

PROCESSO - A.I. Nº 279100.0002/97-5
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - WHITE MARTINS GASES INDÚSTRIAS DO NORDESTE S.A.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1º JJF nº 2052-01/01
ORIGEM - INFAZ CAMAÇARI
INTERNET - 17.06.02

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0209-11/02

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OMISSÕES DE SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A DIFERENÇA DAS SAÍDAS, ALÉM DE MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Refeitos os cálculos. Excluída a penalidade por descumprimento da obrigação acessória, por ser absorvida pela multa relativa ao descumprimento da obrigação principal. **2. BASE DE CÁLCULO. a)** TRANSFERÊNCIAS COM PREÇO INFERIOR AO CUSTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A DIFERENÇA. A autuação diz respeito, especificamente, a transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. Foram por isso excluídas as parcelas referentes a vendas. Exigência parcialmente mantida. **b)** IMPOSTO DESTACADO A MENOS NOS DOCUMENTOS FISCAIS. Exigência parcialmente procedente. **3. ACRÉSCIMOS TRIBUTÁRIOS. ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS.** Complementações de preços em meses posteriores aos das operações. Autuação parcialmente procedente. **4. DIFERIMENTO. ENTRADAS DE REFEIÇÕES PARA CONSUMO PELOS EMPREGADOS DA EMPRESA.** O adquirente assume nesse caso a condição de responsável por substituição no tocante ao imposto diferido (substituição tributária regressiva). **5. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a)** IMPOSTO DESTACADO A MAIS NO DOCUMENTO FISCAL. Imputação insubsistente. **b)** BENS DO ATIVO PERMANENTE. Mercadorias adquiridas para revenda. Demonstradas as saídas posteriores. **c)** FALTA DE ENTRADA DAS MERCADORIAS NO ESTABELECIMENTO. Trata-se de cinco situações distintas. Na primeira, a Decisão recorrida fica alterada parcialmente, em face da existência de uma nota fiscal, cuja acusação não foi contestada. Quanto às demais, a autuação é indevida, pois as mercadorias foram recebidas através de documentos regulares e saíram posteriormente, conforme documentação acostada aos autos. Na segunda, houve “devoluções de valores”, mantendo-se a exigência fiscal. Na terceira, foi demonstrado tratar-se de devoluções de vendas, sendo legítimo o crédito. Na quarta, a questão diz respeito a despesas acessórias integrantes da base de cálculo, sendo correto o crédito sobre o valor total da operação. Na quinta, trata-se de

crédito relativo ao transporte de “gases especiais” nas vendas em veículos, não sendo provado pelo contribuinte que os transportes seriam intramunicipais, conforme alega. **d)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. Modificada a Decisão, em face da impossibilidade de aproveitamento de crédito fiscal sobre aquisições de energia elétrica nos períodos em que o estabelecimento paralisa o seu processo de produção. De igual maneira, não ensejam a utilização de créditos fiscais nas aquisições de materiais empregados em testes laboratoriais e para fim de resfriamento de ar atmosférico em etapa anterior ao início do processo produtivo. **Infrações caracterizadas.** **e)** IMPOSTO NÃO DESTACADO EM DOCUMENTO FISCAL. Fato não impugnado pelo sujeito passivo. **f)** MERCADORIAS DESTINADAS A OUTRO CONTRIBUINTE. Fato não contestado pelo contribuinte. **6.** DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO PERMANENTE. As mercadorias foram adquiridas para revenda. Demonstradas as saídas posteriores. **7.** DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS EFETUADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Fato não impugnado pelo sujeito passivo. **Recurso PARCIALMENTE PROVIDO.** Em relação aos itens 13 e 21. Decisão não unânime. Em relação aos demais itens. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Refere-se a Recurso de Ofício interposto pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal que, por intermédio do Acórdão nº 2052-01/01 decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração em referência.

Consoante descrição dos fatos pelos autuantes, foram apuradas as infrações abaixo :

1. Falta de emissão de Notas Fiscais nas saídas de mercadorias, fato apurado através de levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias. Imposto exigido: R\$ 8.108,48. Multa: 70%.
2. Falta de escrituração de entradas de mercadorias, constatada através de levantamento quantitativo por espécies de mercadorias, com apuração de entradas não escrituradas em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas. Multa de 5% sobre o valor das entradas omitidas.
3. Saídas em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular, com preço inferior ao custo de produção. Imposto exigido: R\$ 160,77. Multa: 50%.
4. Saídas em transferência para estabelecimento situado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, com preço inferior ao custo de produção. Imposto exigido: R\$ 0,31. Multa: 50%.

5. Falta de recolhimento de acréscimos moratórios incidentes sobre complementações de preços e pesos, realizadas em meses posteriores aos das operações originárias. Imposto exigido: R\$ 3,75. Multa: 60%.
6. Falta de recolhimento de ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos funcionários da empresa. Imposto exigido: R\$ 3,09. Multa: 60%.
7. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque do imposto efetuado a mais no documento fiscal. Imposto exigido: R\$ 0,22. Multa: 60%.
8. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente. Imposto exigido: R\$ 1,70. Multa: 60%.
9. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS por não ter a mercadoria entrado no estabelecimento ou por não ter sido prestado o serviço. Imposto exigido: R\$ 0,04. Multa: 150%.
10. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS por não ter a mercadoria entrado no estabelecimento ou por não ter sido prestado o serviço. Imposto exigido: R\$ 5,59. Multa: 150%.
11. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS por não ter a mercadoria entrado no estabelecimento ou por não ter sido prestado o serviço. Imposto exigido: R\$ 1,47. Multa: 150%.
12. Falta de pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao ativo permanente. Imposto exigido: R\$ 1,11. Multa: 60%.
13. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo. Imposto exigido: R\$ 32,36. Multa: 60%.
14. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documento fiscal. Imposto exigido: R\$ 18,37. Multa: 60%.
15. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documento fiscal. Imposto exigido: R\$ 6,96. Multa: 60%.
16. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS por não ter a mercadoria entrado no estabelecimento ou por não ter sido prestado o serviço (serviço de transporte intramunicipal discriminado em Nota Fiscal de devolução). Imposto exigido: R\$ 0,01. Multa: 150%.
17. Recolhimento de ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na determinação de sua base de cálculo. Imposto exigido: R\$ 0,49. Multa: 50%.
18. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias destinadas a contribuinte diverso do indicado no documento fiscal. Imposto exigido: R\$ 0,0003493. Multa: 60%.
19. Falta de recolhimento de ICMS, por ter praticado operações tributáveis como se fossem não tributáveis. Imposto exigido: R\$ 0,32. Multa: 50%.

20. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS por não ter a mercadoria entrado no estabelecimento ou por não ter sido prestado o serviço (serviço de transporte intramunicipal). Imposto exigido: R\$ 1,01. Multa: 150%.
21. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo. Imposto exigido: R\$ 2,18. Multa: 60%.

A 1ª JfF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração fundamentada do Voto que segue aqui transcrito :

“ Rejeito a nulidade argüida pelo sujeito passivo, tendo em vista que não estou convencido de que tivesse havido preterição ao seu direito de defesa. O contribuinte alega que os demonstrativos fiscais são confusos, incompreensíveis. Levantamento quantitativo é um procedimento trabalhoso, estafante até, porém a sua concepção é simples, consiste em meras operações aritméticas. Os equívocos do procedimento originário foram corrigidos, dando-se vista dos novos elementos ao sujeito passivo. Este, em sua segunda manifestação, como na terceira, teve ampla oportunidade de manifestar-se.

Passo ao exame do mérito.

Itens 1º e 2º: levantamento quantitativo. No 1º item, cobra-se imposto por omissões de saídas nos exercícios de 1992 e 1993. No item 2º, é aplicada multa por descumprimento de obrigação acessória, haja vista a falta de escrituração de entradas de mercadorias no exercício de 1993.

O contribuinte, nas três ocasiões em que se pronunciou nos autos, apontou equívocos da ação fiscal. Concordo com a conclusão a que chegaram os fiscais autuantes com relação à Nota Fiscal nº 21876. A defesa alega também que no levantamento das saídas, no mês de janeiro de 1992, inúmeras Notas Fiscais deixaram de ser incluídas. Além dos documentos apontados pelo contribuinte na defesa originária, foi alegado depois que, por amostragem, também deixaram de ser relacionadas em janeiro de 1992 as Notas Fiscais nºs 22051 (12.275 m³ de oxigênio – fl. 676), 23036 (19.378 m³ de oxigênio – fl. 677) e 20459 (12.546 m³ de nitrogênio – fl. 678). Os autuantes contestaram dizendo que as Notas em questão referem-se a entradas de janeiro de 1992 e a nitrogênio, sendo que a exigência se reporta ao exercício de 1993 e diz respeito a oxigênio.

Considero que em parte é justo o protesto do autuado. Os documentos são de 1992, e nesse exercício é cobrado imposto por omissões de saídas tanto de oxigênio como de nitrogênio. Além dos documentos apontados originariamente (fls. 335 a 346), o autuado, ao ser reaberto o prazo de defesa, trouxe aos autos mais três Notas Fiscais nºs 22051, 23036 e 20459 (fls. 676 a 678). As Notas Fiscais nºs 22051 e 23036 referem-se a oxigênio. Já a Nota Fiscal nº 20459, esta diz respeito a nitrogênio. Acatarei as razões da empresa quanto às Notas Fiscais nºs 22051 e 20459, mas deixo de considerar a Nota Fiscal nº 23036, haja vista que a cópia desta, anexada à fl. 677, contém elementos superpostos sobre o número do documento (no lugar do número foi sobreposto um recibo que pode referir-se a qualquer outro documento). Também deixo de considerar as Notas Fiscais nºs 899 e 24979, por se encontrarem ilegíveis.

Para esclarecimento da orientação que sigo, farei o demonstrativo dos documentos em discussão:

NOTA FISCAL	MERCADORIA	FL. DO PROCESSO
1078	908 m ³ de nitrogênio	fl. 335
899	cópia ilegível	fl. 336
898	8.653 m ³ de nitrogênio	fl. 337
932	8.778 m ³ de oxigênio	fl. 338
1080	6.653 m ³ de nitrogênio	fl. 339

930	771 m ³ de nitrogênio	fl. 340
1081	1.214 m ³ de nitrogênio	fl. 341
1083	12.627 m ³ de nitrogênio	fl. 342
1084	16.110 m ³ de oxigênio	fl. 343
933	8.778 m ³ de oxigênio	fl. 344
929	1.223 m ³ de nitrogênio	fl. 345
24979	cópia ilegível	fl. 346
22051	12.275 m ³ de oxigênio	fl. 676
23036	cópia irregular (nº do doc.)	fl. 677
20459	12.546 m ³ de nitrogênio	fl. 678
Resumo	Nitrogênio: 44.595 m ³ e Oxigênio: 45.941 m ³	

Em face dos elementos supra, as saídas sem Notas Fiscais, no exercício de 1992, são estas, em metros cúbicos:

PRODUTO	QUANT. ORIGINÁRIA	QUANT. EXCLUÍDAS	QUANT. REMANESCENTES
Nitrogênio	3.121.217,50 m ³	44.595 m ³	3.076.622,50 m ³
Oxigênio	208.152 m ³	45.941 m ³	162.211 m ³

O imposto relativo às omissões de saídas do exercício de 1992, em função dos preços médios, passa a ser o seguinte:

PRODUTO	QUANTIDADE	PREÇO UNITÁRIO	BASE DE CÁLCULO	ICMS
Nitrogênio	3.076.622,50 m ³	Cr\$ 1.782,58	Cr\$ 5.484.325.736,05	Cr\$ 932.335.375,13
Oxigênio	162.211 m ³	Cr\$ 4.947,91	Cr\$ 802.605.429,01	Cr\$ 136.442.922,93
Soma				Cr\$ 1.068.778.298,06

O débito do exercício de 1993 permanece inalterado.

O 1º item do Auto de Infração, compreendendo as omissões de saídas dos exercícios de 1992 e 1993, fica assim:

a) Exercício de 1992: Cr\$ 1.068.778.298,06 (R\$ 388,65);

b) Exercício de 1993: CR\$ 21.177.404,18 (R\$ 7.700,87).

No 2º item, está sendo cobrada multa em duplicidade, haja vista que o descumprimento da obrigação acessória já foi apenado no item 1º, porquanto a pena correspondente está embutida na multa por descumprimento da obrigação principal do exercício de 1993 (Portaria nº 445/98). É, portanto, improcedente o 2º item do Auto de Infração.

Itens 3º e 4º: transferências para outros estabelecimentos da mesma empresa efetuadas com preços inferiores ao custo de produção. O fisco exige a complementação do imposto recolhido a menos.

A defesa apontou jurisprudência dos tribunais superiores, bem como deste Conselho, acerca da inexistência do imposto em casos que consideram correlatos a este.

Comentarei a jurisprudência do CONSEF nesse sentido.

Não se deve confundir a regra do art. 70, III e § 5º, do RICMS/89, com a regra do art. 72. No art. 70, III e § 5º, é prevista a base de cálculo para os casos de *transferências* de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. Já o art. 72, este não define necessariamente base de

cálculo, o que ele estabelece é que a base de cálculo, já definida em outros dispositivos, não pode ser inferior aos níveis ali traçados.

As leis e os regulamentos são constituídos de hipóteses e conseqüências. No caso da *hipótese* do art. 70, III e § 5º, do RICMS/89, a *conseqüência* em caso de inobservância do preceito ali contido é a exigibilidade da complementação do imposto. Já no caso da *hipótese* do art. 72, a *conseqüência* é a exigibilidade do estorno do crédito proporcionalmente à redução verificada.

Conforme salientou o contribuinte, a acusação consubstanciada nos itens 3º e 4º diz respeito a transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. Sendo assim, não podem integrar a autuação Notas Fiscais de venda. Apenas Notas Fiscais de transferências devem ser levadas em conta aqui. Voltarei a falar nisso mais adiante.

Caso a ação fiscal não dissesse respeito, especificamente, a transferências de mercadorias entre estabelecimentos, a matéria seria abordada à luz do art. 72, do RICMS/89. Embora se trate de matéria estranha ao presente caso, não custa nada fazer algumas considerações quanto a esse aspecto. O art. 72 do RICMS/89 estabelece que a base de cálculo do ICMS não pode ser inferior ao custo das mercadorias produzidas. Esse artigo precisa ser interpretado em combinação com o art. 99, VI, segundo o qual o contribuinte deveria efetuar o estorno do crédito fiscal relativo às mercadorias adquiridas para industrialização (insumos) quando nas operações de saída a base de cálculo fosse inferior à da operação de entrada, hipótese em que o valor do estorno seria proporcional à redução. Não havia previsão, na legislação da época, de complementação do imposto em função da diferença (agora, há). A jurisprudência do CONSEF é pacífica ao considerar que, de acordo com a legislação daquela época, o fisco devia cobrar o estorno do crédito, e não a diferença de imposto. Esse foi o entendimento manifesto na Resolução nº 1295/95, da 2ª Câmara, relativa a um Auto de Infração com vários itens, sendo que um deles cuidava precisamente da “Falta de estorno de crédito decorrente de saídas efetuadas com base de cálculo inferior à operação de entradas”. Por sua vez, a 1ª Câmara, mediante a Resolução nº 1689/95, decidiu que “O contribuinte pode vender sua mercadoria por qualquer preço, desde que, sendo este menor que o da aquisição, haja o estorno do crédito”. Também a 4ª Câmara afina-se por esse mesmo diapasão, conforme a Resolução nº 2140/95: “Falta de estorno de crédito fiscal quando das saídas de mercadorias tributadas com base de cálculo inferior à entrada...”. Segue a mesma trilha a 3ª Câmara, conforme a Resolução nº 2291/95, que cuida de duas infrações, sendo uma delas a “falta de estorno de crédito fiscal do ICM referente a saídas de mercadorias com base de cálculo inferior a de entrada”.

No caso presente, o enfoque é outro. O autuado chamou a atenção para o fato de que os autuantes descreveram os fatos como sendo relativos a *transferências* de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. De acordo com o teor da acusação formulada nos itens 3º e 4º, os fatos devem ser adstritos ao art. 70, III e § 5º, do RICMS/89. Em face disso, devem ser excluídas as notas fiscais que não digam respeito a transferências.

Identifiquei no processo, as fls. 598 a 607, Notas Fiscais de Venda, todas elas de janeiro de 1992, totalizando imposto no valor de Cr\$ 3.122.076,12. As Notas Fiscais são os seguintes nºs: 22441, 22439, 22436, 22428, 22426, 22508, 22507, 22506 e 22517. Deve ser excluída na parcela do referido mês a quantia supra. O valor remanescente é de Cr\$ 28.319.793,37.

O item 3º é procedente em parte. O item 4º permanece intacto.

Item 5º: Falta de pagamento de acréscimos moratórios incidentes sobre complementações de preços e pesos, realizadas em meses posteriores aos das operações originárias.

O contribuinte reclamou que os acréscimos haviam sido recolhidos através de DAE em que foram incluídos outros valores. Os autuantes concordaram em parte com o sujeito passivo. O DICO, no demonstrativo à fl. 563, indica as quantias consideradas devidas, nos valores de R\$ 0,25, R\$ 0,85 e R\$ 0,39. Posteriormente, o sujeito passivo demonstrou que a parcela de R\$ 0,39 já havia sido quitada, com a emissão da Nota Fiscal n° 26909 (fl. 359), que complementou a Nota Fiscal n° 26435 (fl. 360), juntando o DAE correspondente (fl. 363). Restam, portanto, as parcelas de R\$ 0,25 e R\$ 0,85.

Item 6º: Falta de recolhimento do ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos empregados da empresa.

Foram anexadas cópias dos contratos firmados entre o autuado e a empresa fornecedora das refeições.

Sendo o autuado contribuinte do ICMS, haja vista a natureza das operações que realiza – industrialização de mercadorias –, conseqüentemente o assume a condição de responsável por substituição no tocante ao imposto diferido relativo às aludidas refeições, conforme prevê o art. 9º, X, do RICMS/89.

O diferimento do imposto implica o surgimento, para o autuado, da responsabilidade pelo tributo a título de substituição tributária, a chamada “substituição tributária para trás”, que, pessoalmente, prefiro chamar de substituição tributária regressiva, em oposição à “substituição tributária para a frete”, à qual me refiro sempre que tenho oportunidade como substituição tributária progressiva.

Em suma, no tocante ao 6º item da autuação, o imposto devido pelo contribuinte substituído (o restaurante) passa neste caso a ser de responsabilidade do sujeito passivo por substituição (o autuado), nos termos do art. 12, do RICMS/89.

Evidentemente, se houvesse prova de que o imposto se encontrasse pago pelo remetente das refeições, isso teria de ser levado em conta, por não fazer sentido cobrar-se imposto em duplicidade. Porém os documentos às fls. 508 a 532 não são suficientes para fazer tal prova. Considero devido o imposto.

Item 7º: Crédito fiscal de ICMS utilizado indevidamente em decorrência de destaque do imposto efetuado a mais no documento fiscal.

Não houve “destaque de imposto a mais”. O valor destacado na Nota Fiscal n° 24467 (fl. 376) é o mesmo constante na Nota Fiscal n° 2391 (fl. 377). O fato apurado é outro. Na verdade, o que ocorreu foi que os fiscais puseram em dúvida se teria realmente havido o retorno das mercadorias anteriormente vendidas.

Está provado que as mercadorias realmente retornaram ao estabelecimento. As mercadorias tinham sido vendidas a USIBA através da Nota Fiscal n° 24467 (fl. 376). Entretanto, a USIBA não recebeu as mercadorias, tendo declarado formalmente a recusa no verso do documento. Como a USIBA se recusou a receber as mercadorias, o contribuinte emitiu a Nota Fiscal n° 2391 (fl. 377), repondo a mercadoria no estoque e creditando-se do imposto da operação desfeita. Está correto o procedimento da empresa (RICMS/89, art. 315, § 6º). A exigência fiscal é descabida.

Item 8º: Crédito fiscal utilizado indevidamente na compra de bens do ativo permanente.

A denominação das mercadorias pode induzir à suposição de que se trataria de bens do ativo permanente ou de bens de uso: conexões, reguladores, válvulas, cilindros vazios, uniões, etc.

Entretanto, está demonstrado que se trata de mercadorias adquiridas para revenda. A empresa vende gases de oxigênio e nitrogênio. As válvulas, uniões, conexões, etc. são peças e componentes dos cilindros que a empresa venda aos clientes.

O contribuinte fez prova da revenda das mercadorias em questão. As mercadorias adquiridas através das Notas Fiscais n^{os} 50837, 974934, 138, 162 e 355399 eram destinadas a comercialização, tendo sido revendidas através das Notas Fiscais n^{os} 22149 e 22626. Da mesma forma, as mercadorias adquiridas através das Notas Fiscais n^{os} 982714, 357378 e 356878 também se destinavam a revenda para terceiros, tendo sido revendidas através das Notas Fiscais n^{os} 23529, 23537, 22628 e 23189. Também as mercadorias constantes nas Notas Fiscais n^{os} 360510, 360508 e 360932 foram adquiridas para comercialização, tendo sido revendidas através das Notas Fiscais n^{os} 25530, 24660 e 24658. As Notas Fiscais n^{os} 361695, 363722, 361696 e 363723 são relativas a mercadorias destinadas à comercialização, posteriormente revendidas através das Notas Fiscais n^{os} 25787, 25878, 25877, 24085 e 24671. As Notas Fiscais n^{os} 983474, 365001 e 365000 referem-se à aquisição de mercadorias igualmente destinadas a comercialização, e foram revendidas, conforme Notas Fiscais n^{os} 25965, 26160 e 26161. O mesmo ocorreu com as Notas Fiscais n^{os} 983355, 983362, 983345 e 983294, cujas mercadorias tiveram saída posterior tributada através das Notas Fiscais n^{os} 26258 e 26760.

Estou convencido de que as mercadorias não foram adquiridas para o ativo imobilizado, e sim para revenda. Não há razão para que o crédito fiscal seja glosado.

Item 9º: Utilização indevida de crédito fiscal, por não terem as mercadorias entrado no estabelecimento.

Não sei em que se baseou o fisco para supor que as mercadorias em questão não teriam entrado no estabelecimento. Os documentos estão em ordem. Foram emitidos pela filial de Osasco. Estão todos registrados na escrita fiscal da filial de Camaçari.

Trata-se das Notas Fiscais anexas às fls. 444 a 457. O contribuinte demonstrou que a mercadoria recebida através da Nota Fiscal n^o 151504 (fl. 444) diz respeito a 57,60 m³ de hidrogênio AP, mercadoria destinada à comercialização, tendo saído posteriormente, conforme Notas Fiscais n^{os} 22587, 22591, 22592, 22781 e 23126, anexas (fls. 680 a 686), a saber:

Nota Fiscal n ^o 22587	– 21,60 m ³
Nota Fiscal n ^o 22591	– 7,20 m ³
Nota Fiscal n ^o 22592	– 7,20 m ³
Nota Fiscal n ^o 22781	– 7,20 m ³
Nota Fiscal n ^o 23126	– 14,40 m ³
Total	– 57,60 m ³

Observe-se que o total das saídas (57,60 m³) é igual ao da Nota de entrada. Se as mercadorias saíram, obviamente é porque entraram.

O mesmo ocorreu com relação à Nota Fiscal n^o 147315 (fl. 446), através da qual foram recebidos 14,40 m³ de mistura-padrão para calibração, mercadoria destinada a revenda, vindo a sair depois através da Nota Fiscal n^o 22145 (fls. 687 a 689).

O autuado demonstrou que as demais Notas Fiscais cujas mercadorias supostamente não teriam entrado no estabelecimento foram todas elas lançadas na escrita fiscal e posteriormente tiveram saída tributada, conforme documentos anexados aos autos a saber:

N. FISCAL DE COMPRA	FL. DO RCPE	MÊS	N. FISCAL DE REVENDA	FL. DOS AUTOS
Nota Fiscal nº 151505	fl. 6	jan/92	Nota Fiscal nº 22612	fls. 690/692
Nota Fiscal nº 147235	fl. 26	jan/92	Nota Fiscal nº 21524	fls. 693/695
Nota Fiscal nº 153675	fl. 14	mar/92	N. Fiscais nº ^{os} 24637 e 24638	fls. 696/699
Nota Fiscal nº 154486	fls. 23, 27	mar/92	N. Fiscal nº ^{os} 24091, 24098, 24100	fls. 700/706
Nota Fiscal nº 162127	fl. 2	Ago/92		fls. 707 e 708

É improcedente a autuação de que cuida o item 9º.

Item 10: Utilização indevida de crédito fiscal, por não terem as mercadorias entrado no estabelecimento.

A exemplo do item precedente, não foi explicitado o motivo pelo qual o fisco considerou que as mercadorias em questão não teriam entrado no estabelecimento. Os documentos estão em ordem. Foram emitidos pelas filiais de Pernambuco e Sergipe. Estão todos registrados na escrita fiscal da filial de Camaçari.

O contribuinte explica que a empresa teve sua produção reduzida, obrigando-se a buscar abastecimento em outras fábricas do grupo. Os gases davam entrada no estabelecimento, integrando o estoque, saindo posteriormente. Passa a demonstrar que as mercadorias ingressaram efetivamente no estabelecimento. Faz a demonstração de todas as Notas Fiscais relativas ao mês de janeiro de 1992, sendo que, relativamente aos meses seguintes, diz que demonstra apenas as operações de maior valor, para evitar anexar centenas de documentos, que somente iriam engrossar mais ainda o já volumoso processo. Requer que, caso este Conselho entenda ser necessário, seja determinada uma diligência para análise dos documentos ou, se for o caso, que seja concedido um prazo à empresa para fazer juntada de cópias dos demais documentos.

Com relação a janeiro de 1992, as provas apresentadas pela defesa compreendem os documentos às fls. 458 a 485 e 709 a 728, onde constam as Notas Fiscais de compra e as correspondentes Notas Fiscais de revenda, a saber:

N. FISCAL DE COMPRA	DATA	FL. DO RCPE	N. FISCAL DE REVENDA	DATA
Nota Fiscal nº 12906	22.01.92	fl. 11	Nota Fiscal nº 22727	22.01.92
Nota Fiscal nº 13154	30.01.92	fl. 13	Nota Fiscal nº 20459/21876	31.01.92
Nota Fiscal nº 12318	18.01.92	fl. 19	Nota Fiscal nº 22417	20.01.92
Nota Fiscal nº 12571	17.01.92	fl. 10	Nota Fiscal nº 22431	18.01.92
Nota Fiscal nº 12570	16.01.92	fl. 09	Nota Fiscal nº 22391	16.01.92
Nota Fiscal nº 12270	15.01.92	fl. 09	Nota Fiscal nº 21849/22068	15.01.92
Nota Fiscal nº 12045	15.01.92	fl. 09	Nota Fiscal nº 0017	”
Nota Fiscal nº 07937	03.01.92	fl. 06	Nota Fiscal nº 21970	04.01.92
Nota Fiscal nº 23012	31.01.92	fl. 22	Nota Fiscal nº 21.914	31.12.91
Nota Fiscal nº 21999	07.01.92	fl. 07	Nota Fiscal nº 22063	07.01.92
Nota Fiscal nº 21996	04.01.92	fl. 06	Nota Fiscal nº 22057	05.01.92
Nota Fiscal nº 21991	03.01.92	fl. 06	Nota Fiscal nº 21971	04.01.92
Nota Fiscal nº 23004	27.01.92	fl. 12	Nota Fiscal nº 23012	27.01.92
Nota Fiscal nº 12287	12.01.92	fl. 18	Nota Fiscal nº 22411	13.01.92
Nota Fiscal nº 11953	06.01.92	fl. 17	Nota Fiscal nº 21949/22031	06.01.92
Nota Fiscal nº 10073	06.01.92	fl. 19	Nota Fiscal nº 22369	08.01.92
Nota Fiscal nº 22663	16.01.93	fl. 19	Nota Fiscal nº 21990/21846	17.01.92
Nota Fiscal nº 22659	09.01.92	fl. 18	Nota Fiscal nº 21.844	10.01.92

O autuado insiste em que se trata de notas fiscais de transferências de mercadorias recebidas de outros estabelecimentos, tendo as mercadorias entrado efetivamente no estabelecimento, tanto que todas as notas fiscais se encontram lançadas na escrita fiscal. Os produtos recebidos passaram a integrar o estoque do estabelecimento, e saíram posteriormente (Notas Fiscais de saída às fls. 709 a 728). Argumenta que as quantidades dos produtos saídos posteriormente não coincidem com as quantidades que entraram porque os gases, na forma líquida, são armazenados nos tanques de armazenamento, e as saídas ocorrem de forma parcelada.

Feita a demonstração integral relativamente ao mês de janeiro de 1992, o autuado passa, nos meses seguintes, a fazer a demonstração apenas por amostragem, destacando as Notas Fiscais de maior valor monetário. No caso do mês de fevereiro de 1992, demonstra que, segundo o mesmo critério adotado em relação ao mês anterior, as Notas Fiscais n^{os} 12668 e 13022 dizem respeito a operações de transferência de oxigênio e nitrogênio entre estabelecimentos da mesma empresa, procedentes da usina do Cabo, no Estado de Pernambuco, estando devidamente registradas na escrita fiscal (fls. 486 a 489), e tiveram saída posterior. Do mesmo modo, em março de 1992, o autuado destaca as Notas Fiscais n^{os} 13617, 13307 e 13492, demonstrando que as mesmas se encontram devidamente registradas (fls. 490 a 495). Destaca em abril de 1992 a Nota Fiscal n^o 7034 (fls. 496 e 497). Em julho de 1992, aponta a Nota Fiscal n^o 28215 (fls. 498 e 499). Em setembro de 1992, aponta a Nota Fiscal n^o 15730 (fls. 500 e 501).

Não vejo razão para supor que as mercadorias objeto das notas fiscais em discussão não tivessem entrado no estabelecimento. A autuação do item 10 é indevida.

Item 11: Utilização indevida de crédito fiscal, por não terem as mercadorias entrado no estabelecimento.

O autuado protesta que no mês de janeiro de 1992 não há nenhuma Nota Fiscal registrada com o número 27354, não existindo também nenhuma cujos valores coincidam com a referida Nota, e pede que aquele documento seja excluído, uma vez que sua não localização impede à empresa exercer plenamente seu direito de defesa. Os autuantes, ao se pronunciarem, não explicaram que documento seria esse. Considero razoável o pleito da defesa.

Quanto às Notas Fiscais n^{os} 27352, 27493, 27492, 27420, 27419, 27417, 6526 e 6570, elas se referem a “devoluções de valor”: a empresa havia emitido Notas Fiscais em cujos valores foram embutidos os acréscimos decorrentes da inflação prevista entre a época da entrega do produto e o pagamento da duplicata correspondente, e, como houve situações em que os índices de inflação foram superestimados, os clientes emitiram notas fiscais de devolução simbólica, relativamente à parte excedente. O autuado argumenta que não houve prejuízo para o erário estadual, uma vez que houve antecipação do tributo, gerando receita financeira para o Estado.

Em tese, o procedimento adotado pelo contribuinte pode até ter lógica. A base de cálculo do ICMS é o valor da operação. Se a nota fiscal é emitida por valor inferior à base de cálculo real, deve ser emitida nota fiscal complementar. Do mesmo modo, se, por alguma razão, o documento fiscal é emitido em valor superior ao que realmente é contratado, é justo que o destinatário emita Nota Fiscal de devolução simbólica relativamente à parte excedente. Tanto se devolvem mercadorias em excesso (peso ou quantidade) como valores destacados em excesso. Entretanto, como a lei e o regulamento são omissos quanto à possibilidade de regularização dessas situações na forma como foi feita, considero que se deva manter a exigência fiscal.

Quanto às Notas Fiscais n^{os} 46366, 30556 e 1257, o contribuinte demonstrou que se trata de devoluções de mercadorias, estando tudo devidamente comprovado.

A Nota Fiscal nº 46366 foi emitida pela Usina Siderúrgica da Bahia (USIBA) para devolução parcial de mercadorias vendidas através da Nota Fiscal nº 23048, a qual o cliente considerou em desacordo com o pedido (fls. 502 e 503). A devolução foi feita em consonância com a legislação (RICMS/89, art. 315).

Relativamente à Nota Fiscal nº 30556 da Central de Manutenção de Camaçari S.A., o documento foi emitido para devolver 675 m³ de oxigênio que aquela empresa havia recebido através da Nota Fiscal nº 27150 (fls. 504 e 505). Trata-se de devolução integral de mercadoria vendida.

Quanto à Nota Fiscal nº 1257, a empresa havia remetido mercadoria para demonstração através da Nota Fiscal nº 25887 junto a Poliolefinas do Nordeste S.A., no valor de Cr\$ 716.161,98, sem destaque de ICMS, por ser uma operação com suspensão do tributo. Como não houve devolução da mercadoria no prazo regulamentar, foi emitida a Nota Fiscal nº 27309, para recolhimento do ICMS, no valor de Cr\$ 121.747,54. O cliente, não pretendendo ficar com a mercadoria remetida para demonstração (um regulador UPE 200), efetuou sua devolução através da Nota Fiscal nº 922, emitida sem destaque do ICMS, porém posteriormente emitiu a Nota Fiscal nº 1257, ora em discussão, para permitir que a empresa de origem recuperasse o imposto destacado na Nota Fiscal nº 27309 (fls. 506 a 509). A Nota Fiscal nº 1257 é uma nota fiscal complementar. Foi emitida nos estritos termos da legislação: se o imposto não consta na nota fiscal originária ou se é destacado a menos, deve ser emitida nota fiscal complementar, com o destaque do tributo, para que o crédito possa ser utilizado pelo destinatário (RICMS/89, art. 94, § 2º).

O débito do item 11, excluídas as quantias que considero indevidas, fica assim:

a) Janeiro de 1992: Cr\$ 225.636,45.

b) Fevereiro de 1992: Cr\$ 336.507,76.

Item 12: Diferença de alíquotas.

O autuado protesta que o fisco queira cobrar diferença de alíquotas de mercadorias adquiridas para revenda. Argumenta que, da mesma forma que já ficou comprovado no caso da infração 8ª, uma vez que a maior parte das notas fiscais relacionadas com o item 12 também integra aquele item, os produtos em questão foram adquiridos para comercialização, e não para o ativo fixo, como supuseram os autuantes.

Demonstra que as mercadorias adquiridas através das Notas Fiscais nºs 974934 e 355399 foram destinadas a revenda, tendo sido revendidas através das Notas Fiscais nºs 22149 e 22626. Da mesma forma, as mercadorias adquiridas através das Notas Fiscais nºs 982714, 357378 e 356878 também se destinavam a revenda para terceiros, conforme Notas Fiscais de venda nºs 23529, 23537, 22628 e 23189. Também as mercadorias constantes nas Notas Fiscais nºs 360510, 360508 e 360932 foram adquiridas para comercialização, tendo sido revendidas através das Notas Fiscais 25530, 24660 e 24658. As Notas Fiscais nºs 7031, 361695, 363722, 361696 e 363723 são relativas a mercadorias destinadas a comercialização, posteriormente revendidas através das Notas Fiscais nºs 25787, 25878, 25877, 24085 e 24671. As Notas Fiscais nºs 983474, 365001 e 365000 referem-se à aquisição de mercadorias igualmente destinadas a comercialização, tendo sido revendidas através das Notas Fiscais nºs 25965, 26160 e 26161. Através da Nota Fiscal nº 157189 foram recebidos para recarga cilindros vazios de dimetilamina, para posterior devolução. Como o produto é industrializado pela Basf Química da Bahia, os cilindros foram remetidos àquela empresa, através da Nota Fiscal nº 25891. Esta, por sua vez, após o enchimento dos cilindros, os devolveu através da Nota Fiscal nº 3400. O mesmo ocorreu com as Notas Fiscais nºs

983355, 983362, 983345 e 983294. As mercadorias foram adquiridas para comercialização, tanto assim que saíram posteriormente tributadas através das Notas Fiscais nº 26258 e 26760.

A exigência fiscal é improcedente.

Item 13: Crédito indevido, por se tratar de mercadorias adquiridas para uso e consumo.

A energia elétrica é um produto intermediário. O RICMS/89, no art. 94, II, “a”, prevê o direito ao crédito desses insumos por parte dos estabelecimentos industriais. As considerações da defesa são razoáveis. No seu caso, mesmo quando a empresa não está “produzindo”, o estabelecimento continua operando, pois os tanques onde são armazenados os gases precisam continuar sendo pressurizados constantemente para manter as condições físico-químicas dos gases. Para glosar-se o crédito nesse caso, seria necessário que isso estivesse previsto na legislação. E não está. É improcedente a exigência fiscal.

Itens 14 e 15: Utilização indevida de crédito fiscal referente a imposto não destacado em documento fiscal. Fatos não discutidos pelo sujeito passivo. Mantida a exigência fiscal.

Item 16: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS por não ter a mercadoria entrado no estabelecimento ou por não ter sido prestado o serviço – serviço de transporte intramunicipal discriminado em Nota Fiscal de devolução.

O que houve foi o seguinte: A empresa vendeu mercadorias, incluindo no valor da operação a despesa com o transporte, por se tratar de transporte em veículo próprio. Como a mercadoria foi devolvida, a empresa que fez a devolução emitiu Nota Fiscal com os mesmos dados da Nota Fiscal originária, inclusive a parcela do transporte. Os autuantes, considerando que o transporte foi efetuado no âmbito do mesmo município, entenderam que a empresa não poderia utilizar o crédito da parcela correspondente ao transporte embutida no preço, por se tratar de um “serviço intramunicipal”.

Não se trata, neste caso, de transporte intramunicipal. A Oxitenó não presta serviços de transporte. Ela vende mercadorias. Quando o transporte é feito em veículo próprio, a empresa cobra o transporte, não porque esteja prestando um “serviço”, mas por se tratar de uma despesa acessória.

Direi isto por outras palavras. Existem três *modalidades de fatos geradores* de ICMS:

- a) operações com mercadorias,
- b) prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e;
- c) prestações de serviços de comunicação. Quando uma empresa vende mercadorias, realiza um tipo de fato gerador, que consiste na realização de uma operação de circulação de mercadorias. Por outro lado, quando uma empresa transportadora se incumba de transportar uma mercadoria de outrem, realiza outro tipo de fato gerador, que consiste na prestação de um serviço de transporte. Porém, se uma empresa comercial ou industrial vende uma mercadoria e ela própria se encarrega de transportá-la em veículo de sua propriedade, não se pode dizer que estejam sendo realizados dois fatos geradores (uma operação e uma prestação), pois nesse caso está havendo apenas uma operação mercantil, haja vista que o transporte em tal situação não é um fato gerador autônomo, ele integra a operação, como uma despesa acessória. Não importa se o transporte nessas condições é no âmbito do município ou se é intermunicipal ou interestadual, pois, em qualquer caso,

ele constitui uma despesa acessória, integra o valor da operação, de modo que a base de cálculo é o valor total, ou seja, mercadoria mais transporte.

O que acabo de comentar é a interpretação do que está escrito no § 2º, do art. 70, do RICMS/89.

Está demonstrado nos autos que as duas notas fiscais em questão dizem respeito a desfazimento de operações de venda (devoluções de mercadorias). A Nota Fiscal nº 27350 diz respeito à devolução de 11.473 m³ de nitrogênio líquido vendidos através da Nota Fiscal nº 21305. O preço total da mercadoria consignado na Nota Fiscal foi de Cr\$ 3.536.208,06, valor este que, acrescido do frete de Cr\$ 160.622,00, destacado na coluna “despesas acessórias”, perfaz o total de Cr\$ 3.696.830,06, sobre cujo valor foi calculado o ICMS. A mercadoria foi devolvida na sua totalidade pelo Terminal Químico de Aratu S.A., mediante nota fiscal de devolução emitida com as mesmas características, valores, etc., da nota fiscal de venda que originou a devolução. Está correto o crédito do imposto destacado na nota fiscal de devolução (fls. 564 e 565).

O mesmo ocorreu com relação à Nota Fiscal nº 1830. A empresa havia emitido a Nota Fiscal nº 22459, relativa a 3.273 m³ de nitrogênio líquido, vendidos por Cr\$ 1.726.900,26, mais frete de Cr\$ 78.813,84, perfazendo o total de Cr\$ 1.841.714,10 (fls. 566 a 569). O cliente recusou-se a receber a mercadoria, em virtude de erro de cálculo existente na Nota Fiscal (e de fato a soma está errada), tendo remetido correspondência comunicando o fato (fl. 568). A mercadoria retornou ao estabelecimento, sendo então emitida a mencionada Nota Fiscal nº 1830, para documentar o retorno da mercadoria. Em substituição à Nota originária, foi emitida a Nota Fiscal nº 22840 (fl. 569).

É improcedente a autuação.

Item 17: Recolhimento de ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na determinação da base de cálculo.

Os fatos foram em parte admitidos pelo sujeito passivo. Deve, porém, ser excluída a parcela relativa ao mês de abril de 1992, haja vista que a Nota Fiscal nº 26109, apesar de ter sido emitida com destaque do imposto a menos, ao ser escriturada no Registro de Saídas, o erro foi regularizado. O contribuinte juntou cópia do Registro de Saídas, demonstrando que foram englobadas diversas notas fiscais do período considerado (Notas Fiscais nºs 25951, 25952, 25976, 25977, 25978, 25979, 25980, 25982, 26109, 26110, 6111, 26112, 26113, 26114, 25474, 5475, 25494, 25495, 25496, 25600, 25645, 25663, 25678, 25679, 25680 e 25681), estando no total inclusa a nota fiscal em questão, corrigindo assim o erro apontado (fls. 570 a 596). Os fiscais autuantes não contestaram o fato.

Permanecem as demais parcelas levantadas pela fiscalização.

Item 18: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias destinadas a contribuinte diverso do indicado no documento fiscal. Fato não questionado pelo sujeito passivo. Mantida a exigência fiscal.

Item 19: Falta de recolhimento de ICMS, por ter praticado operações tributáveis como se fossem não tributáveis. Também não foi questionado o fato pelo contribuinte. Mantida a exigência fiscal.

Item 20: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS por não ter entrado a mercadoria no estabelecimento ou por não ter sido prestado o serviço, relativamente a transporte intramunicipal discriminado em Conhecimentos de Transporte.

De acordo com a observação feita no rodapé do anexo 21 (fl. 24), tratar-se-ia de vendas a uma empresa denominada “Automática Gases Industriais”, situada em Camaçari, no mesmo município onde se encontra do estabelecimento do autuado.

Está explicado que não há nenhuma empresa denominada Automática Gases Industriais. Segundo o contribuinte, trata-se de Conhecimentos de Transporte emitidos para cobertura do transporte de “gases especiais”, remetidos através de veículos em que é efetuada a sua venda “automática”, diretamente a clientes estabelecidos em municípios da região. Explica que o frete cobrado em operações de transporte de vendas ambulantes, de mercadorias remetidas a destinatários estabelecidos fora do município onde se encontra o remetente, fica sujeito à incidência do ICMS. Aduz que a sua empresa mantém veículos que efetuam, por sua conta e ordem, a venda ambulante de gases, no caso denominados “gases especiais”, diretamente aos clientes consumidores destes gases, todos estabelecidos fora do município de Camaçari. O transportador emite o Conhecimento em cada saída diária, e, quinzenalmente, emite outro, exclusivamente para cobrar o frete do período e recolher o ICMS devido sobre a operação. Comenta que seria bastante econômico para a empresa proceder da forma pretendida pelos autuantes, uma vez que o frete cobrado no transporte de mercadorias em que o remetente e destinatário se encontram estabelecidos dentro do mesmo município sofre incidência do ISS, imposto com alíquota bem inferior. Conclui assegurando que todos os Conhecimentos de Transporte em questão se referem a operações realizadas fora do município de Camaçari, estando perfeitamente regulares os créditos escriturados.

As considerações da empresa são juridicamente pertinentes. Ocorre que não juntou nenhuma prova do que alegou, ou seja, que todas as prestações em questão são intermunicipais. Seria bastante para provar a anexação de cópias dos Conhecimentos de Transporte n^{os} 769, 763, 772, 783, 782, 781, 780, 786, 785 e 867 (não consta quem seriam os transportadores).

Há, ainda, outra questão a ser analisada, relativamente à Nota Fiscal n^o 3653 da Smithkline Química do Nordeste Ltda., relativa ao mês de abril de 1992. O autuado demonstrou que ela se refere à devolução parcial de venda efetuada através da Nota Fiscal n^o 23068, na qual havia sido incluída no valor da mercadoria a parcela do frete, cobrando-o do destinatário, que, por não concordar com o valor, efetuou sua devolução. Como a empresa havia recolhido o ICMS sobre o valor devolvido, considera justo que seja ressarcido do mesmo (fls. 533 e 534). Em face das considerações que expus na análise do item 16, considero correto o procedimento da empresa quanto a esse aspecto. Quando uma empresa vende mercadoria e ela própria se encarrega de transportá-la em veículo de sua propriedade, não se pode dizer que estejam sendo realizados dois fatos geradores (uma operação e uma prestação), pois nesse caso está havendo apenas uma operação mercantil, haja vista que o transporte em tal situação não é um fato gerador autônomo, ele integra a operação, como uma despesa acessória. Não importa se o transporte nessas condições é no âmbito do município ou se é intermunicipal ou interestadual, pois, em qualquer caso, ele constitui uma despesa acessória, integra o valor da operação, de modo que a base de cálculo é o valor total, ou seja, mercadoria mais transporte (RICMS/89, art. 70, § 2^o). Sendo assim, a parcela do mês de abril de 1992 deve ser reduzida para Cr\$ 378.761,57.

Item 21: Crédito indevido de material de uso e consumo.

Trata-se de aquisição de insumos aplicados diretamente na industrialização dos gases produzidos pela empresa, em razão da natureza da sua atividade. Consta nos autos que o fréon é utilizado no resfriamento do ar atmosférico, na coluna de captação, destinando-se à redução da temperatura ambiente para aproximadamente 3 graus centígrados, temperatura em que é iniciado o ciclo de separação dos diversos tipos de gases, através dos compressores. O contribuinte explica que sem esse resfriamento não seria possível iniciar a produção. Quanto à amônia anidra, esta é utilizada

misturada com o nitrogênio líquido para determinação da qualidade do gás, medida essencial, sem a qual não seria possível consumir industrialmente o gás. Já a mistura de calibração é consumida diretamente no processo industrial: depois de introduzida nos tanques, ela serve para determinar a pureza dos gases oxigênio e nitrogênio. Finalmente, o oxigênio SS é utilizado para determinação do grau de pureza do oxigênio líquido, processo igualmente essencial em sua produção, uma vez que este gás se destina a consumo humano.

Os fiscais autuantes não contestaram as considerações técnicas formuladas pela defesa.

Nos termos do art. 51, III, da Lei nº 4.825/89, não dá direito ao crédito a aquisição de materiais “que, utilizados no processo industrial, não sejam nele consumidos”. Pela análise das informações técnicas prestadas pelo contribuinte, as quais não foram contestadas pelos autuantes, não há dúvida que esses materiais são utilizados no processo produtivo, de modo que preenchem o requisito previsto no parágrafo único do supracitado art. 51. Sendo assim, é legítimo o crédito fiscal, haja vista previsão legal expressa nesse sentido.

O débito remanescente do Auto de Infração é este:

ITEM	DATA OCORR	DATA VENC	ICMS		MULTA
			VR. HISTÓRICO	VR. EM REAIS	
01	31/12/1992	09/01/1993	Cr\$ 1.068.778.298,06	R\$ 388,65	70%
	31/12/1993	09/01/1994	CR\$ 21.177.404,18	R\$ 7.700,87	70%
05	31/01/1992	09/02/1992	Cr\$ 685.095,08	R\$ 0,25	60%
	29/02/1992	09/03/1992	Cr\$ 2.335.374,17	R\$ 0,85	60%
03	31/01/1992	09/02/1992	Cr\$ 28.319.793,37	R\$ 10,30	50%
	28/02/1992	09/03/1992	Cr\$ 12.171.867,58	R\$ 4,43	50%
	31/03/1992	09/04/1992	Cr\$ 65.732.725,65	R\$ 23,90	50%
	30/04/1992	09/05/1992	Cr\$ 54.319.741,06	R\$ 19,75	50%
	31/05/1992	09/06/1992	Cr\$ 6.494.151,90	R\$ 2,36	50%
	30/06/1992	09/07/1992	Cr\$ 20.127.844,00	R\$ 7,32	50%
	31/07/1992	09/08/1992	Cr\$ 35.730.167,47	R\$ 12,99	50%
	31/08/1992	09/09/1992	Cr\$ 342.590,86	R\$ 0,12	50%
	30/09/1992	09/10/1992	Cr\$ 63.689.082,88	R\$ 23,16	50%
	31/10/1992	09/11/1992	Cr\$ 1.537.447,60	R\$ 0,56	50%
	30/11/1992	09/12/1992	Cr\$ 7.837.906,46	R\$ 2,85	50%
	31/03/1993	09/04/1993	Cr\$ 112.722.200,12	R\$ 40,99	50%
	30/04/1993	09/05/1993	Cr\$ 25.981.301,01	R\$ 9,45	50%
04	31/01/1992	09/02/1992	Cr\$ 86.966,90	R\$ 0,03	50%
	29/02/1992	09/03/1992	Cr\$ 40.652,04	R\$ 0,01	50%
	30/06/1992	09/07/1992	Cr\$ 216.312,04	R\$ 0,08	50%
	30/09/1992	09/10/1992	Cr\$ 504.603,01	R\$ 0,18	50%
06	31/01/1992	09/02/1992	Cr\$ 1.034.888,40	R\$ 0,38	60%
	29/02/1992	09/03/1992	Cr\$ 1.048.944,71	R\$ 0,38	60%
	31/03/1992	09/04/1992	Cr\$ 1.765.647,54	R\$ 0,64	60%
	30/04/1992	09/05/1992	Cr\$ 452.140,67	R\$ 0,16	60%
	31/05/1992	09/06/1992	Cr\$ 1.882.062,79	R\$ 0,68	60%
	30/09/1992	09/10/1992	Cr\$ 899.423,71	R\$ 0,33	60%
	31/10/1992	09/11/1992	Cr\$ 1.327.434,92	R\$ 0,48	60%
	30/11/1992	09/12/1992	Cr\$ 91.449,25	R\$ 0,03	60%

11	31/01/1992	09/02/1992	Cr\$ 225.636,45	R\$ 0,08	150%
	29/02/1992	09/03/1992	Cr\$ 336.507,76	R\$ 0,12	150%
14	31/05/1992	09/06/1992	Cr\$ 2.341.329,36	R\$ 0,85	60%
	30/06/1992	09/07/1992	Cr\$ 5.278.308,10	R\$ 1,92	60%
	31/07/1992	09/08/1992	Cr\$ 656.558,59	R\$ 0,24	60%
	31/08/1992	09/09/1992	Cr\$ 221.610,88	R\$ 0,08	60%
	30/09/1992	09/10/1992	Cr\$ 8.279.993,13	R\$ 3,01	60%
	31/10/1992	09/11/1992	Cr\$ 30.027.362,74	R\$ 10,92	60%
	30/11/1992	09/12/1992	Cr\$ 2.652.477,30	R\$ 0,96	60%
	28/02/1993	09/03/1993	Cr\$ 1.056.114,66	R\$ 0,38	60%
15	31/01/1992	09/02/1992	Cr\$ 23.675,74	R\$ 0,01	60%
	29/02/1992	09/03/1992	Cr\$ 74.635,30	R\$ 0,03	60%
	31/03/1992	09/04/1992	Cr\$ 502,00	R\$ 0,0001825	60%
	31/05/1992	09/06/1992	Cr\$ 1.343.190,62	R\$ 0,49	60%
	30/06/1992	09/07/1992	Cr\$ 62.706,20	R\$ 0,02	60%
	30/09/1992	09/10/1992	Cr\$ 7.900.760,00	R\$ 2,87	60%
	31/10/1992	09/11/1992	Cr\$ 9.734.315,05	R\$ 3,54	60%
17	31/01/1992	09/02/1992	Cr\$ 352.225,19	R\$ 0,13	50%
	29/02/1992	09/03/1992	Cr\$ 30,60	R\$ 0,0000111	50%
	31/07/1992	09/08/1992	Cr\$ 71,12	R\$ 0,0000259	50%
18	31/05/1992	09/06/1992	Cr\$ 960,44	R\$ 0,0003493	60%
19	29/02/1992	09/03/1992	Cr\$ 87.319,15	R\$ 0,03	50%
	30/04/1992	09/05/1992	Cr\$ 196,56	R\$ 0,0000715	50%
	31/05/1992	09/06/1992	Cr\$ 724.407,38	R\$ 0,26	50%
	30/06/1992	09/07/1992	Cr\$ 75.261,73	R\$ 0,03	50%
20	29/02/1992	09/03/1992	Cr\$ 520.132,00	R\$ 0,19	150%
	31/03/1992	09/04/1992	Cr\$ 1.497.921,87	R\$ 0,54	150%
	30/04/1992	09/05/1992	Cr\$ 378.761,57	R\$ 0,14	150%
	31/05/1992	09/06/1992	Cr\$ 373.350,69	R\$ 0,14	150%

Faço o registro de que houve duplicidade na numeração das folhas dos autos, pois, quando a numeração chega à fl. 606, voltam as páginas a serem renumeradas a partir de 506. Essa observação destina-se a evitar confusão no manuseio dos autos, haja vista que no meu voto me refiro a todo instante às folhas do processo, mas o fato não constitui vício que prejudique o procedimento em discussão.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração”.

Diante da Decisão supra, a 1ª JF, com base no art. 169, I “a”, do RPAF-BA recorreu, de ofício a uma das Câmaras de Julgamento do CONSEF.

VOTO

Inicialmente destaco que as infrações pertinentes aos itens 4, 6, 14, 15, 18 e 19 do Auto de Infração, por terem sido julgados Procedentes, não serão objeto de análise no presente Recurso de Ofício. Por outro lado, em relação aos demais itens, onde ocorreu a sucumbência parcial ou total pela Fazenda Pública Estadual, passo a pronunciar-me.

Das análises levadas a feito nas diversas peças que compõem o PAF, chego à conclusão de que não merece qualquer reparo a Decisão recorrida naquilo que pertine aos itens 1, 2, 3, 5, 7, 8, 10,

11, 12, 16, 17 e 20, devendo ser mantido inalterado o julgamento levado a efeito pela 1ª Instância em relação aos mesmos. Entretanto, no que concerne ao item 9, divirjo da Decisão em parte, e, no tocante aos itens 13 e 21 entendo que merecem ser reformados por possuir, data vênua, entendimento divergente do consignado pela Decisão recorrida.

Assim é que, na Infração 9, apurada nos termos consignados no Anexo 10, fl. 231, vejo que das notas fiscais ali mencionadas, o recorrido comprovou a regularidade de quase a totalidade das mesmas. A análise levada a efeito pela JJF em relação a estas notas está correta e deve ser mantida, porém, no tocante a Nota Fiscal nº 152188, do mês de janeiro/92, primeira do demonstrativo Anexo 10, com base de cálculo de CR\$370.521,95 e ICMS de CR\$25.936,54, à alíquota de 7%, não foi à mesma contestada pelo recorrido e sequer analisada pela JJF. Entendo, pois, que deve prevalecer a exigência fiscal em relação à aludida Nota Fiscal nº 152188, no valor acima indicado, o qual, no padrão monetário vigente representa R\$0,0094314, com vencimento em 09/02/92.

Desta maneira, concluo que deve ser parcialmente provido o Recurso de Ofício em relação ao presente item, apenas para restabelecer a exigência fiscal no valor acima indicado.

Quanto a Infração 13, refere-se a utilização de crédito fiscal decorrente de aquisições de energia elétrica nos períodos em que o estabelecimento não se encontrava em fase de produção. Ora, nessa condição, não há como se qualificar como insumo a energia elétrica consumida, na medida em que não houve utilização ou consumo durante o processo de produção e, conseqüentemente, não se integrou ou teve participação no produto final. Sem dúvida alguma essa energia foi utilizada como consumo próprio pelo estabelecimento e, nesta condição, não pode ensejar o direito ao uso do crédito fiscal, por absoluta falta de previsão legal. Por esta razão, entendo que deve ser modificada a Decisão Recorrida em relação ao presente item, para julga-lo Procedente, restabelecendo-se a exigência fiscal na ordem de R\$32,36.

Já no que diz respeito à Infração 21, o assunto relaciona-se a utilização de créditos fiscais em decorrência das aquisições dos seguintes produtos: Freon, Amônia Anidra, Mistura de Calibração e Oxigênio SS, considerados pelos autuantes como materiais para uso e consumo pelo próprio estabelecimento.

Da leitura dos argumentos apresentados pelo recorrido vejo que a Amônia Anidra, a Mistura de Calibração e o Oxigênio SS, são materiais empregados para fim de constatação do grau de pureza do produto, ou seja, empregados, tipicamente, em análises laboratoriais, fato este que os enquadra como materiais de consumo e não como insumos, conforme defende o recorrido e também assim entendeu a JJF. De igual forma, o Freon é utilizado como material para refrigeração do ar atmosférico, antes de iniciado o processo produtivo, não estando, destarte, afeto diretamente ao processo produtivo.

Desta maneira, diferentemente daquilo que entendeu a Douta 1ª JJF, considero que tais produtos não devem gerar direito ao crédito por caracterizarem-se como materiais de uso e consumo pelo próprio estabelecimento e, em razão disto concluo que deve ser reformada a Decisão Recorrida também em relação ao presente item, restabelecendo-se a exigência fiscal na forma apurada pelos autuantes na quantia de R\$2,18, tornando-o Procedente.

Diante de todo o exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL deste Recurso de Ofício no sentido de que seja reformada a Decisão recorrida em relação a Infração 9 (parcialmente) e as Infrações 13 e 21 (integralmente), permanecendo PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração com o seu débito alterado para a quantia de R\$8.313,7100717 face a reinclusão das seguintes parcelas:

Infração 9 R\$0,0094314; Infração 13 R\$32,36 e Infração 21 R\$2,18 na forma indicada às fls. 5 e 8 do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, em relação aos itens 13 e 21, e decisão unânime, em relação aos demais itens, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício apresentado para modificar a Decisão Recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279100.0002/97-5, lavrado contra **WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE S.A.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$8.313,61**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 50% sobre R\$158,93, 60% sobre R\$62,94, 70% sobre R\$8.089,52 e 150% sobre R\$1,2194314, previstas nos art. 61, II, “a”, III, “b”, VIII, “a” e IV, “a”, da Lei nº 4.825/89 e no art. 42, V, “b”, da Lei nº 7.014/96, consentâneo com o art. 106, II, “c”, do CTN, e dos acréscimos moratórios correspondentes, além dos acréscimos moratórios no valor de **R\$1,10**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 61, IX, da Lei nº 4.825/89.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de junho de 2002.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – RELATOR

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