



WILLIAM FREIRE  
ADVOGADOS ASSOCIADOS

## ICMS sobre a venda de Floresta Plantada

Direito Minerário

Direito Ambiental

Direito Tributário

Direito Penal

Mining Law

Environmental Law

Tax Law

Criminal Law

## Introdução

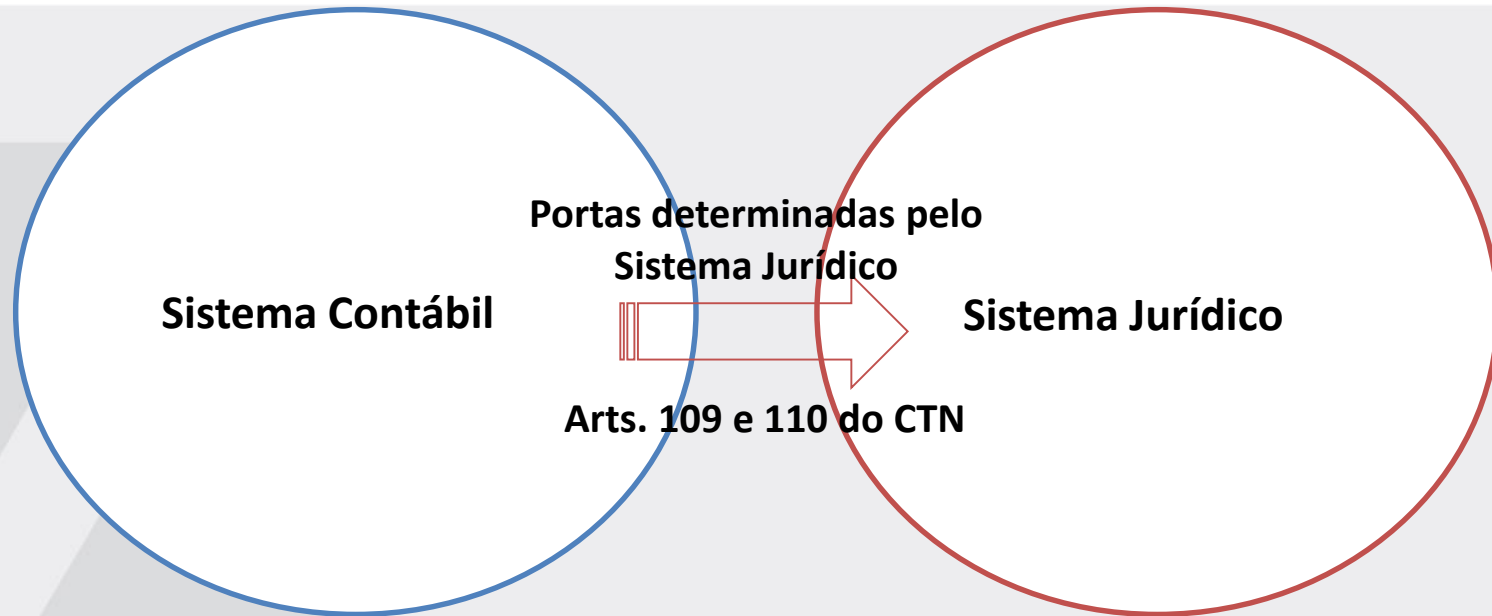
### **1. A Floresta Plantada: natureza contábil e tratamento perante o ICMS**

- 1.1 Contabilidade e Direito
- 1.2 A Floresta Plantada perante a Contabilidade
- 1.3 A Floresta Plantada perante o Direito Privado
- 1.4 A Floresta Plantada perante o Direito Tributário
- 1.5 Autonomia Negocial
- 1.6 Hipótese de incidência do ICMS

### **2. Críticas ao entendimento pela incidência do ICMS na venda de floresta plantada**

- 2.1 O tratamento da matéria pela SEF/MG
- 2.2 A não incidência do ICMS
- 2.3 Se o ICMS incidisse, não seria na celebração do contrato
- 2.4 Emissão de Nota Fiscal
- 2.5 Diferimento

## Conclusões



- **Resolução CFC nº 1.177/2009:** ativo imobilizado é o ativo tangível que, além de destinado à manutenção das atividades da companhia, se espera utilizar por mais de um ano; **Art. 179, da Lei 6.404/1976:** ativo imobilizado é o conjunto de bens corpóreos destinados à atividade da companhia.
- Não incidência do ICMS sobre a “***a saída de bem integrado ao ativo permanente, assim considerado aquele imobilizado pelo prazo mínimo de 12 (doze) meses***”, conforme inciso XII, art. 5º, da Parte Geral do RICMS.

# A Floresta Plantada perante a contabilidade



WILLIAM FREIRE  
ADVOGADOS ASSOCIADOS

- **Antes do CPC 29: Ativo imobilizado.** Vide NBC T-10.14 (Atividades Agropecuárias) e Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação (“CST”) nº 108, de 31 de dezembro de 1978.
- **Após CPC 29: Ativo biológico.**

Ativos biológicos	Produtos agrícolas	Produtos resultantes do processamento após a colheita
Árvores de uma plantação	Madeira, tronco	Madeira serrada, celulose
Plantas, plantações	Algodão, cana colhida, café	Fio de algodão, roupa, açúcar, álcool, café limpo em grão, moído, torrado
<i>(Omissis)</i>		

- Apenas o produto agrícola e o produto resultante do processamento após a colheita (madeira, tronco, celulose, etc.) podem ser considerados mercadorias, no estoque.
- O ativo biológico, classificado no ativo não circulante, jamais será mercadoria.

# A Floresta Plantada perante o Direito Privado



WILLIAM FREIRE  
ADVOGADOS ASSOCIADOS

- Código Civil de 1916: “Art. 43. **São bens imóveis: I. O solo com os seus acessórios e adjacências naturais compreendendo a superfície, as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo.**”
- Código Civil de 2002: “Art. 79. São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.”
- Daí a doutrina não divergir, em nenhum momento, quanto à classificação das florestas plantadas enquanto bens naturalmente imóveis, isto é, que são **imóveis por natureza**; por correspondência com a realidade fática.
- Mesmo os autores adeptos da tese de que há bens móveis por antecipação não discordam do exposto.

# A Floresta Plantada perante o Direito Tributário



WILLIAM FREIRE  
ADVOGADOS ASSOCIADOS

- Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação (“CST”) nº 108, de 31 de dezembro de 1978:
  - “os empreendimentos florestais, independentemente da sua finalidade, devem ser considerados como integrantes do ativo permanente. Portanto, o ativo permanente registrará:
    - a) *no imobilizado*, as florestas destinadas à exploração dos respectivos frutos e as que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização, bem como os direitos contratuais de exploração de florestas, com prazo de exploração superior a dois anos.” – (grifamos).
- CARF, Acórdão nº 3201-000.934, de 2012: *“os empreendimentos florestais, independentemente de sua finalidade, devem ser considerados integrantes do ativo permanente, em nada desrespeitando o art. 179 da Lei. 6404/1976”.*

- Art. 483, do Código Civil: o contrato de compra e venda pode ter objeto “**coisa atual ou futura**”.
- É possível que, (i) na existência de floresta plantada, ativo biológico/não circulante, (ii) seja pactuada a venda de madeira, que é “Produto Agrícola”, classificado no estoque, no ativo circulante, enquanto coisa futura objeto do negócio jurídico.
- Ou seja, ***se o contrato de compra e venda dispuser expressamente, pode-se vender madeira*** (“Produto Agrícola”), **enquanto coisa futura**, a ser colhida a partir de uma floresta plantada (“Ativo Biológico”) existente a tempo da assinatura do contrato.
- Mas, ***se o contrato de compra e venda dispuser que o seu objeto é a própria floresta plantada*** (“Ativo Biológico”), **o Fisco não poderá dizer que o seu objeto é coisa futura, como madeira** (“Produto Agrícola”), salvo se provar a existência de algum vício do negócio jurídico.

# Hipótese de incidência do ICMS



WILLIAM FREIRE  
ADVOGADOS ASSOCIADOS

*“No ponto, o termo **operação** exsurge na acepção de ato mercantil; o vocábulo **circulação** é empregado no sentido de mudança de titularidade e não de simples movimentação física do bem; e à expressão **mercadoria** é atribuída a designação genérica de coisa móvel que possa ser objeto comércio por quem exerce mercancia com frequência e habitualidade.”*

(RE 203075, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MAURÍCIO CORRÊA, Primeira Turma, julgado em 05/08/1998, DJ 29-10-1999)

- (a) Pactuação de negócio jurídico relevante (**operação**);
- (b) para transferir a titularidade (**circulação**);
- (c) de bem móvel corpóreo (**mercadoria**);
- (d) que se submete à mercancia, com frequência e habitualidade (**mercadoria**);
- (e) a ser verificado (**circulação**) quando perfectibilizada a tradição da mercadoria.



# O tratamento da matéria pela SEF/MG



WILLIAM FREIRE  
ADVOGADOS ASSOCIADOS

- **1ª Fase:** Consultas de Contribuinte nºs 284/1993 e 463/1991, no sentido de que a Floresta em Pé seria bem imóvel, não sujeito ao ICMS, e sua venda não obrigava à emissão de NF.
- **2ª Fase:** o Fisco mineiro passou a adotar uma postura mais rígida na fiscalização, desconsiderando o negócio jurídico de compra e venda de “Floresta em Pé”, sob a premissa de dissimulação, que traduzia um suposto negócio real de venda de madeira. Vide Acórdão nº 18.177/07/3ª, de 30.06.2007, por meio do qual o Conselho de Contribuintes cancelou a autuação, prevalecendo o entendimento de que se trata de um bem imóvel, insuscetível de incidência do imposto estadual.
- **3ª Fase:** Consulta de Contribuinte nº 121/2011, segundo a qual a “Floresta em Pé” corresponde a um bem móvel ***por antecipação***, sujeito ao ICMS. Neste meio tempo, o Superior Tribunal de Justiça julgou o Recurso Especial nº 1.158.403/ES, em 2010, consolidando o entendimento pela não incidência do ICMS:



**“A venda de árvores em pé, como modalidade da atividade de gestão de ativos florestais, não é fato gerador de ICMS e gravá-la consistiria em tributar etapa preparatória de possível operação mercantil, em prejuízo da legalidade tributária.”**  
(REsp 1158403/ES, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/09/2010, DJe 22/09/2010)

- Fisco e CC/MG, em suas manifestações mais recentes, interpretam o julgado supracitado no sentido de ser necessária a diferenciação da situação fática, por ter a Ministra Eliana Calmon, relatora do caso, expressado que ficaria **“*tudo a depender da atividade que está em jogo na operação.*”**
- Daí que, no Acórdão nº 20.922/16/2<sup>a</sup>, de 04.05.2016, o Conselho de Contribuintes tenha decidido que o entendimento do STJ legitimaria a própria autuação fiscal.

- Há expressa norma de não incidência na legislação mineira, para os bens classificados no ativo permanente, que corresponde ao atual ativo não circulante, desconsiderada pelo Fisco nas Consultas respondidas.
- O art. 5º, inciso XII, da Parte Geral do RICMS/MG, dispõe:

“Art. 5º O imposto não incide sobre:

XII - a saída de **bem integrado ao ativo permanente**, assim considerado aquele imobilizado pelo prazo mínimo de 12 (doze) meses, após o uso normal a que era destinado, exceto nas seguintes hipóteses: [...]” – (grifamos).
- Referida norma, **editada em 2002**, juntamente com o RICMS/MG, **jamais foi alterada** no *caput* e no inciso XII. Isto significa que, quando editada, vigorava no Brasil o regime contábil anterior à Lei nº 11.638/2007, que iniciou o processo de convergência das regras contábeis internacionais.

# A não incidência do ICMS



WILLIAM FREIRE  
ADVOGADOS ASSOCIADOS

- Bem móvel por antecipação é ficção jurídica (*contraposição à realidade natural ou à realidade jurídica*).
- As ficções jurídicas, no Direito Tributário, apenas podem ser criadas por lei em sentido formal, jamais por construção doutrinária:

“Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida **em lei** como necessária e suficiente à sua ocorrência.” – (grifamos).

“*Como a constituição do crédito tributário é atividade administrativa plenamente vinculada, presunções e **ficções** de senso comum, **não expressamente autorizadas em lei, não podem ser usadas para motivar ou fundamentar juízo pela incidência de norma tributária.*** Potencial de realização do fato gerador não pode substituir, pura e simplesmente, a constatação da efetiva ocorrência do fato jurídico tributário. [...]” (RE 503372 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010, p. 196-202)

- Ainda que não houvesse o argumento formal do vício de legalidade, as ficções jurídicas de outros subsistemas do Direito não se incorporam, automaticamente, ao Direito Tributário, sendo necessária norma fiscal expressa que assim o faça.

**“o direito tributário tem critérios próprios, decorrentes de sua autonomia, e não se compadece com as ficções jurídicas de outros ramos do direito.”**

(RMS 4288, Relator(a): Min. LUIZ GALLOTTI, Tribunal Pleno, julgado em 28/08/1957, DJ 11-10-1957)

- Exemplo do IPTU sobre servidões (direitos reais sobre imóveis, tratados como imóveis pelo CC):

*“2. Não há base legal para cobrança do IPTU de quem apenas se utiliza de servidão de passagem de imóvel alheio.”*

(REsp 601.129/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/03/2004, DJ 24/05/2004, p. 253)

# A não incidência do ICMS



WILLIAM FREIRE  
ADVOGADOS ASSOCIADOS

- Mesmo que houvesse norma tributária que incorporasse ficção do Direito Civil, ou que a criasse diretamente, esta ficção precisaria ser compatível com as regras de competência constitucionais:

***“Como sustentei muitas vezes, ainda no Rio, se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição.”*** (RE 150764, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 16/12/1992, DJ 02-04-1993).

# A não incidência do ICMS



WILLIAM FREIRE  
ADVOGADOS ASSOCIADOS

- As normas de Direito Privado resolvem a questão:
  - A “Floresta em Pé” não configura mercadoria.
  - É bem do ativo não circulante.
  - Legalmente classificado como bem imóvel por natureza.
- Caso se rejeitasse o entendimento de que o conceito de bem móvel por antecipação configura ficção jurídica, ainda assim tributar a floresta em pé como se fosse mercadoria seria **tributar por analogia**, o que é vedado pelo art. 108, § 1º, do CTN.

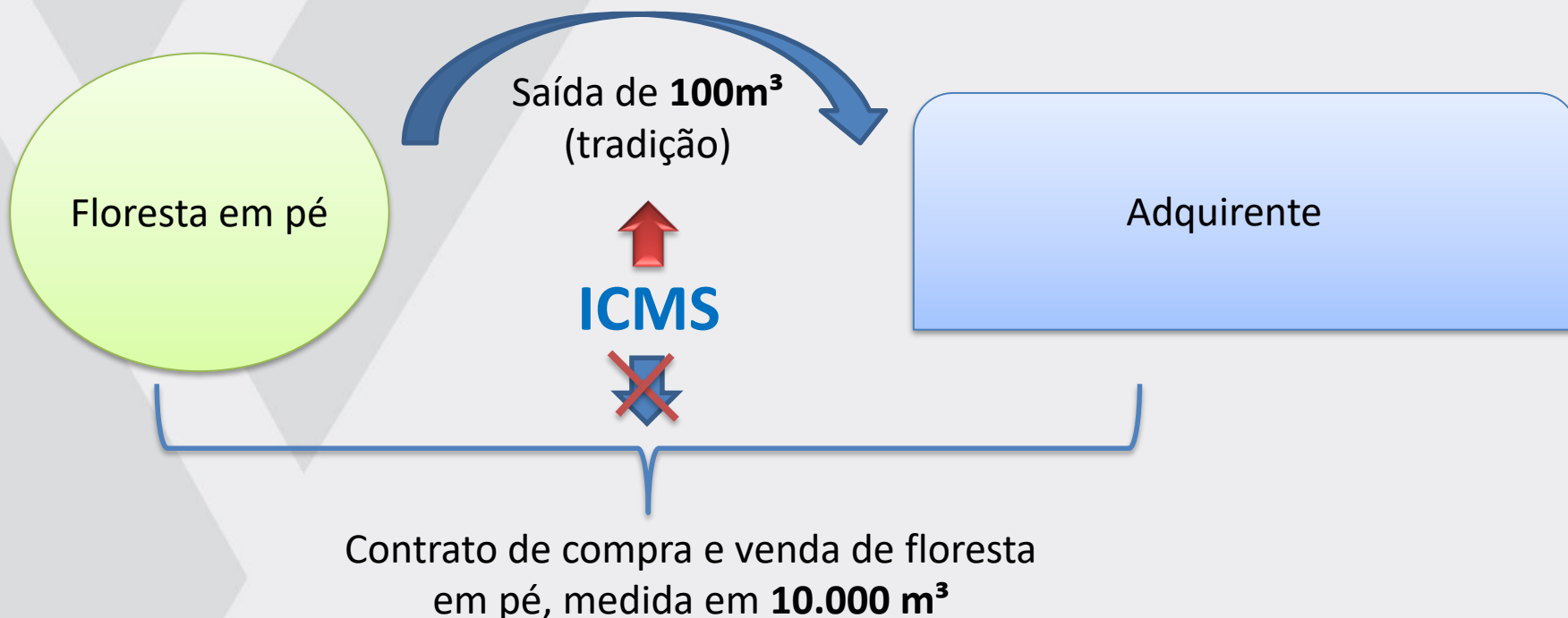


# O momento da incidência



WILLIAM FREIRE  
ADVOGADOS ASSOCIADOS

- Ainda que se pudesse validar o entendimento do Fisco, no sentido de que há compra e venda de bem móvel por antecipação sujeita ao ICMS, a incidência deveria observar o momento da **tradição** da madeira:





- Sendo o objeto da compra e venda **ativo não circulante**, que não sofrerá movimentação física, vendedor não deve emitir Nota Fiscal alguma, estando proibido de assim proceder; ao passo que o comprador pode ser obrigado a emitir Nota Fiscal de entrada.

Consulta nº 199/2010:

“Não é necessária a emissão de Notas Fiscais relativas à transferência do estoque de mercadorias e do ativo permanente para a empresa incorporadora, uma vez que não ocorrerá movimentação física de mercadorias.”

Consulta nº 238/2006:

“não é necessária a emissão de Notas Fiscais relativas à transferência do estoque e do ativo permanente para a empresa incorporadora, inexistindo movimentação física de mercadorias.”

- O contribuinte **produtor rural** que realizar (i) saída de lenha ou madeira em toras; (ii) para estabelecimento **industrial, inclusive produtor de carvão vegetal**; (iii) dentro de Minas Gerais, poderá fazer jus ao diferimento instituído pelo item 58, “b”, da Parte 1, do Anexo II, do RICMS/MG.
- A inclusão do produtor de carvão vegetal como destinatário possível para o diferimento, pelo Decreto nº 46.600/2014, é relevante, porque o Fisco não o considera estabelecimento industrial, vide Consulta Interna nº 172/2009, hoje revogada pelo referido Decreto.
- **Importante:** a não emissão de NF encerra o diferimento (art. 12, inciso II e 13, da Parte Geral, do RICMS/MG). CC/MG, Acórdão nº 22.094/16/3ª, DJe 20.07.2016: *“não é possível concordar com a tese de que as saídas deveriam ser acobertadas pelo diferimento do imposto, tendo em vista que não restou demonstrado o acobertamento das saídas.”*



**WILLIAM FREIRE**  
ADVOGADOS ASSOCIADOS

**[paulo@williamfreire.com.br](mailto:paulo@williamfreire.com.br)**

**Brasília - DF**

SCN-Q2 Bloco A 5º andar  
Ed. Corporate Financial Center CEP 70712-900  
Tel: (61) 3329 6099 Fax: (61) 3329 6199

**Belo Horizonte - MG**

Rua Paraíba, 476 4º andar  
Edifício Monthélie Savassi CEP 30130-140  
Tel: (31) 3261 7747 Fax: (31) 3261 6745