

PROCESSO - A. I. Nº 206910.0004/07-3
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e QUÍMICA GERAL DO NORDESTE S/A. (QGN)
RECORRIDOS - QUÍMICA GERAL DO NORDESTE S/A. (QGN) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0077-02/08
ORIGEM - IFEP – DAT/NORTE
INTERNET - 21/08/2008

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0266-11/08

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE GLP E ÓLEO DIESEL UTILIZADO EM EMPILHADEIRAS. A verificação da afetação dos referidos produtos nas atividades do sujeito passivo, conduz ao entendimento de que se trata de materiais de uso e consumo, utilizados fora da linha de produção da empresa. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **PROVIDO**. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício apresentado pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 01, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão que julgou o Auto de Infração Procedente em Parte – Acórdão JJF nº 077-02/08 - lavrado para imputar ao contribuinte autuado a prática das seguintes infrações:

1. recolhimento de ICMS efetuado a menos nas importações de mercadorias do exterior, em razão da falta de inclusão, na base de cálculo do imposto, de despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço, sendo lançado tributo no valor de R\$7.179,36, com multa de 60%;
2. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, sendo glosado crédito no valor de R\$1.387,08, com multa de 60%;
3. falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$1.760,22, com multa de 60%;
4. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento – aquisição de GLP e óleo diesel utilizados em empilhadeiras –, sendo glosado crédito no valor de R\$24.745,11, com multa de 60%;
5. entrada, no estabelecimento, de mercadorias sujeitas à tributação [pelo ICMS] sem o devido registro na escrita fiscal [descumprimento de obrigação acessória], sendo por isso aplicada multa de R\$875,00, equivalente a 10% do valor comercial das mercadorias não registradas;
6. entrada, no estabelecimento, de mercadorias não tributáveis [pelo ICMS] sem o devido registro na escrita fiscal [descumprimento de obrigação acessória], sendo por isso aplicada multa de R\$433,35, equivalente a 1% do valor comercial das mercadorias não registradas.

A Junta de Julgamento Fiscal julgou procedentes as infrações dos itens 1, 2, 3, 5 e 6, diante do reconhecimento das mesmas pelo sujeito passivo, inclusive com o recolhimento do débito a estas correspondente, consignando que foi contestada apenas a infração constante do item 4, que trata da glosa de crédito do ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento – aquisição de GLP e óleo diesel utilizados em empilhadeiras.

Na apreciação do referido item, a JJF proferiu o seguinte voto, resumidamente:

1. que os produtos em questão - óleo diesel e GLP - apesar de integrarem o regime de substituição tributária, com fase de tributação encerrada, não se admitindo mais nem crédito nem débito, nos termos do art. 356 do RICMS, excepcionalmente permite este crédito

pelo destinatário, como prevê o § 1º do art. 359, não apenas quando se tratar de mercadorias destinadas a emprego como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem por estabelecimento industrial, como também - e este é o caso dos autos - quando as mercadorias forem destinadas à “*aplicação ou emprego na viabilização ou desempenho da atividade comercial*”, conforme inciso I do referido dispositivo;

- II. que as empilhadeiras são máquinas móveis utilizadas para arrumar e empilhar mercadorias, para maior presteza e eficiência das vendas, em sua atividade-fim. Neste sentido, em um silogismo simples, como o RICMS prevê o direito ao crédito relativo à aquisição de mercadorias destinadas à “*aplicação ou emprego na viabilização ou desempenho da atividade comercial*”; e o óleo diesel e o GLP consumidos nas empilhadeiras são empregados no desempenho da atividade comercial da empresa; é legítimo o crédito fiscal relativo às aquisições dos referidos produtos, conforme se extrai das expressões literais extraídas do inciso I do § 1º do art. 359 do RICMS;
- III. que, por outro lado, ampara o direito ao crédito em referência a regra do § 1º do art. 93 do RICMS, segundo o qual dão direito ao crédito os bens, materiais ou serviços “vinculados” à atividade-fim da empresa ou que em tal atividade sejam “empregados”;
- IV. que o RICMS/97 regula de forma cabal o regime de compensação do imposto, estando derogado o Parecer Normativo nº 1/81, sendo que o legislador, deixando de lado a importância em se definir o que sejam “insumos” ou o que sejam “produtos intermediários”, preferiu, acertadamente, especificar, em detalhes, *o que e em que casos* dá direito ao crédito, conforme dicção do § 1º do art. 93 do RICMS/97, transcrito no voto;
- V. que o dispositivo reproduzido, em sintonia com as demais normas regulamentares atinentes ao regime de compensação do ICMS, leva à conclusão de que o direito ao crédito, dentre outros requisitos, depende do atendimento a determinados *pressupostos*, a saber: as mercadorias ou bens adquiridos e os serviços tomados devem estar *vinculados* à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; devem ser *empregados* no processo de comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; ou 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;
- VI. que em face da conjunção “ou”, no final da alínea “b”, os pressupostos indicados nas três situações acima são *alternativos*, bastando o atendimento a um deles para que se reconheça o direito ao crédito;
- VII. que tais critérios servem para a definição do que são *insumos*, a partir daí chegando-se à determinação dos *materiais de uso ou consumo* por exclusão,
- VIII. que materiais de consumo são coisas que a empresa emprega fora de sua atividade-fim, como, por exemplo, materiais de limpeza e gastos gerais do escritório e que insumos contabilizam-se como custos, e bens de uso e consumo contabilizam-se como despesas, sendo que isto tem implicações no que concerne ao crédito do imposto, segundo o mecanismo da compensação visando à não-cumulatividade do tributo, já que como os insumos integram o custo das mercadorias, na condição de custos, eles afetam a formação do preço final de venda das mercadorias vendidas, terminando por repercutirem na questão da cumulatividade ou não-cumulatividade da tributação;
- IX. que o crédito fiscal não constitui um benefício, um favor, uma benesse que se conceda ou negue livremente, mas um direito; sendo vedado o crédito, o ICMS passa a ser um tributo cumulativo, e com isso ele perde sua principal característica, estabelecida pela Constituição.

O sujeito passivo, através de advogado regularmente constituído, interpõe o presente Recurso Voluntário - fls.165 a 167 - onde requer a reforma da Decisão de Primeira Instância ao argumento de que a JJF determinou a intimação da empresa no pagamento do imposto no valor total de R\$10.326,66, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “a” e “f” e VII, “a” da Lei nº

7.014/96, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no total de R\$1.308,35, previstas nos incisos IX e XI do art. 42 do mesmo diploma legal, e dos acréscimos moratórios, de acordo com a Lei nº 9.837/05, haja vista que em 07 de janeiro de 2008, a empresa recolheu aos cofres públicos a quantia de R\$19.337,02, referente às infrações reconhecidas, antes do julgamento, constantes dos itens 1, 2, 3, 5 e 6, conforme DAE de fls. 100.

Entende que haja vista a improcedência da infração constante do item 4 do Auto de Infração e a quitação das demais infrações, não há que se falar em pagamento, como asseverou a intimação recebida após o julgamento, e que embora o Acórdão tenha mencionado que a empresa saldou parte do devido, andou mal ao determinar a sua intimação para pagamento.

A PGE/PROFIS, em seu opinativo às fls.181, se manifesta pela manutenção da Decisão da JJF e pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, consignando que esta corretamente manteve a condenação do autuado ao pagamento das infrações consideradas procedentes, e que o pagamento realizado após a autuação e mesmo antes do julgamento não torna as infrações improcedentes, ao contrário, reforça a sua procedência e acerto, pois reconhecidas pelo próprio autuado. Ressaltou que no final da resolução há indicação expressa da Decisão para que sejam homologados os valores efetivamente pagos, o que fará com que possivelmente não reste saldo a recolher, e que o julgamento confirmou a autuação nos cinco dos seis itens da autuação, pelo que seu resultado foi pela procedência parcial.

VOTO

Inicialmente quanto ao Recurso Voluntário, de logo devemos consignar que comungamos com a PGE/PROFIS no sentido de que o mesmo não deverá ser provido, posto que, de fato, correta a Decisão recorrida ao manter as infrações descritas nos itens 1, 2, 3, 5 e 6, julgando-as procedentes, visto que reconhecidas pelo próprio sujeito passivo, não havendo, assim contestação quanto às mesmas, tendo também corretamente determinado a JJF a homologação do quantum efetivamente recolhido correspondente a tais itens, conforme visto da resolução em apreço.

A intimação expedida pela Secretaria da Fazenda dando ciência ao sujeito passivo do resultado do Julgamento de Primeira Instância e para o pagamento do débito é uma intimação padrão. Como o débito relativo a tais itens foi objeto de pagamento, conforme alega o sujeito passivo, tal pagamento será objeto de homologação pelo órgão competente quando do final do processo. Assim, votamos pelo NÃO PROVIMENTO do presente Recurso Voluntário.

Por outro lado, quanto ao Recurso de Ofício, entendemos deva a Decisão recorrida ser modificada, posto que dissociada da legislação posta quanto à matéria, em que pese o brilhante voto proferido pelo Julgador de Primeira Instância.

Já é por demais conhecida por todos os membros deste Conselho de Fazenda a polêmica que gira em torno do conceito de produto intermediário, com inúmeras decisões divergentes à míngua de uma norma legal mais explícita quanto ao seu conceito, tendo o Parecer Normativo nº 01/81, expedido pela então PROFI, sido utilizado como elemento de referência para a sua conceituação. Neste ponto, consignamos a primeira divergência com a Decisão recorrida, pois discordamos do relator ao entender que o referido Parecer Normativo foi derogado pelo RICMS/97. Entendemos que o referido Parecer continua válido no que não contrarie a legislação posta e, a nosso ver, ao definir produtos intermediários, matérias-primas, e material de uso e consumo, não contrariou a legislação atual do ICMS, que continua utilizando tais conceitos, como visto da redação do art. 93, I, “b” e V, abaixo transcritos:

Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

1 - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização; Grifos nossos.

V - o valor do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, de mercadorias, bens ou materiais, bem como do imposto relativo aos respectivos serviços de transporte, inclusive o imposto pago a título de diferença de alíquotas, sendo as mercadorias, bens ou materiais destinados:

b) a partir de 01/01/2011, ao uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendidas as mercadorias que não forem destinadas a 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 87/96); Grifos nossos.

Comungo com o entendimento recente deste Conselho de Fazenda, que vem se sedimentando, no sentido de que é essencial para o deslinde da questão a análise sobre a natureza dos materiais empregados pelos contribuintes através da verificação da sua afetação no seu processo produtivo, preocupação que já se encontrava presente no Parecer Normativo em tela, que expressamente consignava a importância da verificação desta afetação para a correta definição da natureza do bem ou mercadoria, conforme excerto abaixo repetido:

“E de se ver, no entanto, que a identidade física de determinado bem nem sempre é bastante para que se conclua por uma inclusão, entre os produtos intermediários ou entre os bens de produção ou instrumentais. É a afetação do bem, em razão de sua participação e utilização no processo industrial de um determinado produto, geralmente evidenciada na correta contabilização, que nos dará elementos para sabermos se sua aquisição gera crédito fiscal, ou não. Assim, uma aquisição de tinta pode ser para consumo próprio ou para ser utilizada na produção. Uma substância gasosa pode ser considerada um bem de uso e consumo (desinfetar ou aromatizar o ambiente do estabelecimento) pode ser considerada um bem de produção (componente de uma máquina como gás cativo em serpentina de refrigeração), ou produto intermediário (catalisador ou função de criar condições de reação química durante o processo de produção), ou mesmo matéria-prima (como utilizada para compor certos aerossóis)...”. Grifos nossos.

Assim, podemos verificar que os produtos cujo crédito é objeto da glosa trata-se de GLP e óleo diesel utilizados pelo sujeito passivo nas empilhadeiras para arrumação dos produtos por ela fabricados no depósito, ou seja, tais produtos não estão afetos à atividade produtiva, mas à atividade de distribuição dos produtos fabricados, portanto utilizados em serviços diversos dos executados na linha de produção.

Não restaria dúvida de que os produtos GLP e óleo diesel seriam considerados produtos intermediários se utilizados, por exemplo, para mover ou conservar o maquinário utilizado na linha de produção, no processo fabril da empresa, hipótese em que estaria enquadrado o direito ao crédito fiscal no inciso I, alínea “b” do art. 93 do RICMS/BA, acima transcrito. No entanto, a utilização dos mesmos produtos em etapa subsequente à fabricação, já na etapa de distribuição dos bens resultantes da industrialização, transmuta a sua natureza para materiais de uso e consumo, nos termos do inciso V do mesmo diploma regulamentar citado, já que sua afetação é distinta de quando empregado em processo de industrialização diretamente na linha de produção.

Para que um produto seja considerado como insumo ou produto intermediário e contabilizado como custo de produção, gerando, em consequência, o direito à utilização do crédito do imposto incidente na sua aquisição, é necessário que ele esteja diretamente vinculado à atividade industrial, na condição de elemento indispensável à atividade produtiva, nos termos da alínea “c” do §1º do art. 93 do RICMS/BA.

Por sua vez, o GLP e o diesel utilizados nas empilhadeiras, que são máquinas específicas para organização e carregamento do produto acabado para posterior comercialização, como não estão diretamente vinculados à atividade fabril da empresa, não propiciam atualmente direito a crédito, haja vista que o crédito de materiais de uso e consumo, natureza de tais produtos quando utilizados para os fins descritos, foi postergado para 01/01/2011, nos termos da alínea “b” do inciso V do art. 93, acima citado.

Registramos, ainda, que a regra do inciso I, do § 1º do art. 359 do RICMS/BA, citada pelo relator da JJF como embasadora do direito ao crédito, não pode ser interpretada dissociada do art. 93 do mesmo diploma regulamentar, que trata das hipóteses de crédito, acima apreciado, além do que a referida regra expressamente determina em seu inciso V, alínea “b”, que as mercadorias adquiridas pelo contribuinte para uso e consumo, caso da exigência fiscal objeto do Recurso de Ofício ora em apreciação, somente podem ser passíveis de crédito a partir de 01/01/2011, como abaixo transcrevemos:

Art. 359. O contribuinte substituído, na operação subsequente que realizar com mercadoria recebida com imposto retido ou antecipado, emitirá documento fiscal, sem destaque do imposto, que conterà, além dos demais requisitos exigidos, a seguinte declaração, ainda que por meio de carimbo: "ICMS pago por substituição tributária" (Ajuste SINIEF 4/93).

§ 1º Nas saídas, para este Estado, de mercadorias que já tiverem sido objeto de antecipação ou substituição tributária, o documento fiscal poderá conter o destaque do imposto, para aproveitamento como crédito fiscal pelo destinatário, nas hipóteses a seguir indicadas, não podendo o destaque do imposto ter base de cálculo superior à adotada para apuração do tributo efetivamente antecipado, quando conhecida pelo emitente do documento fiscal, ou valor superior ao preço de mercado das mercadorias, quando a base de cálculo do valor antecipado não for por ele conhecida, observada, em qualquer caso, a alíquota aplicável, devendo o remetente estornar o débito correspondente, no final do mês, no item "008 - Estornos de Débitos" do Registro de Apuração do ICMS:

VI - mercadorias ou serviços adquiridos por contribuinte:

a) para o ativo imobilizado, a partir de 01/11/96;

b) para uso ou consumo, a partir de 01/01/11. (Lei Complementar nº 87/96). Grifos nossos.

Do exposto, votamos pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, modificando a Decisão Recorrida para restabelecer a exigência fiscal descrita no item 4 da autuação, no valor de R\$24.745,11, devendo ser homologados os valores recolhidos quanto aos itens julgados procedentes pela JJF.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206910.0004/07-3, lavrado contra **QUÍMICA GERAL DO NORDESTE S/A. (QGN)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$35.071,77**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “a” e “f”, e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no total de **R\$1.308,35**, previstas nos incisos IX e XI do art. 42 da supracitada lei, com os acréscimos moratórios de acordo com o estabelecido pela Lei nº 9837/05, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

Sala das Sessões do CONSEF, em 07 de agosto de 2008.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

MARIA HELENA CRUZ BULCÃO - REPR. DA PGE/PROFIS