

**PROCESSO** - A.I. Nº 269363.0008/98-0  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BACRAFT S/A INDÚSTRIA DE PAPEL  
**RECORRIDOS** - BACRAFT S/A INDÚSTRIA DE PAPEL e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 2002-01/01  
**ORIGEM** - INFRAZ. SANTO AMARO.  
**INTERNET** - 18.12.02

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0444-11/02**

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE CONSUMO, BENS DE USO E BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Excluídos os bens do ativo imobilizado, adquiridos após 01/11/96 – LC 86/97 – e reincluídos os ferramentais indevidamente excluídos da exigência fiscal pela Primeira Instância, modificando-se a Decisão Recorrida. Mantida a Decisão quanto à exclusão dos bens isentos de diferença de alíquotas, conforme Parecer da DITRI. Item parcialmente subsistente. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL DE USO OU CONSUMO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO RETORNO DE MERCADORIA. Modificada a Decisão para reinclusão na exigência fiscal dos produtos não passíveis de utilização de crédito fiscal, por não se caracterizarem como produtos intermediários ou insumos utilizados no processo produtivo. Quanto à segunda questão, foi comprovado o retorno das mercadorias, mediante a documentação própria. **b)** APARAS DE PAPEL PROCEDENTES DE OUTROS ESTADOS. FALTA DE COMPROVANTE DO PAGAMENTO DO IMPOSTO. Comprovado nos autos que o remetente das aparas de papel, localizado no Estado do Rio de Janeiro, apurava através do regime normal de apuração. É indevida a exigência fiscal. Mantida a Decisão. **c)** FALTA DE EXIBIÇÃO DOS DOCUMENTOS AO FISCO. Item nulo. Feita diligência, a documentação fiscal foi apresentada. Incabível a mudança do fulcro da autuação. Mantida a Decisão. **d)** SERVIÇOS DE TRANSPORTE. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA NATUREZA DA CLÁUSULA DO FRETE (SE “FOB” OU “CIF”). Tem direito ao crédito quem paga o frete, quem arca com o ônus do serviço. A empresa elide parte da acusação com apresentação de algumas 1ªs vias dos Conhecimentos de Transporte. Decisão modificada. Infração parcialmente caracterizada. **e)** ENERGIA ELÉTRICA. Mediante diligência fiscal, foi informado que o crédito utilizado está dentro dos limites aceitáveis. Autuação indevida. Decisão mantida. 3. DIFERIMENTO. **a)** EUCALIPTO (LENHA). FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DIFERIDO. O regime especial obtido pelo

fornecedor para pagamento do imposto pelo regime normal de apuração somente aplicava-se nas saídas para destinatário não habilitado a operar no regime de diferimento. Diligência verifica que o autuado era habilitado. Não comprovado o pagamento do imposto pelo autuado. Infração subsistente. Decisão modificada. **b)** APARAS DE PAPEL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DIFERIDO. A empresa adquiriu matérias-primas com o imposto diferido, e o produto final foi destinado à Zona Franca de Manaus com isenção do tributo. A legislação prevê que nesse caso o imposto cujo pagamento se encontrava diferido seja pago. Somente seria dispensável o pagamento do imposto diferido se houvesse previsão de manutenção do crédito (RICMS/97, art. 347, §§ 2º e 3º). É devido o imposto. Decisão mantida. **4. BASE DE CÁLCULO. PARCELA DO IPI.** Nas vendas de mercadorias não destinadas a comercialização ou industrialização, a parcela do IPI integra a base de cálculo do ICMS, ainda que se destinem a contribuintes do imposto. Refeitos os cálculos para reinclusão na exigência fiscal de notas fiscais remetidas para contribuinte consumidor final. Decisão modifica. Infração parcialmente caracterizada. **5. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SERVIÇOS DE TRANSPORTE PRESTADOS POR AUTÔNOMOS. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO.** O recorrente não elide a acusação. As notas fiscais consignam que as mercadorias foram transportadas por transportadores autônomos, cabendo ao remetente ou alienante a retenção e recolhimento do imposto sobre o serviço de transporte, na condição de contribuinte substituto. Não comprovado pelo recorrente, não ser o contratante do serviço ou que o imposto foi pago pelos transportadores. Infração caracterizada. Decisão mantida. Recurso de Ofício **PARCIALMENTE PROVIDO**. Em relação aos itens 5, 7, 9 e 16, decisão unânime; ao item 6, Decisão não unânime, e aos itens 3, 4 e 11, Decisão por maioria. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Por questão de pagamento total, o julgamento do item 10 foi **PREJUDICADO**. Quanto ao item 3, Decisão não unânime, e os itens 13 e 16, Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário impetrado pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 1ª JJF, através do Acórdão nº 2002-01/01 que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração em epígrafe, bem como Recurso de Ofício, amparados, respectivamente, no art.169, inciso I, alíneas “a” e “b”, item 1, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

O Auto de Infração foi lavrado imputando-se ao recorrente o cometimento de 16 infrações, descritas na peça inicial, das quais são objeto dos referidos Recursos os seguintes itens da autuação, com a numeração correlata:

- 3 - Falta de pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de materiais de consumo e bens do ativo imobilizado.
- 4 - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS na aquisição de material de consumo e de bens de uso e do ativo imobilizado, bem como por falta de retorno físico de mercadorias, compreendendo inclusive o imposto correspondente ao frete.
- 5 - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias procedentes de outros Estados (aparas de papel), por não haver o comprovante do recolhimento do imposto.
- 6 - Falta de antecipação de ICMS na aquisição de madeira (eucalipto – lenha) nos prazos regulamentares.
- 7 - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, assim considerada por não serem apresentadas ao fisco as Notas Fiscais correspondentes.
- 8 - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, por não serem apresentados os documentos fiscais correspondentes – falta de comprovação do pagamento do frete.
- 9 - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a energia elétrica, por adotar percentual de crédito superior ao permitido.
- 10 - Falta de recolhimento de ICMS em razão de remessa de bens para conserto sem o devido retorno, bem como de remessa de mercadorias para industrialização e exposição.
- 11 - Recolhimento de ICMS efetuado a menos, em virtude da falta de inclusão do IPI na base de cálculo do imposto estadual, nas vendas de mercadorias a consumidor final.
- 12 - Falta de retenção de ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, relativo a prestações de serviços de transporte efetuadas por autônomos ou por empresas transportadoras não inscritas no cadastro estadual.
- 13 - Falta de recolhimento de ICMS em razão de operações tributáveis declaradas como não tributáveis – papel higiênico enviado para a Zona Franca de Manaus com isenção do tributo, tendo como uma das matérias-primas aparas de papel, mercadoria enquadrada no regime de diferimento, de modo que, sendo isenta a saída do produto final, o imposto diferido relativo à referida matéria-prima (aparas de papel) deveria ter sido recolhido no mês seguinte ao da ocorrência do termo final do diferimento, ou seja, no mês seguinte ao da saída do produto.
- 14 - Recolhimento de ICMS efetuado a menos – divergência entre os valores recolhidos e os escriturados no livro de apuração (diferença de alíquotas).
- 15 - Falta de recolhimento de ICMS em virtude de divergência entre o imposto recolhido e o lançado no livro de apuração (imposto devido por substituição – fretes pagos a transportadores autônomos).

16 - Utilização indevida de crédito de ICMS, assim considerada por não ser feita a comprovação documental dos créditos lançados no livro de apuração.

As imputações contestados no presente Recurso Voluntário – acostado aos autos às fls. 1.456 a 1.462 – são as descritas nos itens 3, 8, 10, 12, 13 e 16 da autuação. Em sede de Recurso de Ofício, cabe a apreciação, em Segunda Instância, dos itens 3, 4, 5, 6, 7, 9, 11 e 16.

Dos imputações objeto do Recurso Voluntário, os itens 3 e 16 foram julgados procedentes em parte, e os itens 8, 10, 12 e 13, procedentes. Das imputações objeto de Recurso de Ofício, os itens 4, 5, 6 e 9, foram julgados improcedentes; o item 7, nulo, e os itens 3, 11 e 16, procedentes em parte.

Em relação aos itens 1, 2, 14 e 15, julgadas procedentes, desde a defesa o sujeito passivo reconheceu o cometimento das infrações que lhe foram imputadas.

Transcreve-se abaixo o voto do Relator de Primeira Instância, pertinente aos itens da autuação que constituirão objeto de apreciação por esta Câmara:

*“Item 3º: Falta de pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de materiais de consumo e bens do ativo imobilizado. Em face do que foi alegado pela defesa, o fiscal que prestou a informação refez o demonstrativo do débito, reduzindo-o à quantia de R\$ 57.408,66. Mediante diligência fiscal, foi solicitado que fossem reexaminados os cálculos. **O revisor confirmou estarem corretos os cálculos feitos pelo fiscal informante.** Sendo assim, deixo de levar em conta o protesto do sujeito passivo, em sua última manifestação, ao alegar que ainda haveria valores a serem deduzidos.*

*Item 4º: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS na aquisição de material de consumo e de bens de uso e do ativo imobilizado, bem como por falta de retorno físico de mercadorias, compreendendo inclusive o imposto correspondente ao frete. Concorde na íntegra com a opinião manifestada pelo auditor que prestou a informação fiscal. Trata-se, sem dúvida, de produtos intermediários, consumidos no processo industrial. Materiais empregados no processo produtivo constituem insumos industriais, sendo legítima a utilização do crédito. Quanto aos créditos glosados por falta de comprovação do retorno das mercadorias, o fiscal informante declara que, tendo examinado os documentos fiscais, foram comprovadas documentalmente as devoluções de vendas. **Improcede, portanto, a autuação.***

*Item 5º: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoras procedentes de outros Estados (aparas de papel), por não haver o comprovante do recolhimento do imposto. O ICMS é um tributo não cumulativo. O contribuinte tem o direito ao crédito do imposto relativo às aquisições de mercadorias destinadas a futuras operações. O art. 97, IV, do RICMS/89, então vigente, previa a vedação do crédito relativo a compras de sucatas, inclusive aparas de papel, oriundas de outras unidades da Federação, quando o documento fiscal não fosse acompanhado de comprovante de recolhimento do imposto. Esse dispositivo do Regulamento baseia-se num protocolo (ou convênio) firmado entre alguns Estados. Trata-se de imposto devido a outras unidades da Federação. O auditor que fez a revisão do lançamento juntou elementos comprovando que o remetente das mercadorias, a empresa Depósito de Papel Padre Januário Ltda., localizada no Rio de Janeiro, obteve regime especial naquele Estado, através do Processo E/04/147105/92, para recolher o ICMS de acordo com o regime normal de apuração. O auditor anexou também cópia de Parecer da DITRI, em que a Bahia manifesta a sua anuência em relação ao citado regime especial. **Improcede, portanto, a autuação.***

*Item 6º: Falta de antecipação de ICMS na aquisição de madeira (eucalipto – lenha) nos prazos regulamentares. Na verdade, a questão não diz respeito a “antecipação” tributária, mas a diferimento: discute-se a falta de pagamento de ICMS diferido relativo a entradas de lenha (eucalipto), combustível empregado pela empresa na caldeira, como insumo industrial. O autuado defendeu-se alegando que o fornecedores de lenha, a Copener Florestal Ltda., obteve regime especial para pagar o imposto através do sistema normal de apuração. Baixado o processo em diligência, o auditor encarregado da diligência anexou cópia do Parecer da DITRI mediante o qual foi concedido o aludido regime especial à Copener. **Improcede, portanto, a exigência fiscal.***

*Item 7º: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, assim considerada por não serem exibidas ao fisco as Notas Fiscais correspondentes. Parte dos documentos foi apresentada ao fiscal revisor, e o restante foi apresentado na última manifestação do sujeito passivo (fls. 1436/1444). O auditor que efetuou a revisão do lançamento pôs em dúvida se o contribuinte teria direito ao crédito, e sugeriu que se reduzisse a quantia exigida para R\$ 2.602,48. Na verdade, os juízos de valor feitos pelo revisor não são admissíveis neste caso, pois a questão por ele suscitada implicaria mudança do fulcro da autuação. O contribuinte foi autuado por não terem sido exibidos os documentos fiscais. Estes foram depois apresentados. Se o crédito é legítimo ou não, isso constitui matéria a ser discutida noutra autuação, não nesta. Porém, sem esgotar o exame, mas apenas numa verificação ligeira, já que não pretendo entrar no mérito, faço o registro de que os créditos em questão, a meu ver, dizem respeito a produtos intermediários, matérias-primas e ativo imobilizado (aquisições realizadas em 1997). Não verifiquei, contudo, todos os documentos, uma vez que, como salientei, não há como, nestes autos, mudar o fulcro da imputação. **Esse item é nulo.** A repartição examinará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento fiscal. É evidente que se antes de nova fiscalização o contribuinte sanar alguma irregularidade porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, exime-se de sanções.*

*Item 8º: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, por não serem apresentados os documentos fiscais correspondentes – falta de comprovação do pagamento de frete.*

*Na descrição do fato, o autuante acusa a “falta de comprovação do pagamento de frete”. O contribuinte, prevalecendo-se da expressão supra, insiste em que a comprovação do pagamento do frete, ou seja, a prova da quitação dos Conhecimentos de Transporte, não é matéria de natureza tributária. Argumenta que é descabido este meio de prova para garantir o direito ao crédito referente ao serviço de transportes. Considera que uma possível dívida com a transportadora não invalida o crédito fiscal.*

*O que se discute aqui não é se a empresa autuada é ou não inadimplente para com os seus prestadores de serviços. Dívidas em aberto com as empresas de transporte constituem matéria afeta exclusivamente aos contratantes, o tomador e o prestador dos serviços. O que na verdade interessa nestes autos é esclarecer se os negócios em apreço foram realizados pela cláusula FOB (free on board – livre a bordo: frete por conta do adquirente) ou pela cláusula CIF (cost, insurance and freight – seguro e frete por conta do remetente), ou seja, importa saber se os fretes foram contratados pela Bacraft ou outras empresas com as quais a Bacraft realizou operações.*

*O esclarecimento dessa questão é fundamental para se saber se é legítimo o crédito fiscal. Tem direito ao crédito quem paga o frete, quem arca com o ônus do frete. Nas vendas feitas pela Bacraft a preços CIF (fretes pagos pela própria Bacraft), ela tem o direito ao crédito do imposto pago pela transportadora. Porém nas vendas que ela faça a preços FOB (fretes pagos pelos compradores),*

*não pode a Bacraft utilizar os créditos fiscais dos transportes, quem pode utilizá-los são os compradores.*

*Precisa ser analisado se a descrição feita pelo autuante – falta de comprovação do pagamento de frete – causou cerceamento de defesa. Evidentemente, o auditor poderia ter sido mais claro na descrição do fato. Porém, por outro lado, não custava nada a empresa exhibir os Conhecimentos de Transporte em questão. Os Conhecimentos de Transporte estão relacionados no demonstrativo às fls. 151-152. Cópia do demonstrativo sem dúvida foi entregue ao contribuinte. Para elidir a acusação seria bastante a empresa provar que dispõe das 1<sup>as</sup> vias dos Conhecimentos de Transporte, pois são as 1<sup>as</sup> vias as destinadas ao tomador (usuário) do serviço. A falta de juntada dessas provas, mesmo após diligência visando a esse objetivo, autoriza a presunção de que o contribuinte não dispõe dos documentos em questão. **Mantida a glosa do crédito fiscal.***

*Item 9º: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a energia elétrica em percentual superior ao permitido. O auditor que efetuou a revisão do lançamento explica que o contribuinte utilizou 98,3% dos créditos fiscais de energia elétrica. Declara que verificou o projeto da empresa, tendo analisado a área do refeitório, da portaria e da administração da empresa em relação à área construída, concluindo que a área não fabril representa 1,92% em relação à área total. Se a utilização do crédito seguisse esses elementos, o crédito fiscal seria apropriado à base de 98,09%. Como o percentual adotado é bastante próximo do que foi levantado com base nos elementos acima indicados, o revisor conclui que o crédito fiscal utilizado está dentro dos limites de aceitação. Concordo com a sua opinião. **Improcede a autuação.***

*Item 10: Falta de recolhimento de ICMS em razão de remessa de bens para conserto sem o devido retorno, bem como de remessa de mercadorias para industrialização e exposição.*

*O contribuinte alega que os bens remetidos para conserto são bens do ativo imobilizado com mais de um ano de uso no estabelecimento, de modo que a sua desincorporação estaria livre de tributação.*

*Em tese, a defesa está correta. Ocorre que não foi provado que se trata de saídas de bens com mais de um ano de uso no estabelecimento. Além disso, há a questão das remessas para industrialização e exposição, cujo retorno não foi provado. Nessas situações, a legislação prevê a suspensão da incidência do imposto, com a condição de que, no prazo regulamentar, seja provado o retorno dos bens ao estabelecimento de origem. Não sendo feita a prova do retorno, a saída considera-se definitiva, configurando-se a realização da circulação jurídico-econômica, em decorrência de operação mercantil, sendo devido o tributo cuja incidência se encontrava suspensa sob condição. **É devido o tributo neste caso.***

*Item 11: Recolhimento de ICMS efetuado a menos, em virtude da falta de inclusão do IPI na base de cálculo do imposto estadual, nas vendas de mercadorias a consumidor final. O fiscal que fez a revisão do procedimento informa que, na maioria das Notas Fiscais, constam como destinatários pessoas jurídicas que adquirem as mercadorias para comercialização. Em face disso, ele fez os devidos expurgos, restando os valores indicados no demonstrativo à fl. 1363, haja vista que, como se trata de mercadorias destinadas a não contribuintes, o IPI deve integrar a base de cálculo do ICMS. **O débito deve ser reduzido para R\$ 1.429,32.***

*Item 12: Falta de retenção de ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, relativo a prestações de serviços de transporte efetuadas por autônomos ou por empresas transportadoras não inscritas no cadastro estadual.*

*Nos demonstrativos às fls. 167 e 178 são especificadas as Notas Fiscais correspondentes aos transportes que teriam sido efetuados por transportadores autônomos. Como nem o autuante nem o autuado anexaram cópias das Notas Fiscais, não há como se saber se os fretes foram contratados pela Bacraft ou por terceiros. O processo foi baixado em diligência, a fim de ser apurado se as vendas foram efetuadas com a cláusula FOB, mas o fiscal encarregado da revisão declarou não ser possível esclarecer esse aspecto porque a empresa não apresentou qualquer documento que comprovasse aquela situação.*

*Sendo assim, comentarei o caso em tese, com base na teoria da substituição tributária, à luz da legislação baiana.*

*De acordo com o “enquadramento legal” feito no Auto de Infração, importa analisar o teor do art. 19, VI (redação dada pela Alteração nº 26 e modificada pelas Alterações nº 36, 53 e 54), do regulamento de 1989 e do art. 380 dos regulamentos de 1996 e 1997 no que concerne à atribuição da responsabilidade tributária por substituição ao estabelecimento comercial ou industrial que contrata transportadores autônomos para serviços de natureza interestadual e intermunicipal.*

*Em essência, a legislação supramencionada considera responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na qualidade de contribuintes substitutos, mediante a antecipação do imposto relativo aos serviços prestados por transportadores autônomos:*

- a) O alienante ou remetente das mercadorias, se for contribuinte inscrito, e desde que seja ele o contratante do serviço, exceto sendo contribuinte inscrito na condição de microempresa comercial varejista, microempresa simplificada ou produtor rural.*
- b) O depositário a qualquer título, sendo o contratante do serviço, na saída de mercadorias ou bens depositados em território baiano por pessoa física ou jurídica.*
- c) O destinatário das mercadorias, nas prestações internas, quando for ele o contratante do serviço, se for contribuinte inscrito, exceto se na condição de microempresa comercial varejista, microempresa simplificada ou produtor rural, sendo o remetente pessoa não inscrita ou não obrigada à emissão de documentos fiscais.*

*Se o contribuinte houvesse apresentado os documentos solicitados na diligência determinada por esta Junta, seria certamente possível determinar se foi a Bacraft quem contratou os transportadores autônomos nas situações em exame.*

*Observe-se, no caso da letra “a”, acima, à expressão “o alienante ou remetente das mercadorias”, e no caso da letra “c”, à expressão “o destinatário das mercadorias”: o intérprete não deve ler apenas o início dos tópicos assinalados, precisa fazer a leitura de todo o texto restante.*

*No caso da letra “a”, o alienante ou remetente das mercadorias não é responsável pelo imposto em toda e qualquer situação em que o transporte seja feito por transportador autônomo ou por empresa transportadora não inscrita no cadastro estadual. Para que se possa atribuir ao alienante ou remetente das mercadorias a condição de substituto tributário, é preciso que, cumulativamente, sejam preenchidos os seguintes requisitos: a) ele deve ser inscrito no cadastro de contribuintes,*

*evidentemente, na condição de contribuinte do regime normal de apuração; deve ser ele (alienante ou remetente) o contratante do serviço (tomador do serviço), isto é, a pessoa que paga o frete, que arca com o ônus, enfim, deve a venda ser feita pela cláusula CIF.*

*Já no caso da letra “c”, o destinatário das mercadorias também não pode ser responsabilizado pelo imposto em qualquer situação em que o transporte seja feito por transportador autônomo ou por empresa transportadora não inscrita no cadastro estadual. Para que se possa atribuir ao destinatário das mercadorias a condição de substituto tributário, é preciso que, cumulativamente, sejam preenchidos os seguintes requisitos: 1) as prestações devem ser internas; 2) o destinatário deve ser o contratante do serviço (tomador do serviço), ou seja, a pessoa que paga o frete, ou, noutras palavras, a compra deve ser feita com a cláusula FOB; 3) o destinatário deve ser inscrito na condição de contribuinte do regime normal de apuração; 4) o remetente das mercadorias deve ser pessoa não inscrita como contribuinte ou não obrigada à emissão de documentos fiscais.*

*Em suma, não basta o preenchimento de um ou de alguns desses requisitos. A norma exige que sejam preenchidos todos os requisitos.*

*Nos casos em que a Bacraft figure como remetente das mercadorias mas a operação não seja CIF (e portanto não seja ela a tomadora do serviço), é inadmissível atribuir-se a ela a responsabilidade por substituição.*

*Por outro lado, quando ela figure como destinatária das mercadorias, mesmo sendo a operação FOB, se o remetente é empresa inscrita como contribuinte, a Bacraft somente pode assumir o papel de substituto tributário sendo o remetente pessoa não inscrita ou não obrigada à emissão de documentos fiscais. Interpretando-se o dispositivo por exclusão, isso quer dizer que, se o remetente é pessoa inscrita ou se ele está obrigado à emissão dos documentos fiscais, não se pode atribuir a responsabilidade pelo imposto ao destinatário. Enfim, para ser atribuída a responsabilidade por substituição ao destinatário é preciso que ele, dentre outros requisitos, seja o emitente da Nota Fiscal (de entrada).*

*No caso em exame, por culpa exclusiva da empresa, que não apresentou as Notas Fiscais a que se referem os demonstrativos às fls. 167 e 178, não há nos autos elementos para se determinar se foi a Bacraft quem contratou os transportadores autônomos. É bem verdade que o auditor, ao efetuar a autuação, deveria ter anexado cópias das Notas Fiscais. Como, porém, não o fez, não custa nada a empresa exibir os documentos em questão. As provas (Notas Fiscais, registros contábeis, etc.) encontram-se em poder do sujeito passivo. Embora, em princípio, o ônus da prova caiba a quem alega (ou acusa), neste caso o ônus da prova deve recair sobre quem dispõe dos meios de prova, o autuado.*

*Mantenho, por essas razões, a exigência contida no item 12.*

*Item 13: Falta de recolhimento de ICMS em razão de operações tributáveis declaradas como não tributáveis – papel higiênico enviado para a Zona Franca de Manaus com isenção do tributo, tendo como uma das matérias-primas aparas de papel, mercadoria enquadrada no regime de diferimento, de modo que, sendo isenta a saída do produto final, o imposto diferido relativo à referida matéria-prima (aparas de papel) deveria ter sido recolhido no mês seguinte ao da ocorrência do termo final do diferimento, ou seja, no mês seguinte ao da saída do produto.*



*A empresa adquiriu matérias-primas com o ICMS diferido (aparas de papel), e o produto final foi destinado à Zona Franca de Manaus com isenção do tributo. A legislação prevê que nesse caso o imposto cujo pagamento se encontrava diferido seja pago. Quando na saída do produto acabado há isenção do tributo, somente é dispensável o pagamento do imposto diferido se houver previsão de manutenção do crédito. Esse é o mandamento do art. 347, §§ 2º e 3º, do RICMS/97. Não há previsão, na legislação baiana, de manutenção de crédito nas saídas de mercadorias para a Zona Franca de Manaus. **É devido o imposto.***

*Item 14: Recolhimento de ICMS efetuado a menos – divergência entre os valores recolhidos e os escriturados no livro de apuração (diferença de alíquotas). O processo foi remetido em diligência para revisão dos cálculos. O auditor encarregado da revisão informa que os valores relativos às diferenças de alíquotas devidas em cada aquisição foram extraídos dos lançamentos feitos pelo próprio contribuinte na coluna “observações” do Registro de Entradas. As planilhas elaboradas pelo autuante estão de acordo com aqueles lançamentos. Não há nos autos elementos que indiquem incorreções nos cálculos. **Mantida a exigência fiscal.***

*Item 15: Falta de recolhimento de ICMS em virtude de divergência entre o imposto recolhido e o lançado no livro de apuração (imposto devido por substituição – fretes pagos a transportadores autônomos). Também esse item foi objeto de diligência. Os valores foram conferidos pelo revisor. Este declara que as alegações defensivas são carentes de provas. **Mantida a autuação.***

*Item 16: Utilização indevida de crédito de ICMS, assim considerada por não ser feita a comprovação documental dos créditos lançados no livro de apuração. O contribuinte comprovou parte dos documentos, conforme declaram o auditor que prestou a informação e o auditor que efetuou a revisão. Há, contudo, divergências entre os dados do demonstrativo elaborado na informação fiscal (fl. 1343) e o elaborado pelo revisor (fl. 1364). A soma das parcelas do demonstrativo feito pelo revisor está errada. Além disso o revisor considera não comprovado o montante dos documentos relativos a julho de 1996, tendo a informação fiscal dado como comprovados os documentos daquele período. Por outro lado, segundo a informação fiscal ficou pendente de comprovação a parcela relativa a novembro de 1996, mas o documento fiscal foi comprovado pelo revisor. **Reconstituirei então o débito, com base nos dados dos dois demonstrativos. Os novos elementos apresentados pelo sujeito passivo (fls. 1436/1444) não têm correlação com os fatos em exame.”***

Apresenta o recorrente as seguintes alegações visando a alteração do Julgado de Primeira Instância quanto aos contestados:

Item 3 – Falta de recolhimento de diferença de alíquotas – Afirma que apesar do auditor informante ter reconhecido que parte dos materiais objeto da autuação têm natureza de ativo imobilizado e parte de produto intermediário, somente excluiu aqueles adquiridos entre 18/06/96 e 17/06/97, período acobertado pela Portaria nº 264/95 e pelo Parecer GETRI nº 1145/96, que permitia a isenção do diferencial de alíquotas dos bens adquiridos pela empresa, esquecendo de abater os valores pertinentes aos produtos intermediários por ele mesmo mencionados, além dos valores relativos aos bens do ativo isentos a partir da edição da LC nº 87/96, e que estes erros foram mantidos pelo diligente da ASTEC e pela JJF. Aduz, anda, ser incongruente que os mesmos produtos considerado como intermediários no item 4, onde se glosava o crédito pelas suas aquisições e que foi julgado improcedente, sejam considerados tributados no item 3. Acosta cópias do seu livro Registro de Entrada para comprovar a natureza dos produtos pela sua codificação e pede a improcedência total deste item.

Item 8 – Utilização indevida de crédito fiscal pela não apresentação dos documentos fiscais correspondentes, falta de comprovação do pagamento do frete – Apresenta as primeiras vias dos CTCRs objeto da autuação, com exceção dos de número 85307, 1079, 1194, 1201 e 3093, alegando que não puderam ser localizados – asseverando que esta apresentação comprova que., tendo arcado com o ônus do serviço de transporte, pois pagou o frete CIF, tem direito ao crédito do imposto pago.

Item 10 - Falta de recolhimento do ICMS em razão de remessa de bens para conserto, industrialização e exposição, sem o devido retorno - Alega que são bens do ativo, com mais de um ano de uso no estabelecimento, sujeitos, portanto, a saída sem tributação, e que o fato de constarem nas notas fiscais que se destinam a conserto, exposição ou industrialização não equivale a dizer que não tenham sido efetivamente desincorporados.

Item 12 – Falta de retenção do ICMS na condição de contribuinte substituto, na prestação de transporte efetuada por autônomo ou não inscrito no cadastro estadual - Requer revisão fiscal para que se possa determinar as hipóteses em que o recorrente era de fato responsável pela retenção do imposto, ressaltando que o próprio Relator concluiu não ser possível saber se a empresa era ou não responsável pelo pagamento do imposto por substituição tributária, já que não dispunha das notas fiscais elencadas. Anexa o recorrente as cópias das referidas notas fiscais e pede sua análise, frente às suas argumentações.

Item 13 - Falta de recolhimento do ICMS na remessa de papel higiênico para a ZFM, sendo a matéria prima – aparas de papel – sujeita a diferimento, sem ter sido recolhido o imposto diferido pela saída do produto final com desoneração - Alega que tem direito a manter o crédito do ICMS, por força do Convênio ICM nº 65/88, em vigência até que haja o trânsito da Decisão de mérito da ADIN interposta pelo Estado do Amazonas contra o Convênio ICMS nº 06/90, que havia revogado esta manutenção, e que obteve liminar suspendendo os efeitos deste último.

Item 16 - Utilização indevida de crédito fiscal do ICMS, por falta de comprovação documental dos créditos lançados no livro Registro de Apuração – Aduz que. a documentação exigida foi apresentada na defesa, tendo sido reconhecida pelo auditor informante, pelo revisor e pelo relator, mas que este último não analisou a documentação complementar anexada aos autos quando da manifestação da diligência e que comprovariam o direito da empresa ao crédito. Requer a análise destas notas fiscais.

A PROFAZ – através do Parecer 1006/01, às fls. 1467 a 1470 – opina pelo não provimento do Recurso Voluntário, expondo as seguintes considerações em resumo:

Quanto ao item 3, consigna que em verdade a Decisão recorrida se amparou na informação de fiscal estranho ao feito que entendeu serem os produtos objeto da autuação produtos intermediários, e que a JJF não atentou para os documentos anexos ao processo, posto que referem-se a materiais de uso e consumo, e não produtos intermediários. Chama a atenção que os produtos considerados isentos pelo Parecer GETRI são as máquinas e bens destinados ao ativo fixo, e que os demais arrolados na autuação por não serem bens do ativo e sim materiais de uso e consumo, devem ser exigidos, devendo ser apreciado este ponto em sede de Recurso de Ofício. Consigna, ainda, que o equívoco da JJF quanto ao item 4 foi ter dado crédito a mercadorias que não são produtos intermediários, e não ter deferido tratamento diverso ao contribuinte no item 3.

Em relação ao item 8, entende que a tese do recorrente não tem como prosperar, pois como expresso na Decisão recorrida, falta comprovação documental do direito ao crédito.

No que pertine ao item 10, entende que o recorrente apenas tece consideração, mas não apresenta provas de seus argumentos. Em relação ao item 12, entende que a pretensão da empresa deveria por ela mesma ser satisfeita, se entende que houve serviços de transporte com o pagamento do imposto deveria ter elaborado demonstrativo relevando o fato, pois o ônus é dela, recorrente.

Quanto ao item 13, alerta que não há que se falar do Convênio nº 65/88, pois a autuação trata de cobrança do imposto diferido em função da aquisição de aparas de papel, com base no art. 347, §2º que exige o pagamento do imposto no mês seguinte ao da ocorrência do termo final do diferimento, ou seja, no mês seguinte ao da saída do produto. Conclui, posicionando-se quanto ao item 16, no sentido de que mais uma vez tenta o recorrente inverter o ônus que lhe competia, pois se entendeu ter havido erro na análise de documentos anexados aos autos, deveria, ela mesma, ter esclarecido onde estariam os supostos erros.

Submetido o PAF à pauta suplementar por esta Relatora, o mesmo foi remetido à ASTEC, em Decisão unânime da 1ª Câmara – vide fls. 1473 a 1475.

A diligência requerida reportou-se aos itens 3, 4, 5, 6, 8, 11, 12 e 16, nos seguintes termos, “*in verbis*”:

***“Item III – Falta de recolhimento de diferença de alíquotas nas aquisições de mercadorias para uso e consumo e ativo fixo do estabelecimento.***

***Solicitação: Deve esta Assessoria elaborar novo demonstrativo de débito, excluindo da exigência fiscal tão somente as máquinas e bens do ativo abrangidos pelo reconhecimento da isenção proferido através do Parecer GECOT nº 1.145/96, cuja cópia na íntegra ora anexamos aos autos, no período ali abrangido (18.06.96 a 17.06.97). Os materiais e bens de uso e consumo devem constar do referido demonstrativo, tais como telas, feltro, lâminas, discos, facas, curvas, placas, tarugos, buchas, tubos, válvulas e demais peças do maquinário, não abrangidos pelo reconhecimento da isenção. Devem, ainda, ser excluídos da exigência fiscal os bens do ativo adquiridos a partir de 01.11.96, acaso não inclusos no reconhecimento da isenção através do Parecer citado. Analisar os documentos acostados - Envelope denominado de Anexo 1 - apresentado pelo recorrente conjuntamente com a sua peça recursal.***

***Item IV - Utilização indevida de crédito fiscal referente à aquisição de material de uso e consumo e bem do ativo, bem como fretes relacionados a este produtos.***

***Solicitação – Deve ser elaborado novo demonstrativo de débito, incluindo-se os produtos considerados pela Junta de Julgamento Fiscal e pelos revisores como bens do ativo ou produtos intermediários, já que a afetação dos mesmos no processo produtivo da empresa – como descrito às fls.1368 a 1376 - , não se coadunam com a definição de bens do ativo ou produtos intermediários a possibilitar uso de crédito fiscal, posto que são ferramentais. Os valores pertinentes a crédito fiscal sobre os fretes destes produtos também devem ser inseridos no demonstrativo. Em relação à glosa de valores pertinentes à imputação de falta de retorno físico de mercadorias, não devem compor tal demonstrativo.***

*Item V – Utilização indevida de crédito fiscal referente a mercadoria adquirida em outro Estado, sujeita ao diferimento – aparas de papel – desacompanhada de comprovante de recolhimento do imposto.*

***Solicitação – Deve a ASTEC intimar a empresa a apresentar o comprovante de recolhimento do imposto realizado pela empresa Depósito de Papéis Padre Januário Ltda, nos termos do exigido no item II do Parecer GECOT nº 502/97 – às fls. 1377e 1378 dos autos.***

*Item VI – Deixou de recolher o ICMS referente à operações escrituradas nos livros fiscais próprios. Falta de antecipação do ICMS na aquisição de madeira eucalipto ( lenha).*

***Solicitação – Deve ser informado se o autuado estava de fato habilitado a operar no regime de diferimento no período abrangido pelos fatos geradores da presente exigência fiscal (como observado no corpo da Nota Fiscal nº 22127, à fl. 1389 dos autos), visto que o regime especial concedido à COPENER (Parecer GECOT nº 418/93 – fls. 1381 a 1388) somente atingia as saídas para destinatários não habilitados. Sendo a resposta positiva, deve ser intimado o contribuinte a comprovar o pagamento do imposto exigido.***

*Item VIII – Utilização indevida de crédito fiscal do ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito. Falta de comprovação do pagamento do frete.*

***Solicitação- Verificar se os documentos fiscais acostados pelo contribuinte em sede de Recurso Voluntário – Envelope denominado de Anexo 2 – elidem a exigência fiscal***

*Item XI – Falta de inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS em vendas a consumidor final – Papel higiênico.*

***Solicitação - Elaborar novo demonstrativo de debito, nos valores pertinentes às notas fiscais emitidas para os seguintes destinatários: Hortifrutigranjeiros; Informática e Comércio de Ferro.***

*Item XII – Deixou de proceder à retenção do ICMS na qualidade de sujeito passivo nas prestações efetuadas por autônomo ou empresa transportadora não inscrita neste Estado.*

***Solicitação – Deve a ASTEC verificar se os documentos acostados pelo recorrente quando da apresentação da sua peça recursal – Envelope denominado de Anexo 3 - são capazes de elidir a exigência fiscal.***

*Item XVI – Utilização indevida de crédito fiscal sem a apresentação do competente documento comprobatório.*

***Solicitação: Verificar se os documentos acostados às fls. 1436 a 1444 têm pertinência com a exigência fiscal, como alega reiteradamente o recorrente, e se a elidem.”***

Em cumprimento à diligência, o revisor da ASTEC assim se pronuncia, resumidamente, às fls. 1476 a 1483:

Item 3 – Que ao analisar os documentos acostados pelo recorrente procedeu à exclusão da exigência fiscal relativa às entradas de máquinas e bens do ativo abrangidos pelo reconhecimento da isenção proferida através do Parecer GECOT nº 1145/96, referentes ao período de 18/06/96 a 17/06/97, além

das aquisições de bens do ativo imobilizado realizadas a partir de 01/11/1996. Elabora quadro demonstrativo consignando a data da entrada, o número da nota fiscal, a denominação do bem, base de cálculo e valor da diferença de alíquota, o que reduziu o débito para R\$103.739,97

Item 4 – Excluiu da exigência fiscal tão somente a glosa de valores pertinente à imputação de falta de retorno físico de mercadorias, conforme demonstrativo que anexa, reduzindo-se o débito para R\$17.967,01.

Item 5 – A empresa intimada a apresentar os comprovantes de recolhimento do ICMS solicitou juntada de cópia de documento de arrecadação referentes aos meses de janeiro e abril de 1996 (ambos do terceiro decêndio) visando comprovar o direito ao crédito relativo às Notas Fiscais nºs 117, 118, 124, 125, 126, 137 e 142, e que considerando como autênticas estas cópias, procedemos a exclusão da exigência fiscal relativa a este item, reduzindo-se o débito para R\$2.726,07.

Item 6 – Restou comprovado que a empresa encontrava-se habilitada a operar no regime de diferimento, à época dos fatos geradores, entretanto não foi apresentado o comprovante de pagamento do imposto exigido.

Item 8 – Ao analisar os documentos anexados pela empresa foi comprovado que a respectiva documentação não foi considerada no levantamento fiscal, neste caso procedeu-se à exclusão da exigência fiscal relativa aos documentos apensados que foram objeto da autuação, reduzindo-se o débito para R\$651,14.

Item 11- Foram elaborados novos demonstrativo de débito excluindo-se os valores pertinentes às notas fiscais emitidas para os destinatários Hortifrutigranjeiros, Informática e Comércio de Ferro, o que reduziu o débito para R\$10.137,86.

Item 12 – A empresa não comprovou o recolhimento do imposto devido pelos transportadores autônomos, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária. Os documentos trazidos aos autos e que fazem parte do Recurso apenas indicam a quem caberia a responsabilidade pelo pagamento do imposto, porém não comprovam que houve o efetivo recolhimento.

Item 16 – Os documentos acostados pelo recorrente não guardam pertinência com a autuação relativa a este item.

Cientificado do resultado da diligência, o recorrente se manifesta – fls. 1525 a 1537 – nos seguintes termos:

I - Questiona a solicitação de diligência para reinclusão nas exigências fiscais dos itens 3 e 4 – diferença de alíquota e glosa de créditos - de produtos que a seu ver são produtos intermediários e afirma que se olvidou Decisão do próprio CONSEF através do Acórdão CS nº 0015-21/02 proferido em Auto de Infração lavrado contra a empresa Bahia Sul Celulose, onde teria sido reconhecido a natureza de insumos dos produtos glosados, que são os mesmos deste Auto de Infração. Alega ser inconstitucional a vedação destes créditos, e que a legislação infra constitucional não poderia restringir o seu uso. Aborda fartamente sua tese e assevera que o Parecer Normativo nº 01/81 lhe é favorável no seu entendimento, concluindo que a legislação estadual ampara sua tese.

II – Em relação ao item 5 - objeto apenas de Recurso de Ofício – afirma que o diligente laborou em equívoco ao imputar às Notas Fiscais nºs 437 e 441 o valor de imposto de R\$105,42 e R\$104,30, quando o correto seria R\$273,00 para ambas as notas, conforme consta do Anexo 5 do Auto de

Infração, e que tal erro majorou em R\$336,29 o valor imputado como diferença a ser paga de imposto. Consigna, ainda, que restou comprovado o recolhimento do imposto pela empresa remetente das mercadorias, a qual trabalhava no regime normal,

III – Afirma que o item 6 – também objeto apenas de Recurso de Ofício – seria nulo por ter sido originariamente descrito como falta de antecipação do ICMS na aquisição de lenha, e posteriormente ter sido mudado para falta de recolhimento do ICMS diferido, mas em que pese tal fato como a empresa nunca se beneficiou de crédito fiscal nestas entradas – sendo a lenha um insumo de produção - como observado pelo primeiro diligente, não houve prejuízo ao Estado, e que o prejuízo ao Estado seria da intempestividade do recolhimento, cujos valores seriam irrelevantes diante do movimento fiscal da empresa, como consignou o referido diligente.

IV – No que pertine ao item 8, aduz que acata o débito remanescente encontrado pelo diligente, e que já providenciou o seu recolhimento.

VI – Em relação ao item 11, entende injustificada a inclusão no demonstrativo de débito das operações de saídas para hortifrutigranjeiros, comércio de produtos de informática, como também de ferro. Aduz ainda que contrariando o determinando pela Relatora, o diligente excluiu da exigência fiscal os valores pertinentes às notas fiscais emitidas para estes destinatários, e manteve as demais operações glosadas, tornando-se, assim, inválida a diligência neste item.

VII – Manifesta-se reconhecendo a procedência do item 12, da parte sucumbente em primeira instância do item 16 e afirma que efetuou o recolhimento do débito com os benefícios da Lei 8.359/02.

A PROFAZ, em novo Parecer – fl. 1547, opina pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, nos termos da diligência da ASTEC, ao tempo que consigna que a falha apontada pelo recorrente no trabalho revisional quanto ao item 5 deve resultar em que novamente se manifeste o diligente.

Consta às fls. 1540 a 1543 – requerimento do sujeito passivo ao benefício da anistia concedida pela Lei nº 8359/02, e demonstrativo do débito reconhecido, que se reportam aos itens 1 e 2 (ambos integralmente), item 8 (conforme diligência última da ASTEC), item 10 (integral), itens 11 e 16 (valores que remanesceram do julgamento de primeira instância), item 12 (parcialmente) e itens 14 e 15 (integralmente).

## **VOTO**

Quanto ao Recurso Voluntário, interposto em relação aos itens 3, 8, 10, 12, 13 e 16, devemos de logo consignar que deixaremos de apreciar tão-somente o item 10, pago integralmente pelo recorrente através do benefício da anistia da Lei nº 8359/02, importando, assim, em reconhecimento da infração que lhe é imputada, o que torna incabível a apreciação do mesmo em sede de Recurso Voluntário por evidente preclusão lógica. Quanto aos itens 12 e 16, embora o recorrente tenha também requerido o benefício citado, o reconhecimento do débito foi apenas parcial, cabendo, assim, a apreciação da imputação em relação aos valores não reconhecidos.

Da análise das imputações contestadas, dos documentos acostados aos autos e das diligências realizadas chegamos às seguintes conclusões:

Item 3 – Assiste razão ao recorrente quando alegou em seu Recurso que descabia a exigência fiscal quanto aos bens do ativo adquiridos após a edição da Lei Complementar nº 87/96, visto que este

diploma legal trouxe a figura do chamado crédito financeiro, possibilitando aos contribuintes adquirentes de bens do ativo fixo a utilização do crédito fiscal do ICMS, a partir de 01/11/96, o que importou na prática na não exigência do diferencial de alíquota, já que alguns Estados, como a Bahia, à época dos fatos geradores objeto deste item, concedia o crédito do valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição do bem do ativo, à alíquota interestadual, e do valor do imposto que resultara da diferença entre a alíquota interna e a interestadual, o que importava em não recolhimento da diferença de alíquota. Devida, assim, a exclusão destes bens, conforme por nós solicitado à ASTEC, modificando-se a Decisão Recorrida.

Por outro lado, descabe a exclusão procedida pela Junta de Julgamento Fiscal de bens que não se caracterizam como bens do ativo ou produtos intermediários. Os referidos produtos – ferramentais, tais como tarugos, buchas, telas, feltro, lâminas, curvas, e demais arrolados pelo autuante – são materiais de uso e consumo, cuja legislação exige o recolhimento da diferença de alíquota em aquisições interestaduais, além do que estes produtos não gozaram da isenção reconhecida pelo Parecer GECOT nº 1145/96. Frise-se, porém que correta a Decisão Recorrida ao retirar da exigência fiscal os bens do ativo cujas aquisições foram reconhecidas como isentas de pagamento da diferença de alíquota por força do benefício fiscal inserto no art. 3º, inciso CVIII do RICMS/89.

Do exposto, somos pelo PROVIMENTO PARCIAL dos Recursos Voluntário e de Ofício quanto a este item, modificando-se parcialmente a Decisão Recorrida, de acordo com o demonstrativo de débito elaborado pelo diligente à fl. 1484, para que seja exigido o valor de R\$103.739,96 a título de diferença de alíquota

Item 8 – Este item foi julgado totalmente procedente pela JJF e glosa crédito pela falta de apresentação do documento comprobatório – conhecimentos de transporte. A empresa apresentou em seu Recurso parte destes documentos, o que impende a exclusão dos valores pertinentes aos CTCs apresentados, relativos aos meses de janeiro, fevereiro, abril, maio e junho de 1996, de acordo com o demonstrativo elaborado pela ASTEC, à fl. 1494, remanescendo um débito de R\$651,34, tendo sido objeto de pagamento pelo recorrente através do benefício da anistia o valor de R\$651,14. Neste sentido, somos pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário quanto a este item, modificando-se a Decisão Recorrida e homologando-se os valores já recolhidos.

Item 12 – Neste item imputa-se ao recorrente a falta de retenção do ICMS, na qualidade de contribuinte substituto, relativo aos serviços de transporte tomados de transportadores autônomos ou não inscritos. A JJF julgou-o procedente, consignando que o sujeito passivo não logrou elidir a infração pois não apresentou os documentos solicitados na diligência por ela determinada. Ressalte-se, no entanto, que, apesar de no seu Recurso alegar o recorrente que estaria acostando aos autos os documentos antes solicitados – as notas fiscais de vendas por ele emitidas - a ASTEC, em cumprimento à diligência por nós solicitada no intuito de verificar se tais documentos de fato elidiriam a infração, consignou que a empresa não comprovou o recolhimento do imposto devido pelos transportadores autônomos.

Da análise das notas fiscais emitidas pelo recorrente verifica-se que consta do campo destinado aos dados identificadores do transportador, a sua condição de autônomo. Neste sentido, os arts. 19, inciso VI, do RICMS/89 e o art. 380 do RICMS atual, atribuem ao remetente ou alienante das mercadorias a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na qualidade de contribuinte substituto, em relação aos serviços de transporte prestados por transportador autônomo ou não inscrito. Como não logrou o sujeito passivo comprovar que não foi ele o contratante do serviço, e sim o destinatário, ou que o imposto foi pago pelos próprios transportadores, cabe a

exigência fiscal, devidamente lastrada na legislação citada. Correta, portanto, a Decisão Recorrida, devendo ser mantida “in totum” a exigência fiscal. Ressalte-se que o recorrente efetuou o pagamento de parte da exigência fiscal através do benefício da anistia, devendo ser homologado o pagamento parcial efetuado.

Item 13 – Inicialmente deve-se esclarecer que não há nulidade na exigência fiscal, como alega o recorrente, pois a imputação foi perfeitamente descrita na própria peça inicial do Auto de Infração em análise e por ele perfeitamente entendida, como demonstrou nas suas diversas manifestações nos autos, inexistindo cerceamento de defesa. Exige-se, pois o imposto diferido que não foi pago na entrada do produto aparas de papel, insumo utilizado na produção de papel higiênico remetido à Zona Franca de Manaus com desoneração. Como a remessa de produtos para a ZFM não está amparada pelo benefício da manutenção de créditos dos insumos utilizados, por conta da revogação da Cláusula terceira do Convênio ICM nº 65/88 pelo Convênio ICMS nº 06/90, exige-se o pagamento do imposto diferido relativo ao insumo sujeito a este regime, por força do art. 347, §§2º e 3º do RICMS/97.

Como a ADIN interposta pelo Estado do Amazonas ainda não obteve análise de mérito, e a liminar suspendendo a eficácia do Convênio ICMS nº 06/90 não tem efeito *erga omnes*, a legislação baiana mantém a exigência de anulação dos créditos nestas operações, em que pese aos efetuar lançamentos de ofício por infrações desta natureza, manter suspensa a exigibilidade do crédito tributário até que advenha Decisão de mérito por parte do Supremo Tribunal Federal. Do exposto, somos pela manutenção da exigência fiscal, ou seja, pelo não provimento do Recurso .

Item 16 – Trata a imputação de utilização indevida de crédito fiscal em razão da falta de apresentação da documentação fiscal comprobatória - Este item foi julgado Procedente em Parte pela JJF por ter o sujeito passivo apresentado parte da documentação exigida. Alegou o recorrente que o Relator de Primeira Instância não teria verificado outros documentos que elidiriam a exigência fiscal, apresentados quando da sua manifestação à diligência requerida pela JJF, acostados às fls. 1436 a 1444. A ASTEC, a pedido desta Relatora, analisou os referidos documentos e concluiu que os mesmos não guardam pertinência com a autuação, o que de fato procede, do cotejo destes com o demonstrativo elaborado pelo autuante às fls. 223 e 224 do autos – Anexo 16.

Do exposto, como o recorrente não logrou comprovar a regularidade dos créditos lançados em sua escrita, somos pela manutenção da exigência fiscal, nos valores que remanesceram da JJF. Neste item, portanto, somos pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos Voluntário e de Ofício, mantendo-se a Decisão Recorrida pela sua Procedência em Parte. Ressalte-se que o recorrente pagou parte dos valores neste item reclamados no quantum remanescente após o julgamento de Primeira Instância, devendo, assim, ser homologado o pagamento parcial efetuado.

Em relação aos demais itens - objeto de Recurso de Ofício, entendemos que merece modificação a Decisão Recorrida apenas quanto aos itens 3, 4, 6 e 11.

O item 3 já foi objeto de apreciação acima, quando votamos pela reinclusão dos ferramentais indevidamente excluídos pela JJF.

O item 4 – julgado totalmente improcedente pela JJF - trata de glosa de crédito fiscal dos mesmos produtos objeto de exigência de diferença de alíquotas do item 3. Entendemos, em consonância com o opinativo da PROFAZ, que se tratando de materiais de uso e consumo não afetos diretamente ao processo de fabricação do produto final do recorrente não há como caracterizá-los como produtos



intermediários a possibilitar crédito fiscal. A afetação dos mesmos no processo produtivo da empresa de fato não permite que sejam considerados insumos ou produtos intermediários como quer o recorrente. Por vedação da LC nº 87/96 apenas a partir de janeiro de 2003 tais produtos poderão gerar crédito fiscal do ICMS, sendo que a nossa legislação apenas repete esta regra. Frise-se que até o presente momento este diploma legal não sofreu pecha de inconstitucionalidade quanto a esta matéria. Do exposto, cabe a reforma da Decisão da JJF, restabelecendo-se a exigência fiscal quanto a estes produtos, mantendo-se, no entanto, a exclusão feita pela JJF dos valores pertinentes a imputação de falta de retorno físico de mercadorias, por ter ficado comprovado este retorno. Os valores que devem remanescer são aqueles constantes do demonstrativo elaborado pelo revisor da ASTEC à fl.1486 – no total de R\$17.967,01. Portanto, pelo provimento parcial deste item.

O item 6 – também julgado improcedente – trata da falta de antecipação do ICMS na aquisição de madeira (eucalipto e lenha) nos prazos regulamentares. Solicitamos que a ASTEC verificasse se o recorrente era habilitado quando da ocorrência dos fatos geradores, posto que o regime especial concedido a empresa COPENER FLORESTAL - que lhe atribuía a responsabilidade pelo pagamento do imposto diferido nas saídas de lenha do seu estabelecimento somente se aplicava se o destinatário não fosse habilitado a operar neste regime, nos termos do Parecer GECOT nº 418/93, às fls. 1381 a 1388. Como a ASTEC verificou que a BACRAFT era devidamente habilitada, a ela caberia a responsabilidade pelo pagamento do imposto diferido nestas aquisições. Como intimada a apresentar a prova do pagamento do imposto não o fez, devida é a exigência fiscal, devendo ser modificada a Decisão da JJF, para restabelecê-la, “in totum”. Portanto, pelo provimento do Recurso de Ofício.

O item 11 – julgado procedente em parte pela JJF – trata da falta de inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS quando das vendas a consumidor final de papel higiênico. Foi solicitado do revisor que elaborasse novo demonstrativo de débito com os valores pertinentes às notas fiscais emitidas para os seguintes contribuintes: hortifrutigranjeiros, comerciantes de ferro e de informática, pois ainda que estes sejam contribuintes do imposto evidentemente que a aquisição de papel higiênico não se deu para comercialização, e sim para consumo. Neste sentido, equivocou-se o diligente ao excluir os valores pertinentes, pois nossa solicitação foi em sentido contrário, ou seja, para reincluir na exigência fiscal.

Sendo a aquisição para consumo, ainda que adquirido por contribuinte do imposto, cabe a inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS, como determina o art. 55, inciso I, “a”, do RICMS/96. Somente não haverá esta inclusão se operação for para contribuinte e se destinar a mercadoria à comercialização, industrialização, produção, geração ou extração ou à prestação de serviço tributado pelo ICMS. Do exposto, cabe a modificação da Decisão da JJF, para exigir-se os valores pertinentes as notas fiscais destinadas a tais contribuintes, dando-se provimento parcial ao Recurso de Ofício, restando um débito no valor de R\$10.137,86.

Em relação aos demais itens objeto de Recurso de Ofício, entendemos deva ser mantida a Decisão Recorrida. No item 5, a empresa apresenta os documentos de arrecadação da empresa Depósito de Papel Padre Januário referente a alguns meses objeto da exigência fiscal, comprovando que de fato a mesma apurava pelo regime normal de apuração, em atendimento à legislação do seu Estado, sendo, assim, incabível a glosa do crédito fiscal ao argumento de que a operação se deu sem o acompanhamento do comprovante de recolhimento do imposto. Se o Fisco do Estado de origem do remetente da mercadoria lhe desobriga do recolhimento do imposto a cada saída, possibilitando o lançamento do imposto devido no sua conta corrente, apurando, portanto, através do regime normal, incabível a glosa de crédito do adquirente sob a alegação de que deveria a operação se fazer acompanhar do documento de arrecadação.

No que toca ao item 7, este foi julgado nulo pela JJF ao argumento de que se imputou inicialmente utilização indevida de crédito fiscal sem a apresentação do competente documento comprobatório – notas fiscais de compra – e que ao serem apresentados estes documentos o fato de neles constar produtos considerados como materiais de uso e consumo pelo auditor revisor não poderia ser levado em consideração, pois implicaria em mudança do fulcro da autuação. De fato, somente em outra autuação esta matéria poderá ser discutida, pois a glosa teve como mote a falta de apresentação do documento, e não se os produtos nele constante seriam passíveis ou não de utilização de crédito fiscal. Deve ser intentada nova ação fiscal para verificação desta questão.

Em relação ao item 9 – que trata de glosa de crédito de energia elétrica que teria sido utilizado em percentual superior ao permitido – como o auditor revisor informou que o percentual utilizado pelo contribuinte está dentro dos limites de aceitação, e de fato a apropriação de 98,3%, tendo a empresa uma área não fabril de 1,92% em relação à área total, encontra-se dentro de um padrão aceitável.

Quanto ao item 16, também já nos pronunciamos acima, quando tratamos do Recurso Voluntário, e opinamos pela sua manutenção como apreciado pela JJF.

Do tanto quanto foi aqui exposto, somos pelo PROVIMENTO PARCIAL dos Recursos de Ofício e Voluntário apresentados, modificando-se a Decisão Recorrida, nos termos acima colocados.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, em relação itens 5, 7, 9 e 16, em decisão não unânime, ao item 6, e decisão por maioria, com o voto de qualidade do Presidente, aos itens 3, 4 e 11, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício; em decisão não unânime, quanto ao item 3, e aos itens 13 e 16, decisão unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentados para modificar a Decisão Recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269363.0008/98-0, lavrado contra **BACRAFT S/A INDÚSTRIA DE PAPEL**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total **R\$177.820,70**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 50% sobre R\$1.413,65 e 60% sobre R\$176.407,05, previstas no art. 61, I, “a” e II, “a”, “b” e “d”, da Lei nº 4.825/89, alterada pela Lei nº 6.934/96, art. 61, VIII, “a”, da Lei nº 4.825/89 e no art. 42, II, “a” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes, homologando-se os valores comprovadamente pagos.

VOTOS VENCEDORES: Conselheiros (as) Antonio Ferreira de Freitas, Verbena Matos Araújo, Carlos Fábio Cabral Ferreira e Sandra Urânia Silva Andrade.

VOTOS VENCIDOS: Conselheiros (as) Max Rodrigues Muniz e Nelson Teixeira Brandão.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de novembro de 2002.

ANTÔNIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE - RELATORA

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO SÉ - REPR. DA PROFUZ