

PROCESSO	- A. I. Nº 2068540002/03-8
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e COMPANHIA BRASILEIRA DE ESTIRENO (COMPANHIA QUÍMICA METACRIL)
RECORRIDOS	- COMPANHIA BRASILEIRA DE ESTIRENO (COMPANHIA QUÍMICA METACRIL) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0504-03/03
ORIGEM	- INFAS SIMÕES FILHO
INTERNET	- 25.03.04

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0064-11/04

**EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA.**

**a)** SERVIÇO DE TRANSPORTE DE PESSOAL DA ÁREA DE PRODUÇÃO. O creditamento do imposto de transporte intermunicipal de pessoal não encontra respaldo na legislação. Infração caracterizada. **b)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. HIPOCLORITO DE SÓDIO. Ficou comprovado nos autos que grande parcela do hipoclorito de sódio é utilizada no processo industrial do contribuinte, reduzindo-se, assim, o valor de débito originalmente exigido. **c)** OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE TRANSFERÊNCIA DE ATIVO IMOBILIZADO COM MENOS DE UM ANO DE USO. FALTA DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Restou comprovado que algumas das entradas, por transferências, foram relativas a bens do ativo imobilizado novos, e não usados como consta da acusação, reduzindo-se, portanto, o débito inicialmente apurado. Recurso de Ofício NÃO PROVÍDO. Decisão unânime. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVÍDO. Vencido o voto da relatora em relação ao item 2. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 28/04/03, para exigir o ICMS no valor de R\$250.322,29, acrescido da multa de 60%, em decorrência de:

1. Utilização indevida de crédito fiscal referente a serviço de transporte interestadual e intermunicipal dos empregados da área de produção, portanto, não vinculado a processo de industrialização, produção agropecuária, geração ou extração, que resultasse em operações de saídas tributadas; - R\$78.783,07;
2. Utilização indevida de crédito fiscal referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento (Hipoclorito de Sódio – não consumido no processo produtivo e não integrante do produto final); - R\$74.378,26;
3. Falta de recolhimento do imposto relativo a mercadorias importadas do exterior por estabelecimento de outro Estado, tendo sido constatado que, após o desembarque aduaneiro, foram destinadas ao estabelecimento do contribuinte; - R\$24.966,07;
4. Utilização indevida de crédito fiscal nas operações interestaduais com base de cálculo, fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolos. Entradas, por transferências interestaduais, de ativo imobilizado (CFOP 2.92) com

menos de um ano de uso, sem a redução da base de cálculo determinada pelo artigo 83, inciso I, do RICMS/97; - R\$33.261,47;

5. Utilização indevida de crédito fiscal referente a serviço de transporte interestadual e intermunicipal não vinculado a processo de industrialização, produção agropecuária, geração ou extração, que resultasse em operações de saídas tributadas. O contribuinte, em 23/10/00, protocolou a Denúncia Espontânea nº 064.459-5, relativa a créditos fiscais extemporâneos, pelas aquisições de serviço de comunicação e transporte de pessoal (das áreas administrativa e da produção), ocorridas entre janeiro/92 a abril/97, os quais foram lançados no livro Registro de Apuração nos meses de julho/98 a novembro/98, mas deixou de recolher a diferença do período de novembro/96 a abril/97, referente ao serviço de transporte do pessoal da área de produção (78% do quadro total). - R\$38.933,42.

O autuado apresentou defesa (fls. 175 a 205), através de advogados legalmente habilitados, argumentando o seguinte:

Infração 1 – não se trata de transporte de visitantes, mas de pessoas imprescindíveis e diretamente ligadas ao processo produtivo, sem as quais não existiria o produto final tributado pelo ICMS, devendo-se, concluir, portanto, que tal atividade de transporte não é apenas vinculada ao processo de industrialização, mas verdadeiro pressuposto do mesmo, não sendo cabível a vedação de utilização dos créditos fiscais dela decorrentes, sob pena de se incorrer em constitucionalidade e ilegalidade.

Discorre sobre o princípio constitucional da não cumulatividade do imposto estadual (artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal), transcrevendo dispositivos do DL nº 406/68, da Lei Complementar nº 87/96 e o entendimento de diversos doutrinadores sobre a matéria.

Por fim, ressalta que, por cautela, não se creditou do ICMS decorrente do transporte de pessoal vinculado à área administrativa, embora entenda que estaria em seu direito.

Infração 2 – informa que o hipoclorito de sódio é utilizado exclusivamente na área de processo industrial, na fabricação do produto final cianeto de sódio, como reagente neutralizante e não no tratamento de água e de efluentes gasosos como biocida, como na grande maioria das empresas petroquímicas, como entenderam os autuantes. Diz que “o hipoclorito de sódio tem a afetação de produto intermediário sendo efetivamente consumido em reações químicas durante a produção do cianeto de sódio” e que tal fato pode ser comprovado pela resposta da ASTEC em diligência solicitada pela PROFAZ no curso do julgamento do Auto de Infração nº 279470.0008/01-6, lavrado contra seu estabelecimento, conforme os documentos de fls. 207 a 213 dos autos.

Acrescenta que, da descrição do processo industrial feita pelo diligente, está claro que:

1. o hipoclorito de sódio é usado para rebaixar o teor de cianeto no condensado, como um reagente;
2. a corrente de processo (condensado), após a reação de redução, é totalmente reciclada ao processo, pois não mais ocorre a formação de Formiato de Sódio, permitindo o aumento da produção de cianeto;
3. o rebaixamento e o reciclo são praticados desde 1997 e os fatos geradores deste lançamento são posteriores (1998 e 1999).

Transcreve o Acórdão CS nº 0952/01, proferido em Auto de Infração lavrado contra a empresa Bahia Sul Celulose S/A, e argumenta que, pelo teor dos votos vencedor e discordante, pode-se

inferir que, nos casos em que os reagentes são utilizados para permitir a reutilização de correntes de processo, o direito ao creditamento está perfeitamente adequado à legislação em vigor.

Finalmente, requer a realização de perícia técnica para certificar a correta afetação do hipoclorito de sódio, caso este órgão julgador entenda que não é possível a aceitação da diligência realizada anteriormente.

Infração 3 – esclarece que a autuação ocorreu porque, ao desembaraçar as mercadorias no Estado de São Paulo, em razão de greve no porto de Salvador, preencheu equivocadamente a Guia de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNR), indicando como unidade favorecida aquele Estado (SP), porém entende que o procedimento relatado não causou prejuízo aos cofres da Bahia, uma vez que o estabelecimento destinatário poderia se creditar, do valor recolhido, na entrada das mercadorias. Além disso, afirma que, como os dados de seu estabelecimento foram mencionados na referida GNR, existe a possibilidade de que os recolhimentos tenham sido repassados para o Estado da Bahia e que estará efetuando uma verificação junto à instituição bancária. Solicita o cancelamento da multa indicada, a teor do artigo 918, do RICMS/97, uma vez que não houve dolo ou prejuízo ao Estado.

Infração 4 – aduz que, na situação em tela, a saída a que se referem os autuantes foi de simples transferência de bens entre estabelecimentos da própria empresa, que circularam fisicamente da filial de São Paulo para a matriz na Bahia (CFOP 2.92), o que demonstra que não houve desincorporação de ativo e sim, mera transferência, não podendo, assim, ser aplicado o artigo 83, inciso I, do RICMS/97, como indicado pelos prepostos fiscais.

Alega que transferência não implica venda, alienação ou qualquer espécie de mudança de propriedade do bem, mas apenas uma alteração da localização física do equipamento dentro da mesma empresa e, em virtude disso, não guarda semelhança com a desincorporação, que significa a baixa do bem da contabilidade geral.

Por fim, salienta que a capitulação legal atribuída pelos autuantes estipula que a redução da base de cálculo se aplica a saídas de bens e, no caso em análise, houve entradas de bens. Conclui que possui o direito ao crédito fiscal e pede a improcedência da infração.

Infração 5 – aponta que, do mesmo modo que na infração 1, este item do lançamento é improcedente, pois se refere exatamente ao serviço de transporte do pessoal da área de produção, possuindo o direito ao crédito fiscal decorrente da aquisição de tais serviços. Chama a atenção para o fato de que os recolhimentos relativos à Denúncia Espontânea referem-se ao período em que vigia o Convênio 66/88, quando pairavam dúvidas quanto à possibilidade ou não do creditamento do ICMS decorrente de serviços tomados de transporte de pessoal. Acrescenta que, muito embora entendesse que possuía o direito ao crédito fiscal, receava uma autuação por parte do fisco estadual e, por essa razão, resolveu proceder ao pagamento do valor dos créditos de ICMS utilizados de forma supostamente indevida.

Entretanto, posteriormente, se convenceu de que a diferença do período de novembro de 1996 a abril de 1997 não deveria ser recolhida, pois, com o advento da Lei Complementar nº 87/96, restou claro que o direito ao aproveitamento do crédito de ICMS referente aos serviços de transporte de pessoal estava assegurado, não sendo, portanto, devida a obrigação que havia sido objeto de denúncia espontânea relativa ao período indicado, conforme demonstrado na infração 1.

Finalmente, pede a improcedência das infrações 1 a 5 e a dispensa da multa indicada na infração 3. Protesta por todos os meios de prova em direito admitidos e requer a realização de perícia técnica para verificação da correta afetação do hipoclorito de sódio no processo produtivo do cianeto de sódio (infração 2).

Os autuantes, em sua informação fiscal (fls. 219 a 222), preliminarmente aduzem que exercem uma atividade plenamente vinculada e, por essa razão, seria fora de propósito a discussão da constitucionalidade da legislação tributária, tendo em vista o disposto no artigo 125, do COTEB.

No mérito, argumentam o seguinte:

Infrações 1 e 5 – todas as alegações defensivas são improcedentes e, para demonstrar o erro do autuado, transcrevem o Parecer GECOT/DITRI nº 2442/2002 em que aquele órgão da SEFAZ/BA externa o seu entendimento de que “não gera direito a crédito o valor do imposto incidente sobre serviços de transporte intermunicipal de empregados do setor produtivo”, considerando “que tal previsão não está contemplada no artigo 93 do RICMS-BA/97, que lista as hipóteses de utilização do crédito fiscal”.

Infração 2 – com base na descrição do processo produtivo elaborada pelo contribuinte e ora anexada aos autos, sustentam que o hipoclorito de sódio não é utilizado no processo industrial para fabricação do cianeto de sódio, como alegado pelo autuado.

Salientam que o Parecer ASTEC, em resposta à solicitação efetuada pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal no Auto de Infração nº 279470.0008/01-6 e acostado pelo sujeito passivo à fl. 212, na verdade reforça esta autuação, pois abre a possibilidade de não ser aceito o hipoclorito de sódio como produto intermediário.

Infração 3 – o próprio autuado reconheceu a infração e requereu a dispensa da multa. Aduzem que não há nenhuma dúvida quanto ao não recolhimento do ICMS para o Estado da Bahia, consoante as GNRE's anexas (fls. 138, 142, 147 e 155) e o extrato da matriz da empresa, referente aos exercícios de 1998 e 1999 (fls. 229 e 230), onde se pode verificar que não constam os pagamentos das GNRE's acima citadas.

Infração 4 – a afirmação do contribuinte, de que a redução da base de cálculo deve ser feita apenas nos casos de desincorporação em prazo igual ou inferior a um ano, não se sustenta à luz da legislação vigente. Transcrevem o parágrafo único do artigo 624 do RICMS/97 para demonstrar que não se aplica a suspensão da incidência do ICMS nas saídas interestaduais de bens do ativo permanente quando os bens ou materiais forem remetidos em caráter definitivo, hipótese em que deve ser aplicada a redução de base de cálculo prevista no artigo 83, do RICMS/97. Dessa forma, entendem que “a filial remetente situada em outro estado, deveria ter efetuado a redução da base de cálculo” e, “se não o fez, o estabelecimento destinatário, no caso o autuado, só poderia se apropriar do crédito calculado de forma correta”.

Considerando que os autuantes anexaram novos documentos por ocasião da informação fiscal, o autuado foi intimado (fls. 232 e 233) e novamente se pronunciou, às fls. 234 a 241.

No seu pronunciamento o autuado atacou detida e objetivamente cada item do Auto de Infração e, notadamente, com relação a infração 2 diz que em momento algum, afirmou que o hipoclorito de sódio fosse matéria prima para a fabricação do cianeto de sódio e que, pela descrição do processo, está claro que o citado produto químico “não participa da reação da síntese, mas este fato não retira a sua condição **de produto intermediário, insumo usado como agente neutralizante da água condensada dos evaporadores**,” (...) “para evitar a formação de Formiato de Sódio que impede a formação dos cristais de cianeto de sódio, produto final tributado pelo ICMS”. Ressalta que a condição de produto intermediário não lhe retira o direito ao creditamento do imposto destacado nas notas fiscais de aquisição, conforme o disposto no artigo 93, inciso I, do RICMS/97. Salienta, ainda, que não existe efluente gasoso e, por via de

conseqüência, não se realiza tratamento do mesmo e, obviamente, “não ocorre a sua disposição na atmosfera”, contrariando o que foi afirmado pelos autuantes.

Por fim, reitera os argumentos já expendidos em sua peça defensiva, inclusive, o pedido de diligência a fiscal estranho ao feito, caso este órgão julgador despreze o Parecer ASTEC já colacionado aos autos. Pede, mais uma vez, a improcedência do lançamento e a realização de diligência por fiscal da ASTEC, bem como a juntada posterior de documentos e Pareceres.

A 3<sup>a</sup> JJF, tendo em vista a controvérsia e a complexidade da matéria, decidiu converter o PAF em diligência, a fiscal estranho ao feito (fls. 246 e 247), para que verificasse, *in loco*: a) qual a afetação do hipoclorito de sódio no processo produtivo da empresa; b) tratando-se de produto afeto diretamente ao processo produtivo, qual o percentual desta afetação.

O diligente apresentou o Parecer ASTEC nº 0203/2003 em que, após descrever minuciosamente o processo produtivo do autuado (conforme os documentos de fls. 258 a 268), conclui que o hipoclorito de sódio é utilizado:

1. na unidade de produção do cianeto de sódio, para reagir com o cianeto existente na água evaporada na etapa de cristalização do referido produto, criando a possibilidade de retorno, ao processo produtivo, para *flush* dos equipamentos, isto é, limpeza de vários equipamentos, purga dos instrumentos e ajuste da concentração do cianeto de sódio-solução para venda. Salienta que o consumo, nesta atividade, foi de 97,24%, no exercício de 1998, e de 97,82%, no exercício de 1999;
2. na unidade de resfriamento de água, para remoção do calor dos diversos processos da fábrica, possibilitando a reutilização da água em circuito fechado nos trocadores de calor, e como biocida, para evitar a proliferação de microorganismos no sistema. Salienta que o consumo, nesta função, foi de 2,76%, no exercício de 1998, e de 2,18%, no exercício de 1999.

O autuado e os autuantes foram cientificados do Parecer ASTEC nº 0203/2003 (fls. 273 a 275), mas não se manifestaram nos autos.

O Auto de Infração foi julgado PROCEDENTE EM PARTE pela 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, tendo se manifestado pela procedência das infrações 1, 3 e 5 e pela procedência em parte das infrações 2 e 4.

A Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício quanto à improcedência em parte das infrações 2 e 4.

Irresignado, o autuado apresentou Recurso Voluntário, reiterando seus argumentos no que se refere às autuações identificadas como de números 1,2, 4 e 5 e informando que reconheceu e pagou o valor do imposto devido pela infração nº 3, aproveitando-se da Anistia Estadual.

Parecer da PROFIS pelo improviso do Recurso, mantendo-se a Decisão recorrida.

#### **VOTO (VENCIDO QUANTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO – ITENS 1, 2 e 5)**

Quanto às infrações 1 e 5, o entendimento dominante nesse Conselho, é de que o serviço de transporte de funcionários é alheio à atividade da empresa, pelo que não gera crédito fiscal de ICMS.

Contudo, o entendimento que tenho da matéria é outro. O respeitável Voto Vencido do Ilustre relator José Bezerra Lima Irmão, em sede de julgamento de 1<sup>a</sup> Instância, acórdão JJF nº 0472/01-03, abaixo transcrito, retrata a compreensão dessa matéria esposada por esta Relatora, admitindo com brilhantismo o uso destes créditos:

“VOTO VENCIDO QUANTO AO ITEM 3º

*O sujeito passivo reconheceu as infrações apontadas nos itens 1º e 2º. A discussão concentra-se exclusivamente no item 3º, que diz respeito à glossa de crédito fiscal relativo a serviços de transporte de pessoal vinculado ao setor de produção da empresa.*

*Destaco, de antemão, dois pontos básicos do RICMS/97:*

1. o art. 93, § 1º, I, “a”, autoriza o crédito fiscal sempre que as mercadorias ou os serviços estejam vinculados à industrialização (merece realce o vocábulo “vinculados”);
2. por sua vez, o art. 97, IV, “c”, veda o crédito fiscal quando se tratar de mercadorias ou serviços alheios às atividades do estabelecimento (assinala-se a expressão “serviços alheios às atividades do estabelecimento”).

*O grande equívoco que se repete amiúde na determinação dos bens e serviços que dão direito ao crédito está no fato de as pessoas interpretarem a nova legislação com base na legislação passada.*

*A Constituição de 1967, com a Emenda nº 1/69, 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, da 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, de forma bastante didática:*

*“§ 1º. Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:*

*I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:*

- a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;
- b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou
- c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso; e

*II - as operações ou prestações subsequentes sejam tributadas pelo imposto, sendo que, se algumas destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem isentas ou não tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvados os casos em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito.”*

Atente-se bem para as conjunções “ou” e “e”, no texto acima. A conjunção alternativa “ou”, apostada no final da alínea “b” do inciso I, indica que, para o contribuinte ter direito ao crédito, não há necessidade de serem preenchidos, cumulativamente, os três requisitos do inciso I. Para ter direito ao crédito, basta preencher um. Já a conjunção aditiva “e”, apostada no final da alínea “c” do inciso I, indica que, uma vez analisados os requisitos das alíneas do inciso I, sendo preenchido algum ou todos os requisitos (conjunção “ou”) daquele inciso, há que se verificar se, também, cumulativamente, é preenchido o requisito do inciso II.

Nestes autos, a empresa é um estabelecimento industrial. Segundo consta nos autos, utilizou créditos fiscais de serviços de transporte dos funcionários do setor de produção. Resta indagar, então: o transporte de pessoal ligado ao setor de produção está vinculado, ou não, ao processo industrial?

A resposta a essa questão é tão óbvia que, a rigor, dispensaria qualquer discussão. No entanto, tendo em vista a polêmica travada em torno da questão, a matéria precisa ser analisada de forma responsável. Todo o meu raciocínio está embasado nos estritos termos da legislação estadual. Nesse ponto, a legislação estadual é irrepreensível, assenta-se nos fundamentos da Constituição.

Os serviços de transporte tomados pela fábrica constituem insumos industriais, e, como tais, são contabilizados como custo de produção. Sendo assim, integram o preço de venda dos produtos acabados, ou seja, compõem a base de cálculo do ICMS devido nas saídas dos produtos acabados. Sendo assim, se nas saídas dos produtos acabados o imposto incide sobre um valor no qual estão embutidos os insumos empregados na sua fabricação, 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.

O RICMS/97 estipula os casos em que é vedado o crédito. Nesse sentido, 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?

Neste caso, é o próprio fisco que afirma, no Auto de Infração, que se trata do serviços de transporte dos operários do setor de produção.

Retomo então a norma do § 1º do art. 93 do RICMS/97, que autoriza o crédito, “inclusive o relativo aos serviços tomados” (§ 1º, caput), condicionando-o a que os serviços tomados estejam vinculados à industrialização (inciso I, “a”). Ora, não faz sentido supor que o transporte de pessoal do setor fabril não esteja vinculado ao setor fabril!

O autuado é uma empresa industrial. Para o desempenho dessa atividade, dentre uma série de insumos, utiliza serviços de transporte de pessoal. O crédito fiscal em discussão diz respeito ao imposto pago pela empresa que transporta os operários do autuado que trabalham no setor de produção.

*Por conseguinte, tendo em vista que o RICMS/97, no art. 93, § 1º, autoriza o crédito fiscal sempre que as mercadorias ou os serviços estejam vinculados à industrialização, e considerando o sentido do termo “vinculado”, não tenho a mais mínima dúvida de que é legal o crédito do imposto relativo ao serviço de transporte de trabalhadores diretamente ligados ao setor produtivo de bens sujeitos à tributação do ICMS. É legítimo o crédito, se os serviços tomados estão vinculados à industrialização, preenchendo, assim, os requisitos previstos na lei, de forma expressa.*

*O crédito fiscal não constitui um benefício, um favor, uma benesse que se conceda ou negue livremente. Digo mais: o crédito fiscal não constitui sequer um “direito” do contribuinte – na verdade, o sistema débito/crédito integra o critério legal de apuração do imposto, já que se trata de um tributo não cumulativo. A Lei, dentre uma série de regras técnicas, tais como as que fixam a base de cálculo e a alíquota, contém também a regra da não-cumulatividade: deve-se compensar o valor devido pela realização de operações ou prestações com o montante cobrado nas operações e prestações anteriores.*

*Por conseguinte, o crédito fiscal constitui o mecanismo pelo qual a Lei e o Regulamento, em atendimento à Constituição, materializam o princípio da não-cumulatividade. O ICMS é um tributo não cumulativo, devendo-se compensar o valor devido pela realização de operações ou prestações com o montante cobrado nas operações e prestações anteriores. Sendo vedado o crédito, o ICMS passa a ser um tributo cumulativo, e com isso ele perde sua principal característica, estabelecida pela Constituição.*

*Com efeito, o ICMS, atendendo ao princípio da não-cumulatividade, deve ser apurado compensando-se o valor devido em cada operação ou prestação com o “montante” cobrado nas operações e prestações anteriores. Não é por acaso que o legislador constituinte empregou o termo “montante”. Por montante entenda-se o imposto relativo a todas as operações e prestações anteriores vinculadas ao negócio objeto da tributação, envolvendo serviços, matérias-primas, produtos intermediários e outros insumos. Os serviços de transporte, no caso em exame, são vinculados ao processo industrial. Quando a fiscalização, interpretando mal as normas legais, exclui parte dos insumos no cálculo do crédito fiscal, desvirtua-se a palavra “montante”, que deixa de traduzir o sentido de soma ou total, passando a representar um conceito parcial.*

*O ICMS é um tributo indireto. Quem arca com o ônus do ICMS é o consumidor final, por isso chamado de contribuinte de fato. O sistema de compensação de débitos e créditos previsto pela Constituição tem por objetivo fazer com que a carga tributária seja “empurrada”, de forma sucessiva, nas diversas etapas de circulação econômica, de modo a ser repassada até o elo final da cadeia produtiva e comercial. Se o fisco vedar o crédito fiscal de insumo comercial ou industrial por parte de determinado contribuinte, este, que seria o contribuinte de direito, se torna automaticamente contribuinte de fato. Isso implica descaracterização do tributo, passando o ICMS a ser um imposto “semidireto”. Ao não ser permitido o crédito, e tendo em vista que o ICMS integra o valor da operação subsequente, termina o imposto incidindo sobre tributo já pago, ou seja, será pago tributo sobre tributo, configurando-se assim o fenômeno conhecido por “efeito cascata”, comprometendo-se o princípio da não-cumulatividade.*

*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, quando adquiridos com incidência do imposto, dão direito ao crédito. 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.

Os serviços tomados neste caso integram o custo de produção. Esse fenômeno contábil tem relevância do ponto de vista jurídico, haja vista que, como os custos industriais afetam a formação do preço final de venda das mercadorias produzidas, eles repercutem na questão da cumulatividade ou não-cumulatividade da tributação.

A contabilização dos bens e serviços de consumo é feita de modo diverso da contabilização dos insumos. Os bens e serviços de consumo são contabilizados como despesas. Já os insumos são contabilizados como custos de produção. Isso tem implicações importantes no tocante ao regime de apuração do ICMS, em função do princípio da não-cumulatividade.

Como os insumos são lançados como custos de produção, eles interferem diretamente na formação do preço final de venda do produto acabado e, consequentemente, na base de cálculo do imposto.

Os serviços de transporte de operários representam dispêndios relacionados diretamente com a atividade industrial. Integram o custo das mercadorias produzidas. Desse modo, ao ser determinado o preço de venda dos produtos que a empresa fabrica, nesse preço está computada a parcela correspondente aos insumos empregados na sua fabricação. Se esses insumos integram a base de cálculo das operações de venda, não há como deixar de ser reconhecido o direito ao crédito na sua aquisição, sob pena de ser violado o princípio da não-cumulatividade.

A norma do § 1º do art. 93 do RICMS/97 é clara na especificação dos bens e serviços que dão direito ao crédito. O crédito, “inclusive o relativo aos serviços tomados” (§ 1º, caput), condiciona-se a que os serviços tomados estejam vinculados à industrialização (inciso I, “a”). Assim sendo, para decidir se é legal o crédito, basta investigar se os serviços estão ou não estão vinculados à atividade industrial. Se estão vinculados à produção, é legítimo o crédito. Se não estão vinculados, o crédito não pode ser utilizado.

Como, a meu ver, é um contra-senso imaginar que o transporte de trabalhadores do setor fabril constitua um fato não vinculado ao setor fabril, concluo que é legal a utilização do crédito fiscal em discussão nestes autos. O princípio da não-cumulatividade assegura ao contribuinte o direito de abater do imposto relativo às suas operações (ou prestações) o montante cobrado nas operações e prestações anteriores.

A fixação, pelos agentes do fisco, de critérios não estabelecidos pela Lei fere o princípio da segurança jurídica.

A Lei baiana, fiel à Constituição e à norma complementar à Constituição, define as situações em que o contribuinte pode utilizar o crédito. Não há como negar o direito ao crédito se os serviços tomados, por estarem vinculados à industrialização, preenchem os requisitos previstos na Lei.

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

Nesse item, portanto reformo a Decisão recorrida.

Quanto às infrações 2 e 4, julgadas procedentes em parte pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, entendo que assiste razão ao recorrente.

O diligente, no Parecer apresentado neste PAF concluiu que aproximadamente 98% do Hipoclorito de Sódio é utilizado na unidade de produção do cianeto de sódio e o restante é utilizado “na unidade de resfriamento de água, para remoção do calor dos diversos processos da fábrica, possibilitando a

reutilização da água em circuito fechado nos trocadores de calor e como biocida, para evitar a proliferação de microorganismos no sistema.”

Quanto ao hipoclorito utilizado na unidade de produção do cianeto, entendeu a Junta de Julgamento Fiscal que era operação que gera crédito fiscal de ICMS. Já quanto ao material utilizado na unidade de resfriamento da água e como biocida posicionou-se pela não reconhecimento do direito a crédito.

Entendo que o Hipoclorito de Sódio, nas situações apresentadas e em todas elas, é claramente um insumo necessário à produção, cuja falta pode acarretar em prejuízo ao pleno e satisfatório desenvolvimento do processo industrial e, por consequência, à comercialização do produto final.

O Parecer citado foi cristalino no sentido de demonstrar que nas situações em que o recorrente utiliza o hipoclorito de Sódio está-se objetivando cumprir o seu objeto social, qual seja a fabricação e comercialização de seu produto.

Manter a Decisão recorrida é ignorar o Princípio da Não-Cumulatividade Constitucional e a própria Lei Complementar 87/96.

Quanto à infração 4, entendo que o recorrente também tem razão, uma vez que a operação realizada foi de transferência de imobilizado entre Matriz e Filial, não se caracterizando a desincorporação.

Segundo o Aurélio, desincorporação é : “ [De *des-* + *incorporar*.] V. t. d. 1. Separar (o que estava incorporado). 2. Tirar de uma corporação. 3. Desunir, desligar. Int. 4. Bras. Rel. Abandonar (a entidade, o guia, etc.) o corpo de (o médium) ao qual se incorporara no transe; desacostar. P. 5. Separar-se; desligar-se; desmembrar-se. ”

No caso em tela, não houve desligamento do bem do seu proprietário. Apenas uma mudança do local onde o mesmo será utilizado. O critério apresentado pelo relator de que as transferências foram caracterizadas pelo fato de o bem ser novo, e a desincorporação pelo fato de ele já ter sido utilizado, não se aplica. As transferências podem ocorrer a qualquer momento da vida útil do bem. A desincorporação, por sua vez, somente ocorre quando aquele bem não mais se incorpora ao patrimônio da empresa, seja pelo fato de ter sido vendido, doado ou descartado.

O recorrente foi muito feliz ao trazer a Decisão da 1<sup>a</sup> Câmara Fiscal que se aplica à presente discussão, no sentido de entender a diferença entre a operação de transferência e a desincorporação. De fato, a legislação tributária está vinculada aos Princípios da Legalidade e da Tipicidade. Não se caracterizando o tipo descrito na norma, não haverá porquê se aplicá-la. Não se fala em tributação por analogia ou semelhança.

Vale transcrever a Decisão citada pelo recorrente em seu Recurso Voluntário:

Acórdão CJF 0648-11/03:

**“2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA (...) b) BASE DE CÁLCULO FIXADA PELA UNIDADE DE ORIGEM SUPERIOR À ESTABELECIDA EM LEI COMPLEMENTAR.** Tratando-se de transferências interestaduais de bens do ativo imobilizado, não se aplica a regra da desincorporação, prevalecendo a base de cálculo tributada na origem para fins de crédito fiscal. Descaracterizada a imputação.”

Por tudo o quanto exposto, meu voto é pelo provimento parcial do Recurso Voluntário interposto pelo recorrente e improviso do Recurso de Ofício. Desta forma, reformo a Decisão da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal quanto ao aproveitamento de crédito de ICMS derivado da aquisição de serviço de transporte intermunicipal ou interestadual, com objetivo de transporte de funcionários para setor de produção. Reformo a Decisão de Primeira Instância para reconhecer o direito do recorrente ao aproveitamento integral do crédito

fiscal de ICMS gerado pela aquisição de hipoclorito de sódio utilizado no seu processo produtivo, conforme descrito no voto, bem como para reconhecer o direito ao crédito fiscal de ICMS nas transferências de imobilizado entre matriz e filial, não se aplicando as normas correspondentes à desincorporação.

#### VOTO (VENCEDOR QUANTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO – ITENS 1, 2 e 5)

Discordo do voto da relatora do PAF somente quanto ao Recurso Voluntário relativo aos itens 1, 2 e 5 do Auto de Infração.

Quanto às infrações 1 e 5, o entendimento deste Conselho vem sendo no sentido de que o serviço de transporte de funcionários é alheio à atividade da empresa, pelo que não gera crédito fiscal de ICMS.

Recentemente, me pronunciei a respeito deste assunto, tendo exarado o voto vencedor do Acórdão CJF n.º 0555-11/03, que transcrevo:

*“Quanto ao item 6, que se reporta à utilização indevida de crédito fiscal, referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a processo de industrialização, produção agropecuária, geração ou extração, que resulte em operações de saídas tributadas, restou comprovado nos autos tratar-se de transporte (translado) de funcionários para as dependências da empresa.*

*Ocorre que inexiste previsão legal para a utilização de crédito fiscal, decorrente de serviço de transporte, quando não vinculado à operação subsequente tributada da mesma natureza ou a entrada, real ou simbólica, de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, no caso da atividade exercida pelo recorrente (art. 93, III, do RICMS/97), o que torna subsistente a infração.”*

É exatamente o que ocorre no presente caso, o transporte de pessoal, mesmo que do setor produtivo, não tem qualquer vínculo com operação subsequente tributada da mesma natureza, e, mesmo ainda, com entrada de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, o que impede a utilização do crédito fiscal destacado nos conhecimentos de transporte.

No que concerne ao produto hipoclorito de sódio utilizado na unidade de resfriamento d’água como biocida, cujo crédito fiscal foi glosado (item 2) , este tema já foi apreciado inúmeras vezes por este Colegiado, inclusive através da sua Câmara Superior, que vem decidindo, reiteradamente, que os produtos utilizados no tratamento da água de refrigeração para evitar corrosão, incrustação e formação de colônias de microorganismos que ocasionariam desgaste nos equipamentos do autuado, visando à sua conservação, são considerados como destinados ao uso e consumo do estabelecimento, cujo crédito fiscal somente será admitido a partir de 2007 (art. 33, I, da LC n.º 87/96, com a redação dada pela LC n.º 114/02).

Cito como exemplo os Acórdãos CJF n.º 0074-12/02, de minha lavra, 1095/01 e 0159-12/03.

Portanto, o meu voto é pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a decisão recorrida e excluir o item 4 do Auto de Infração.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime, PROVER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 2068540002/03-8, lavrado contra COMPANHIA BRASILEIRA DE ESTIRENO (COMPANHIA QUÍMICA METACRIL), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$144.487,79, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios

VOTO VENCEDOR QUANTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO – ITENS 1, 2 e 5 - Conselheiros (as) Antonio Ferreira de Freitas, Ciro Roberto Seifert , Israel José dos Santos e Nelson Teixeira Brandão.

VOTO VENCIDO QUANTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO – ITENS 1, 2 e 5 -Conselheira Rosa Maria Santos Galvão.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de fevereiro de 2004.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

ROSA MARIA DOS SANTOS GALVÃO – RELATORA VOTO VENCIDO

CIRO ROBERTO SEIFERT – RELATOR DO VOTO VENCEDOR

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