

**PROCESSO** - A. I. Nº 207103.0002/05-2  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e SANSUY S/A - INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS (SANSUY NORDESTE)  
**RECORRIDOS** - SANSUY S/A - INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS (SANSUY NORDESTE) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 4º JJF nº 0442-04/05  
**ORIGEM** - INFAZ SIMÕES FILHO  
**INTERNET** - 28/04/2005

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO CJF Nº 0125-11/06

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** SERVIÇO DE TRANSPORTE. O serviço de transporte de pessoal não está contemplado no art. 93 do RICMS/BA. Infração caracterizada. **b)** SERVIÇO DE TRANSPORTE CONTRATADO EM OUTRAS UFs. Modificada a Decisão recorrida. Impossibilidade de utilização do crédito incidente sobre Serviços de Transportes iniciados em outro Estado e destinados à contribuintes também localizado em outro Estado. Infração não elidida. **c)** SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO VINCULADO A PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. Infração mantida. **d)** SAÍDAS EM TRANSFERÊNCIAS A PREÇO CIF. Infração confirmada. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. **a)** SERVIÇO DE TRANSPORTE COM INÍCIO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO NÃO VINCULADO À OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO SUBSEQUENTE. Modificada a Decisão recorrida. Excluídos valores exigidos referentes a materiais considerados produtos intermediários vinculados à produção. Infração subsistente em parte. **b)** MATERIAL PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material de uso e consumo. Foram efetuadas correções no demonstrativo. **c)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL PARA USO E CONSUMO. Refeitos os cálculos com redução do valor apurado. 4. BASE DE CÁLCULO. **a)** TRANSFERÊNCIA PARA ESTABELECIMENTO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. É devida a inclusão do ICMS na base de cálculo referente às transferências interestaduais para estabelecimentos da mesma empresa. Infração subsistente. **b)** ERRO NA DETERMINAÇÃO. Infração confirmada. **c)** IMPORTAÇÃO. APLICAÇÃO INCORRETA DA TAXA CAMBIAL. Refeitos os cálculos para correção dos erros cometidos. 5. ALÍQUOTA. ERRO NA APLICAÇÃO. OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE SAÍDA DE MERCADORIA PARA NÃO CONTRIBUINTE. Estando o destinatário localizado em outro Estado e não sendo contribuinte do ICMS, a alíquota aplicável é a prevista para as operações internas. Infração caracterizada. Recursos **PARCIALMENTE PROVIDOS**. Rejeitada a preliminar de decadência. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Tratam os presentes Recursos de Ofício e Voluntário de enfrentar Decisão ora recorrida, relativa ao Auto de Infração, lavrado em 15/08/2005, exigindo o ICMS no valor de R\$1.186.990,37, relativo aos exercícios de 2000 a 2002, em razão:

1. Da utilização indevida de crédito fiscal, no valor de R\$51.162,04, 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.
2. Da utilização indevida de crédito fiscal, no valor de R\$9.933,84, referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento.
3. Deixou de recolher o ICMS substituto por diferimento, na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido. R\$186,33.
4. Da utilização indevida de crédito fiscal, no valor de R\$10.522,14, 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.
5. Deixou de recolher ICMS referente à diferença de alíquota na utilização de serviço de transporte cuja prestação teve início em outra unidade da federação, não sendo vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto. Valor R\$1.039,07
6. Da utilização indevida de crédito fiscal, no valor de R\$300,64, 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.
7. Da utilização indevida de crédito fiscal, no valor de R\$1.502,45, relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação.
8. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Valor R\$113.673,24.
9. Da falta de recolhimento do diferencial de alíquota, no valor de R\$195.699,43, decorrente das aquisições interestaduais de materiais para consumo do estabelecimento.
10. Da utilização indevida de crédito fiscal do ICMS em valor superior ao destacado no documento fiscal. No valor de R\$58,21.
11. Deixou de proceder a retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal. Valor R\$24.502,08.
12. Efetuou saídas em transferência de produtos para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, com preço inferior ao custo da produção no valor de R\$321.486,64.
13. Recolheu a menor ICMS em razão de erro na aplicação de alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Valor R\$361.620,32.
14. Recolhimento a menor do ICMS, no valor de R\$69.598,75, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.
15. Recolhimento a menor do ICMS devido nas importações de mercadorias realizadas pelo estabelecimento, por erro na determinação da base de cálculo, face à aplicação incorreta da taxa cambial ou por não agregar todas as despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço. Valor R\$4.987,27.

16. Utilizou indevidamente, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal do ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas em transferências a preço FOB, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuado por transportadora.

Ao início do voto do ilustre relator da 4ª JF, quanto ao mérito destacou que o autuado reconheceu as infrações: 2, 3, 7, 10 e 11, e não existindo lide em relação às mesmas, devem ser mantidas na autuação.

Opina pela rejeição ao pedido de diligência, dados os elementos do processo serem suficientes, pois atendem ao disposto no art. 147, I, “a” do RPAF/99.

Aborda o ilustre julgador a preliminar de decadência suscitada, sendo de parecer que muito embora o § 4º, do artigo 150, do CTN estabeleça que o prazo decadencial, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (caso do ICMS), se inicie a partir da ocorrência do fato gerador, há entendimento que esta situação está relacionada com os casos nos quais o imposto tenha sido efetivamente antecipado pelo contribuinte junto à Fazenda Pública, entretanto, quando o contribuinte deixa de oferecer parcelas do tributo e ocorre o lançamento de ofício, mediante a lavratura de Auto de Infração, a previsão para a decadência é a expressa no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o qual estabelece que ‘o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado’.

Indica que na situação em análise, os fatos geradores ocorreram no exercício de 2000 e o prazo para a constituição do crédito tributário se extinguiria no dia 31/12/2005: tendo a data do presente Auto de Infração sido 15/08/2005, observa-se lavrado antes da decadência do prazo em discussão.

E passam a julgar as infrações remanescentes, a saber.

INFRAÇÃO 1 – Com o intuito de justificar o crédito fiscal do ICMS, sobre serviço de transporte intermunicipal de pessoal, aduz o autuado que no período fiscalizado, mantinha contrato com a empresa COMPT TRANSPORTES E SERVIÇOS no deslocamento de funcionários da área produtiva que residiam em Camaçari e Dias`Ávila, creditando-se do imposto destacados nas notas fiscais. Cita o parecer GECOT nº 1.876/98 favorável à matéria em análise.

Citam o art. 93 do RICMS/BA, o qual relaciona as hipóteses de utilização do crédito fiscal, destacando que o transporte de empregados do setor produtivo, mão de obra direta, não está contemplado.

Esclarecem que Decisão na mesma linha foi proferida pela Câmara Superior do CONSEF, através do Acórdão CS nº 0222/00, portanto entendem correta a glosa dos créditos relativos aos serviços de transporte de pessoal. Adicionalmente esclarecem que o parecer GECOT nº 1.876/98 não foi objeto de consulta formal por parte do autuado, tendo sido retificado o entendimento, através do parecer nº 2442/2002, anexo às fls. 163 a 168 do presente PAF.

INFRAÇÃO 4 – Observam os ilustres julgadores, que os autuantes entendem somente estar contemplada no RICMS, relativamente às operações de vendas de mercadorias com vinculação à serviços de transporte à preço “CIF”, sob condição exclusiva que a transportadora esteja inscrita no cadastro de contribuintes da Bahia.

Constatam que este entendimento é equivocado, uma vez que se trata de uma única operação com início no estado da Bahia e concluído em municípios de outras unidades da federação, sendo que a impugnante centraliza a distribuição na filial, em São Paulo, apenas por uma questão de logística da empresa.

Citam o art. 95 do RICMS/BA *“Nas operações efetuadas a preço CIF, a utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento comercial ou industrial, relativamente ao imposto cobrado sobre o serviço de transporte, será feita com a observância das seguintes regras: 1 – Tratando-se de operação tributada, sendo o transporte efetuado: c) Por empresa transportadora, o ICMS destacado no Conhecimento de Transporte constitui crédito fiscal do estabelecimento vendedor ou remetente,*

*se for contribuinte do imposto, vedada a sua utilização como crédito fiscal, por parte do destinatário”.*

Julgam correta a utilização do crédito referente ao serviço de transporte contratado pela empresa em outras unidades da federação, não subsistindo o presente lançamento.

INFRAÇÕES 5 e 6 – A ilustre 4ª JJF tendo em vista a peça defensiva, as analisam conjuntamente, uma vez que uma infração é conseqüência direta da outra, ambas referentes a transporte de mercadorias vindas de outro Estado.

Tratam-se, consoante argumentação da impugnante, de produtos descritos pelo autuante como materiais de uso e consumo, e que são na verdade, produtos intermediários e materiais de embalagem diretamente ligados ao processo produtivo da empresa, de forma que a utilização de crédito e o não recolhimento da diferença de alíquota atendem perfeitamente os ditames da legislação em vigor.

E verificam que os produtos listados pelos autuantes, conforme documento anexo às folhas 687 a 703, embora importantes para o processo produtivo do contribuinte, tais materiais não se revestem na condição de produtos intermediários ou materiais de embalagens, à luz do Parecer Normativo nº 01/81, da antiga PROFI, e do RICMS/97.

Trazem o entendimento nas diversas decisões prolatadas pelo Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), órgão de julgamento administrativo tributário do Estado da Bahia, no sentido de que para um produto ser definido como insumo ou produto intermediário, gerando direito ao crédito fiscal, exige-se que: seja integrado ao produto final como elemento indispensável à sua composição ou, não havendo a integração, seja consumido, inutilizado, gasto ou destruído no processo produtivo, de forma que seja necessária a sua renovação, em cada novo processo produtivo.

Aduzem ainda que, de acordo com o previsto no artigo 93, inciso V, alínea “b”, do RICMS/97, somente será admitido o crédito fiscal correspondente às aquisições de materiais de uso e consumo a partir de 01/01/07.

Dizem não terem verificado nos autos o Laudo Técnico, mencionado pelo autuado, o qual evidenciaria ser o produto “fita de fibra de vidro” considerado produto intermediário, após o que concluem que devem ser mantidas as infrações 5 e 6 nos valores reclamados de R\$1.039,07 e R\$300,64 respectivamente.

INFRAÇÕES 8 e 9 – Da mesma sorte que no quesito anterior, estas duas infrações serão analisadas em conjunto dado diretamente relacionadas.

Comentam que a impugnante argumenta a classificação errônea do autuante como materiais de uso e consumo, de produtos intermediários e materiais de embalagens. E que adquiriu bens destinados à realização de projetos de modernização do seu parque fabril (ativo imobilizado), e se apropriou dos créditos correspondentes. E que, ainda, o preposto fiscal cometeu mais erros, elaborando demonstrativo analítico, promovendo a glosa de créditos não apropriados pela empresa e exigiu diferencial de alíquota relativamente às aquisições realizadas dentro do estado da Bahia.,

Verificam os ilustres julgadores, que o autuante revisou o seu procedimento fiscal, retificando artigos que anteriormente havia classificado como bens de uso e consumo, adotando os itens classificados em centro de custos atinentes à produção, bem como todos os bens destinados aos projetos de modernização do parque fabril, como também outros erros cometidos na ação fiscal, resultando em novo demonstrativo de débitos.

Entretanto a ilustre 4ª JJF constata na relação aos bens classificados como “de uso e consumo” pelo autuante na ação fiscal, que após a retificação realizada restaram os materiais já anteriormente debatidos na infração anterior e que no entendimento da JJF não são produtos intermediários.

Aduzem com relação ao Nitrogênio, consoante planilha da aplicação das mercadorias no processo produtivo, às fls. 688 a 703, o mesmo ser utilizado para equilibrar o sistema de água superaquecida (uso na máquina). Apesar de sua indispensabilidade no processo de industrialização, entendem que não deve ser considerado como produto intermediário, de acordo com o § 1º do art. 93 do RICMS/BA.

Apontam que a Nota Fiscal nº 32.136 de abril de 2000, deve ser excluída da cobrança do diferencial de alíquota, além da glosa do crédito indevido, constante do demonstrativo de débito.

Ao final no julgamento destas infrações 8 e 9, após retificações procedidas, passam para os valores de R\$89.168,94 e R\$190.252,22, respectivamente.

INFRAÇÃO 12 -As arguições do autuado de inconstitucionalidade do RICMS/BA, não são enfrentadas pela 4ª JJF, dado extrapolar a competência desta Junta tais questionamentos, conforme artigo 167, inciso I do RPAF/99. Abordando o mérito da ação fiscal, após o exame cuidadoso dos autos, tecem o seguinte comentário;

Na ação fiscal, foram anexadas aos autos pelo autuante às fls. 810 a 846, planilhas com os cálculos do imposto devido, sobre as quais o autuado se limitou a alegar que na operação não há incidência do ICMS.

Na apuração do montante do imposto, o autuante com base nos arquivos magnéticos, apurou o preço unitário de transferência dos produtos remetidos ao estabelecimento do autuado, em São Paulo, mediante divisão da base de cálculo pela quantidade de produtos constante de cada nota fiscal.

A partir do relatório de controle de estoque, o autuante levantou a parcela do custo da produção (matéria-prima, mão de obra, material secundário e material de embalagem), em seguida embutiu no custo o ICMS incidente sobre as aquisições realizadas e, comparando os valores encontrados (custo de produção com o ICMS e preço unitário de transferência) apurou a diferença de preço unitário. Ao final, multiplicou a diferença do preço unitário pela quantidade de produtos de cada nota fiscal e aplicou a alíquota de 12%, obtendo dessa forma o imposto reclamado.

E citam os Srs. Julgadores o art. 56, inciso V, alínea “b” do RICMS/BA: *“A base de cálculo do ICMS, nas operações internas e interestaduais realizados por comerciantes, industriais, produtores, extratores e geradores, quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar, é: a) na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação pertencente ao mesmo titular: b) o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra;”*

Concluem que o lançamento fiscal está correto, tendo em vista que nas aquisições de insumos, matérias primas e materiais de embalagem, o ICMS é retirado dos custos, sendo que na escrita contábil do autuado, os respectivos valores estão descritos como ICMS a recuperar. Quando das transferências, o imposto deve ser embutido, inclusive para possibilitar ao destinatário o crédito fiscal. Assim, o valor referente ao ICMS nesta infração é procedente, no valor de R\$321.486,64.

INFRAÇÕES 13 e 14 –Passam em comento à infração 13 (recolhimento a menor do ICMS em razão de erro da alíquota na venda de produtos do autuado para não contribuintes do imposto situados em outra unidade da federação), enquanto que a infração 14 reclama a falta de inclusão do IPI, referente a estas vendas, na composição das respectivas bases de cálculos do imposto.

Aludem os Srs. julgadores que o cerne da questão é identificar se as vendas foram realizadas para empresas contribuintes, ou não, do ICMS.

E que a impugnante alega que os adquirentes de seus produtos eram contribuintes do ICMS nas datas em que foram realizadas suas operações, tendo em vista que possuíam inscrição estadual em.

Observam que através as notas fiscais anexas, os produtos foram destinados às empresas de publicidade, comunicação visual, propaganda e atividades correlatas, tendo o autuado anexado cópias do cadastro estadual dos respectivos, obtidos por meio do Sistema SINTEGRA.

Realçam os art. 151 e 36 do RICMS/BA, nos quais observa-se a definição de contribuinte; art. 36 “Contribuinte do ICMS é qualquer pessoa física ou jurídica que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”. Por conseguinte, concluem que a atividade fim das empresas adquirentes interestaduais dos produtos da impugnante não implica em fato gerador do ICMS, portanto, não podem ser caracterizadas como contribuintes do ICMS. Os serviços de propaganda e publicidade estão definidos no item 85 da lista de serviços do Decreto-Lei nº 408/86, sem qualquer ressalva de incidência do ICMS, mas sim a incidência do imposto sobre serviços consoante estabelece o § 1º do art. 8º do referido Decreto.

Julgam que a alíquota aplicável nestas operações é 17% e não 12%, e também é devida a inclusão do IPI nas respectivas bases de cálculo, confirmando-se os valores de R\$361.620,32 para a infração 13 e R\$ 69.598,75 para a infração 14.

INFRAÇÃO 15 – Os ilustres membros da JJF citam que o RICMS/BA, em seu art. 58 I, “e”, ao tratar da base de cálculo do imposto, nas entradas ou aquisições de mercadorias ou bens procedentes do exterior, indica que no desembaraço aduaneiro, ela é composta da soma de quaisquer despesas aduaneiras cobradas ou debitadas ao adquirente, relativas ao adicional ao frete para renovação da marinha mercante, adicional de tarifa portuária, armazenagem, capatazia, estiva, arqueação e multas por infração. (art. 58, I, “e” do RICMS/97).

Compulsando os autos, constatam que os cálculos do imposto reclamado no novo demonstrativo de débitos apresentados pelos autuantes estão corretos, pelo que ratificam o valor da infração 15 em R\$4.953,44.

INFRAÇÃO 16 – Expõem os ilustres julgadores que o autuado argüiu que o frete não estar incluído na base de cálculo do imposto, não impede o remetente, na qualidade de tomador do serviço de transporte de se creditar do ICMS pago pela transportadora. Não é cabível ao autuado se creditar do ICMS sobre o frete, mesmo que pago pelo próprio remetente, relativo à operação interestadual de transferência, cujos créditos limitam-se ao custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, como determina o art. 56 do RICMS/97.

Deve-se ressaltar, segue a 4ª JJF, que o fato do frete não constar da base de cálculo das operações de transferências, por força legal, não gera dois débitos relativos à mesma operação, como ocorre nas vendas sob cláusula CIF, quando efetuadas por transportadoras, cuja incidência do ICMS sobre o frete ocorre tanto sobre o valor incluso na base de cálculo, quanto sobre a prestação de serviço de transporte, razão da previsão legal do crédito do ICMS sobre o frete pelo contratante, para restabelecer a relação débito/crédito.

O procedimento praticado, anula o imposto incidente sobre a prestação de serviço de transporte, e por se tratar de uma operação interestadual, cuja saída subsequente terá outro ente tributante; restou caracterizado prejuízo ao Estado da Bahia, uma vez que o direito ao crédito do ICMS oriundo de serviços de transportes é do adquirente da mercadoria, devendo o Estado destinatário arcar com a concessão do crédito.

Consideram o procedimento fiscal correto, confirmando o valor de R\$20.717,92 para esta infração.

Julgam pela Procedência em Parte do Auto de Infração no valor total de R\$1.146.412,89 conforme valores por infração discriminados abaixo, devendo ser homologado os valores já recolhidos:

INFRAÇÕES	VALOR DEVIDO (R\$)
01	51.162,04
02	9.933,84
03	186,33

04	0
05	1.039,07
06	300,64
07	1.502,45
08	89.168,94
09	190.252,22
10	58,21
11	24.502,08
12	321.486,64
13	361.620,32
14	69.598,75
15	4.953,44
16	20.717,92
TOTAL	1.146.482,89

No Recurso Voluntário à Decisão recorrida, advogados prepostos do recorrente apresentam sua peça recursal, ao início listando todas infrações do auto em comento, confirmam reconhecimento quanto à procedência das infrações 2, 3, 7, 10 e 11, e contestam as demais compreendidas no intervalo de 1 a 14.

Adentrando ao mérito de sua defesa, verifica-se irresignado o recorrente, trazendo as mesmas alegações que tangem ao redor da decadência do fisco estadual na constituição dos créditos ora requeridos, e entendem que para os fatos geradores anteriores a 16.08.2000, data da ciência do Auto de Infração, o prazo já se havia esgotado. E aduzem que a forma entendida na Decisão recorrida desvia-se da regra geral, e amolda-se em regra específica.

Requer o recorrente à exclusão do lançamento dos valores, no citado Auto de Infração, relativos aos meses de janeiro a agosto de 2000.

Quanto à infração 1, afirma de conformidade ao art. 93 do RICMS/BA, ser lícita a utilização do crédito do ICMS nos serviços de transporte de pessoal lotado em sua unidade industrial, e cita o inciso III do citado art. 93, e em sua interpretação conclui estar amparado na referida norma, o seu direito ao crédito em comento. Alude ao parecer GECOT nº 2442/2002, firmado em agosto de 2002, bastante posterior às ocorrências em discussão, e que o anterior Parecer, de nº 1876/98 permitia ou entendia lícita a apropriação de tais créditos.

Aborda o recorrente as infrações 5 e 6, conjuntas, referentes à imposição de estorno de créditos de imposto incidentes em serviços de transportes, supostamente acobertando a aquisição de materiais de uso e de consumo. Tece considerações acerca do processo fabril, procurando demonstrar a participação de inúmeros produtos na produção, dentre os quais a 4ª JF concordou com o agente fiscal em considerar alguns como de uso e de consumo. E destaca a Tela de Aço Inox, a Fita de Fibra de Vidro, a Fita carbono de etiquetadora/fita polyester de carbono, suas descrições e aplicações do processo industrial, tais que como produtos intermediários ou materiais de embalagens, têm direito ao crédito glosado pela autuação.

Aduz que, com respeito à falta de complementação da alíquota do imposto, estando restado o direito ao aproveitamento do imposto acima citado, a exigência do diferencial perde completamente o sentido. E que o recorrente não é o consumidor final das mercadorias enfocadas, também não pode ser enquadrado como contribuinte do diferencial da alíquota.

Passa o recorrente aos itens 8 e 9, que dizem respeito à glosa dos créditos fiscais nas compras de produtos intermediários e de materiais de embalagem, e que Decisão anterior os entendeu como de uso e de consumo, apoiados em Parecer Normativo 01/81.

Transcrevem o Parecer Normativo CST nº 65/79, que em resumo diz do direito ao crédito, além dos que se integrem ao produto final (intermediários, matérias-primas, produtos de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações físicas ou químicas, pela ação direta exercida sobre o produto em elaboração, desde que não devam ser incluídos no ativo permanente consoante os princípios de contabilidade geralmente aceitos.

Cita que dentro deste escopo, além daqueles produtos intermediários já citados, destacam-se as aquisições de nitrogênio, pois sem a pressão produzida por esse gás, a resina do PVC não é gelificada, inviabilizando a produção.

Voltando-se o recorrente à glosa de créditos oriundos de bens do ativo permanente, os quais Decisão julgou como relativos a uso e consumo, e visando demonstrar a estreita ligação com sua atividade produtiva, o recorrente produz quadro (fl. 3.013) dos autos, listando equipamentos vinculados às áreas de manutenção, de laboratório e de controle de qualidade, concluindo possuírem esses bens ligação direta com o processo produtivo, possuírem fichas de controle patrimonial anexadas a impugnação, vida útil superior a 1 ano, o que demonstra faticamente sua natureza de bens de ativo fixo, afastando-se a conclusão adotada pela autuação e confirmada pela 4ª JF.

Passando ao item 12 do Auto de Infração, o recorrente à luz da Decisão em tela, indica que à Administração Fazendária não é suficiente avaliar a compatibilização com as leis em vigor, mas sim necessário aferir se as leis que serviram de fundamento estão em conformidade com as normas inseridas na CF Nº 88. Nestas circunstâncias, complementa, o lançamento combatido indicou como validade os dispositivos estaduais que tratam da tributação nas operações de transferências de mercadorias pelo ICMS, cumpre a esta Câmara de Julgamento Fiscal efetuar o controle da legalidade, afastando a aplicação da legislação baiana, de acordo com art. 155, II, CF Nº 88. Comenta o recorrente se insurgir contra procedimento adotado pela fiscalização, que incluiu o imposto no valor do custo de produção para fins de comparação deste com o valor das transferências.

Destaca o recorrente interessante observar Decisão consubstanciada no item 16 do auto em comento, entendendo naquele julgamento que não é cabível ao autuado se creditar do ICMS sobre frete, mesmo que pago pelo próprio remetente, relativo a operação interestadual de transferência, cuja base de cálculo limita-se ao custo da matéria-prima, material secundário, a acondicionamento e mão de obra, conforme art. 56 do RICMS/BA. Pois que a 4ª JF injustificadamente ratificou o procedimento fiscal, que criou uma base de cálculo desprovida de amparo normativo, ao incluir o valor do ICMS aos bens destinados a industrialização.

Reitera o recorrente que o lançamento seja julgado improcedente, ou no mínimo, reduzido com a exclusão do ICMS (colunas 11 e 12 dos demonstrativos) para fins de comparação com os valores utilizados nas transferências.

Passam aos itens 13 e 14 do Auto de Infração, nos quais Decisão manteve o crédito lançado, em virtude de alegações de que as operações listadas no anexo da autuação, foram realizadas com empresas não contribuintes do ICMS, fato pelo qual a alíquota praticada deveria ser de 17%, e ainda o IPI deveria ter sido incluído na composição da base de cálculo.

Esclarece o recorrente, que fornecia produtos para agências de publicidade e propaganda, confeccionarem “out-doors” notadamente os laminados de PVC, e que à época, estas empresas eram contribuintes do ISS, nos termos da legislação no período autuado, e desde o Decreto-Lei nº 406/68. Entretanto a utilização do PVC para realização de mídias diversas, ocasionava às agências as atividades de impressão, reprodução e fabricação de materiais publicitários, sujeitas ao ICMS desde o advento da Lei Complementar nº 56/87. Indica ainda reiteradas decisões do STJ firmando posicionamento de que a impressão de material publicitário está sujeita a incidência do ICMS, e não do ISS. Cita ainda a este respeito, Parecer nº 81.881/SP tendo como relator o Ministro Demócrito Reinaldo, publicado em 07/10/1996. Concluem este item dizendo restar comprovado serem contribuintes as empresas destinatárias das mercadorias vendidas (de janeiro de 2000 a dezembro de 2003), e estar correta a alíquota aplicada, e a não inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS.

Ao item 15 do Auto de Infração, consideram não poder prosperar haja vista que Decisão recorrida se fundamenta em vício insanável da ilegalidade, pois que as parcelas que o estado da Bahia entende serem do gênero “despesas aduaneiras”, não encontram abrigo na Lei

Complementar nº 87/96, a qual disciplina a regra matriz da incidência e da base de cálculo, consoante transcrições: *art. 13, V na hipótese do inc. IX, art.12, a soma das seguintes parcelas; a)valor das mercadorias ou bens constantes dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14; b)imposto de importação; c)IPI; d)imposto sobre operações de câmbio; e)quaisquer despesas aduaneiras.*

Aduz que despesas aduaneiras deve compreender o montante de tributos recolhidos junto à aduana na importação de mercadorias, e que aduana é sinônimo de alfândega, conforme citado autor. Forçosa a conclusão de que despesas com armazenagem não se incluem no rol de despesas aduaneiras, de vez que as únicas despesas portuárias configuradas como aduaneiras, são os tributos recolhidos à aduana. As despesas com capatazias também são classificáveis como despesas portuárias. Julgam forçoso reconhecer ilegal o art. 58, I, “e” do RICMS/BA ao incluir na base de cálculo as despesas com armazenagem e capatazias, afrontando o art. 97, II, § 1º do CTN.

Destaca ainda não terem sido observados nesta infração os erros cometidos pelo agente autuante, mantendo a cobrança equivocada de débitos referentes às Dis 02/0245598-4 e 02/0263899-0, pois os supostos débitos não decorreram da não inclusão de despesas aduaneiras na base de cálculo. As unidas despesas aduaneiras foram de R\$12,40 e de R\$499,47, que significaram aumento de R\$2,54 no ICMS relativo a primeira DI mencionada, e de R\$102,30 em relação à segunda DI, diferentes portanto capazes à revisão contra os R\$258,63 e R\$548,57 lançados no Auto de Infração.

Aborda o recorrente o item 16 do Auto de Infração, dizendo que a base de cálculo do ICMS nas operações de transferências de mercadorias, na hipótese de admitir tributação das operações realizadas entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, não observa qualquer relação com o direito de aproveitamento de créditos assegurado pela legislação em vigor. Aventa que o fato do frete não ser incluído na base do cálculo do imposto nas transferências, por ela praticadas, não impede na qualidade de tomadora do serviço de transportes, de se creditar do imposto pago pela transportadora, cujo ônus suportou, direito este assegurado pelo art. 93, III, “b” do RICMS/BA, o qual transcreve.

Em seu pedido final, requer seja efetuada diligência “*in loco*”, para constatar a consonância com as alegações defensivas com as características de seu processo produtivo.

Requer ainda sejam acolhidas suas razões de Recurso Voluntário, com total Provimento para afastar as exigências contidas no Auto de Infração em questão.

Vindos aos autos, a PGE/PROFIS através douta procuradora Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa, da análise dos autos diz inicialmente não observar assistir razão ao recorrente quanto à decadência suscitada, e transcreve o art.150 § 4º, do CTN. Comenta em princípio, que o marco decadencial da obrigação tributária é o do fato gerador. Porém a legislação baiana, com base em autorização legal acima transcrita, fixou no primeiro dia do exercício seguinte, o momento a partir do qual deve se observar o início do prazo decadencial. E nesse sentido, transcreve o art.28, § 1º. Aduzindo que conforme se observa, a lei estadual, mediante permissivo legal, prorrogou o início do prazo decadencial para os tributos estaduais por homologação, como é o ICMS, para o primeiro dia do exercício seguinte. E com base nesse fundamento, diz a Douta procuradora, a autuação foi correta, não se podendo falar em decadência nos meses de janeiro a agosto de 2000.

Com referência à infração 1 a Douta procuradora observa que a disposição legal não autorizou o crédito fiscal oriundo do transporte de pessoal. E quanto ao Parecer GECOT Nº 1876/98, não se afigura o autuado como consulente que tenha seguido a orientação do fisco; poderá pleitear à Câmara Superior dispensa de multa no apelo à equidade.

Adentrando na análise das infrações 5 e 6, considera a ilustre doutora, sem dúvidas, a condição de uso e consumo da fita etiquetadora, e não material de embalagem; no entanto a considerar a veracidade das informações prestadas no PAF, quanto ao rápido desgaste da tela de aço inox e da fita de fibra de vidro, estas se enquadram no conceito de produtos intermediários, e se restar duvidas, fica sugerida diligência.

Com referência às infrações 8 e 9, opina a Douta procuradora que o nitrogênio aplicado pelo recorrente, não se integra ao produto final, servindo para o funcionamento do maquinário, pelo que o enquadra como de uso e de consumo. E quanto aos itens escriturados no ativo fixo, observa em nada se relacionarem com a produção, sendo em sua maioria materiais de escritório, sem aproveitamento do crédito fiscal.

Na infração 12, opina a ilustre doutora pela inclusão do ICMS no valor das transferências, já que é tributada e gera crédito ao destinatário, não vislumbrando inadequação entre a legislação estadual e a Lei Complementar.

Passando às infrações 13 e 14, a Douta procuradora expressa seu entendimento de que no Decreto Lei nº 406/86, não figura ressalvado no item 85 da lista de serviços, os quais incluem propaganda e publicidade no campo da incidência do ISS. Não trouxe o recorrente prova que os destinatários fossem inscritos no CAD/ICMS e que recolham imposto.

Na infração 15, comenta da competência da legislação local, a qual dispõe sobre conceito de despesas aduaneiras previstas na LC, e o fez corretamente sem extrapolar, portanto despesas com capatazias e com armazenagens integram a base de cálculo do ICMS na importação. Aduz a nobre procuradora, que a JF já havia procedido a análise e correção dos erros materiais.

Quanto à infração 16, observa que os serviços de transportes são prestados a preços CIF; em se tratando de operação interestadual, o crédito deve ser suportado pelo sujeito ativo do destinatário, o que impede o acesso ao crédito conforme pleiteado pelo recorrente.

Opina a PGE/PROFIS, mediante a douta procuradora, pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário apresentado, e que a tela de aço inox e a fita de fibra de vidro sejam considerados produtos intermediários.

## **VOTO**

Ao início, aceito a rejeição da decadência argüida para o período de janeiro a agosto de 2000, considerando que a legislação baiana, em permissivo legal, através o art. 150, § 4º cc art. 28, §1º do CTN, fixou para o primeiro dia do exercício seguinte ao do fato gerador, o marco inicial do prazo decadencial.

Reconhecidas pelo recorrente, procedentes as infrações de nºs 2, 3, 7, 10 e 11 do Auto de Infração em comento, quanto às demais teço as seguintes considerações:

Infração 1 - o disposto legal não autoriza crédito fiscal no transporte de pessoal, sendo irrelevante se lotados na área fabril ou na administrativa;

Infrações 5 e 6 - acompanho o entendimento da Decisão recorrida, com ressalva ao final deste, no qual os ilustres julgadores consideraram correto o lançamento fiscal, ao julgar alguns produtos como sendo de uso e de consumo, com a conseguinte não autorização para utilização dos créditos derivados das diferenças de alíquotas na utilização de serviços de transportes iniciados em outros Estados e não vinculados ao processo industrial.

A infração 5 no valor de R\$1.039,07 é referente ao não recolhimento da diferença do imposto em transporte de mercadorias vindas de outras unidades da Federação, sem vínculo à prestação subsequente, não alcançada pelo imposto, portanto procedente.

A infração 6 no valor de R\$300,69 revelou a utilização indevida do imposto, no transporte interestadual ou intermunicipal de mercadorias não vinculadas ao processo industrial, do qual resultariam saídas tributadas.

Infrações 8 e 9 - diretamente relacionadas, estas infrações referem-se ao lançamento fiscal de R\$113.673,24 por utilização indevida do ICMS em aquisição de itens de uso e consumo do estabelecimento, e de R\$195.699,43 referentes a diferenças de alíquotas nessas aquisições interestaduais de materiais de uso e de consumo. Equívocos ocorridos na autuação foram

retificados pela JJF, tendo observado na ocasião, restar produtos objeto de debates na infração anterior e os quais julgam não se classificarem como produtos intermediários. E que o Nitrogênio utilizado no equilíbrio do sistema de água superaquecida, embora indispensável ao processo industrial, não deve ser considerado produto intermediário à vista do art. 93, § 1º, do RICMS/BA. Reduziram o valor destas infrações, para R\$89.168,94 e para R\$190.252,22, sobre as quais em manifestações adiante.

Infração 12 - as arguições de inconstitucionalidade do RICMS/BA suplantam a competência deste CONSEF julgar, conforme art. 167, I, do RPAF/99. Nas aquisições de insumos, matérias-primas e materiais de embalagens, os quais integram o custo de produção, o ICMS é retirado destes e contabilmente registrado como "ICMS a Recuperar". Quando das transferências, o imposto deverá ser adicionado, inclusive possibilitando ao destinatário o crédito fiscal. Procedente este lançamento no valor de R\$321.486,64;

Infrações 13 e 14 - o recolhimento a menor do ICMS, por diferencial de alíquota nas vendas a não contribuintes, e situados em outros Estados da Federação (13.) e a falta de inclusão na base de cálculo nessas vendas do valor do IPI (.14), observa-se as operações de vendas terem sido efetuadas para empresas de propaganda e de publicidade, e consoante definição do item 85 da Lista de Serviços do Decreto-Lei nº 408/86, sem qualquer ressalva ou restrição, há incidência do ICMS e também do ISS, conforme art. 8, §1º. do referido Decreto. Resta claro e concordo, que a alíquota correta é a de 17% e não a de 12%, e também devida a inclusão do valor do IPI na obtenção da base de cálculo do imposto.

Infração 15 - cito o art.58, I do RICMS/BA, ao tratar da composição da base de cálculo nas aquisições de mercadorias ou bens provenientes do exterior, em processos de importações. Sob a rubrica de despesas aduaneiras são englobadas todas e quaisquer despesas ocorridas no desembaraço das aludidas mercadorias em importação. Nada há a excluir sob a pretensa diferenciação do que sejam despesas portuárias para o que sejam despesas aduaneiras, pois conforme legislação citada, todas integram a base de cálculo. Correto o lançamento fiscal original, retificado para R\$4.953,44 decorrente revisão praticada pela ilustre 4ª.JJF.

Infração 16 - o procedimento adotado pelo autuado, anulou o imposto incidente sobre serviços de transporte interestadual, cuja saída subsequente terá outro ente tributante. Houve prejuízo ao erário estadual da Bahia, de vez que o direito ao crédito é do adquirente das mercadorias, devendo o Estado destinatário atender à exigência do crédito, o que impede acesso a esse crédito conforme pleiteado pelo recorrente.

Concordo com o Demonstrativo de débitos, procedidos pelos ilustres julgadores da 4ª JJF, e resultantes das análises das infrações em comento contidas neste PAF, à exceção de:

- a) Infração 4 - concordo com o lançamento de ofício realizado pelo agente fiscal, pois os fretes iniciados em outros Estados da Federação consignam crédito do ICMS, na condição CIF ora apreciada para a unidade da Federação em que foi iniciado o transporte.
- b) Infrações 5 e 6 - o meu entendimento, igual ao expressado pela dra. Maria Dulce Baleeiro Costa, PGE/PROFIS, é de que as telas de aço inox, e as fitas de fibra de vidro, possuem características, consoante descrições nos autos, que as classificam como produtos intermediários, previsto no art. 93, § 1º do RICMS/BA, devendo portanto serem excluídos os lançamentos de diferenças de alíquotas nos serviços de transportes dos mesmos, dado que vinculados à produção:
- c) Infrações 8 e 9 - dadas as descrições nos autos, verifico que o Nitrogênio (Azoto, elemento químico gasoso) é aplicado no processo industrial, como intrinsecamente ligado à realização do ciclo produtivo, com função análoga a de outros tantos catalisadores. A adição ou administração desse insumo é fundamental à manutenção da temperatura em patamar ideal definido pelo processo industrial, para obtenção do produto final em nível de qualidade e especificações previstas pela planta. O art. 93, ao dispor sobre aproveitamento de crédito

fiscal, em seu inciso I, “b”, cita: “*de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização*”.

O meu voto é pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício para que seja restabelecida a exigência fiscal indicada na infração 4, e, de igual maneira, o Recurso Voluntário para considerar insumos os produtos acima mencionados, relativos às infrações 5, 6, 8 e 9.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207103.0002/05-2, lavrado contra SANSUY S/A - INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS (SANSUY NORDESTE), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **RS1.102.464,03**, sendo R\$321887,83, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista nos incisos II, “a”, “e”, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos moratórios, e R\$780.576,20, acrescido da multa de 60%, prevista nos incisos II, “a”, “e”, “f” e VII, “a”, do art. e lei citados, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de abril de 2006.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE

OSWALDO IGNÁCIO AMADOR – RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS