato gerador do ICMS previsto no inciso I do art. 2º da Lei Complementar nº 87/1996 c/c item 1 do § 1º do

art. 5º da Lei nº 6.763/1975 c/c inciso I do art. 1º do RICMS/2002.

Por se tratar de bem móvel por antecipação, ou seja, mesmo antes do corte e sua separação do solo, a mata em pé já assume a condição de bem móvel, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento da tradição simbólica da mata em pé decorrente da transferência de propriedade da mercadoria, nos termos do inciso VII do art. 3º do RICMS/2002.

Feitos esses esclarecimentos, responde-se aos questionamentos formulados.

1 - Sim. Tratando-se a mata em pé de mercadoria, a sua circulação econômica deverá ser acobertada por documento fiscal, conforme estabelecido no § 1º do art. 39 da Lei nº 6.763/1975 c/c inciso I do art. 1º da Parte 1 do Anexo V do RICMS/2002, a ser emitida pela Consulente.

Para tanto, a Consulente deverá observar a alíquota interna prevista na alínea “e” do inciso I ou a interestadual prevista no nas alíneas “b” e “c” do inciso II, todos do art. 42 do RICMS/2002, dependendo de qual será a unidade federada de destino, e considerar como base de cálculo o valor da operação, conforme previsto na alínea “a” do inciso IV do art. 43 do mesmo Regulamento.

Tratando-se de transferência interestadual para estabelecimento do mesmo titular localizado em outra unidade da Federação, a base de cálculo será a indicada na subalínea “b.3” do inciso IV do referido art. 43.

2 - As hipóteses de emissão de nota fiscal de entrada encontram-se arroladas no art. 20 do Anexo V do RICMS/2002, no âmbito das quais não se insere a situação objeto da presente consulta.

Como a posterior saída da madeira, também fato gerador do ICMS, é realizada pelo adquirente e, nos termos do art. 58 do RICMS/2002, o local onde se encontra a mata em pé é considerado seu estabelecimento, mesmo que em caráter temporário, deverá providenciar a sua inscrição no Cadastro de Contribuinte do ICMS.

Considerando que o adquirente é quem irá efetuar a exploração da atividade, ou seja, a extração da madeira ficará sob sua responsabilidade, estando, inclusive, obrigado a inscrever o estabelecimento no Cadastro de Contribuintes do ICMS, esta deverá emitir

nota fiscal a cada operação de saída de madeira/lenha, ainda que para seu estabelecimento filial ou matriz.

Cabe ressaltar que o diferimento previsto no item 58 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/2002, na redação vigente até 11/06/2019, alcança a saída de produtos decorrentes do corte da floresta plantada (lenha e madeira em toras) de estabelecimento de produtor rural com destino a estabelecimento industrial ou a estabelecimento produtor de carvão vegetal.

Saliente-se que, a partir de 12/06/2019, o diferimento referido está previsto no item 52 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/2002.

Portanto, a referida técnica de tributação refere-se à saída interna de madeira e não à venda da mata em pé.

Dessa forma, a nota fiscal emitida na saída dos produtos decorrentes do corte da floresta plantada (lenha e madeira em toras) não conterá destaque do ICMS, em face da aplicação do diferimento previsto nos itens 58 ou 52, conforme a época, do Anexo II do RICMS/2002.

Se não for o caso de aplicação do diferimento, como, por exemplo, na hipótese de o adquirente não ser estabelecimento industrial ou produtor de carvão vegetal, a nota fiscal terá o destaque do imposto normalmente.

Cabe destacar que o produtor inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS poderá ser dispensado de inscrever estabelecimento localizado em imóvel de terceiro, no qual exerça a atividade rural em face de contrato firmado por prazo de até um ano, inclusive nos casos de parceria rural ou de aquisição de mata em pé, mediante regime especial concedido pelo diretor da Superintendência de Tributação, conforme previsto no parágrafo único do art. 98 do RICMS/2002.

3 - Não, uma vez que com a tradição simbólica da mata em pé decorrente da transferência de sua propriedade, a responsabilidade pelo imposto incidente nas operações subsequentes com a própria mata em pé e/ou com os subprodutos resultantes de sua supressão será do adquirente.

4 - Como não há previsão de benefício fiscal ou diferimento na hipótese, caso a Consulente venha a promover operação interestadual tendo como objeto a mata em pé ou os subprodutos resultantes de sua supressão, o imposto incidirá normalmente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 31 de julho de 2019.

(...)

(*) Consulta reformulada para melhor elucidação da matéria nela versada.

Assim, verifica-se que se encontram corretas as exigências fiscais de ICMS e correspondente multa de revalidação.

Conseqüentemente, e ao contrário do alegado pela Defesa, correta, também, a exigência da Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75, que deve ser aplicada para os casos de saída de mercadoria sem emissão de documentos fiscais:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacobertada de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

(...)

Registra-se que, acatando parcialmente as razões da Defesa, o Fisco retificou o crédito tributário, nos termos do demonstrativo de fls. 751, para adequar a exigência da multa isolada ao limitador previsto no § 2º, inciso I, do art. 55 da Lei nº 6.763/75, ou seja, limitar a multa isolada (que inicialmente, foi de 40% - quarenta por cento - do valor da operação) a duas vezes o valor do imposto incidente na operação, considerando que a carga tributária incidente na operação é de 18% (dezoito por cento).

Contudo, no presente caso, cabe a seguinte ressalva, que, inclusive, foi objeto de argumentação das Impugnantes.

A alínea “a” do inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75 determina o que se segue:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacobertada de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

a) quando as infrações a que se refere este inciso forem apuradas pelo Fisco, com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(grifou-se)

O regulamento mineiro, por sua vez, traz algumas considerações em relação a documentos fiscais:

RICMS/02

Art. 132 - São considerados, ainda, documentos fiscais:

(...)

II - a declaração, a informação e os documentos de controle interno exigidos pelo Fisco que permitam esclarecer ou acompanhar o comportamento fiscal do contribuinte ou de qualquer pessoa que guarde relação com os interesses da fiscalização do imposto.

Pelos documentos trazidos aos autos, observa-se que toda a apuração realizada pelo Fisco foi com base, exclusivamente, em documentos comerciais da Autuada e da Coobrigada, referentes aos Contratos de “Compra e Venda de Floresta de Eucalipto em Pé nº 1134” e de “Comodato de Área Rural para Fins de Colheita Florestal nº 1137”, que foram entregues ao Fisco pela Coobrigada.

Dessa forma, a Multa Isolada exigida nestes autos (40% do valor da operação) deverá ser reduzida a 20% (vinte por cento) do valor da operação, nos termos da alínea “a” do inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75, não sendo, conseqüentemente, necessária a adequação ao disposto no citado § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para reduzir a multa isolada a 20% (vinte por cento) do valor da operação, nos termos da alínea “a” do inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante Global Fund Reflorestamento e Exploração de Madeira Ltda., sustentou oralmente a Dra. Ana Eliza Souza Coelho Jácome e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Adriano Antônio Gomes Dutra. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Gislana da Silva Carlos (Revisora) e Cindy Andrade Morais.

Sala das Sessões, 29 de outubro de 2020.

Ivana Maria de Almeida
Relatora

Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente

D

22.464/20/2ª