

**A. I. N °** - 206826.0043/06-0  
**AUTUADO** - SUZANO PAPEL E CELULOSE S.A.  
**AUTUANTE** - JOSÉ VICENTE NETO  
**ORIGEM** - INFAZ - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 06.11.2007

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0309-02/07

**EMENTA: ICMS. 1.** DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. Infração não caracterizada. **2.** CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE ESTORNO. INSUMOS ADQUIRIDOS E APLICADOS EM PRODUTOS COM SAÍDAS SEM TRIBUTAÇÃO. Infração caracterizada. **3.** LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Está demonstrada a existência de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias em exercícios distintos. No cálculo do imposto foi tomada por base a diferença de maior expressão monetária, relativamente a cada exercício. A omissão de saídas por si só configura a ocorrência do fato gerador, pois a saída constitui o elemento temporal da norma jurídica que define o fato tributável. Por outro lado, a falta de contabilização de entradas de mercadorias, conforme presunção autorizada por lei, indica que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os respectivos pagamentos com recursos decorrentes de operações de vendas anteriores também não contabilizadas. Refeitos os cálculos com redução do valor inicialmente apurado. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 18/12/2006, para constituir o crédito tributário no valor histórico de R\$151.521,94, em decorrência de:

- 1- Deixou de recolher ICMS no montante de R\$92.817,80, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas;
- 2- Deixou de efetuar o estorno de crédito fiscal do ICMS no valor de R\$19.375,76, relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência.
- 3- Falta de recolhimento do ICMS, no valor R\$17.291,33, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entradas – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, fato ocorrido no exercício de 2001.

4- Falta de recolhimento do ICMS, no valor R\$22.037,05, relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de contabilização de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2002), levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, ou seja, o das saídas tributáveis.

O autuado apresentou defesa às folhas 445 a 506, mediante advogado legalmente habilitado, impugnando o lançamento tributário, requerendo a realização de diligência: 1- no que tange as infrações 01 e 02 em relação aos valores apurados e a aderência dos procedimentos do autuado ao artigo 6º, inciso I, §§ 1º e 2º do RICMS/97, referente às operações com papel imune e 2- em relação as infrações 03 e 04, em relação ao valor apurado e os critérios adotados pelo fisco.

Argui que operou-se a decadência em relação aos fatos geradores antecedentes à data de 18 de janeiro de 2002, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN.

Tece comentários sobre primazia do interesse público constitucionalizado; primazia do interesse público primário; primazia da interpretação jurídica sobre a interpretação econômica; primazia do princípio da máxima efetividade da norma constitucional; limites do poder regulamentar; primazia da verdade material sobre a presunção de fraude e primazia da legalidade objetiva.

Prosseguindo, reitera a alegação de decadência em relação ao período anterior a janeiro de 2002.

Argumenta que a legislação aplicável é o Decreto nº 8.375, de 22 de novembro de 2002, onde o Estado da Bahia acolheu os princípios da Instrução Normativa Federal 71/01, regulamentando o Decreto-Lei 1.593/77, colocou um ponto final no assunto da venda de imunes e acabando com a festa de responsabilizar o fabricante do papel por supostos desvios, ele fabricante que é o principal prejudicado com tais supostos desvios, como consta do item 2.3, transcrevendo o § 2º que foi acrescentado ao artigo 6º, pela Alteração 36, Decreto nº 8.375/02. Portanto, o distribuidor de imunes, bem assim qualquer adquirente, portador do registro especial, como é o caso em exame, estabelece o vínculo da destinação do produto, sob controle Federal, devidamente informatizado, conforme Instrução Normativa.

Frisa que a responsabilidade pelo desrespeito à destinação é atribuída, expressamente, à pessoa que, tendo recebido o papel imune, não lhe der a finalidade constitucional, jamais ao vendedor do papel que pode não fiscalizar o destino, apenas cumpre as normas de controle e de acompanhamento definidas na Instrução Normativa 71/01, albergada pela legislação da Bahia.

Reitera que o Decreto do Estado da Bahia nº 8.375/02 acabou por adotar o entendimento contido no artigo 6º, § 1º do Decreto nº 6.284/97, alínea “a” e “b”, no sentido de que operações imunes com papel não correspondem a uma atividade reservada a fabricante e editores. Não podendo inovar em matéria de imunidade constitucional, como se verá, o poder regulamentar, ainda que em nítido excesso, reconheceu – e não poderia reconhecer mais ou menos do que a Constituição – que operações imunes podem ser estabelecidas entre fabricante do papel e editoras, distribuidores, importadores e gráficas e não singelamente e apenas com editoras, porque a tal conclusão não se chega pela leitura objetiva do texto constitucional. Se são possíveis, nos termos do regulamento, vendas imunes com atores que não sejam editoras, é porque isso sempre foi possível, na medida em que decretos regulamentares não têm competência inovadora do texto constitucional.

Diz não aceitar que somente a partir do registro especial é que operações com distribuidores possam ser enquadradas no plano da imunidade.

Cita doutrina e jurisprudência sobre o tema.

Assevera que todas as distribuidoras com que contratou vendas de imunes estão relacionadas no Anexo I da defesa, constituído dos documentos (doc. 7 a 7.29), que contém, por amostragem, além das notas fiscais os competentes atos declaratórios previsto na legislação da Bahia destacado em amarelo. Ditas empresas são portadores de Registro Especial de distribuidoras, tanto quanto o autuado e entre esses está estabelecido o vínculo de distribuição de papel imune, agora um vínculo público e controlado pelo Estado, não um simples documento privado entre as partes. Para a demonstração da regularidade da totalidade das operações, é requerida diligência.

Diz que, tendo em vista que o autuante comentou (não escreveu) que as distribuidoras deveriam ter contrato formal e específico com o autuado para recepcionar papel imune. Registra que o agente fiscal não pode inventar condições não existentes da legislação, para os fins de caracterizar venda imune, nem pode a legislação tributária impor condições para o exercício das atividades comerciais não previstas em sua competência.

Tece comentários sobre a inconstitucionalidade da ação fiscal e transcreve jurisprudência sobre o tema e reitera o pedido de diligência.

No tocante a infração 02, argumenta que o enquadramento indicado no lançamento não procede, pois separa operações “não tributadas” das “imunes”, quando em verdade se trata exclusivamente de venda de papel imune conforme deve ser comprovado em diligência que requereu.

Em seguida tece comentário sobre os conceitos da não incidência e da imunidade, constante na Constituição Federal, citando doutrina. Em seu entendimento, se a Constituição Federal colocou as operações imunes fora da competência impositiva do legislador ordinário, é possível concluir que este não poderá instituir, via regramento infraconstitucional, tanto a anulação quanto a manutenção dos créditos em comento, na medida em que para a primeira providência lhe falta competência e, para a segunda, só tem competência nos casos de isenção e não incidência. Logo, a interpretação deve ser no sentido de não incluir as operações imunes no âmbito da exigibilidade do estorno.

Aduz que o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia deve ser interpretado em consonância com a Constituição Federal, razão pela qual foi alterado para excluir as operações imunes da obrigatoriedade do estorno dos créditos pelas entradas, antes prevista no regulamento revogado. Sucede que o anterior RICMS, que vigorou até 14 de março de 1997, veiculava a necessidade de estorno de crédito nas operações imunes, incidindo em inconstitucionalidade, artigo 100, inciso IV. Entretanto, o regulamento atual, em seu artigo 100, inciso I, trata do estorno somente para as operações isenta ou não tributada, excluindo, em relação ao anterior, a possibilidade de estorno de crédito no caso de operações imunes.

Argumenta que a Lei Complementar nº 120, de 29 de dezembro de 2005, alterou dispositivos de Lei Complementar nº 87/96, no caso em tela, o § 2º do artigo 21, o qual determina que: “Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior ou de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos.”

Aduz que a jurisprudência atual inclina-se pela legalidade da manutenção do crédito decorrente dos insumos aplicados em produto com saídas imune, mercê do princípio da máxima efetividade das normas constitucionais e do princípio da não-cumulatividade, transcrevendo doutrina de outros tribunais.

Reitera o pedido de diligência para comprovar o caráter imune de todas as operações indicadas como geradoras do estorno contempladas na suposta infração 02.

Relativamente às infrações 03 e 04, requer a realização de diligência, por ser matéria exclusiva de levantamento contábil. Observar que produziu por amostragem (Anexo II a VIII, docs. 9 a 9.149) comprovação dos erros constantes do Auto de Infração, mas devido ao exíguo prazo da defesa, a comprovação da totalidade dos equívocos só poderá se produzir mediante diligência e demonstrações probatórias no curso da instrução processual.

Argúi nulidade das infrações, fazendo referência ao princípio da verdade material, por entender que não pode sobreviver eivado de erros.

Aduz que tem seus registros e operações efetivadas por meio informático o que praticamente elimina a possibilidade de ocorrência de compra ou venda sem nota fiscal ou registro.

Salienta que a aplicação da taxa SELIC para cômputo de juros moratórios de débitos fiscais viola a Constituição.

Ao final, requer a improcedência do Auto de Infração.

Na informação fiscal às folhas 747 a 758, o autuante, em relação às infrações 03 e 04, sobre o pedido de diligência, informa que constatou, nos documentos apresentados pela empresa, algumas diferenças referente aos dados apresentados no demonstrativo elaborado pela fiscalização, oriundos dos arredondamentos automático dos números. Diz que, para evitar erros como este foi anexado uma planilha com o fator de conversão com três casas decimais (folha 746 dos autos), sendo as diferenças pequenas:

1. Folha 586 para o código ML22403001;
2. Folha 597 para o código AAA1203005;
3. Folha 650 para o código AAA0753003;
4. Folha 679 para o código AL21803007;
5. Folha 697 para o código MT21703003, salientando que no demonstrativo apresentado pelo sujeito passivo faltou incluir a Nota Fiscal nº 447 (fl. 32);
6. Folha 708 para o código TEEN753007, neste as saídas foram em pacotes e para transformar na mesma unidade das entradas foi utilizado o fato de conversão, fornecido pela empresa (fl. 09), que além do erro citado acima, houve também um erro na transposição dos valores da quantidade do estoque final conforme folha 375, após a correção este item foi zerado, folha 725.;
7. Folha 620 para o código REP90U3006, como no item anterior, foi utilizado o fato de conversão, folha 09, conforme pode-se ver claramente esta afirmação às folhas 32, 29, 30, 46, 29, 112.

Concluiu que, fica a critério dos julgadores deferir o pedido de diligência ao autuado ou acatar o novo demonstrativo, já utilizando a nova tabela de conversão (folha 746) e às folhas 719 a 721 (exercício de 2001) e 722 a 725 (exercício de 2002), corrigindo os erros aprestados. Salienta que, apesar do autuado imputar o erro ao autuante, todos os valores apresentados foram obtidos através das informações prestadas pelo próprio autuado mediante arquivos SINTEGRA, exceção se faça aos números das quantidades do estoque final.

Em relação ao pedido de decadência, entende que não pode prosperar, pois o C.T.N. no seu artigo 173, deixa claro que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se em 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte aquele que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Quanto a arguição de nulidade, sob a alegação de cerceamento do amplo direito de defesa, ressaltou não concordar com a defesa, já que mesmo durante a fiscalização, que levou em média

90 dias, o autuado foi informado das irregularidades à medida que eram detectadas, sendo plenamente discutidas com seu representante, as justificadas foram excluídas e as demais fazem parte do lançamento impugnando.

No tocante a infração 01, aduz que o argumento defensivo que as descrições das infrações não correspondem às operações reguladas pelo artigo 6º, Inciso I, §§ 1º e 2º do RICMS/97, não pode prosperar, já que todos dispositivos elencados foram corretamente aplicados de acordo com a operação e fielmente como determina o citado regulamento, transcrevendo o referido artigo, chamando até para a data referente ao acréscimo do § 2º, concordando com a informação da defesa que a exigência contida no Decreto 8.375/02 não alcança o passado e sim tem efeitos para frente.

Frisa que, além de outras irregularidades, as operações com empresas distribuidoras não satisfaz as exigência de letra “b” do § 1º, do citado artigo. Destaca que a autuação não foi por presunção de que os adquirentes deram destinação diferente ou não ao papel imune previsto na constituição, foi decorrente do fato do autuado não ter atendido as exigências regulamentares.

Frisa que todo o papel recebido pelo autuado é tributado, folhas 51 a 95 (exercício de 2001) e 114 a 133 (exercício de 2002), ou seja, se ele tivesse fim específico para impressão viria desde sua fabricação até o destino sem tributação, e isso não aconteceu, ver papel de código AAA0753003, folha 75 do demonstrativo das entradas (cópia das notas fiscais folhas 655 a 664) e folha 19 do demonstrativo das saídas (cópia das notas fiscais folhas 665 a 668) onde se pode observar saída do papel com e sem incidência do ICMS.

Reitera que, quando o fabricante faz suas transferências para sua distribuidora, o autuado tributa a operação ela abre mão da imunidade destes produtos, corretamente, já que sua operação não é tributada, para atender às existências constitucionais, e seu crédito utilizado nas entradas será estornado, ou para outras pessoas jurídicas ou física não beneficiada com a não incidência, por não satisfazerem com as exigências das normas regulamentares imposta, nesta operação, a tributação é normal a qual o autuado não procedeu o desta que do ICMS e conseqüentemente seu recolhimento, exigindo nesta autuação.

Em relação a infração 02, aduz que o autuado requereu diligência sem apresentar fato novo do que já foi exposto na infração 01. Reitera que o autuado “é uma distribuidora do seu fabricante que recebe papel diverso, inclusive, papel destinado a impressões de livros e periódicos etc, inclusos no art. 150 da CF e no art. 6º-I da não incidência RICMS/BA,” com tributação normal se apropriando dos créditos destacados nos documentos fiscais. Vende diretamente para as empresas beneficiada com a não-incidência e para empresas não beneficiadas. Portanto, o estorno do crédito nas vendas amparadas pela não incidência é correta e estando previsto no artigo 100, inciso I, do RICMS/97.

Ao finalizar, opina pela manutenção parcial do Auto de Infração.

O PAF foi convertido em diligência para que fossem entregues ao autuado, mediante recibo, cópia da informação fiscal e dos novos demonstrativos, folhas 719 a 758, estabelecendo o prazo de 10 (dez) dias para o autuado se pronunciar.

Em nova manifestação defensiva, folhas 767 a 776, após reproduzir as infrações e fazer um resumo da defesa anterior e da informação fiscal, o autuado frisa que, conforme alegara em sua informação fiscal, a autuação teve por base o simples fato da empresa ter vendido papel amparado pela imunidade constitucional a empresas distribuidoras, o que, segundo palavras do autuante, “não satisfaz as exigências da letra “b” do § 1º” (referindo-se ao inciso I do artigo 6º do RICMS/BA), o qual transcreveu.

Assim, o autuante justifica sua autuação utilizando-se de dispositivo legal que tem por fato gerador da infração tributária ter o papel imune sido encontrado na posse de pessoa que não seja o importador, o licitante, o fabricante, o distribuidor do fabricante ou o importador do produto. Mais adiante, no entanto, contrariando sua fundamentação legal, aduz ter realizado sua fiscalização no estabelecimento do autuado, pois o auditor o “Estado não tem autonomia para fiscalizar em outras unidades da Federação”.

Frisa que as exigências regulamentares que estão obrigadas a cumprir as partes que realizem operações acobertadas pela imunidade (entre elas, ressaltou, as empresas distribuidoras) estão prevista no § 2º, o qual transcreveu, do citado artigo 6º e dizem respeito à necessidade de possuírem Registro Especial na Secretaria da Receita Federal e fazerem referência na nota fiscal utilizada na operação ao Ato Declaratório que concedeu o respectivo registro.

Destaca que, conforme se verifica pelos documentos acostados à defesa, o autuado comprova haver cumprido todas essas exigências, o que aliado ao fato de que a fiscalização se realizou no seu estabelecimento, lhe isenta de qualquer responsabilidade por supostos desvios de finalidade do papel destinado a impressão de livros, jornais e periódicos.

Salienta que, como fabricante de papel, jamais poderia ser sujeito passivo dessa relação tributária. O autuado apenas produz e vende papel, que poderá ser imune ou não, dependendo da finalidade que o comprador vier a lhe dar. A exigência legal é apenas de que a operação se dê entre partes que possuam registro especial na secretaria da receita federal do Ministério da Fazenda e que o documento fiscal que acobertar o transporte da mercadoria, faça referência ao ato declaratório Executivo da Receita Federal que concedeu o referido regime especial. Aquele que adquire o produto é que deverá manter a destinação do papel.

Ressalta que este entendimento já foi corroborado por este CONSEF mediante o Acórdão CJF nº 0259-11/04 da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, que decidiu favoravelmente ao autuado, à época denominado Bahia Sul Celulose S/A.

Argumenta que na informação fiscal em nenhum momento o autuante averiguou se houve, efetivamente, algum desvio de finalidade do papel imune, alegando apenas, que as empresas distribuidoras não estariam autorizadas a operacionalizar com papel destinado a edição de livros, jornais e periódicos, em expresso desprezo dos comandos legais do § 2º do artigo 6º, que, ao acolher os princípios da IN 71/01, pacificou a matéria ao reconhecer que operações imunes podem ser estabelecidas entre o fabricante do papel e editoras, distribuidoras, importadoras e gráficas. A menos que se prove o contrário, portanto, o papel vendido sob o manto da imunidade alcançou o seu objetivo constitucional.

Em relação a infração 02, aduz que o autuante não apresentou argumentos que mereçam grandes ilações, limitando a transcrever o inciso I do artigo 100 do Decreto 6.284/97, sem, no entanto, manifestar-se quanto ao fato de ter o antigo Regulamento Estadual (Dec. 5.444/96) sido modificado com a edição deste Decreto 6.284/97 para excluir do seu texto a previsão de estorno de crédito fiscal de ICMS quando a prestação subsequente for objeto de imunidade.

Argumenta que o RICMS da Bahia modificou-se para excluir de seu texto a necessidade de estorno de crédito no caso de operações imunes, demonstrando reconhecer que tal previsão por ofender o princípio da não cumulatividade do ICMS previsto no artigo 155, § 2º, inciso I da Constituição, importava em tributação indireta de operações imune.

Relativamente as infrações 03 e 04, assevera que o autuante informou haver corrigido seu levantamento para corrigir os erros apontados pela defesa. Entretanto, reitera que os erros apontados foram por amostragem, pois não teve tempo hábil para revisar todo o levantamento.

Informa que apresenta cópia das “fichas de controle de estoques” em que discrimina, por produto e por exercício, as movimentações de entradas e saídas comprovado estar a sua composição final em consonância com os lançamentos do inventário. Estes levantamentos foram efetuados com base nas respectivas notas fiscais que seguem apensadas juntamente com cópia das folhas do Registro de Inventário referente.

Frisa que dentre as situações analisadas e demonstradas (anexos 03 e 04), algumas merecem uma atenção especial, pelo que passou a comentá-las:

- 1- Produto de Código: REP90U3006 – Exercício de 2001 - Este item do levantamento foi apontado pela defesa como uns dos exemplos dos erros havidos no lançamento, porém, o autuante optou por não contemplar o demonstrativo do autuado alegando ter utilizado o fato de conversão por ele informado. Diz que não se justifica deixar de considerar os quantitativos reais lançados nas notas fiscais de saída (já em KG), optando por utilizar-se de saída ajustada em razão de ter sido o autuado a fornecer os fatores de conversão (de pacote para kg). Uma simples análise nos documentos anexados confirma não haverem as divergências apontadas (Anexo 05).
- 2- Produtos de Código: FCN1153001; FCN0903001 e FCN0803001 – Exercício de 2001 – a diferença apontada pelo autuante em seu demonstrativo para estes produtos, respectivamente de 2.914kg, 24.256kg e 20.272kg referem-se a notas fiscais emitidas em 26/12/2001 pela filial de São Paulo com destino ao autuado (Anexo 06). Por uma questão de sistema (vinculado), tanto a baixa no estoque da remetente como a entrada no estoque da filial de destino (autuado) se deu na data da emissão da nota de saída, portanto, ainda no exercício de 2001, porém o crédito referente assim como os demais lançamentos fiscais se processaram quando da efetiva chegada do produto ao seu destino, no exercício seguinte, em 02/01/2002.
- 3- Ainda em relação Produtos de Código: FCN1153001, constata-se outro erro por parte do fisco, que no exercício de 2001 cobra imposto sobre a diferença de estoque de 2.914kg (situação abordada acima) e em 2002, para o mesmo item, considera a diferença cobrada no ano anterior como estoque inicial para atribuir suposta omissão de saídas de 2.914 kg do produto, pretendendo sobra em duplicidade. O Mesmo se deu nos caso dos itens RF21153003; CN0803001; REP75E3014 e FCN0903001.

Ao finalizar, reitera o pedido de diligência por auditor estranho ao feito, para revisar item por item.

O PAF foi convertido em nova diligência para que o autuante prestasse informação sobre os documentos acostados pela defesa às folhas 778 a 1.286, de acordo com o disposto no artigo 127, § 6º do RPAF/99.

Em nova informação fiscal, folhas 1288 a 1290, o autuante reitera que devido a sua sistemática de operação, recebendo papel da matriz de outra unidade da federação, tributado, tanto pelo ICMS como do IPI, deixando claro que o papel recebido não tem destinação certa ou seu uso exclusivo, assim, em cumprimento a exigência contida na alínea “b” do § 1º do artigo 6º o RICMS/97, mesmo que a operação anterior não fosse tributada a venda para distribuidoras teria que ser tributada. Salienta que o autuado o tempo todo reporta-se sobre a proibição de se tributar produtos imunes e o próprio autuado recebe o papel em questão tributado e aceita como válido, utilizando o crédito destacado nos documentos fiscais.

Em relação ao Acórdão CJF nº 0259-11/4 da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, que o impugnante diz que foi decidido favoravelmente ao autuado, não condiz como a verdade, ver folha 785 que a infração 6, que trata das saídas de mercadorias tributadas como sem tributação referente o papel destinado a impressão de livros, jornais e periódicos, foi provida não unânime.

Em relação a infração 02, diz que não teve nada de novo que mereça comentário adicional.

Quanto as infrações 03 e 04, esclarece que o fator de correção foi utilizado para transformar algumas entradas, informada erroneamente pela autuada no seu Arquivo Magnético, que divergiam das saídas informadas também no seu Arquivo Magnético quanto à unidade. O primeiro fator utilizado consta duas casas decimais e posteriormente foi detectado que as notas fiscais vinham com três casas decimais o que estavam gerando algumas diferenças pequenas. O demonstrativo foi refeito, corrigindo a irregularidade, com base nas informações do próprio autuado.

Reitera que o levantamento foi baseado nos livros e documentos fiscais do autuado, entendendo não ser necessário a realização de nova diligência em função da revisão realizada nos demonstrativos, acostados às folhas 719 a 725.

Ao final, opina pela procedência parcial do Auto de Infração.

#### **VOTO**

O presente lançamento exige ICMS decorrente de 04 (quatro) infrações, as quais passo a analisar.

Antes de adentrar no mérito da autuação, entendo ser necessário, de início, rebater algumas questões preliminares levantadas na peça defensiva, relativas a inconstitucionalidades, decadência e nulidades.

Em relação às arguições de inconstitucionalidades, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstenho de manifestar a respeito.

Quanto à alegação defensiva de decadência parcial do lançamento, relativamente aos fatos geradores anteriores à 18 de janeiro de 2002, não pode ser acolhida, uma vez que o artigo 107-A, em seu inciso I, do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81), estabelece que o direito da fazenda pública de constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso em lide, por se reportar uma parte a fatos geradores do exercício de 2001, o prazo para a contagem se iniciou em 01/01/02, cujo prazo final se daria em 31/12/2006.

Como o lançamento ocorreu em 18/12/2006, portanto, obedeceu ao prazo decadencial, o que cai por terra o argumento do autuado.

Com referência a nulidade requerida em relação às infrações 03 e 04, sob a alegação de que existem erros nos levantamentos, o mesmo não pode ser acolhido, uma vez que tais erros foram acolhidos e sanados pelo próprio autuante, parcialmente em sua informação fiscal, enquanto aos demais erros serão analisados quando da análise do mérito das infrações.

Sobre o pedido de diligência formulado pelo sujeito passivo para as 04 (quatro) infrações, ressalto que, tal pedido apenas foi deferido para as infrações 4 e 5, por entender este relator que, em relação às demais infrações, existe no PAF elementos suficientes para decidir acerca da presente lide.

Na Infração 01 é imputada ao autuado a falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.

Em sua peça defensiva o autuado frisa que a responsabilidade pelo desrespeito à destinação é atribuída, expressamente, à pessoa que, tendo recebido o papel imune, não lhe der a finalidade constitucional, jamais ao vendedor do papel que não pode fiscalizar o destino e que apenas cumpre as normas de controle e de acompanhamento definidas na Instrução Normativa 71/01,

albergada pela legislação da Bahia. Argumenta que a legislação aplicável é o Decreto nº 8.375, de 22 de novembro de 2002, onde o Estado da Bahia acolheu os princípios da Instrução Normativa Federal 71/01, regulamentando o Decreto-Lei 1.593/77, colocando um ponto final no assunto da venda de imunes e acabando com a festa de responsabilizar o fabricante do papel por supostos desvios, ele fabricante que é o principal prejudicado com tais supostos desvios, como consta do item 2.3, transcrevendo o § 2º que foi acrescentado ao artigo 6º, pela Alteração 36, decreto nº 8.375/02. Portanto, o distribuidor de imunes, bem assim qualquer adquirente, portador do registro especial, como é o caso em exame, estabelece o vínculo da destinação do produto, sob controle Federal, devidamente informatizado, conforme Instrução Normativa.

Ressalto que o Estado da Bahia sobre o assunto, promoveu uma alteração no RICMS, em 20/11/2002, através do Decreto nº 8.375, que acrescentou ao seu art. 6º, o parágrafo 2º, com a seguinte redação:

*“§2º - A não incidência do ICMS na operação com papel destinado a impressão de livros, jornais e periódicos dependerá, ainda, de que os fabricantes, os distribuidores, os importadores, as empresas jornalísticas, as editoras e gráficas, envolvidos na operação, possuam registro especial na Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, instituído pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 1593, de 21/12/1977, e que, na nota fiscal que acobertar o transporte da mercadoria, haja referência ao Ato Declaratório Executivo da Receita Federal que concedeu o referido registro especial.”*

Assim, a legislação existente sobre o tema, a nível Federal o Decreto-Lei nº 1593, de 21/12/1977 e, posteriormente, o RCIMS com a alteração introduzida pelo Decreto nº 8.375/02, estabelecem que a responsabilidade por eventual desrespeito à destinação é atribuída à pessoa que, tendo recebido o papel imune, não lhe der a finalidade constitucional, jamais ao vendedor do papel que pode não fiscalizar o destino do mesmo. Entretanto, condiciona, que na nota fiscal que acobertar o transporte da mercadoria, haja referência ao Ato Declaratório Executivo da Receita Federal que concedeu o referido registro especial. Independentemente de ser o destinatário fabricantes, os distribuidores, os importadores, as empresas jornalísticas, as editoras e gráficas.

A Instrução Normativa SRF nº 71, de 24 agosto de 2001, dispõe sobre registro especial para estabelecimentos que realizem operações com papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, e institui a Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle de Papel Imune (DIF-Papel Imune), em seu artigo 1º estabelece que:

*“Art. 1º Os fabricantes, os distribuidores, os importadores, as empresas jornalísticas ou editoras e as gráficas que realizarem operações com papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos estão obrigados à inscrição no registro especial instituído pelo art. 1º do Decreto-lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977, não podendo promover o despacho aduaneiro, a aquisição, a utilização ou a comercialização do referido papel sem prévia satisfação dessa exigência.*

*§ 1º A concessão do registro especial dar-se-á por estabelecimento, de acordo com a atividade desenvolvida, e será específico para:*

*I - fabricante de papel (FP);*

*II - usuário - empresa jornalística ou editora que explore a indústria de livro, jornal ou periódicos (UP);*

*III - importador (IP);*

*IV - distribuidor (DP); e*

*V- gráfica – impressor de livros jornais e periódicos, que recebe papel de terceiros ou o adquire com imunidade tributária (GP). (Redação dada pela IN SRF 101, de 21/12/2001).”*

Portanto, basta ao industrial ou distribuidor exigir do adquirente o respectivo Regime Especial, procedimento que foi atendido pelo autuado, o qual relacionou os adquirentes e os regimes concedidos, os quais não foram contestados pelo preposto fiscal.

De igual modo, a jurisprudência deste Conselho de Fazenda é no sentido de atribuir a responsabilidade ao adquirente, conforme Acórdão JJF Nº 0303-04/03 prolatado pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, decisão que foi mantida pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, mediante Acórdão CJF Nº 0555-11/03, ao julgar Auto de Infração lavrado anteriormente contra o autuado, embora com a antiga razão social, à época denominado Bahia Sul Celulose S/A.

Logo, entendo que a infração em tela é insubsistente.

Na infração 02, é imputado ao autuado o fato de ter deixado de efetuar o estorno de crédito fiscal do ICMS, relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência.

“4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

*ACÓRDÃO JJF Nº 0303-04/03*

*[...]*

*VOTO*

*[...]*

*Para instruir a ação fiscal, os autuantes elaboraram o Anexo 8 (fls. 2138 a 2307), composto, dentre outros documentos, dos Demonstrativos Totais de Produção de Celulose e Papel, dos Créditos Utilizados, dos Ajustes de Estornos de Crédito relativos a saídas com não incidência, referente ao período de 01/97 a 06/2002.*

*Da análise dos referidos demonstrativos, constata-se que o autuado apenas fez o estorno dos créditos dos insumos utilizados, apenas nos meses de janeiro a abril/97 (ver fl. 2142).*

*Sobre a exigência fiscal, esclareço que, apesar de não ter sido abordado pela defesa, observei que o autuado formulou consulta a SEFAZ, solicitando orientação no tocante a utilização de créditos fiscais nas operações de aquisições de matérias-primas empregadas na produção de papel amparado pela imunidade do ICMS (ver fls. 2164 a 2167).*

*Através do Parecer GECOT nº 2887/2002, o entendimento exarado foi o de que não poderá o contribuinte utilizar o crédito fiscal relativo ao imposto incidente em operações anteriores, quando a operação subsequente estiver isenta ou desonerada de tributação, excetuando-se as hipóteses de manutenção do crédito expressamente previstas na legislação. Foi recomendado no referido parecer, que a consulente deveria acatar o entendimento nele esposado, ajustando-se à orientação recebida e efetuar o pagamento das quantias porventura devidas, se for o caso, atualizadas monetariamente, mas sem acréscimos moratórios, dentro do prazo de 20 (vinte) dias, após a ciência da resposta, conforme dispõe o art. 63, do RPAF/99, cuja ciência ocorreu em 18/09/2002 (ver fl. 2167).*

*Tendo em vista que o autuado não procedeu da forma recomendada no parecer acima indicado, considero correto o procedimento dos autuantes, ao procederem à glosa proporcional dos créditos fiscais apropriados pelo autuado nas aquisições de matérias-primas, materiais secundários e de embalagens, empregados na fabricação de papel, cuja saída foi efetuada amparada pela imunidade, contrariando, portanto, o disposto no inciso IV, do art. 100, do RICMS/97.”*

Decisão que foi mantida no julgamento da Câmara, conforme abaixo:

“PROCESSO	- A.I. Nº 269274.1101/02-6
RECORRENTES	- BAHIA SUL CELULOSE S/A e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDOS	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BAHIA SUL CELULOSE S/A
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JF nº 0303-04/03
ORIGEM	- INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS
INTERNET	- 07/11/2003

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0555-11/03

*EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ... b) FALTA DE ESTORNO. b-1. .... b-2. INSUMOS ADQUIRIDOS E APLICADOS EM PRODUTOS COM SAÍDAS SEM TRIBUTAÇÃO. .... Infrações caracterizadas no tocante aos itens ..., b-2, ....”*

Em relação ao argumento defensivo de que a Lei Complementar nº 120, de 29 de dezembro de 2005, alterou dispositivos de Lei Complementar nº 87/96, no caso em tela, o § 2º do artigo 21, e deve ser observado em decorrência do princípio da não-cumulatividade, entendo que tal alteração não pode ser aplicada ao período autuado.

O período autuado refere-se a alguns meses dos exercícios de 2001, 2002 e 2003.

Neste período a redação do § 2º do artigo 21 da Lei Complementar nº 87/96, determinada que somente não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior.

Portanto, no período objeto da presente lide somente existia previsão para manutenção do crédito quando o serviço ou mercadoria fossem destinados ao exterior, o que não é o caso das operações autuadas, pois tratam-se de vendas de papel para o mercado nacional.

A redação atual do § 2º do art. 21 foi dada pela LC nº 120, de 29/12/05, DOU 30/12/05, efeitos a partir de 01/01/06, a qual determina que:

“§ 2º Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior ou de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos.”

Assim, entendo que não houve nenhuma afronta ao princípio da não cumulatividade, uma vez que trata-se de uma previsão constante da Lei Complementar, estando caracterizada a Infração 02.

Na infração 03 é imputado ao autuado a falta de recolhimento do ICMS, relativo a omissão, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos provenientes de operações de saídas de

mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, fato ocorrido no exercício de 2001.

Na infração 04 é imputado ao autuado a falta de recolhimento do ICMS, relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de contabilização de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2002), levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, ou seja, o das saídas tributáveis.

Em sua peça defensiva o autuado apontou diversos erros consignados no levantamento fiscal.

Na informação fiscal, o autuante acolheu alguns dos argumentos defensivos, tendo refeito os levantamentos, resultando da redução dos valores exigidos nas infrações.

Na infração 03 (exercício de 2001) o valor reclamado foi reduzido de R\$17.291,33 para R\$17.286,38, folha 720.

Já a infração 04 (exercício 2002) foi reduzida de R\$ 22.037,05 para R\$21.641,07, folha 725.

Entretanto, após receber os novos demonstrativos, conforme determinado pela diligência, o autuado em nova manifestação defensiva, não acatou os novos valores apurados pelo autuante durante a informação fiscal.

A defesa alega que o autuante não considerou suas alegações em relação aos produtos de códigos: EP90U3006, FCN1153001; FCN0903001; FCN0803001; FCN1153001; RF21153003; CN0803001; REP75E3014 e FCN0903001.

Em relação ao Produto de Código: REP90U3006 – Exercício de 2001 - Este item do levantamento foi apontado pela defesa como uns dos exemplos dos erros havidos no lançamento, porém, o autuante optou por não contemplar o demonstrativo do autuado alegando ter utilizado o fato de conversão por ele informado. Diz que não se justifica deixar de considerar os quantitativos reais lançados nas notas fiscais de saída (já em KG), optando por utilizar-se de saída ajustada em razão de ter sido o autuado a fornecer os fatores de conversão (de pacote para kg). Uma simples análise nos documentos anexados confirma não haverem as divergências apontadas (Anexo 05).

Como bem destacou o autuante, em sua última informação fiscal, o fator de correção foi utilizado para transformar algumas entradas, informada erroneamente pela autuada no seu Arquivo Magnético, que divergiam das saídas informadas também no seu Arquivo Magnético quanto à unidade. O primeiro fator utilizado consta duas casas decimais e posteriormente foi detectado que as notas fiscais vinham com três casas decimais o que estavam gerando algumas diferenças pequenas. O demonstrativo foi refeito, corrigindo a irregularidade, com base nas informações do próprio autuado.

Logo, entendo que o argumento defensivo não pode prevalecer, uma vez que os dados relativos a conversão foram informado pelo próprio autuado, sendo devido o imposto referente ao referido produto.

Quanto aos Produtos de Códigos: FCN1153001; FCN0903001 e FCN0803001 – Exercício de 2001 – alega o autuado que a diferença apontada pelo autuante em seu demonstrativo para estes produtos, respectivamente de 2.914kg, 24.256kg e 20.272kg referem-se a notas fiscais emitidas em 26/12/2001 pela filial de São Paulo com destino ao autuado (Anexo 06). Por uma questão de sistema (vinculado), tanto a baixa no estoque da remetente como a entrada no estoque da filial de destino (autuado) se deu na data da emissão da nota de saída, portanto, ainda no exercício de 2001, porém o crédito referente, assim como os demais lançamentos fiscais se processaram

quando da efetiva chegada do produto ao seu destino, no exercício seguinte, em 02/01/2002. Em 2002, para os mesmos itens, considera a diferença cobrada no ano anterior como estoque inicial para atribuir suposta omissão de saídas nas mesmas quantidades.

Os argumentos defensivos acima devem ser acolhidos, uma vez que o autuado comprovou mediante notas fiscais e fichas de controle de estoques suas alegações, devendo ser excluídos das autuações consignadas nas infrações 03 (exercício de 2001) e da infração 04 (exercício de 2002) os valores correspondentes ao ICMS exigidos dos referidos produtos, conforme abaixo:

Infração 03 (exercício de 2001):

- FCN1153001 - ICMS a ser excluído R\$ 542,00;
- FCN0903001 - ICMS a ser excluído R\$ 4.500,38;
- FCN0803001 - ICMS a ser excluído R\$ 5.704,00;
- TOTAL A SER EXCLUÍDO EM 2001 R\$ 10.746,38.

Infração 04 (exercício 2002):

- FCN1153001 - ICMS a ser excluído R\$ 760,55
- FCN0903001 - ICMS a ser excluído R\$ 5.672,63
- FCN0803001 - ICMS a ser excluído R\$ 6.872,21.
- TOTAL A SER EXCLUÍDO EM 2002 R\$ 13.305,39.

Em relação aos Produtos de Códigos: RF21153003 e REP75E3014, constata-se que as quantidades são diferente. No exercício de 2001 as diferenças apuradas foram, respectivamente de 4.371 ton e 22540 kg, enquanto que no exercício de 2002 foram, respectivamente de 4.038 ton e 11.697 kg. Portanto, não houve a coincidência das quantidades das diferenças apuradas, razão pela devem ser mantidas nas infrações 03 e 04.

Assim, as infrações 03 e 04 restaram caracterizadas nos valores abaixo:

Infração 03, parcialmente procedente no valor de R\$ 6.540,00, correspondente ao valor apurado pelo autuante à folha 720 R\$ 17.286,38, deduzido do valor de R\$ 10.746,38, excluído da infração conforme acima demonstrado.

Infração 04, parcialmente procedente no valor de R\$ 8.335,68, correspondente ao valor apurado pelo autuante à folha 725 R\$ 21.641,07, deduzido do valor de R\$ 13.305,39, excluído da infração conforme acima demonstrado.

Em relação à inconstitucionalidade da taxa SELIC, mais uma vez, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma. Por sua vez, a jurisprudência consolidada deste Órgão Julgador é no sentido de que a mesma é devida, pois a atualização dos débitos tributários pela taxa SELIC é prevista no art. 102, § 2º, II, da Lei nº 3.956/81 (COTEB).

Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, conforme abaixo:

INFRAÇÕES	CONCLUSÃO	ICMS DEVIDO
1	IMPROCEDENTE	0,00
2	PROCEDENTE	19.375,76
3	PROCEDENTE EM PARTE	6.540,00
4	PROCEDENTE EM PARTE	8.335,68
TOTAL		34.251,44

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206826.0043/06-0**, lavrado contra **SUZANO PAPEL E CELULOSE S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$34.251,44**, acrescido das multas de 60% R\$19.375,76 e 70% sobre R\$14.875,68, previstas no art. 42, VI, “b” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de outubro de 2007.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR