

**A.I. Nº** - 206910.0004/07-3  
**AUTUADO** - QUÍMICA GERAL DO NORDESTE S.A.  
**AUTUANTE** - ANTÔNIO RAMOS DAMASCENO  
**ORIGEM** - IFEP NORTE  
**INTERNET** - 29.04.2008

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº .0077-02/08**

**EMENTA:** ICMS. 1. IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. FALTA DE INCLUSÃO DE DESPESAS ADUANEIRAS. Lançamento não impugnado pelo sujeito passivo. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. Lançamento não impugnado pelo sujeito passivo. **b)** AQUISIÇÃO DE GLP E ÓLEO DIESEL UTILIZADO EM EMPILHADEIRAS. Com fundamento no § 1º, I, do art. 359 do RICMS, que, no caso de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, prevê a forma como se deve proceder para possibilitar o crédito do imposto quando as mercadorias forem destinadas à “aplicação ou emprego na viabilização ou desempenho da atividade comercial”, e tendo em vista o preceito 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”, é legítimo o crédito do imposto cuja glosa se discute. Lançamento indevido. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Lançamento não impugnado pelo sujeito passivo. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. MULTAS. **a)** MERCADORIAS RELATIVAS A OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. **b)** MERCADORIAS RELATIVAS A OPERAÇÕES NÃO TRIBUTÁVEIS. Imputações não impugnadas pelo sujeito passivo. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 18/12/07, diz respeito aos seguintes fatos:

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.

O contribuinte apresentou defesa adiantando, de início, que reconhece as imputações dos itens 1º, 2º, 3º, 5º e 6º, já tendo providenciado o pagamento do débito a eles correspondente, de modo que apenas contesta o lançamento do item 4º.

Fala das atividades desenvolvidas pelo seu estabelecimento. Questiona o entendimento da fiscalização de que o combustível adquirido para utilização em suas empilhadeiras, com a finalidade de transportar seus produtos internamente, seria bem de uso e consumo. Argumenta que o combustível utilizado nas empilhadeiras é um produto intermediário, sendo essencial para a produção, uma vez que sem ele é impossível a utilização do maquinário envolvido no deslocamento das mercadorias de um setor para outro, e, com isso, haveria paralisação da comercialização dos produtos. Destaca que os produtos movimentados pelas empilhadeiras são tributáveis nas saídas do estabelecimento. Aduz que, quanto à caracterização do combustível como produto intermediário e ao direito ao crédito do imposto, essa questão já foi decidida pelo STJ, conforme ementa de acórdão que transcreve [não indica o número do processo ou do acórdão, e tampouco a fonte].

O autuado embasa seu pleito no critério constitucional da não-cumulatividade, frisando, com base na doutrina de Geraldo Ataliba, que o direito de o contribuinte deduzir do valor devido a parcela que já foi paga nas operações anteriores, mais que um direito, constitui um direito constitucional, na categoria de direito público subjetivo de nível constitucional, oponível ao Estado pelo contribuinte do imposto estadual, haja vista que a própria Constituição, ao outorgar ao Estado o poder de exigir o imposto, deu ao contribuinte o direito ao abatimento.

Assinala a defesa que a única restrição imposta pela Constituição ao mecanismo de deduções é a prevista nas alíneas “a” e “b” do inciso II do § 2º do art. 155, prevendo que não haverá uma relação de crédito a favor do contribuinte quando a entrada da mercadoria se der com isenção ou sem tributação pelo imposto.

Vale-se do pensamento de Roque Carraza para destacar que nenhum dispositivo da Constituição trata da vedação ao direito do crédito impondo restrições quanto a durabilidade da mercadoria, consumo ou integração ao produto final. Sustenta que, para concluir se determinada operação dá ou não direito ao crédito de ICMS, o contribuinte deve analisar duas coisas, de modo a saber: *a)* se a operação da qual resultou a entrada da mercadoria foi tributada pelo imposto, e *b)* se a mercadoria contribui, direta ou indiretamente, para a realização de futuras operações tributáveis. Considera que, sendo afirmativas ambas as respostas a essas questões, como neste caso, há direito a crédito do imposto, sem qualquer tipo de limitação possível.

Aduz a defesa que, no decorrer do processo produtivo do estabelecimento, há utilização de bens que, ao longo da industrialização por ele efetivada, acabam por se consumir integralmente, como é o caso dos combustíveis GLP e óleo diesel utilizado nas empilhadeiras, para que possa efetuar a comercialização das mercadorias. Pondera que aqueles combustíveis, na condição de produtos intermediários, dão direito ao crédito do imposto, pois, ainda que não se integrem diretamente ao produto final, sem combustível os equipamentos não teriam seu regular funcionamento, e a consequência seria a paralisação do aparelho.

Transcreve a cabeça do art. 93 do RICMS e seu inciso I, alíneas “a” e “b”, assinalando que o caso em tela está enquadrado na previsão regulamentar, uma vez que se trata de aquisição de produto intermediário utilizado no processo de industrialização.

Também transcreve o § 1º, incisos I e II, do art. 93, grifando trechos da cabeça do parágrafo, a conjunção “ou” do inciso I, “b”, e a parte inicial do inciso II. Com arrimo nesses dispositivos, pondera que cai por terra o entendimento de que a mercadoria cuja aquisição originou o crédito fiscal tenha que integrar o produto final, pois as alíneas “a”, “b” e “c” do § 1º do art. 93 cuidam de situações alternativas.

Repete que o combustível objeto da autuação é consumido por empilhadeiras usadas para o deslocamento interno de seus produtos para que os mesmos possam depois ser comercializados, em operações tributadas pelo ICMS, cumprindo-se, assim, as condicionantes para o aproveitamento do crédito do imposto pago na aquisição do combustível.

Passa em seguida a discorrer sobre a definição conceitual do que seja produto intermediário. Fala sobre os tipos de consumo imediato e integral.

Reporta-se aos preceitos dos arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96, assinalando que as normas ali consubstanciadas são reiteradas pelo RICMS no art. 93, V.

Diz que em tal sentido já se manifestou o STJ no REsp 850362/MG, em decisão da Segunda Turma, conforme ementa que transcreve.

Requer que, não sendo suficientes os aspectos assinalados na defesa para fixação do entendimento quanto à função do combustível utilizado na situação em exame, seja determinada a realização de perícia, para resposta soa seguintes quesitos: *a)* qual o objeto social da empresa? *b)* o que são materiais de uso, materiais de consumo e produtos intermediários, e qual a diferença existente entre essas categorias? *c)* qual o exato emprego dos combustíveis objeto do item 4º deste Auto no estabelecimento da empresa? *d)* qual a função que os combustíveis exercem na empresa? *e)* no exercício da aludida função, os combustíveis integram-se ao novo produto? *f)* os combustíveis em questão são essenciais à comercialização do novo produto? *g)* são os combustíveis consumidos ou desgastados, contínua, gradativa e progressivamente, por força do cumprimento de suas finalidades específicas no processo industrial, não comportando recuperação ou restauração?

Pede que o Auto de Infração seja cancelado.

O fiscal autuante prestou informação rebatendo que a defesa tenta dar uma conotação de produto intermediário a produtos utilizados em trabalhos de rotina em arrumação de seus depósitos através de empilhadeiras. A seu ver, a doutrina citada pela defesa diz respeito a fatos que não têm semelhança com o que aqui se discute, pois na autuação não foi questionado o creditamento do imposto relativo a produtos intermediários ou matérias-primas. Nota que a jurisprudência apontada trata de reconhecimento de crédito relativo a óleo diesel consumido no processo produtivo. Quanto às ponderações acerca do direito ao crédito para compensação com as operações e prestações subseqüentes, diz que isto está previsto em lei e não está em discussão. Considera que a pretensão do autuado só terá amparo a partir de janeiro de 2011.

Com relação à perícia requerida e aos quesitos formulados pela defesa, o fiscal considera que não parece razoável o questionamento apresentado, pois a resposta aos quesitos já teria sido dada pelo próprio autuado ao se qualificar e ao falar de seus produtos, de seu objeto social, etc., pois o objeto da autuação é a utilização de GLP e óleo diesel pelo autuado nas empilhadeiras para arrumação de seus produtos em depósito. Conclui dizendo que, quanto a isto, a legislação tributária é incontroversa, pois se trata de produtos de uso e consumo, sendo, portanto, vedado o creditamento do imposto relativo a tais aquisições.

Consta que parte dos valores lançados foi paga.

## VOTO

Está em discussão apenas o lançamento do item 4º, em que é glosado crédito de ICMS relativo à aquisição de gás liquefeito de petróleo (GLP) e óleo diesel utilizados em empilhadeiras.

O contribuinte, no final do seu arrazoadado, apresentou uma série de quesitos, e o fiscal autuante, ao prestar a informação, declarou que a resposta às referidas questões já foi dada pela própria empresa, e o fiscal confirma: o GLP e o óleo diesel são empregados nas empilhadeiras para arrumação de seus produtos no depósito.

Em primeiro lugar, cumpre notar que os produtos em questão, o óleo diesel e o GLP, integram o regime de substituição tributária, de modo que, como aqui se discute glosa de crédito, poder-se-ia cogitar que, tendo o imposto sido antecipado, estaria encerrada a fase de tributação, não se admitindo mais nem crédito nem débito, nos termos do art. 356 do RICMS. No entanto, excepcionalmente, nesse sentido, prevê o § 1º do art. 359 como se deve proceder para fins de “aproveitamento como crédito fiscal pelo destinatário” (“caput” do parágrafo), 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 presentes autos - quando as mercadorias forem destinadas à “aplicação ou emprego na viabilização ou desempenho da atividade comercial” (inciso I).

Empilhadeiras são máquinas móveis utilizadas para arrumar e empilhar mercadorias para maior presteza e eficiência das vendas. A empresa utiliza empilhadeiras em sua atividade-fim. Elas facilitam as vendas, fatos geradores de obrigações tributárias.

A questão pode ser decidida mediante um silogismo simples: o regulamento do imposto prevê o direito ao crédito relativo à aquisição de mercadorias destinadas à “aplicação ou emprego na viabilização ou desempenho da atividade comercial”; o óleo diesel e o GLP consumidos nas empilhadeiras são empregados no desempenho da atividade comercial da empresa; logo, é legítimo o crédito fiscal relativo às aquisições de óleo diesel e o GLP.

Chego a esta conclusão valendo-me de expressões literais extraídas do inciso I do § 1º do art. 359 do RICMS, de modo que, diante de regra tão clara, eu já poderia encerrar o meu voto por aqui. Porém não custa nada repetir o que já afirmei em outros votos envolvendo essa questão de glosa do crédito fiscal relativo a mercadorias vinculadas à atividade-fim do estabelecimento, à luz da 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”.

É velha essa discussão do crédito fiscal de produtos intermediários. Na década de 80, como a legislação do antigo ICM não era precisa na fixação dos critérios de identificação de tais produtos, a Procuradoria da Fazenda, através do seu presidente àquela época, o prof. Johnson Barbosa Nogueira, elaborou o tão famoso Parecer Normativo nº 1/81, o qual passaria a orientar a fiscalização e os demais órgãos fazendários acerca do conceito de produto intermediário.

Entretanto, quando, em 1989, a Lei nº 4.825/89 converteu o ICM em ICMS, houve uma mudança substancial nesse aspecto, pois essa lei, em vez de deixar que atos normativos inferiores se ocupassem da formulação dos conceitos em torno da questão – matéria de reserva legal, indelegável –, chamou para si essa atribuição, definindo, para efeitos de crédito fiscal, quais os insumos que dão ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto.

Idêntico critério foi adotado pela lei atual do ICMS, a Lei nº 7.014/96, e pelo seu Regulamento. Com efeito, o RICMS/97 regula de forma cabal o regime de compensação do imposto. Quando o Regulamento chamou para si a responsabilidade de definir quais os bens ou serviços que dão direito ao crédito, derogou o Parecer Normativo nº 1/81. Os critérios pelos quais deve pautar-se o intérprete, a partir do RICMS/97, devem ser os traçados pelo próprio Regulamento.

No RICMS/97, 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. Isso é feito no § 1º do art. 93 do RICMS/97.

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

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 materiais adquiridos 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 legislação baiana é perfeita na regulação do princípio da não-cumulatividade. Fiéis à Constituição, a lei do ICMS e o seu regulamento estabelecem o mecanismo da compensação ou regime de abatimento de modo a não dar margem a dúvidas, especificando, em detalhes, de forma bastante didática, quais os tipos de bens que dão direito ao crédito.

O Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, no § 1º do art. 93, sintetiza nestes termos o regime do *crédito fiscal*, traduzindo a positivação dos arts. 24 a 31 da Lei nº 7.014/96:

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

I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:

a) estejam *vinculados* à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;

b) sejam *consumidos* nos processos mencionados na alínea anterior; ou

c) *integrem* o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso; e

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

Analisando o dispositivo acima reproduzido, em sintonia com as demais normas regulamentares atinentes ao regime de compensação do ICMS, chega-se 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:

- a) devem estar *vinculados* à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;
- b) devam ser *empregados* no processo de comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; ou
- c) devam *integrar* o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso.

Em face da conjunção “ou”, no final da alínea “b” (a conjunção consta no texto do Regulamento), os pressupostos indicados nas três situações acima são *alternativos*, bastando o atendimento a um deles para que se reconheça o direito ao crédito.

Os critérios acima servem para a definição do que são *insumos*. A partir daí, chega-se à determinação dos *materiais de uso ou consumo* por exclusão. 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.

Insumos contabilizam-se como custos. Bens de uso e consumo contabilizam-se como despesas. Isso tem implicações no que concerne ao crédito do imposto, segundo o mecanismo da compensação visando à não-cumulatividade do tributo. 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.

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

Em suma: com fundamento no § 1º, I, do art. 359 do RICMS, que, no caso de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, prevê a forma como se deve proceder para possibilitar o crédito do imposto quando as mercadorias forem destinadas à “aplicação ou emprego na viabilização ou desempenho da atividade comercial”, e tendo em vista o preceito 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”, concluo ser legítimo o crédito do imposto cuja glosa constitui objeto do item 4º deste Auto. Assim, é indevido o lançamento do referido item.

Os demais itens não foram impugnados pelo sujeito passivo.

A repartição homologará os valores já pagos.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206910.0004/07-3**, lavrado contra **QUÍMICA GERAL DO NORDESTE S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o 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 da supracitada lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com o estabelecido pela Lei nº 9837/05, devendo ser homologada a quantia já paga.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de abril de 2008

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS OLIVEIRA – JULGADOR