

A. I. Nº - 299904.0001/03-0  
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS  
AUTUANTES - JOSÉ VALDEMIR BRAGA SANTOS/TÂNIA MARIA SANTOS DOS REIS  
ORIGEM - SAT/DAT NORTE/COFEP  
INTERNET - 10.11.04

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0398-02/04**

**EMENTA: ICMS.** 1. CRÉDITO FISCAL UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal de material de uso e consumo. Não comprovado que os materiais tratam-se de produtos intermediários que participam do processo de fabricação como elementos integrantes do produto final, e indispensáveis à sua composição. Infração comprovada. **b)** LANÇAMENTO EM DUPLICIDADE. Infração parcialmente elidida. **c)** SERVIÇO DE TRANSPORTE DE PESSOAL. Infração caracterizada. **d)** IMPOSTO NÃO DESTACADO EM DOCUMENTO FISCAL. Infração comprovada. **e)** TRANSFERÊNCIA DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO E MATERIAIS DE CONSUMO. Infração não caracterizada. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. **a)** BEM DESTINADO AO ATIVO PERMANENTE. Infração caracterizada. **a.1.** TRANSFERÊNCIAS DE BENS. Infração não elidida. **b)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. **b.1)** TRANSFERÊNCIA DE BENS. Infrações comprovadas. 3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDAS DE COMBUSTÍVEIS (GASOLINA E ÓLEO DIESEL) A CONTRIBUINTES DESTE ESTADO. **a)** RETENÇÃO A MENOS DO IMPOSTO DEVIDO. Infração comprovada. **b)** FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RETIDO. Comprovado que o valor do imposto não foi retido. Correção da multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração lavrado em 29/06/2004, no valor de R\$ 2.560.683,98 decorreu das seguintes irregularidades:

1. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. R\$ 406.416,58 e multa de 60%. Utilizou créditos de ICMS decorrente de aquisições de produtos químicos para análise e tratamento de água, preservação de equipamentos e outros materiais de uso e consumo.
2. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a lançamento de documento (s) fiscal (is) em duplicidade. ICMS de R\$ 103.186,47 e multa de 60%.
3. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS 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.

Referente as aquisições de serviços de transporte de pessoal. ICMS de R\$ 1.068.930,17 e multa de 60%.

4. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documento (s) fiscal (is). Referente às devoluções de armazenagem das NFs 398691 e 398693 de 12/11/01. ICMS de R\$ 17.841,34 e multa de 60%.
5. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. ICMS de R\$ 207.417,83 e multa de 60%.
6. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do estabelecimento. Referente às transferências de bens. ICMS de R\$ 90.547,73 e multa de 60%.
7. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da federação e destinadas ao consumo do estabelecimento. ICMS de R\$ 18.225,03 e multa de 60%.
8. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento. Referente às transferências, conforme demonstrativo Anexo H. ICMS de R\$ 39.904,09 e multa de 60%.
9. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da federação destinadas ao consumo do estabelecimento. Referente às aquisições de produtos químicos para análise e tratamento de água, preservação de equipamentos e outros. ICMS de R\$ 249.881,32 e multa de 60%.
10. Reteve e recolheu a menor o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas de combustíveis e lubrificantes para contribuintes localizados neste estado. Nas saídas de gasolina A em virtude de erro na aplicação do Preço de Referência estabelecido por autoridade competente. ICMS de R\$ 29.478,98 e multa de 60%.
11. Reteve e recolheu a menor o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas de combustíveis e lubrificantes para contribuintes localizados neste estado. Nas saídas de óleo diesel em virtude de erro na aplicação do preço de referência. ICMS de R\$ 18.121,62 e multa de 60%.
12. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente a transferência interestadual de bem de uso e consumo. Utilizou indevidamente crédito fiscal do ICMS por estorno de débito, lançado no RAICMS referente às transferências interestaduais de bens do ativo permanente e materiais de uso e consumo em desacordo com o que determina o Artigo 624 do RICMS/97. O contribuinte ao efetuar transferências interestaduais dos materiais supracitados creditou-se, a título de estorno de débito, do valor total do ICMS destacado nas notas fiscais. ICMS de R\$ 210.537,18 e multa de 60%.
13. Deixou de recolher ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações de vendas de combustíveis e lubrificantes realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Referentes às notas fiscais complementares emitidas conforme demonstrativo Anexo M. ICMS de R\$ 100.195,64 e multa de 150%.

O autuado, através de seu advogado, ingressa com defesa, fls. 74/104, na qual tece as seguintes considerações:

1. Em 12/07/2004, a impugnante reconheceu a procedência de parte das infrações, recolhendo para o erário, conforme DAE anexo, a quantia de R\$ 455.372,37. Este valor refere-se às infrações 02 (parcial), 04 (total), 05 (parcial), 06 (parcial), 07 (total) e 11 (total).

2. Impugna a infração 01, pois a pretensa infração decorre do crédito de ICMS incidente na aquisição de produtos químicos utilizados como insumo no processo produtivo. Esses produtos são, basicamente, **hipoclorito de sódio e cloro liquefeito** – para controle do microbiológico, **fosfato trissódico** – para controle do PH, **hidrato de hidrazina** – é dosado para consumir o oxigênio dissolvido na água, **barrilha/carbonato de sódio** – utilizado para controle de PH, evitando corrosão e/ou incrustação, **fluído térmico e gás freon** – utilizados em circuito fechado para aquecimento de equipamentos e/ou tubulações, **glicerina** – utilizada no processo de instrumentação, **óleo lubrax** – consumo de transformadores, etc.
3. Aduz que são mercadorias que não podem ser singelamente consideradas como de uso e consumo, vez que estão diretamente ligadas ao processo industrial da Refinaria Landulpho Alves (RLAM), apresentando-se como indispensáveis para que ele aconteça.
4. Ademais ao se examinar a questão do creditamento fiscal do ICMS, não se deve perder de vista que ele decorre de comando constitucional, especificamente do princípio da não cumulatividade, a que estão submetidos tanto o contribuinte, quanto o Estado. Ressalta que a Constituição Federal não estabeleceu qualquer restrição para seus abatimentos, não sendo, portanto, lícito que qualquer lei complementar ou ordinária o faça.
5. Cita a doutrina e lembra que o creditamento também é um dever do contribuinte e não uma faculdade.
6. Relata que ainda em votos isolados e vencidos, o próprio CONSEF começa a atentar que a questão do creditamento, somente pode ser examinada pela correta verificação do princípio da não cumulatividade. No processo administrativo fiscal que teve por objeto o Auto de Infração nº 281076.0002/99-0, o voto do Conselheiro Nelson Brandão é exemplar. Também traz o Acórdão JJF 0002/01-4, emanado da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, que corrobora com este entendimento.
7. Afirma que, neste caso, inexiste qualquer infração, pois trata-se de produtos químicos que se caracterizam como insumos indispensáveis ao processo industrial.
8. Quanto à infração 02, reconheceu o débito parcial no valor histórico de R\$ 95.701,10, contudo não reconhece o valor de R\$ 7.485,37 pois se refere ao ICMS destacado na nota fiscal de energia elétrica emitida pela COELBA, com vencimento em 23/08/2000, conforme cópia em anexo. (doc. 04).
9. Desta forma não houve lançamento em duplicidade de documento fiscal, conforme se comprova com a nota fiscal acima. A dúvida dos auditores centra-se na falta de numeração da conta de energia, pois a fornecedora utiliza apenas o número do consumidor, ensejando a incerteza, que será inegavelmente corrigida nesse Colendo Conselho.
10. Na verdade o que existe são números de documentos fiscais iguais, registrados no Livro de Registro de Entradas, nas datas de 19 e 26/09/2000, e que se referem às contas de energia elétrica de agosto e setembro de 2000. Por isso é improcedente a autuação.
11. No que concerne à infração 03, desta feita é o artigo 97, inciso II, alínea “c”, do RICMS/97 que impõe restrição ao direito de crédito, em flagrante oposição à Constituição Federal. Ademais a assertiva de que os serviços de transporte não eram vinculados ao processo de industrialização não condiz com a realidade. E, portanto, torna-se perfeitamente possível o creditamento com base no mesmo artigo 97. Conforme se demonstra nos documentos anexos, trata-se de créditos de ICMS sobre os faturamentos dos contratos de prestação de serviços de transporte de pessoal de unidade operacional e administrativa, que ensejam direito ao creditamento, pois não se confundem com os veículos de transporte de pessoal, de uso direto e exclusivo de alguns empregados, a que faz menção o § 2º do artigo 20 da Lei Complementar 87/96.
12. Cita o voto em separado do julgador Sr. José Bizerra Lima Irmão, da 1<sup>a</sup> JJF, no Processo 2057402/2002-0, dando pela legalidade do crédito do ICMS relativo ao serviço de transporte

de trabalhadores diretamente ligados ao setor produtivo de bens sujeitos à tributação do ICMS, previsto no art. 93, § 1º do RICMS/97.

13. Quanto à infração 05, reconheceu o débito no valor histórico de R\$ 67.266,98, referente ao exercício de 2001 e o recolheu em 12/07/2004, com os acréscimos moratórios devidos. O reconhecimento se deve ao fato de que, a partir do exercício fiscal de 2001, de acordo com a legislação, o contribuinte se debita do imposto e se credita à razão de 1/48.
14. No entanto a infração imputada para o exercício anterior a 2001, ou seja, referente ao exercício de 2000, no importe histórico de R\$ 140.150,85, não procede, pois se trata de diferencial de alíquota sobre a aquisição de bens do ativo que ensejam débito e crédito no livro Registro de Apuração do ICMS, conforme preceitua o art. 93, § 11, inciso II do RICMS/97.
15. Ademais, apesar de o autuado ter omitido o lançamento a débito no Livro de Apuração do ICMS, referente ao exercício de 2000 e, considerando que o mesmo valor geraria o correspondente crédito do ICMS, que fora efetuado, resta claro que o procedimento fiscal adotado não resultou em nenhuma perda tributária ou financeira para o erário estadual.
16. Na infração 06, o autuado reconheceu o débito parcial no valor histórico de R\$ 59.534,74 e o recolheu em 12/07/2004, com os acréscimos moratórios devidos, pois se refere ao diferencial de alíquotas, incidente nas transferências interestaduais tributadas de bens do ativo, que não foi recolhido ao Estado da Bahia.
17. No entanto, com relação ao valor de R\$ 31.012,99, trata-se de transferência de bens que estão sob liminar em outras unidades da Federação e que não houve destaque do imposto na nota fiscal. Assim, a operação, não tendo sido submetida à tributação na origem, por força da medida liminar, descabe o recolhimento do diferencial de alíquotas.
18. Assim, tanto a doutrina como a jurisprudência caminham no sentido de que não cabe o recolhimento de ICMS, decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, na transferência de mercadorias entre matriz e filial, por serem meros deslocamentos físicos entre unidades da mesma empresa.
19. Na infração 08 o valor reclamado se refere às transferências de bens que estão sob liminar em outras unidades da federação e que não houve destaque do imposto na nota fiscal. Assim, a operação não tendo sido submetida à tributação na origem por força de medida liminar, descabe o recolhimento também do diferencial de alíquota.
20. Na infração 09 não existe valor algum a ser recolhido, pois a aquisição de bens destinados ao ativo fixo do estabelecimento está fora do âmbito de incidência do ICMS, pois não se trata da aquisição de mercadorias. Como se não bastasse, parte das notas fiscais relacionadas no Anexo H do Auto de Infração, intitulado “DEMONSTRATIVO – DIFAL SOBRE TRANSFERÊNCIAS DE MATERIAL DE USO E CONSUMO”, foram emitidas por estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, ou seja, Petróleo Brasileiro S/A – Petrobrás. Isto quer dizer que, parte das operações, consideradas pelo Fisco como sendo de aquisição de mercadorias destinadas ao consumo do próprio estabelecimento, consistiram, na realidade, em mera transferência de produtos químicos, utilizados no processo de refino, entre estabelecimentos da Petrobrás.
21. Neste sentido, todas e quaisquer transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não podem ser oneradas com o imposto, nem com o diferencial de alíquota a elas pertinentes, segundo o entendimento jurisprudencial contido na Súmula 166 do STJ.
22. Quanto à infração 10, afirma que realizou as operações de venda dos produtos constantes nas notas fiscais apontadas no Auto de Infração, com o preço determinado na Portaria Ministerial Publicada no Diário Oficial da União pelo Ministério da Fazenda. Diz que a Petrobrás sempre considerou na formação da base de cálculo, para efeitos de substituição tributária, os dados extraídos das Portarias Ministeriais, onde se estabelece o preço de referência.

23. Como se verifica das notas fiscais nºs 49.849 e 49.850, no campo de dados adicionais, consta a seguinte observação: “Nota Fiscal emitida por processo automático de complementação tendo em vista a nova majoração de preços a partir de 23/11/2000, sobre a retirada a maior da quota-dia (da Distribuidora)”.
24. O preço de referência a menor da gasolina A, refere-se a diferença de preço em função de nova majoração a partir de 23/11/2000, calculado sobre retirada a maior da quota-dia da distribuidora, conforme demonstrado no campo “dados adicionais” das notas complementares nºs. 49.849 e 49.850 (doc. 07).
25. Portanto, como as próprias notas fiscais indicam, trata-se de diferença de preço, cujo imposto fora devidamente recolhido através de nota fiscal complementar.
26. Na infração 12, invoca o princípio da não cumulatividade, que sendo matéria de cunho constitucional, a sua interpretação não deve ser feita sob o manto da legislação ordinária, pois se trata de norma de eficácia plena, não dependendo de qualquer outro comando de hierarquia inferior para produzir efeitos. A Constituição Federal somente restringe o aproveitamento do crédito no caso de isenção ou não incidência, na operação seguinte.
27. Assim, a LC nº 87/96, e as demais que a alteraram, LC 92/97, LC 99/99, LC 101/2000 e LC 102/2000, corrigiram algumas das equivocadas restrições, contidas nas leis estaduais, embora tenham, sem legitimidade para tanto, fixado condições temporais e parcelamento para o aproveitamento desses créditos. Considera improcedente a autuação.
28. Quanto à infração 13, diz que o ICMS-ST no valor de R\$ 100.195,64, foi incluído, erroneamente, no Demonstrativo de Débito, Anexo M, do Auto de Infração, pois já foi recolhido de acordo com as apurações e registros dos anexos emitidos pelas distribuidoras, conforme documentos anexos. (Anexo 06). Requer diligência ou perícia, de modo a comprovar com os documentos que a obrigação tributária apontada foi devidamente cumprida.
29. Requer, a final, que seja julgado insubsistente o Auto de Infração, bem como seja realizada perícia para que se comprove as alegações contidas nos itens que se referem aos insumos utilizados no processo produtivo do estabelecimento autuado, aos contratos de prestações de serviços de transporte de pessoas envolvidas no processo industrial e de administração do autuado, e erro de imputação descritos no Anexo M do Auto. Também que seja intimada para acompanhar as diligências ou perícias, bem como apresentar quesitos e assistente técnico. Sejam ainda compensados todos os valores recolhidos pela impugnante.

Os autuantes prestam a informação fiscal de fls. 343/353, e sustentam a autuação, prestando os seguintes esclarecimentos:

1. Infração 1 – Decorre do procedimento recorrente da empresa, que por questões corporativas, credita-se de todos os produtos que de alguma forma contribuam para o processo industrial. Este procedimento já vem sendo motivo de autuações cujos desfechos não têm sido favoráveis ao autuado.
2. Observam que o AI nº 269568.0004/00-4 foi objeto de diligência solicitada para ser efetuada por auditor fiscal estranho ao feito, além de formação em Engenharia e com experiência no segmento. A diligência foi cumprida com base na análise do processo produtivo, inclusive com a coleta de informações junto aos seguintes profissionais técnicos da autuada: Eng. Miguel Andrade, Gerente Comercial, Sr. Marival – Staff da área Comercial, Eng. Bartolomeu Rebouças e Químico Toru Watanabe da Gerência de Otimização de Processos.
3. Conforme intimação, anexa à fl. 30 do PAF, foram solicitadas informações a respeito de novos materiais adquiridos, cujas informações foram obtidas com o Eng. Bartolomeu

Rebouças. Anexam às fls. 31 e 32 do PAF, o resumo das características e aplicações de tais materiais, inclusive os que foram objeto de diligência.

4. A decisão, por esta autuação, decorreu da análise dos produtos e suas aplicações no processo, inclusive observando o Parecer Normativo nº 01/81, que é referência neste particular.
5. O consumo dos produtos, cujos créditos foram glosados. depende de fatores alheios ao processo produtivo, como por exemplo:
  - .perdas por evaporação ou por vazamentos da água de resfriamento, que exigem reposição desta água e portanto consumo de produtos para seu tratamento;
  - qualidade da água bruta captada (determina a dosagem dos produtos utilizados para o tratamento);
  - Umidade do ar, nos casos da sílica gel e alumina aditivada;
  - Existência de vazamentos nos casos do gás freon 22 e fluido térmico (que operam em circuito fechado);
  - Deterioração natural pelo uso, no caso dos inibidores de corrosão usados na proteção de torres.
6. Infração 2 – Os documentos em cópias foram anexados ao PAF, sem autenticação, ou visto de funcionário, em desacordo com o que determina o artigo 8º, § 1º do RPAF/99. Sustentam a procedência da autuação.
7. Infração 03 - O valor do imposto referente ao serviço de transporte dos empregados não gera direito ao crédito, considerando que a norma regulamentar só alcança as mercadorias que se integram ou são consumidas durante o processo produtivo. Os serviços de transporte tomados, não se restringem apenas a empregados, ligados diretamente à produção, trata-se de serviços de transporte de todos os empregados da empresa, incluindo: pessoal de segurança, área comercial, laboratório, apoio administrativo e outros empregados não ligados à produção. A matéria já possui entendimento firmado neste Conselho, conforme pode ser verificado em decisão da Câmara Superior, Acórdão CS nº 0222/00 e Acórdão JJF nº 458-01/02.
8. Infração 05 – O direito ao crédito é condicionado ao imposto pago anteriormente cobrado. Os lançamentos a débito no RAICMS constituem cobrança do imposto. Mantêm a autuação.
9. Infração 06 e Infração 08 – São mantidas com base no que dispõe o art. 1º, § 2º, inciso IV do RICMS/97. Sustentam a autuação.
10. Infração 09 - A contestação da autuada, em relação a esta infração, se confunde na discussão se as aquisições de bens para o ativo fixo são mercadorias e que parte destas notas fiscais contidas no Anexo H, foram emitidas por estabelecimentos da Petrobrás, consistindo em meras transferências. Esclarecem que, esta infração, refere-se à cobrança do diferencial de alíquota das aquisições de materiais, cujos créditos foram glosados na infração 01, como: produtos químicos para análise e tratamento de água, preservação de equipamentos e outros, não se tratando de transferência de materiais entre estabelecimentos da mesma empresa e não constam do Demonstrativo Anexo H, e sim de demonstrativo Anexo I, conforme descrito no Auto de Infração.
11. Infração 10 – As notas fiscais citadas 49.849 e 49.850, e as complementares citadas 49.575 e 49.576, foram anexadas ao PAF, às folhas 271, 272, 273 e 274, apesar de não autenticadas de acordo com o RPAF, já haviam sido verificadas, anteriormente, pelos autuantes em sua ação fiscal. Ocorre que as notas fiscais citadas como originais 49.575 e 49.576, não apresentaram divergência nos preços praticados, sequer estariam sujeitas à majoração de preços, ocorrida em 23/11/2000, visto que a data de saída dos produtos foi em 18/11/2000. Note-se que as notas fiscais 49.849 e 49.850 possuem quantidades diferentes daquelas

originais, diferindo das complementares, normalmente emitidas por majoração de preços ou avanço quota-dia. Durante a ação fiscal foram apresentados ao autuado, diversas notas com divergências de preços, sendo comprovadas através de notas complementares a regularidade das mesmas, restando apenas as notas fiscais 49.849 e 49.850, cujas explicações e comprovações não são plausíveis.

12. Infração 12 – O contribuinte ao efetuar as transferências interestaduais de bens do ativo permanente de materiais de uso e consumo, creditou-se a título de estorno de débito do valor total do ICMS destacado nas notas fiscais de saídas, em desacordo com o que determina o artigo 624 do RICMS/97.
13. A autuada ao efetuar as transferências interestaduais não distingue as operações com bens do ativo permanente, dos bens de uso ou material de consumo. Debita-se nas saídas com alíquota interestadual (12%), e no Livro de Apuração estorna este valor de débito em sua totalidade e lança créditos presumidos. A figura do crédito presumido é assegurada na forma do art. 624, enquanto o estorno de débito é hipótese não prevista na legislação do ICMS.
14. A autuada durante a ação fiscal, justificou tal procedimento de estorno, alegando a impossibilidade de resgate das referidas notas, com os respectivos créditos originais, em virtude da complexidade e do volume das operações da empresa, bem como por incapacidade do seu sistema de materiais. O mérito da questão reside na falta de previsão de tal estorno de débito. Sustenta a procedência da autuação.
15. Infração 13 – A autuada anexa cópias de documentos às folhas 203 a 270 do PAF, em desacordo com o que determina o art. 8º do RPAF/99. Desses documentos, apenas foram verificados, durante a ação fiscal, as notas fiscais de vendas e alguns demonstrativos do sistema de escrituração fiscal “saldo dos demonstrativos”. Os anexos não foram apresentados à época, quando segundo o autuado, encontrava-se nas instalações da RLAM, com dificuldade de resgate dos mesmos. Os documentos anexados não são compatíveis com todas as notas fiscais do demonstrativo, faltando ou sobrando alguns anexos, como por exemplo, o anexo da página 211 que suporta as notas fiscais nºs 32.873 e 31.973, os anexos das páginas 214 a 218 suportam uma única nota fiscal.
16. As operações, objeto da autuação, decorrem de notas fiscais complementares, emitidas para cobrança de valores das Distribuidoras, que segundo o autuado, já foram repassados a outros Estados em meses anteriores. As referidas notas fiscais, apesar de possuírem destaque do ICMS, não fazem parte da apuração do imposto do mês em que foram emitidas. O autuado alega que estes valores são para resarcimento, dos valores anteriormente repassados. Mantém a autuação.
17. Opinam pela manutenção do Auto de Infração.

## VOTO

Inicialmente cabe ressaltar que o autuado reconheceu o cometimento das infrações 04, 07 e 11, e parcialmente as infrações 02, 05 e 06, no valor de R\$ 276.690,81, cuja cópia do extrato de pagamento encontra-se à fl. 339 do PAF.

Na infração 01, foi apurado que a empresa utilizou-se de créditos fiscais relativos a material de uso e consumo, sob o argumento de que todos aqueles produtos contribuem para o processo produtivo.

A infração 09 tem estreita relação com esta e deve ser analisada em conjunto, pois ambas derivam dos mesmos produtos químicos, e refere-se à falta de recolhimento do imposto referente à diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais dos referidos materiais, destinado ao tratamento de água e efluentes.

Assim, verifica-se na planilha de fls. 23/29, que os produtos fiscalizados, basicamente, são: hipoclorito de sódio, cloro liquefeito, fosfato trissódico, hidrato de hidrazina, barrilha/carbonato de sódio, fluido térmico e gás freon, glicerina, óleo lubrax, nitrogênio comercial, ácido sulfúrico, água do Temadre Embasa, Auxiliar Floculação Kurita, dentre outros.

A tese da defesa baseia-se no fundamento de que são produtos químicos, que se caracterizam como insumos, indispensáveis ao processo industrial, e que deveria ser aplicada a regra do art. 97 do RICMS/97, com relação aos créditos fiscais e, consequentemente, também não é devido o recolhimento da diferença de alíquota.

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 31/12/2006 e pelo art. 93, V, “b” do RICMS/97, que 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)”.

No caso presente, é necessário que seja observada a efetiva utilização, na atividade 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, em outro, ele é considerado matéria-prima ou produto intermediário, uma vez que embora todos os dispêndios realizados façam parte do custo do produto acabado, nem todos fazem parte do custo industrial, a título de insumos ou produtos intermediários.

A empresa apresentou as características e aplicações dos produtos pertinentes a matéria em discussão, conforme discriminados nas fls. 30/31 do PAF. Verifica-se nesta listagem que a utilização de tais produtos 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 no processo industrial não estão a ele diretamente vinculados, enquadrando-se como materiais de uso e consumo, sendo vedada a utilização dos créditos fiscais até 31/12/06, conforme acima mencionado. Consequentemente também é devida a diferença de alíquota, conforme cobrado no item 09 da autuação.

Ressalto que este tema já foi inúmeras vezes apreciado por este Conselho de Fazenda, (Acórdãos CJF nº 0074-12/02, 1095/01, e 159-12/03), 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 a 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 nº 87/96, com a redação dada pela LC nº 114/02).

Na infração 02, o autuado reconheceu o débito parcial no valor histórico de R\$ 95.701,10, mas não reconheceu o valor de R\$ 7.485,37, sob o argumento de que se trata de ICMS destacado na nota fiscal de energia elétrica, emitida pela COELBA, com vencimento em 23/08/2000.

A empresa insiste em afirmar que não houve lançamento em duplicidade e apresenta cópia da nota fiscal de energia elétrica, argumentando que em verdade, há números de documentos iguais, escriturados no livro Registro de Entradas, nas datas de 19 e 26 de setembro de 2000, que se referem às contas de energia elétrica dos meses de agosto e de setembro de 2000.

Verifico no documento, trazido pela defesa, que assiste razão à empresa, pois apesar dos dois documentos, possuírem idêntico número (092353), a Nota Fiscal nº 92353, foi emitida em 26/09/2000, no valor de R\$ 29.491,55, e ICMS de R\$ 7.485,37, alíquota de 25% refere-se à conta de energia elétrica do mês de agosto de 2000. Já a Nota Fiscal no valor de R\$ 31.928,16 e ICMS de R\$ 7.982,07, refere-se à conta de energia elétrica do mês de setembro de 2000. Ambos os documentos estão às fls. 126 e 127, e a cópia do Registro de Entradas às fls. 123/124 do PAF. Infração parcialmente elidida.

Na infração 03, está descrito que o autuado utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente a serviço de transporte de pessoal.

Neste item, novamente, o contribuinte insurge-se contra a restrição do direito ao creditamento fiscal inserido no art. 97, II, “c”, do RICMS/97, pois em flagrante oposição à Constituição Federal.

Alega, ainda, que se trata de créditos de ICMS sobre os faturamentos dos contratos de prestação de serviços, de transporte de pessoal, de unidade operacional e administrativa, que ensejam direito ao creditamento, pois não se confundem com os veículos de transporte de pessoal de uso direto e exclusivo de alguns empregados.

No caso presente, o serviço de transporte não se restringe, apenas, aos empregados ligados diretamente à produção, mas se estende a todos os empregados da empresa, incluindo, pessoal de segurança, área comercial, laboratório, apoio administrativo e outros empregados não ligados à produção.

Apesar dos argumentos da empresa, entendo que os serviços de transporte de pessoal constituem-se em encargos, e não há 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.

Ademais, este CONSEF já possui entendimento firmado quanto à matéria, em decisões proferidas pela Câmara Superior, que adiante transcrevo:

*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 paradigmática apresentada pelo recorrente.”*

Portanto, não é cabível o entendimento de que serviços de transportes, utilizados por pessoal

ligado diretamente à produção, por fazer parte do custo industrial venham a dar direito ao autuado a se utilizar crédito fiscal.

Assim sendo, entendo correta a glosa dos créditos utilizados relativos aos serviços de transporte. Além do mais, os serviços de transporte de pessoal, cujos créditos ora foram glosados, não estão, inclusive, provados que foram relativos ao pessoal do setor de produção da empresa autuada.

Por último, quanto à transcrição do voto em separado pronunciado pelo Julgador, Sr. José Bizerra Lima Irmão, da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, em julgamento do processo nº 2057402/2002-0, Auto de Infração nº 299904.0001/02-1, trata de posicionamento individual que não espelha, inclusive, o entendimento unânime daquela referida Junta.

Mantida a autuação, com base legal na previsão do art. 97, II, “c” do RICMS/97.

Infração 04 – Reconhecida pelo autuado.

Na infração 05, relativa à falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo do estabelecimento, o autuado reconheceu a procedência do lançamento relativo ao exercício de 2001.

Contudo, entende que para o exercício anterior a 2001, ou seja, referente ao ano de 2000, como se trata de diferencial de alíquota sobre a aquisição de bens do ativo do estabelecimento, que ensejam débito e crédito no livro Registro de Apuração de ICMS, conforme preceito do artigo 93, § 11, inciso II do RICMS/97, não sendo devido o pagamento do imposto.

Verifica-se no regulamento do ICMS, que o § 11, inciso II, 1.2 do art. 97, somente foi revogado pela Alteração nº 22 (Decreto nº 7902 de 07/07/01, DOE de 08/02/01), efeitos a partir de 01/01/01. Portanto, no exercício em questão, de 2000, encontrava-se vigente a previsão do item 1.2, com seguinte redação : “ a partir de 01/11/96, tratando-se de bens do ativo imobilizado, inclusive quanto aos serviços de transporte a eles correspondentes.”

A Lei Complementar nº 87/96 determinou aos Estados e Distrito Federal a competência de instituir o ICMS. Nesta condição, de acordo com o art. 2º, IV, da Lei nº 7.014/96, ocorre o fato gerador do imposto na entrada do estabelecimento de mercadoria adquirida e oriunda de outra unidade da Federação, destinada a consumo ou ativo fixo do próprio estabelecimento, sendo irrelevante para caracterizar o fato gerador a natureza jurídica da operação que resulte em qualquer das hipóteses previstas em lei, o título jurídico pelo qual a mercadoria ou bem esteja na posse do respectivo titular (art. 2º, § 1º, I e II da citada lei).

Portanto, não procede o argumento do autuado, de que não cabe o pagamento do imposto. Os lançamentos a débito no livro Registro de Apuração do ICMS, servem para apurar o imposto devido, sendo que o direito ao crédito ocorre após o pagamento da diferença de alíquota ora exigida, e cabe ao Estado recebedor dos bens do ativo fixo, o recolhimento da diferença de alíquota (art. 69 do RICMS/97).

Diante do exposto, mantendo a autuação no valor de R\$ 207.417,83.

Infrações 06 e 08 – A empresa reconheceu parte da infração 06, relativa à falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação, destinadas ao ativo fixo do estabelecimento.

Com relação à parte não reconhecida, trata-se da transferência de bens que estão sob liminar em outras unidades da federação, e que não houve destaque do imposto na nota fiscal. O autuado entende que a operação não tendo sido submetida à tributação na origem, descabe o recolhimento

do diferencial de alíquotas. Na verdade, teria ocorrido a transferência de mercadorias entre matriz e filial, simples deslocamento físico entre unidades da mesma empresa, não cabendo o pagamento da diferença de alíquotas.

No que concerne à falta de destaque do ICMS no documento de origem, este fato não se constitui em óbice para a cobrança da diferença de alíquotas, pois o RICMS/97 no art. 69, parágrafo único, I, “a”, elucida a hipótese.

No compulsar dos autos, não há prova da referida Medida Liminar, nem quanto à sua concessão ou extensão do *mandamus*, não podendo, portanto, essa argüição ser apreciada. Assim, sendo este o único argumento da empresa sobre parte da infração não reconhecida, entendo que a exigência fiscal deve ser mantida em sua totalidade. Infração não elidida.

Infração 07 – Reconhecida pelo autuado.

Infração 10 – O contribuinte reteve e recolheu a menor o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas de combustíveis e lubrificantes para contribuintes localizados neste Estado. Aplicou erroneamente o preço de referência, estabelecido por autoridade competente, nas saídas de gasolina tipo A.

O autuado aponta, em sua peça de defesa, que se trata, em realidade, da diferença de preço em função de majoração ocorrida em 23/11/2000, calculado sobre a retirada a maior da quota-dia da Distribuidora, conforme demonstrado no campo “dados adicionais”, das notas complementares nºs 49.849 e 49.850. Ou seja, que se trata de diferença de preço, cujo imposto fora devidamente recolhido, através de nota fiscal complementar.

Os autuantes rebatem os argumentos da defesa, alegando que as citadas notas fiscais nºs 49.849 e 49.850, e as complementares nºs 49.575 e 49.576, foram anexadas ao PAF, às folhas 271, 272, 273 e 274, e apesar de não autenticadas de acordo com o RPAF, já haviam sido verificadas, anteriormente, no curso da ação fiscal.

Esclarecem que as notas fiscais citadas, como originais, de nºs 49.575 e 49.576, não apresentaram divergência nos preços praticados, sequer estariam sujeitas à majoração de preços, ocorrida em 23/11/2000, visto que a data de saída dos produtos foi em 18/11/2000. Ressaltam que as notas fiscais nºs 49.849 e 49.850 possuem quantidades diferentes daquelas originais, diferindo das complementares, normalmente emitidas por majoração de preços ou avanço quota-dia.

Salientam que, durante a ação fiscal, foram apresentadas, ao autuado, diversas notas com divergências de preços, sendo comprovadas, através de notas complementares, a regularidade das mesmas, restando apenas as notas fiscais 49.849 e 49.850, cujas explicações e comprovações não são plausíveis.

Entendo que os autuantes estão cobertos de razão, pois verifica-se que em realidade não houve complementação de preços relativos às notas fiscais originais, haja vista que os preços praticados no montante de R\$ 1,10 está correto. Explica-se: até 31/12/2001, o preço da gasolina, para a refinaria, era fixado pelo Governo. Este preço, na data das saídas da gasolina A, em 18/11/00 era de R\$ 0,8963 por litro, que dividido por 0,75, mais a adição da MVA de 63,17% para as operações internas e de 117,56 para as operações interestaduais, resultava no preço a ser praticado. No presente caso, as vendas foram realizadas para o estado da Bahia, e o preço de R\$ 1,203500 foi corretamente aplicado nas notas fiscais nº 049.576 e na de nº 049.575, não se justificando a explicação de que as notas fiscais nº 049.849 e nº 049.850 teriam sido emitidas apenas para complemento de preço. Infração não elidida.

Infração 11 – Reconhecida pelo autuado.

Infração 12 – O impugnante utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a transferência interestadual de bem de uso e consumo. Ou seja, ao efetuar as transferências interestaduais, creditou-se, a título de estorno de débito, do valor do ICMS destacado nas notas fiscais, em desacordo com o que determina o Art. 624 do RICMS/97.

A defesa mais uma vez invoca o princípio da não cumulatividade, que sendo matéria de cunho constitucional não pode ser interpretada sob o manto da legislação ordinária, por ser norma de eficácia plena.

A matéria já foi objeto de autuação anterior, quando este CONSEF, através da 1ª JJF, manifestou-se, através do Acórdão nº 0002/01- 04, relativo ao Auto de Infração nº 299904.008/03-4, tendo como Relatora Dra. Mônica Maria Roters. Assim, peço vênia à ilustre relatora para acompanhar o seu entendimento, o qual transcrevo abaixo:

*“O item 3 trata da cobrança do imposto pela utilização indevida de crédito fiscal por estorno de débito lançado no livro Registro de Apuração do ICMS, referente às transferências interestaduais de bens do ativo immobilizado e materiais de uso e consumo. O contribuinte ao efetuar transferências interestaduais de mercadorias, creditou-se, a título de estorno de débito, do valor total do ICMS destacado nas notas fiscais de saídas (CFOP 6.92 – “transferências de materiais”). Os períodos autuados foram os exercícios de 1998 e 1999.*

*O impugnante afirmou ter havido afronta ao princípio da não-cumulatividade do imposto, uma vez que as leis infraconstitucionais, muito mesmo o RICMS/97, invocado para embasar a lavratura do Auto de Infração, não possuem competência para interferir no seu conteúdo e alcance. Além do mais, mesmo tendo por base o RICMS/97, os autuantes não poderiam simplesmente se basear nas regras do seu art. 100 combinado como art. 624, ignorando todo o conteúdo do art. 97, que, afirmou, a contrario sensu, assegura o creditamento realizado pela empresa.*

*Os autuantes esclareceram que o sujeito passivo ao efetuar as transferências interestaduais não distinguiu as operações de bens do ativo permanente dos bens de uso ou material de consumo. Debitou-se nas saídas com alíquota interestadual (12%) e no LRAICMS estornou este valor de débito em sua totalidade e lançou créditos presumidos (CFOP 6.92 – “créditos presumidos sobre transferências”). Informaram, ainda, que o autuado justifica tal procedimento alegando a impossibilidade de resgate das referidas notas com os respectivos créditos originais em virtude da complexidade e do volume das operações da empresa, bem como por incapacidade do seu sistema de materiais.*

*Preliminarmente, ressalto que esta 1ª Instância de Julgamento Fiscal, por ser foro administrativo, não tem competência para se pronunciar sobre a constitucionalidade das normas tributárias vigentes, conforme expresso no art. 167, do RPAF/99.*

*Em seguida, observo que a matéria em análise é de complexa compreensão, vez que envolve fatos relacionados com outras unidades da Federação. Em consequência, a matriz do artigo 624 do RICMS/97 decorreu de Convênio (Convênio ICMS 19/91) e envolve casos de não-incidência, suspensão, crédito fiscal e diferença de alíquota.*

*A finalidade dos mecanismos estabelecidos no Parágrafo Único do citado artigo regulamentar é no sentido de que o resultado do tributo pago em um Estado, quando a mercadoria for transferida para outro Estado, não acarrete uma carga tributária*

*superior a 17%, distribuída entre todos os estados envolvidos nestas transferências. Assim, sendo apurado um débito que excede 17%, a legislação concede um crédito presumido relativamente ao excedente para que a carga tributária fique naquele patamar. Por outro lado, se os cálculos implicarem em créditos fiscais que situem a carga tributária inferior a 17%, deve ser exigido o estorno de crédito relativamente à diferença para que aquela fique no patamar de 17%. Dou como exemplo: uma mercadoria é produzida no Estado A e é transferida para o Estado B. Quando sai de A para B segue com destaque do imposto de 7%. A diferença de 10% é devida ao Estado B. Se o destinatário B vier a transferir a mercadoria para um Estado C, destacará na nota fiscal a alíquota interestadual, digamos de 12%. A diferença de 5% será devida ao Estado C.*

*Por este exemplo, nota-se que nestas operações de transferências caso não houvesse os ajustes das regras insertas no art. 624, do RICMS/97, a carga tributária ultrapassaria a alíquota de 17%. Deste modo, para que dúvidas não persistam é preciso que sejam analisados os cálculos elaborados pelo contribuinte e lançados na sua escrita fiscal. No caso presente os autuantes não aprofundaram a auditoria fiscal, apenas glosaram os valores consignados como “Transferências de Materiais – Estorno de Débito – Outros Créditos” e escriturados no livro de apuração do ICMS. Afirmaram, ainda, que a empresa afiançou a impossibilidade de resgate das notas fiscais com os respectivos créditos originais em virtude da complexidade e do volume das operações envolvidas, bem como pela incapacidade do seu sistema de materiais. Diante da situação, não vejo como sustentar a autuação, pois em momento algum ficou provado que o impugnante não era legítimo possuidor de tais créditos fiscais.*

Infração não comprovada.

Infração 13 – Deixou de recolher ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações de vendas de combustíveis e lubrificantes, realizadas para contribuintes localizados neste Estado. O demonstrativo de fls. 69/70, (Anexo M), relaciona as notas fiscais complementares, objeto desta infração.

O autuado irresigna-se com a autuação, com o argumento de que o imposto já havia sido recolhido, de acordo com os registros dos anexos emitidos pelas Distribuidoras. Anexa cópias de documentos, às folhas 203 a 270 do PAF.

Nego o pedido de diligência, pois a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto relativo à gasolina e óleo diesel é da Refinaria (exceção apenas para o álcool hidratado e lubrificantes), nos termos do art. 512-A do RICMS/97. Contudo, percebe-se através dos documentos anexos ao PAF, pela defesa, fls. 203/274, que o imposto não foi retido pela refinaria. Deste modo, a multa aplicada deve ser corrigida para 60%, conforme previsão do art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96.

Os autuantes rebatem que tais documentos estão em desacordo com o que determina o art. 8º do RPAF/99. Também que desses documentos, apenas foram verificados durante a ação fiscal as notas fiscais de vendas e alguns demonstrativos do sistema de escrituração fiscal “saldo dos demonstrativos”. Os anexos não foram apresentados à época, quando segundo o autuado, encontrava-se nas instalações da RLAM, com dificuldade de resgate dos mesmos. Sustentam que os documentos anexados, não são compatíveis com todas as notas fiscais do demonstrativo, faltando ou sobrando alguns anexos, como por exemplo, o anexo da página 211, que suporta as notas fiscais nºs 32.873 e 31.973, enquanto que os anexos das páginas 214 a 218 suportam uma única nota fiscal.

As operações, objeto da autuação, decorrem de notas fiscais complementares emitidas para cobrança de valores das Distribuidoras, que segundo o autuado, já foram repassados a outros Estados em meses anteriores. As referidas notas fiscais, apesar de possuírem destaque do ICMS, não fazem parte da apuração do imposto do mês em que foram emitidas. O autuado alega que estes valores são para ressarcimento dos valores anteriormente repassados.

Constatou que assiste razão aos autuantes, pois não há prova de que a infração não teria sido cometida, com a ressalva da correção da multa aplicada para 60%.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, homologando-se os valores recolhidos.

#### VOTO DISCORDANTE

A minha discordância em relação ao voto da ilustre Relatora prende-se a dois aspectos. Primeiro, no que concerne a créditos fiscais e a diferenças de alíquotas de produtos químicos empregados no tratamento de água. Segundo, no tocante à glosa de créditos fiscais relativos a serviços de transporte de pessoal.

Por questão de coerência, tendo em vista a minha convicção acerca do princípio da *não-cumulatividade*, já manifestada em várias decisões anteriores envolvendo créditos fiscais de produtos empregados na produção industrial em condições semelhantes às verificadas no presente caso, considero-me no dever de expor o que penso acerca da matéria em discussão, a saber, a glosa de créditos fiscais de insumos industriais e o pagamento da diferença de alíquotas relativamente aos mesmos.

É evidente que *materiais empregados na atividade industrial* não podem ser considerados “materiais de consumo”, quer do ponto de vista contábil, quer do ponto de vista econômico, quer do ponto de vista jurídico-tributário.

O autuado é uma empresa industrial. O processo de refrigeração de água integra o sistema produtivo. Do mesmo modo que os automóveis, de um modo geral, carecem de um radiador para evitar superaquecimento do motor, também as fábricas precisam refrigerar a água destinada a manutenção de temperatura adequada em suas máquinas e equipamentos.

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 subseqüentes 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”. A conjunção alternativa “ou”, aposta 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”, aposta 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.

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 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. Concordo com o ponto de vista do autuado: as mercadorias em questão são produtos intermediários empregados no processo industrial, e não “materiais de consumo”, conforme acusa o Auto de Infração.

Durante algum tempo, para se determinar o que dava ou não direito ao crédito do imposto, houve a necessidade de se estabelecer a distinção entre matéria-prima e produto intermediário ou material secundário. Discutia-se, no passado, se o crédito seria físico ou financeiro.

Agora, com a Lei nº 7.014/96, fundada na Carta de 1988 e na Lei Complementar nº 87/96, não há mais necessidade de se especular se o crédito do ICMS é *físico* ou *financeiro*. A nova ordem jurídica adota um *sistema misto*: em vez de optar por um ou outro critério, a legislação simplesmente lista de forma exaustiva o que dá ou não direito ao crédito. Lendo-se o § 1º do art. 93 do RICMS, acima transcrito, não há necessidade, mais, de se indagar o que são matérias-primas, o que são produtos intermediários, o que são catalisadores, etc. De acordo com o dispositivo em apreço, importa apenas analisar se as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:

1. estão *vinculados* à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;
2. são *consumidos* no processo de comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; *ou*
3. devem *integrar* o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso.

Sendo preenchido qualquer desses requisitos, é legítimo o crédito.

Recentemente, tive a oportunidade de atuar como relator em alguns processos envolvendo produtos intermediários. Pelo que tenho acompanhado no desenrolar das lides em torno dessa questão, é fora de dúvida que, se os materiais são consumidos ou empregados no processo produtivo (ou extrativo, ou agropastoril, ou comercial, ou na geração ou prestação), tanto a doutrina como a jurisprudência são firmes ao considerar que os insumos não fazem parte das máquinas ou equipamentos em que sejam empregados, são coisas autônomas, quer do ponto de vista econômico, quer do ponto de vista contábil, quer do ponto de vista fiscal. Uma máquina não se confunde, por exemplo, com o combustível que a faça movimentar-se nem com os lubrificantes ou aditivos químicos que se impregnem em suas engrenagens.

Desde há muito tempo que essa questão já deveria ter deixado de gerar controvérsia. Em 1974, portanto quase três décadas atrás, já Aliomar Baleeiro, o insigne mestre baiano, ministro do STF, no RE nº 79.601-RS, atuando como relator, concluiu, relativamente ao antigo ICM, que produtos intermediários consumidos ou inutilizados no processo de fabricação não são integrantes ou

acessórios das máquinas em que sejam empregados, devendo serem computados no produto final, para fins de crédito do imposto, pelo princípio da não-cumulatividade, pois, ainda que não integrem o produto final, concorrem direta e necessariamente para este por serem utilizados no processo de fabricação, nele sendo consumidos.

Cumpre examinar o emprego efetivo dos materiais em questão pela empresa. Não se trata, evidentemente, de materiais de consumo. Materiais de consumo são coisas que a empresa emprega fora do processo produtivo, como, por exemplo, materiais de limpeza e gastos gerais do escritório. Os materiais objeto desta autuação têm tal vinculação com o processo produtivo que sem eles a produção seria, se não inviável, pelo menos seriamente comprometida. Noutras palavras, sem eles a fábrica corre o risco de interromper a produção, e se ela não produz ou produz menos a consequência é óbvia, também o imposto será pago a menos.

O crédito fiscal não constitui um benefício, um favor, uma benesse que se conceda ou negue livremente. Ao contrário, constitui um direito: 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.

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”. Como bem disse o autuado em sua defesa, 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, caracterizando-se assim o fenômeno conhecido por “efeito cascata”, comprometendo-se o princípio da não-cumulatividade.

Incorre-se em erro técnico e jurídico afirmar que materiais empregados e consumidos diretamente no processo industrial sejam materiais de consumo. Quer do ponto de vista contábil, quer do ponto de vista econômico, quer do ponto de vista jurídico, trata-se, sem dúvida, de insumos empregados na atividade industrial, nos estritos termos descritos no § 1º do art. 93 do Regulamento.

Afinal de contas, o que são “bens de consumo”?

Nada neste mundo é eterno. Tudo se consome. Algumas coisas se consomem de uma só vez, e outras, mais lentamente. O consumo pode ser de tal ordem que o material simplesmente desapareça (como, por exemplo, os combustíveis líquidos). Noutros casos, o consumo se manifesta pelo desgaste, dano ou perda das qualidades essenciais do bem (lubrificantes e aditivos, por exemplo). Para os efeitos fiscais, importa saber se o consumo, desgaste, dano ou perda das qualidades essenciais do material estão relacionados diretamente com o processo industrial ou se a sua ocorrência se verifica fora do referido processo.

Os produtos intermediários não deixam de ser materiais de consumo, porém são consumidos no processo industrial. Para evitar esse tipo de confusão, seria preferível que em vez das expressões “produtos intermediários” (expressão vazia, que nada informa) e “materiais de consumo” (que é muito ampla e, por conseguinte, imprecisa) os materiais de consumo imediato e de vida breve fossem divididos em “materiais de consumo industrial” e “materiais de consumo administrativo”, em oposição aos bens de produção duráveis, estes apropriadamente denominados “bens do ativo permanente”.

Os bens de consumo industrial são na linguagem econômica denominados de insumos. O vocábulo “insumo” corresponde à expressão inglesa *input*, que designa tudo quanto é gasto ou investido visando à obtenção de determinado resultado (*output*). O conceito de insumo contrapõe-se ao de produto: insumo é tudo o que “entra” (*input*), e produto é tudo o que sai (*output*).

Matéria-prima e produto intermediário não são expressões equivalentes, mas também não são coisas muito distintas entre si. A expressão “matéria-prima” tem dois significados. Etimologicamente, significa “matéria primeira”, e designa as coisas que provêm da natureza, antes de qualquer tratamento, beneficiamento ou industrialização, como é o caso dos minérios e dos produtos agrícolas *in natura*. Essa matéria-prima em sentido estrito, depois de passar por algum tipo de beneficiamento ou industrialização, pode constituir um produto acabado – produto final – não suscetível de nova industrialização ou aperfeiçoamento, mas pode também esse produto já industrializado vir a ser objeto de um novo processo de beneficiamento ou industrialização, de modo que, de produto acabado que era, se transforma em matéria-prima (em sentido amplo) para a confecção de novas utilidades. Esse bem que num momento é produto acabado (para quem o produz) e noutro momento é matéria-prima, em sentido amplo (para quem o utilize na produção de novas utilidades), pelo fato de se situar no “meio” da cadeia de industrialização, é denominado por essa razão de produto “intermediário”, também denominado material secundário (chamado “secundário” por ser obtido de uma matéria-prima, “primeira”).

O conceito de produto intermediário, na acepção que acabo de comentar, é um conceito da ciência Econômica.

Já no âmbito do ICMS (e do IPI), o conceito de produto intermediário é um pouco diferente. Na linguagem fiscal, designam-se por produtos intermediários certos bens que são consumidos pelas empresas em sua atividade-fim porém não são nem matérias-primas nem materiais de consumo. São denominados de produtos “intermediários” justamente pela circunstância de se situarem nessa faixa de transição, no “meio” (intermédio, entremeio), entre os conceitos de matéria-prima e de material de consumo.

Produtos consumidos diretamente no processo industrial não constituem “materiais de consumo”, são insumos industriais. Os insumos são gênero, do qual são espécies as matérias-primas e os produtos intermediários, nestes incluídos os catalisadores, os materiais de embalagem e outros materiais secundários empregados na produção de novas utilidades.

Os materiais em questão 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 fabricação de tais mercadorias. 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 lei autoriza também o crédito fiscal no caso de as operações seguintes destinarem os produtos acabados ao exterior com imunidade ou exclusão (isenção heterônoma) do tributo.

Não há a mais mínima dúvida de que a exigência fiscal em foco é indevida. Considero legítimos os créditos fiscais utilizados. Por conseguinte, por se tratar de insumos, não há também por que se cogitar do pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições dos mesmos materiais, por falta de previsão legal.

Passo ao exame da questão da glosa do crédito fiscal relativo aos serviços de transporte de pessoal.

Não foi determinado com precisão se o crédito fiscal em discussão seria relativo unicamente ao transporte de pessoal do setor de produção, ou se envolve também o transporte de pessoal do setor administrativo.

Em tese, 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.

O direito ao crédito nesse caso é previsto no art. 93, § 1º, do RICMS/97, ao dispor que a utilização do crédito, “inclusive o relativo aos serviços tomados” (§ 1º, “caput”), condiciona-se a que os serviços tomados estejam vinculados à industrialização (inciso I, “a”).

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 de consumo. O serviço de transporte de pessoal vinculado ao setor produtivo não é serviço vinculado ao consumo, obviamente. Constitui 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 na lei estadual, em respeito à diretriz constitucional.

O princípio da não-cumulatividade assegura ao contribuinte o direito de abater do imposto relativo às suas operações e *prestações* o montante cobrado nas operações e *prestações* anteriores.

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. A fixação de critérios não estabelecidos pela lei fere o princípio da segurança jurídica e leva de roldão o princípio da tipicidade cerrada.

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. Sendo vedado o crédito, o ICMS passa a ser um tributo cumulativo, e com isso ele perde sua principal característica, estabelecida pela Constituição.

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 materiais de consumo e dos insumos é feita de modo diverso. Os materiais 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.

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.

Proponho que se remeta o processo em diligência para que sejam feitos os cálculos, de modo a 1) assegurar o crédito fiscal dos serviços de transporte do pessoal do setor fabril e dos insumos

industriais, em especial dos produtos intermediários empregados no tratamento de água, e 2) excluir o lançamento da diferença de alíquotas relativamente aos aludidos produtos intermediários.

Não sendo aceita a proposta supra, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, com a exclusão das parcelas relativas aos referidos insumos industriais.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 299904.0001/03-0, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$ 2.342.661,43, sendo R\$ 1.059.752,06, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “e” e “f” e VII “a”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos moratórios, e mais R\$ 1.282.909,37, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “e” e “f” e VII “a”, da citada lei, com homologação dos valores recolhidos.

Esta Junta recorre da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento do CONSEF, nos termos do art. 145 do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81), com a redação dada pela Lei nº 7.438/99.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de outubro de 2004.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - RELATORA

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR/VOTO DISCORDANTE