

**PROCESSO** - A. I. Nº 206975.0003/03-9  
**RECORRENTE** - CIQUINE COMPANHIA PETROQUÍMICA [ELEKEIROZ S.A.]  
**RECORRIDA** - FAZENDA PUBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF Nº 0334-01/03  
**ORIGEM** - INFAZ SIMÕES FILHO  
**INTERNET** - 05.12.03

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0159-12/03

**EMENTA:** ICMS. 1. RECURSO VOLUNTÁRIO. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. Provado que os bens foram adquiridos para uso e consumo. A legislação tributária estabelece prazo para utilização de crédito fiscal sobre aquisições de bens destinados ao uso ou consumo do estabelecimento. Vedada a sua utilização durante todo o período autuado. Infração subsistente. **b)** SERVIÇO DE TRANSPORTE DE PESSOAL DA PRODUÇÃO. Imputação não elidida. **c)** MATERIAIS DE USO E CONSUMO REGISTRADO COMO BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. Excluídas da autuação as parcelas efetivamente relativas a bens do ativo imobilizado. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. Tendo em vista a decisão do item 1, "a", é devida a diferença de alíquota sobre produtos destinados ao uso e consumo do estabelecimento. Não acolhida a arguição de decadência suscitada na defesa. Previsão legal para as multas aplicadas. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Trata-se Recurso Voluntário interposto contra a Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, lavrado em 04/06/03, que tem por objeto as seguintes imputações:

1. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisições de material para uso e consumo do estabelecimento – material destinado a tratamento de água e efluentes –, sendo lançado imposto no valor de R\$371.103,88, com multa de 60%;
2. falta de recolhimento de ICMS referente à diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de material destinado a tratamento de água e efluentes, sendo lançado imposto no valor de R\$49.111,02, com multa de 60%;
3. falta de recolhimento de ICMS referente à diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$8.002,37, com multa de 60%;
4. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte não vinculado a processo de industrialização do qual resultassem operações de saída tributáveis, referente a

serviço de transporte de pessoal da produção, sendo lançado imposto no valor de R\$8.621,16, com multa de 60%;

5. falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de mercadoria no estabelecimento que depois foi sinistrada, sendo lançado imposto no valor de R\$4.856,68, com multa de 60%;
6. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisições de material para uso e consumo do estabelecimento, registrado nas escritas fiscal e contábil como ativo permanente, sendo lançado imposto no valor de R\$25.896,32, com multa de 60%.

A Decisão recorrida fundamentou-se nas razões abaixo, em parte reproduzidas, conforme consta do extenso e bem fundamentado voto do ilustre relator de 1ª Instância

*“O contribuinte apresentou defesa salientando, de início, que sua escrita apresenta saldo credor acumulado em todo o período objeto do presente Auto de Infração, de modo que não se justifica a imposição de multa ou de correção monetária, pois, mesmo que se tenha que ser recalculado o referido saldo, ainda assim a empresa permaneceria na qualidade de credora do fisco.*

*Suscita como preliminar a decadência do débito do item 6º do Auto de Infração, no tocante ao período de 1/1/98 a 5/6/98, em razão do transcurso do prazo superior a 5 anos contados da data do fato gerador. Baseia-se no art. 150, § 4º, do CTN, argumentando que o ICMS é tributo de lançamento por homologação, pois é o próprio contribuinte quem apura, calcula e recolhe o imposto devido, que será posteriormente homologado de ofício ou tacitamente pela autoridade competente. De acordo com o dispositivo retrocitado, aplica-se aos lançamentos por homologação o prazo decadencial de 5 anos, contado a partir da ocorrência do fato gerador. Conclui frisando que houve a decadência no tocante às obrigações compreendidas entre 1/1/98 e 5/6/98, pois deveriam ter sido constituídas no prazo de 5 anos.*

*No mérito, contesta o lançamento consubstanciado nos itens 1º e 2º do Auto de Infração, argumentando que o RICMS garante o crédito dos insumos utilizados direta ou indiretamente no processo industrial. Os itens em questão dizem respeito a produtos destinados ao tratamento de água e de efluentes. Explica que a empresa não possui estação de tratamento de água autônoma, de modo que o tratamento da água com aplicação dos mencionados produtos é realizado diretamente no sistema de refrigeração das torres das plantas industriais, bem como para preservação do sistema contra corrosão. Os produtos são utilizados no processo industrial, haja vista que a água é utilizada diretamente no processo industrial. Outros produtos adicionados na água servem para que não ocorram problemas relacionados à corrosão do sistema de resfriamento das torres. Quanto ao tratamento de efluentes, explica que a empresa, visando à preservação do meio ambiente, construiu a unidade de tratamento dos resíduos industriais. Os efluentes decorrentes do processo industrial são enviados à estação de tratamento através de dutos, para ali serem submetidos ao processo de tratamento, que consiste na neutralização e descontaminação, no qual são empregados os produtos objeto da autuação. A água, depois de tratada naquela estação, volta a ser utilizada no processo industrial, dando-se destino adequado às borras de resíduos restantes.”*

Fundamenta ainda o recorrente, o seu ponto de vista, no princípio da não-cumulatividade, consoante o art. 155, § 2º, I, da Constituição, os arts. 19, 20 e 33, I, da Lei Complementar nº 87/96, e o art. 93, III, “c”, do RICMS/97. Cita o prof. Roque Antonio Carrazza, segundo o qual o critério da compensação do imposto não encerra mera sugestão, que o legislador ou a fazenda pública possa seguir ou deixar de seguir – muito pelo contrário, ele aponta uma diretriz imperativa, que dá ao contribuinte o direito subjetivo de ver observado, em cada caso concreto, o princípio da não-cumulatividade.

Cita a Constituição Federal, que, ao dispor sobre o crédito do ICMS, em seu artigo 155, § 2º, I, confere ao contribuinte direito público subjetivo oponível à fazenda, quando presentes as condições do instituto da não-cumulatividade aos tributos indiretos, sendo a norma constitucional de eficácia plena e aplicabilidade imediata, independentemente de regras inferiores que explicitem o conteúdo ou o alcance.

Não concorda com o cancelamento do crédito relativo a produtos utilizados no tratamento de água ou no tratamento dos efluentes decorrentes do processo industrial, pois os dois procedimentos integram a atividade produtiva da empresa, sob pena de afronta ao comando constitucional da não-cumulatividade, haja vista que os produtos empregados nos aludidos processos de tratamento integram o custo dos produtos acabados. Acentua que, se a empresa contabiliza os referidos materiais no custo de seu processo produtivo, os mesmos integram o preço do produto acabado, não havendo como deixar de compensar os créditos, relativamente ao imposto pago na operação anterior, com os débitos pelas saídas das mercadorias do estabelecimento. Caso contrário, não haveria a neutralização de créditos e débitos recíprocos, afrontando, destarte, o princípio da não-cumulatividade. Considera que o fato de o processo de tratamento de efluentes ser realizado após a obtenção do produto acabado não faz desaparecer o direito ao crédito na aquisição dos insumos para aquele fim.

Quanto ao item 4º do Auto de Infração, que diz respeito ao crédito fiscal relativo a serviços de transporte dos funcionários que trabalham na produção, a defesa protesta que, ao negar o creditamento do imposto neste caso, o fisco está violando a legislação complementar reguladora do ICMS, assim como o princípio da não-cumulatividade expresso na Constituição Federal. Alude aos comentários já expendidos nesse sentido, lembrando que a não-cumulatividade visa a evitar a cobrança do tributo em cascata. Sustenta que os serviços em questão são vinculados ao processo industrial, e os valores correspondentes fazem parte do custo de produção dos produtos fabricados pela empresa, compondo, portanto, o valor agregado do produto final, que é a base de cálculo do ICMS nas saídas. Frisa que o art. 97 do RICMS somente desautoriza o creditamento do ICMS quando o serviço de transporte não estiver vinculado ao objetivo da empresa. Realça que os serviços de transporte de funcionários da produção são vinculados à atividade produtiva da empresa, dando direito ao crédito, em razão do princípio da não-cumulatividade.

Relativamente ao item 5º, explica que houve um acidente com a carreta que transportava as mercadorias constantes na Nota Fiscal nº 28273, e por isso foi emitida Nota Fiscal (de entrada) nº 081, que gerou o creditamento do ICMS, anulando o débito da Nota Fiscal nº 28273. Como a mercadoria sinistrada estava por apólice de seguro, foi emitida a Nota Fiscal nº 29395, em nome da seguradora, com destaque do imposto devido. Acusa o fisco de estar exigindo imposto de forma ilegal, por incúria e desmazelo.

Passando ao item 6º, a defesa assinala que a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 20, assegura a compensação do ICMS devido com todo o montante cobrado nas operações anteriores, abrangendo

inclusive os bens destinados ao ativo imobilizado da empresa. O art. 93, V, “a”, do RICMS prevê o crédito fiscal neste caso. Transcreve a ementa de acórdão do Conselho de Contribuintes do Rio de Janeiro.

Conclui seu arrazoadado alegando confisco tributário. Protesta contra a multa de 60% que lhe foi aplicada, que considera ilegal, vedada pela Constituição no que se refere ao emprego de tributo com o fim de confisco. A multa por infração não pode ter caráter indenizatório, mas tão-somente finalidade coercitiva, para que não haja atraso demasiado nos recolhimentos de impostos, não sendo condizente com os princípios de direito a cobrança de multas nestes patamares, uma vez que se trata de verdadeiro atentado ao patrimônio da empresa. A multa em discussão, sendo decorrente da falta de recolhimento, é ilegal porque em todo o período fiscalizado a empresa sempre teve saldos credores de ICMS. Desse modo, mesmo que fosse cancelado o crédito, ainda assim não haveria recolhimento algum a ser feito, em razão do saldo credor do imposto acumulado, o que torna ilegal a cobrança de multa por falta de recolhimento, pois em hipótese alguma o tributo seria efetivamente recolhido.

Pede que sejam acolhidas as preliminares ou as alegações de mérito, determinando-se a extinção e arquivamento do Auto de Infração. Protesta, “ad cautelam”, provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, tais como juntada de novos documentos e perícia e para o deslinde da demanda.

As auditoras responsáveis pelo procedimento prestaram informação dizendo: a) - que as infrações 1ª e 2ª referem-se a crédito indevido da mercadoria e do serviço de transporte e a diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de amônia, aditivo de óleo, ácido clorídrico, papel-filtro, lona para filtração, Eliminox, Kurizet, hipoclorito de sódio, soda cáustica, detergente e ácido sulfúrico; b) - que os produtos em questão são utilizados para tratamento de água e efluentes e na manutenção e proteção de equipamentos, de modo que, no seu entendimento, não se caracterizam como produtos intermediários, e sim como materiais de uso e consumo, sendo, conseqüentemente, devida também a exigência do pagamento da diferença de alíquotas. c) - que crédito fiscal é uma matéria polêmica, tendo suscitado muitas discussões, na questão do direito ou não ao crédito fiscal de ICMS nas aquisições de produtos utilizados nas atividades industriais, no que concerne à sua classificação como materiais de uso e consumo, caso em que não pode ser utilizado o crédito, ou como produtos intermediários, quando é legítimo o crédito; d) pelos dispositivos que transcrevem, consideram que, para a empresa ter direito ao crédito fiscal, seria necessário que os produtos fossem consumidos ou integrassem o produto final na condição de elementos indispensáveis à sua composição. Entendem que o conceito de insumo no RICMS/89 só admitia direito ao crédito de produtos utilizados no processo industrial, quando fossem consumidos no processo ou integrassem o produto final, na condição de elemento indispensável à sua composição; e) - que a expressão “diretamente vinculados à comercialização, industrialização” só aparece no RICMS/96, quando a utilização do crédito fiscal estava condicionada a que os produtos estivessem diretamente vinculados ao processo produtivo, que fossem nele consumidos ou integrassem o produto final na condição de elemento indispensável. f) – que os produtos em questão são utilizados no tratamento de água e efluentes e na manutenção de equipamentos, não se caracterizando como produtos intermediários, pois não são consumidos no processo produtivo, nem tampouco são elementos indispensáveis à composição do produto final. g) que no tratamento de água são utilizados produtos químicos com o objetivo de tornar a água adequada para utilização no processo produtivo e proteger os equipamentos como o uso de

inibidores de corrosão; i) – que o tratamento de efluente já é uma etapa posterior ao processo. Destacam Decisões anteriores do CONSEF em situações semelhantes.

Quanto à 4ª infração, dizem as auditoras que não consideram que o serviço de transporte de pessoal da produção esteja vinculado diretamente à industrialização, pois o serviço de transporte vinculado diretamente à produção é o efetuado por transportadora, no transporte das matérias-primas e dos insumos utilizados diretamente na produção. Apesar da importância dos empregados do setor produtivo, as parcelas do imposto referentes ao serviço de transporte desses funcionários não ensejam direitas a crédito, uma vez que a legislação pertinente só contempla as mercadorias que se integram ou são consumidas durante o processo produtivo. A interpretação da DITRI sobre a matéria é de que não existe sustentação legal para utilização do crédito de ICMS relativo aos serviços de transporte intermunicipal de empregados do setor produtivo, por falta de previsão no art. 93 do RICMS-BA/97, que elenca as hipóteses de utilização do crédito fiscal, nos termos do Parecer DITRI/GECOT nº 3692/2002 (cópia anexa). Segue-se a transcrição de acórdãos do CONSEF acerca da questão.

Com relação à 5ª infração, em face das provas apresentadas pela defesa, as autuantes declaram reconhecer não ser devido o imposto lançado.

Quanto à decadência do direito do fisco de exigir o crédito tributário de que cuida a 6ª infração, dizem as auditoras não ter tal argumento amparo legal. O ICMS é um imposto com lançamento antecedido por ações do contribuinte no sentido de calcular e pagar o tributo, sem prévio exame da autoridade administrativa, devendo esta, após a declaração do sujeito passivo, homologar aquela atividade até o prazo máximo de 5 anos, sob pena de decadência, desobrigando o credor de qualquer exigência, após o decurso do período temporal fixado na lei. O CTN estabelece que a decadência ocorre após 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, caso a lei não estabeleça outro prazo para homologação. Como a legislação estadual fixou prazo para homologação, de 5 anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, assiste à fazenda pública o direito de constituir o crédito tributário no período de janeiro a junho de 1998, pois a exigibilidade do crédito tributário foi formalizada pela autoridade administrativa antes de vencido o prazo decadencial.

Com referencia aos elementos materiais da 6ª infração, as autuantes consideram que não tem sustentação a afirmação da defesa de que os bens objeto do procedimento constituem parte do ativo imobilizado da empresa, salientando que a empresa não apresentou nenhum documento que comprovasse a utilização de fato dos materiais no ativo permanente. Os bens são registrados no Razão como ativo permanente e posteriormente são transferidos para inventário rotativo, contas de despesas ou devolução de consumo.

Quanto à alegação de que a imposição da multa não se aplica, em face da existência de saldo credor por todo o período, pois na hipótese de procedência do crédito exigido não haveria recolhimento efetivo, salientam as auditoras que mesmo com a existência do saldo credor foi exigido o imposto porque, anteriormente já haviam lavrado o Auto de Infração nº 011396.0001/03-2 sobre a mesma matéria, referente aos exercícios de 1998 e 1999, com impugnação por parte da autuada, contestando a exigência do imposto.

Transcrevo parcialmente o voto vencido do Relator quanto ao mérito dos itens 1º, 2º e 4º:

*“Não acato a arguição de decadência suscitada pela defesa, haja vista que, nos termos do art. 173 do CTN, ainda não havia ocorrido a decadência do direito de ser*

*lançado o crédito tributário relativo aos meses de janeiro a junho de 1998. O prazo de decadência começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O débito objeto desta autuação concernente aos meses supramencionados poderia ter sido lançado no próprio exercício de 1998. O primeiro dia do exercício seguinte é 1º de janeiro de 1999. O lançamento poderia ser feito, por conseguinte, até 31 de dezembro de 2003. O procedimento fiscal foi formalizado em 4/6/03. O Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81), no § 1º do art. 28, estabelece o prazo de decadência do direito de efetuar o lançamento do crédito tributário em consonância com o art. 173 do CTN. O § 4º do art. 150 do CTN, ao qual se apegava a defesa, aplica-se é quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação.*

*As multas aplicadas, os percentuais são previstos em lei que se encontra em vigor, não cabendo a este órgão analisar se têm ou não efeito confiscatório.*

*Quanto ao mérito, os itens 1º e 2º deste Auto de Infração cuidam de materiais que, no entender do fisco, seriam bens de uso ou consumo. No item 1º, é glosado o crédito fiscal utilizado. No item 2º, apura-se a diferença de alíquotas (aquisições interestaduais). Evidentemente, esses itens devem ser analisados em conjunto, dada a estreita ligação das situações em lide.*

*Os períodos abrangidos pelo procedimento fiscal encontram-se inteiramente regidos pela Lei nº 7.014/96. Faço esse registro para deixar claro que não tem aplicação, aqui, absolutamente, o Parecer Normativo nº 1/81. Esse Parecer, elaborado pela Procuradoria da Fazenda, desempenhou no passado importante papel na definição do que seriam produtos intermediários, conceituando-os como produtos que se utilizam no processo de industrialização, exigindo a sua renovação ao cabo de cada participação. Todavia, aquele parecer, com a edição da Lei Complementar nº 87/96 e da Lei nº 7.014/96, encontra-se derogado, face à nova orientação legal. Explicarei isso melhor.*

*A Constituição de 1967, no art. 23, II, ao outorgar a competência aos Estados-membros para instituir o ICM, estabelecia que aquele imposto, aplicável às operações relativas à circulação de mercadorias, era não cumulativo, devendo-se abater, do tributo devido, o montante cobrado nas operações anteriores, nos termos do disposto em lei complementar.*

*Diferentemente, a Constituição de 1988, ao efetuar a mesma outorga de competência, relativamente ao ICMS, encarrega-se, ela própria, de regular, de forma completa, o regime de compensação do imposto, em seus aspectos materiais, estabelecendo que deve ser compensado o tributo devido em cada operação ou prestação com o montante cobrado nas anteriores (art. 155, § 2º, I), reservando à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto em seus aspectos formais (art. 155, § 2º, XII, “c”).*

*Por conseguinte, de acordo com a atual Constituição, o princípio da não-cumulatividade nasce pronto e acabado da própria Constituição, cabendo à lei complementar, apenas, disciplinar a forma como se deva efetuar a compensação do tributo.*

*A legislação baiana é perfeita nesse ponto. Fiel à Constituição, a Lei nº 7.014/96 e o seu Regulamento estabelecem o mecanismo da compensação ou regime de abatimento de modo a não dar margem a dúvidas.*

*O Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, prevê, no § 1º do art. 93, trata a matéria com bastante clareza.”*

Conclui que a exigência fiscal de que cuida o item 1º é indevida, pois são legítimos os créditos fiscais utilizados. Por conseguinte, como se trata de insumos, é também indevido o lançamento do 2º item, não havendo por que se cogitar do pagamento da diferença de alíquotas, por falta de previsão legal.”

Passa em seguida ao exame dos tópicos seguintes do Auto de Infração.

*“O lançamento de que cuida o 3º item não foi impugnado.*

*O 4º item diz respeito à glosa de crédito fiscal relativo a serviços de transporte de pessoal da produção.*

*O art. 97, IV, “c”, veda o crédito fiscal quando se tratar de mercadorias ou serviços alheios às atividades do estabelecimento.*

*Em face dos estritos termos da legislação, pergunto: é razoável dizer-se que o transporte de funcionários de casa para a fábrica e vice-versa não esteja vinculado, ou constitua fato alheio às atividades do estabelecimento?*

*Os serviços de transporte dos operários da fábrica são tecnicamente insumos industriais. Insumos não são apenas constituídos de bens materiais, de coisas palpáveis. Todos os insumos industriais, sem exceção, dão direito ao crédito, quando adquiridos com incidência do imposto. O que a lei veda é o crédito relativo a bens e serviços “alheios às atividades do estabelecimento”. O serviço de transporte de pessoal do setor produtivo é um insumo indubitavelmente vinculado à produção. Constitui, pois, um insumo industrial, inclusive para efeitos de crédito do imposto, sob pena de ofensa ao princípio da não-cumulatividade, critério de cálculo do tributo previsto, expressa e claramente, na lei estadual, em respeito à diretriz constitucional.*

*De acordo com o texto do § 1º do art. 93 do RICMS/97, é legítimo o crédito fiscal nesse caso, pois os serviços tomados estão relacionados à industrialização. Não há como negar o direito ao crédito se os serviços tomados, por estarem vinculados à industrialização, preenchem os requisitos previstos na lei, de forma expressa.”*

Refere-se o Relator ao Parecer GECOT nº 1.876/98, a DITRI, que, interpretando os arts. 19, 20 e 33 da Lei nº 7.014/96 e o art. 93 do RICMS/97, manifestou o seu posicionamento acerca de questão similar, ao concluir que o serviço de transporte de pessoal ligado à produção dá direito ao crédito, destacando a seguinte Ementa:

ICMS. Orientação sobre o direito a créditos fiscais decorrentes do ICMS pago na prestação de serviços de transporte dos empregados de indústria. Reconhecimento do crédito restrito ao serviço de transporte de funcionários vinculados à atividade produtiva.

Destaca decisão sobre essa questão de crédito relativo ao serviço de transporte de funcionários lotados no setor fabril, da Câmara Superior deste Conselho, que acatou preliminar suscitada pelo sujeito passivo, tendo em vista o aludido Parecer da GECOT, com a seguinte Ementa :

**CÂMARA SUPERIOR - ACÓRDÃO CS Nº 0121-21/02**

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. [...] b) SERVIÇOS DE TRANSPORTE E ALIMENTAÇÃO DE PESSOAL DA PRODUÇÃO.** Suscitada pelo sujeito passivo preliminar de nulidade da exigência fiscal, sob o argumento de que seu comportamento pautou-se em orientação da própria Secretaria da Fazenda, externada no Parecer GECOT/DITRI nº 1.876/98. De fato, o referido Parecer, ao ser disponibilizado na internet para conhecimento e consulta por parte de qualquer contribuinte ou interessado, evidenciou o intuito da SEFAZ de dar ciência aos administrados do seu entendimento sobre a matéria, muito embora externada em resposta à indagação feita por preposto fiscal – à época Gerente do setor petroquímico – o que vincula a Administração. Acatamento da preliminar, em decisão não unânime, apenas quanto aos serviços de transporte dos empregados, prestados a partir de 01.11.96, quando entrou em vigor a Lei Complementar 86/97 em relação aos créditos fiscais, na forma externada no referido parecer. Prevalência dos Princípios da Boa-fé e da Lealdade Administrativa. [...] Modificada a Decisão Recorrida. Preliminar de nulidade Parcialmente Acolhida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria.

*O 5º item do Auto de Infração refere-se à falta de estorno de crédito fiscal relativo a mercadoria sinistrada. As auditoras, na informação, reconheceram ser indevido o lançamento.*

*O 6º item acusa a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisições de material para uso e consumo do estabelecimento, registrado nas escritas fiscal e contábil como ativo imobilizado.*

*Precisa ser definido o que são bens de uso ou consumo e o que são bens do ativo imobilizado, haja vista que o sujeito passivo está sendo acusado de ter registrado bens de uso e consumo como sendo bens do ativo imobilizado. Verificando o rol dos produtos objeto do procedimento, noto que existem bens que constituem, sem dúvida, bens do ativo imobilizado, na condição de máquinas e equipamentos. As parcelas relativas a esses bens devem ser excluídas.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”*

A seguir, transcrevo na íntegra o voto vencedor.

**“VOTO VENCEDOR QUANTO AOS ITENS 1º, 2º e 4º.**

Com todo o respeito que tenho pelo nobre relator do presente processo, discordo do seu posicionamento quanto aos itens 1º, 2º e 4º da presente autuação. E neste sentido, passo ao exame do mérito dos mesmos.



Os itens 1º e 2º deste Auto de Infração cuidam da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisições de material para uso e consumo do estabelecimento (amônia, aditivo de óleo, ácido clorídrico, papel-filtro, lona para filtração, Eliminox, Kurizet, hipoclorito de sódio, soda cáustica, detergente e ácido sulfúrico) e do recolhimento do imposto referente à diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais dos referidos materiais, destinado ao tratamento de água e efluentes, que devem ser analisados em conjunto, pois interligados.

Inicialmente observo que é verdade que os períodos abrangidos pelo procedimento fiscal encontram-se inteiramente regidos pela Lei nº 7.014/96 e que minha posição não é “saudosista”, pois não se encontra, em qualquer momento, baseada no Parecer Normativo nº 1/81, e sim, na norma tributária deste Estado.

Quanto ao exame feito pelo nobre Relator a respeito da Constituição de 1988, da Lei nº 7.014/96, das determinações do art. 93, § 1º, do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 e quanto ao princípio da não-cumulatividade está perfeito.

A minha discordância se prende a definição destes produtos como *insumos* da produção, pois no entender do relator, os produtos estão diretamente *vinculados* ao processo industrial, por entender integrarem o preço de venda dos produtos acabados e compõem a base de cálculo do ICMS devido destes produtos acabados. Portanto, como tais insumos, “participam de forma decisiva do processo produtivo é inegável o direito ao crédito relativo a tais insumos, por força do princípio da não-cumulatividade, cujos critérios são desenvolvidos nos arts. 28 e 29 da Lei nº 7.014/96 e no art. 93 do RICMS/97”.

Na sua explanação, entende como materiais de consumo os produtos empregados fora do processo produtivo, e dar como exemplo, materiais de limpeza e gastos gerais do escritório, restringindo, de maneira drástica, o seu conceito, o que o levou a somente dissertar sobre as determinações do § 1º do art. 93 do RICMS/97 e trazer à lide as determinações do art. 97, IV, “c”, (vedação de crédito de *bens alheios às atividades do estabelecimento*), que entendo não caber, na presente lide, pois aqui não aventada.

A Lei Complementar nº 87/96, no seu art. 33, I, estabelece prazo para a vigência ao direito ao uso de crédito sobre material de uso e consumo. Esta determinação foi recepcionada pela Lei nº 7.014/96 (art. 29, § 1º, II), no caso até 31/12/06 e pelo art. 93, V, “b” do RICMS/97.

Neste sentido o RICMS/97, como norma regulamentadora, define o que seja material de uso e consumo, qual seja: material “*ao uso e consumo do próprio estabelecimento, assim entendidas as mercadorias que não foram destinadas à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação* (§ 11) (Lei Complementar nº 99/99)”.

Assim, da análise da legislação é necessário que seja observada a efetiva utilização, na atividade fabril do autuado, dos produtos cujos créditos foram glosados, vez que se determinado produto pode ser definido como material de uso e consumo a um

estabelecimento fabril, em outro, ele é considerado matéria-prima ou produto intermediário. Além disto, embora todos os dispêndios realizados, inclusive material de escritório e materiais de limpeza, façam parte do custo do produto acabado, nem todos fazem parte do custo industrial, a título de insumos (produtos intermediários).

Neste momento observo que aqui não se está a se questionar “interesses”, quer seja do Estado ou do contribuinte e, muito menos, que a empresa não os utiliza por “mero capricho”, o que aqui se está a discutir é a norma regulamentar, mais precisamente, a questão é se os produtos são ou não considerados insumos (produtos intermediários).

Os itens em questão dizem respeito a produtos destinados ao tratamento de água e de efluentes. O impugnante explicou que como a empresa não possui estação de tratamento de água autônoma, este tratamento é feito com aplicação dos produtos autuados e utilizados diretamente no sistema de refrigeração das torres das plantas industriais, bem como para preservação do sistema contra corrosão do sistema de resfriamento das torres. Quanto ao tratamento de efluentes, visa a preservação do meio ambiente, através da unidade de tratamento dos resíduos industriais.

No processo produtivo da empresa e com base na informação pelo impugnante prestada, os produtos são usados no tratamento da água de refrigeração para evitar corrosão, incrustação e formação de colônias de microorganismos que ocasionariam desgaste nos seus equipamentos, visando, portanto, a sua conservação, possuem a função de neutralizar a acidez (Ph) dos produtos utilizados, objetivando a conservação das tubulações da fábrica e dos efluentes (dejetos), decorrentes do seu processo produtivo. Dessa forma, são produtos cuja utilização não afeta diretamente o produto acabado, *por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação*. Ou seja, ainda que sejam utilizados em decorrência do processo industrial não estão a ele diretamente *vinculados*, enquadrando-se como materiais de uso e consumo.

Diante do exposto, meu entendimento é que o direito à utilização de seus créditos fiscais está condicionado aos prazos previstos no Regulamento, sendo indevida sua utilização durante todo o período fiscalizado. Esta questão já foi exaustivamente analisada por este Colegiado, sendo oportuno conforme realizado pelas autuantes e ao contrário do que entendeu o Relator, a jurisprudência do CONSEF, pois não somente relacionada a fatos verificados na vigência da legislação anterior.

Por essas razões, concluo que a exigência fiscal de que cuida o item 1º é devida, e, por consequência o lançamento do 2º item, ou seja, o pagamento da diferença de alíquota dos produtos ora autuados, ao teor do art. 5º, I do RICMS/97, nos valores de R\$371.103,88 e 49.111,02, respectivamente.

O 4º item diz respeito à glosa de crédito fiscal relativo a serviços de transporte de pessoal da produção.

Não questiono que a mão-de-obra do setor de produção se constitui em elementos do custo industrial, porém, em relação ao conceito de custo industrial é necessário se ter conhecimento que parcelas são ensejadoras de crédito fiscal do ICMS. O custo industrial é composto de mão-de-obra, encargos e insumos. Destes, somente os

insumos ensejam o creditamento do ICMS. Os serviços de transporte de pessoal constituem-se em encargos, não havendo previsão legal da utilização de crédito fiscal para tal finalidade, independente da utilização dos transportes serem ou não relativos a funcionários lotados diretamente na unidade fabril. Desta forma, as determinações do art. 93, § 1º, e art. 97, IV, “c”, do RICMS/97 não podem ser trazidas à discussão, pois a matéria aqui diz respeito a encargos de produção e não de insumos ou de bens intermediários, muito menos, bens ou serviços alheio a atividade da empresa.

Para corroborar este entendimento, este CONSEF em Decisões proferidas por esta 1ª Junta de Julgamento Fiscal, além de outras proferidas pela Câmara Superior, que adiante transcrevo, já se manifestaram, confirmando serem indevidos os referidos créditos.

*Acórdão CS nº 0222/00 - “Quanto aos itens da autuação referente à utilização indevida de crédito fiscal relativos à alimentação e ao transporte dos empregados do recorrente, ressalta-se o entendimento equivocado do recorrente ao afirmar que os mesmos sendo custo industrial”..essencial para que a impugnante obtenha o produto final...” (sic), cabível seria o uso do crédito. Ora, novamente a empresa utiliza-se de sofismas para embasar o seu entendimento, obviamente que praticamente tudo é tido como custo industrial em um processo de industrialização, mas nem por isso tudo o que é assim considerado gera direito a crédito fiscal. O recorrente não é empresa fornecedora de refeições - quando então os insumos utilizados no preparo das mesmas geram efetivamente direito a crédito - e nem tampouco empresa prestadora de serviço de transporte, já que ninguém presta serviço a si mesmos. Portanto também não há que se falar em direito a crédito nas situações aqui comentadas.”*

*Acórdão CS nº 1731/00 – “Quanto ao item da autuação referente à utilização indevida de crédito fiscal relativo à alimentação, ressalta-se o entendimento equivocado do recorrente ao afirmar que os mesmos fazem parte do custo industrial. Ocorre que o recorrente não é empresa fornecedora de refeições, quando então os insumos utilizados no preparo das mesmas geram efetivamente, direito a crédito. Portanto não há o que se falar em direito a crédito nessa situação. Ressalte-se que tal matéria não consta de Resolução paradigma apresentado pelo recorrente”.*

Por fim, no que diz respeito ao Parecer nº 1.876/98 da GECOT/DITRI, comentado pelo Relator, observo, em primeiro, que não foi objeto de questionamento pelo impugnante e em segundo, esta JJF mediante Acórdão JJF Nº 0670/01 já havia se manifestado contrário ao posicionamento nele externado. Além do mais, a decisão da Câmara Superior deste Conselho, no Acórdão CS 0121-21/02, acatou preliminar suscitada pelo sujeito passivo em processo similar, tendo em vista que ao disponibilizar ao público em geral, via internet, orientação dada a preposto fiscal, esta Secretaria da Fazenda evidenciou intuito de dar ciência aos contribuintes o seu entendimento sobre a matéria, levando o contribuinte a agir da forma indicada pela fiscalização. No caso, o que prevaleceu foram os Princípios da Boa-fé e da Lealdade Administrativa, não havendo, nela, discussão de mérito.

Pelo exposto a ação fiscal quanto a este item é subsistente no valor de R\$8.621,16.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, para cobrar o ICMS no valor de R\$458.202,43.”

Em seu Recurso o recorrente, repetindo basicamente os argumentos expendidos em sua defesa, argüi inicialmente duas preliminares. A primeira, por entender ter ocorrido a prescrição dos lançamentos constantes do Auto de Infração, em especial no item 6, no período de 01.01.98 a 05.06.98 , em razão do transcurso do prazo superior a cinco anos, contados da data do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º A segunda, diz respeito a decadência, com fulcro no art. 150, § 4º do CTN, por se tratar de lançamento sob homologação, conta-se o prazo decadência a partir da ocorrência do fato gerador, concluindo que as obrigações relativas ao mês de referencia de 01.01.98 a 05.06.98 restam decaídas, pois deveriam ter sido constituídas até o prazo de cinco anos, com a notificação para cobrança do sujeito passivo, ou com a promoção da execução fiscal, o que não se verifica no presente caso, restando flagrante a ilegalidade da exação.

No mérito contesta os itens 1 e 2, por ilegais, já que não guardam qualquer fundamento de direito. Reconhece o mérito do item 3 e diz haver pago, conforme comprovante anexo. Quanto ao item 4, reafirma que os serviços de transporte são tributados pelo ICMS, e alem de constituírem serviços diretamente ligados ao produto final, fazem parte da cadeia produtiva e das operações de saída tributadas pelo ICMS. Quanto ao item 6 diz que a Lei Complementar nº 87.96, no seu art. 20, assegura a compensação do imposto devido com todo o montante cobrado nas operações anteriores, abrangendo inclusive os bens e. ou mercadorias destinados ao ativo fixo. Protesta contra a cobrança da multa que diz ser confiscatória e indevida, porque no período fiscalizado possui saldo credor de ICMS, conforme demonstrativo em anexo. Pede a extinção e o arquivamento do Auto de Infração.

A PROFIS emitiu seu opinativo pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, fundamentando:

*”A decadência suscitada pelo recorrente não lhe socorre, haja vista o quanto previsto no art. 150 parágrafo 4º. do CTN, verbis:*

*Art. 150 .....*

*§4º. – Se a lei não fixar prazo a homologação. Serã ele de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador.....*

*Ora, o CTN ressalvou a imprevisão, na legislação estadual, de outro prazo decadencial, o que não ocorreu em relação ao Estado da Bahia. O Código do Estado da Bahia estabelece no seu art. 28, § 1º., que o direito de efetuar o lançamento do credito tributário decai após 5 anos contados a partir do primeiro dia do ano seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*Quanto ao mérito da autuação, o recorrente repete as mesmas argumentações expandidas por ocasião da defesa, todas devidamente analisadas pelo julgador de primeira instancia, que apesar da discordância existente acerca da definição dos produtos relativos aos itens 1 e 2, prevaleceu o entendimento de que tais bens não são considerados insumos da produção.*

*A fundamentação do voto discordante e vencedor merece minha acolhida, haja vista que os referidos produtos, por não serem consumidos no processo produtivo nem integrarem o produto final, estão caracterizados como material de uso e consumo. Sendo assim, o direito de utilização desses créditos está condicionado aos prazos previstos, razão pela qual procede a ação fiscal.”*

**VOTO VENCIDO** (Itens 1, 2 e 4)

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade, com base no opinativo da procuradoria fiscal, vez que o prazo de decadência começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte aquele em o lançamento fiscal poderia ter sido efetuado. No que se refere às multas, não compete a este órgão analisar o seu efeito confiscatório.

Quanto ao mérito, acompanho integralmente o bem fundamentado voto do relator de Primeira Instância, como se segue:

Item 1 - Os materiais empregados no processo de tratamento da água de refrigeração industrial e no tratamento de efluentes integram efetivamente o processo de produção. São legítimos, portanto, os créditos fiscais utilizados.

Item 2 - Improcedente, em decorrência do entendimento expandido no item anterior.

Item 3 - Procedente. Não foi objeto de impugnação.

Item 4 - Improcedente - O serviço de transporte de pessoal do setor produtivo é parte integrante do processo industrial.

Item 5 - Improcedente. As autuantes reconheceram ser indevido.

Item 6 - Procedente em parte. Devem ser excluídos, apenas, os bens relacionados pelo julgador de Primeira Instância, conforme demonstrado no texto de seu voto. Mantida a Decisão quanto a este item.

Em face do exposto, dou Provimento Parcial ao Recurso Voluntário para modificar a Decisão de Primeira Instância que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração.

**VOTO VENCEDOR** (Itens 1, 2 e 4)

Divergindo do Ilustre relator quanto aos itens 1, 2 e 4 da autuação, pelas razões a seguir expandidas:

No que concerne ao item 1 do Auto de Infração impugnado relativo à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS no valor de R\$371.103,88, com multa de 60%, referente a aquisições de material para uso e consumo do estabelecimento, destinado a tratamento de água e efluentes, observo que não se tratam de insumos que se integrem ao produto final, sendo aplicados em outros processos paralelos ao de transformação industrial dos insumos para comercialização, quais sejam, os de tratamento de água e de neutralização de efluentes danosos resultantes de processo anterior. Por isso, voto pelo Não Provimento do Recurso Voluntário relativamente à Decisão que julgou Procedente o item 1 da autuação.

No que pertine ao item 2 da autuação, que reclama da falta de recolhimento de ICMS no valor de R\$49.111,02, com multa de 60%, referente à diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de material destinado a tratamento de água e efluentes, as razões da minha divergência em relação ao ilustre relator são as mesmas expandidas no item anterior. Via de consequência, voto pelo Não Provimento do Recurso Voluntário quanto à Decisão de 1ª Instância que julgou Procedente o item 2 da autuação.

Quanto ao item 4 da autuação, em que se reclama da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS no valor de R\$8.621,16, com multa de 60%, referente a serviço de transporte de pessoal da produção, entendendo não se tratar de prestação de serviço vinculada ao processo de industrialização do qual resultassem operações de saída tributáveis e, sim, vinculada à empresa como um sistema organizacional que cuida dos detentores de recursos que põem à disposição da empresa para aplicação, neste caso, em seu sistema produtivo. No entanto, como ocorre na maioria das empresas do País, os empregados se dirigem aos seus locais de trabalhos às suas expensas, sem que isso integre qualquer processo de produção. Portanto, divergindo do ilustre relator, voto pelo Não Provimento do Recurso Voluntário em relação à Decisão da 1ª Instância que julgou Procedente o item 4 da autuação.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com o voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário interposto e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206975.0003/03-9, lavrado contra **CIQUINE COMPANHIA PETROQUÍMICA [ELEKEIROZ S.A.]**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$458.202,43**, sendo R\$90.836,02, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “F” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios e R\$367.366,41, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “F” e VII, “a”, da referida lei, e demais acréscimos legais.

VOTOS VENCEDORES (Itens 1, 2 e 4): Conselheiros - César Augusto da Silva Fonseca, Tolstoi Seara Nolasco e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTOS VENCIDOS (Itens 1, 2 e 4): Conselheiros - Fauze Midlej, José Carlos Barros Rodeiro e José Raimundo Ferreira dos Santos.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de novembro de 2003.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

FAUZE MIDLEJ – RELATOR / VOTO VENCIDO

CÉSAR AUGUSTO DA SILVA FONSECA - VOTO VENCEDOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS