

**PROCESSO** - A. I. Nº 206973.0005/15-0  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e QUÍMICA AMPARO LTDA.  
**RECORRIDOS** - QUÍMICA AMPARO LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSO DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0111-02/16  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 29/06/2018

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO CJF Nº 0123-12/18**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ORIUNDAS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO DESTINADAS AO USO E CONSUMO DO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO. Aquisição de GLP para uso como combustível em empilhadeiras utilizadas para armazenamento de mercadorias produzidas. Caracterizada a infração. 2. RECOLHIMENTO A MENOR. NÃO INCLUSÃO DE CRÉDITO FISCAL VINCULADO AO IMPOSTO RELATIVO À PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE NA COMPENSAÇÃO DA APURAÇÃO DO IMPOSTO PASSÍVEL DE INCENTIVO PELO DESENVOLVE. Crédito fiscal vinculado ao serviço de transporte nas saídas de mercadorias produzidas no estabelecimento, comercializadas a preço CIF, devem ser compensados na apuração do saldo devedor passível de incentivo pelo DESENVOLVE. O valor dos serviços de transporte foi incluído no preço da mercadoria. Infração parcialmente elidida. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVÍDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVÍDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício interpostos pela autuada e pela 2ª JJF, respectivamente em razão do Acórdão 2ª JJF Nº 0111-02/16, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração nº 206973.0005/15-0, lavrado em 06/11/2015, para exigir ICMS no valor histórico de R\$1.303.909,19, relativos às infrações descritas a seguir.

*Infração 01 (01.02.02) – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, aquisição de GLP para uso como combustível das empilhadeiras, no ano de 2012 e 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 24.487,83, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a” do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96.*

*Infração 02 (03.02.04) – recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto em virtude do benefício do DESENVOLVE, no ano de 2012 e 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 1.303.909,19, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.*

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 21/07/2016 (fls. 135 a 140) e decidiu pela Procedência em Parte, em decisão unânime, nos termos a seguir reproduzidos.

**“VOTO:**

*Inicialmente, afasto toda discussão acerca da constitucionalidade das multas aplicadas no presente auto de infração. De acordo com o inciso I do artigo 167 do RPAF, não é competência deste órgão julgador a declaração de constitucionalidade da legislação tributária estadual e que as multas aplicadas estão previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96.*

*Também não acato o pedido de redução ou cancelamento da multa aplicada com fulcro no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Os créditos reclamados neste auto de infração referem-se a descumprimento de obrigação tributária principal, não se enquadrando no referido dispositivo legal.*

*Verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o auto de infração, previstos no art. 39 do*

*Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.*

*Em relação à infração 01, entendo que o GLP utilizado nas empiladeiras para movimentação interna dos produtos fabricados não podem ser caracterizados como insumos empregados na atividade industrial. A sua utilização ocorre em momento posterior ao processo produtivo e decorre da necessidade administrativa de utilizar eficazmente o espaço disponível em seu estabelecimento para armazenamento da sua produção.*

*De fato, o inciso I do art. 81 do RICMS/97 e o inciso III do art. 268 do RICMS/12 conferem às operações com GLP uma redução de base de cálculo. Mas o que está sendo exigido neste auto de infração é a utilização indevida de crédito fiscal e não o imposto incidente na operação de saída. Como não houve prova em contrário do autuado, demonstrando que as aquisições ocorreram com redução de base cálculo, não há como afastar o pressuposto constante nos demonstrativos das fls. 09 a 16 de que o crédito indevidamente apropriado decorreu de uma tributação à alíquota de 17%. Reconheço a procedência da infração 01.*

*Em relação à infração 02, não obstante a alegada falta de clareza nos autos acerca da infração ocorrida, o autuado, após reclamar pela nulidade do auto de infração em razão de cerceamento de defesa pela falta de especificação da infração cometida, demonstra total consciência das motivações do auto e apresenta sua defesa voltada para demonstrar a improcedência da acusação.*

*Considerando os argumentos trazidos pelo autuado em sua defesa e os argumentos trazidos pela autuante na descrição dos fatos e em sua informação fiscal, verifico que a lide consiste em saber o tratamento que deve ser dado em relação aos créditos fiscais vinculados ao ICMS incidente sobre os serviços de transporte nas saídas das mercadorias produzidas pelo autuado, vendidas a preço CIF.*

*A discussão reside em saber se esses créditos fiscais, vinculados ao imposto pago pelo autuado, relativo ao serviço de transporte nas saídas das mercadorias produzidas em seu estabelecimento e comercializadas a preço CIF, deve ou não ser compensado para apuração do saldo devedor passível de incentivo pelo DESENVOLVE.*

*A autuante explica em sua informação fiscal (fl. 101) que os créditos fiscais que não foram compensados na apuração do imposto passível de incentivo pelo DESENVOLVE decorrem de aquisição de serviço de transporte na condição de responsável por substituição tributária, nos termos do inciso II do art. 380 do RICMS/97, cujo dispositivo correspondente no RICMS/12 encontra-se no inciso II do art. 298.*

*O autuado informou no parágrafo 66 à fl. 44 que recolheu o ICMS de transporte interestadual como substituta tributária da transportadora, recolhendo o imposto e fazendo jus a crédito de ICMS nos termos da alínea "b" do inciso I do art. 95 do RICMS/97.*

*O art. 95 do RICMS/97 tratava da utilização do crédito fiscal relativo aos serviços de transporte nas operações a preço CIF. Nas vendas a preço CIF, o valor do frete é incluído no preço da mercadoria. Assim, sendo a mercadoria incentivada pelo DESENVOLVE, presume-se que o débito do ICMS relativo ao serviço de transporte também tenha sido computado na apuração do saldo devedor passível de incentivo pelo DESENVOLVE. Nestes termos, o crédito fiscal vinculado ao serviço de transporte também deverá ser computado na apuração do saldo devedor passível de incentivo.*

*Convém destacar que o autuado alega que vendeu a mercadoria a preço CIF e ainda figurou como substituto tributário em relação ao serviço de transporte. A legislação do ICMS prevê formas distintas de escrituração para os casos de vendas a preço CIF e para substituição tributária do serviço de transporte, o que torna difícil a compreensão dos procedimentos realizados pelo autuado. O autuado não apresentou cópia da nota fiscal para comprovar o procedimento efetuado. Alegou que recolheu o ICMS do serviço de transporte em guia avulsa, mas não apresentou cópia do documento de arrecadação.*

*Embora os débitos fiscais relativos aos serviços de transporte nas saídas das mercadorias produzidas pelos beneficiários do DESENVOLVE constem como não vinculados ao projeto incentivado, conforme item 2.1.17 da Instrução Normativa nº 27/09, não há como não exigir a utilização dos créditos fiscais vinculados ao serviço de transporte na apuração do saldo devedor passível de incentivo pelo DESENVOLVE quando os débitos referentes aos serviços de transporte nas saídas das mercadorias incentivadas foram computadas na apuração do saldo em razão do frete estar incluído no preço da mercadoria (venda CIF).*

*Assim, considerando que o autuado não utilizou na apuração do saldo devedor passível de incentivo pelo DESENVOLVE os créditos fiscais vinculados às saídas dos serviços de transporte, cujo valor foi incluído no preço da mercadoria vendida a preço CIF, entendo que procede a reclamação do crédito tributário de que trata a infração 02, com as ressalvas apontadas na informação fiscal decorrentes de verificação de duplicidade de cobrança de créditos neste auto de infração com os já exigidos no auto de infração nº 281082.0023/12-3, inscrito em dívida ativa. Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, ficando mantida a exigência original da infração 01 e passando a infração 02 a ser exigida da seguinte forma:*

DATA DE OCORRÊNCIA	VALOR HISTÓRICO
31/08/2012	41.099,82
30/09/2012	62.650,43

31/10/2012	40.133,31
30/11/2012	59.314,68
31/12/2012	45.304,18
31/01/2013	36.848,54
28/02/2013	49.620,62
31/03/2013	67.993,60
30/04/2013	37.393,03
31/05/2013	61.612,21
30/06/2013	35.254,41
31/07/2013	44.884,37
31/08/2013	46.470,99
30/09/2013	36.247,22
31/10/2013	44.497,72
30/11/2013	38.796,32
31/12/2013	42.114,80
<b>TOTAL</b>	<b>790.236,25</b>

A 2<sup>a</sup> JJF interpôs Recurso de Ofício de sua decisão.

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, "b" do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 155 a 186. Na sua peça recursal, aduz as seguintes alegações.

Preliminarmente, suscita a nulidade da Infração 2. Afirma que, ao contrário da sucinta conclusão apresentada pela decisão recorrida, percebe-se, claramente, no presente caso, que o auto de infração se mostrou manifestamente inconsistente, posto que não foi capaz de especificar, de forma precisa, qual a exata infração cometida pela Recorrente e que resultou na lavratura da presente autuação fiscal, devendo ser, para tanto, declarado nula tal cobrança fiscal.

Argumenta que, se o auto de infração pretende impugnar a forma como a Recorrente aproveitou os créditos decorrentes de sua adesão ao programa DESENVOLVE, não há justificativa para que a lavratura não venha acompanhada de trabalho que especifique minuciosamente a infração tida como cometida, assim como o que levou a Recorrer a tais conclusões. Ademais, alega que, quando do julgamento da defesa administrativa, a própria decisão recorrida diz expressamente que o auto de infração não procurou demonstrar especificamente o motivo da infração, apesar de dizer que o contribuinte teve aptidão de se defender. Transcreve trecho da decisão atacada em apoio à sua argumentação.

Assim, conclui que não parece correto afirmar-se que teria a Recorrente perfeitamente compreendido a matéria nebulosa trazida no auto de infração, para, ao mesmo tempo, afirmar que ela não teria comprovado perfeitamente como procedera, muito embora os documentos trazidos e a legislação em vigor demonstrem perfeitamente o ocorrido. Portanto, no mínimo, de rigor a conversão em diligência, para comprovar a ausência de qualquer repasse formal.

Transcreve julgados deste CONSEF em apoio ao seu ponto de vista.

No mérito, quanto à Infração 1, requer o reconhecimento do seu direito ao crédito quanto ao insumo essencial para o processo de produção. Explica que foi autuada por ter entendido a Fiscalização, que teria se utilizado, de forma indevida, de crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de GLP, entendido como material de uso e consumo, utilizado nas empilhadeiras do estabelecimento industrial da Recorrente, para o devido e necessário transporte das mercadorias, ao longo de todo o processo produtivo. Explica que, a despeito de toda a incansável demonstração de que a ora Recorrente cumpriu, integralmente, o quanto determinado pelos artigos 81, inciso I e 93 do RICMS do Estado da Bahia, que expressamente autorizam a realização da operação, foi proferido o acórdão, entendendo por bem em ratificar a glosa de tais créditos, sob a alegação de que o GLP utilizado nas empilhadeiras não pode ser classificado como produto intermediário, uma vez que tal produto é consumido diariamente e se desgasta no processo industrial, sendo indispensável na fabricação de sabão, detergente e todos os demais produtos industrializados pela ora Recorrente, gerando, por evidente, o direito ao crédito em favor da Química Amparo.

Argumenta, contudo, que a despeito de todas as alegações e demonstrações apresentadas pela ora Recorrente, quando da apresentação de sua impugnação, o Relator entendeu por bem em manter a autuação fiscal, com relação a este tópico, sob a justificativa de que a utilização do GLP nas empilhadeiras ocorre em momento posterior ao processo produtivo e decorre da necessidade administrativa de utilizar eficazmente o espaço disponível em seu estabelecimento para armazenamento da sua produção. Argumenta que tal afirmativa se mostra equivocada, uma vez que a utilização das empilhadeiras ocorre ao longo de todo o processo produtivo, além de ser utilizada no momento posterior à fase de manufatura, uma vez que é necessária para o transporte de todo o material utilizado na fabricação de seus produtos, sendo certo que o GLP se desgasta e se consome em função exclusiva do processo produtivo, estando, pois, diretamente vinculado à atividade fim desenvolvida pela Recorrente, tornando-se, assim, manifestamente legítimo o seu direito ao creditamento de ICMS. Ressalta, inclusive, que este é o entendimento já pacificado por este Conselho de Fazenda Estadual da Bahia (CONSEF), conforme julgados que reproduz.

Explica que, em seu voto, o Conselheiro Fernando Antonio Brito de Araújo deixou claro quais são as exigências para que uma mercadoria seja definida como produto intermediário, gerando o direito ao crédito tributário, tendo sido demonstrado, para tanto, que a situação descrita no aludido acórdão paradigma se amolda perfeitamente ao presente caso. Reproduz trecho em apoio à sua argumentação.

Por fim, aduz que a decisão recorrida não poderia afirmar que a Recorrente não teria comprovado que teria adquirido o combustível com redução de base de cálculo. Alega que, se a legislação assim o afirma, isso quer significar que a presunção de legalidade jamais poderia permitir que, ao revés, se cobrasse o valor de 17%, ou subsidiariamente, que ao menos se determine, igualmente, a conversão do julgamento em diligência.

Quanto à Infração 02, explica que é decorrente de eventual erro no cálculo de apuração do pagamento a ser efetuado pela Química Amparo, a título de ICMS-ST sobre fretes e carretos de venda de mercadorias, tendo sido interpretado pelo Fisco Baiano que esta atividade exercida pela Impugnante estaria incluída no escopo do programa DESENVOLVE, sendo certo que tais conclusões estão absolutamente equivocadas.

Afirma que o Relator entendeu por bem em manter a autuação anteriormente lavrada, sob a justificativa de que, por se tratar de contratação de transporte de mercadorias vendidas a preço CIF, o valor do frete é incluído no preço da mercadoria. Com base nesta linha de raciocínio, explica, a JJF concluiu que se a mercadoria comercializada é incentivada pelo DESENVOLVE, presume-se que o débito do ICMS relativo ao serviço de transporte também tenha sido computado na apuração do saldo devedor passível de incentivo pelo DESENVOLVE. Nestes termos, o crédito fiscal vinculado ao serviço de transporte também deverá ser computado na apuração do saldo devedor passível de incentivo. Afirma, ainda, a decisão recorrida que se a Recorrente vendeu a mercadoria a preço CIF, não poderia ter figurado como substituta tributária, em relação ao serviço de transporte, por entender que se trata de duas sistemáticas distintas de escrituração, para os casos de venda a preço CIF e para substituição tributária.

Explica que o DESENVOLVE é um programa de fomento, isto é, uma política de direcionamento da iniciativa privada no sentido pretendido pelo Poder Público. Transcreve doutrina de Silvio Luis Ferreira da Rocha. Nesse sentido, entende que não é qualquer atividade que poderá dar ensejo ao aproveitamento dos incentivos oferecidos pelo Governo através do DESENVOLVE, mas, tão somente aquelas que sejam enquadradas, nos termos da Lei em referência, como aptas a promover o desenvolvimento do Estado da Bahia. E, para se evitar qualquer tipo de dúvida, a legislação de regência foi bastante clara em restringir os benefícios às operações próprias da empresa. Por isso a correta restrição, em seu regulamento, para que somente as operações próprias sejam enquadradas no cálculo do programa DESENVOLVE, pois ao contribuinte é exigido que se credencie junto ao Fisco baiano. Para tanto, é necessário que cada contribuinte consolide suas atividades próprias em um projeto técnico, o qual deve ser previamente analisado e aprovado por um Conselho Deliberativo específico, que estabelecerá as condições pontuais para

a fruição dos benefícios conforme as atividades exercidas em cada caso concreto. É o que se depreende do art. 4º da Lei Estadual nº 7.980/01, cujo texto reproduz. Assim, conclui que: a) o programa DESENVOLVE é um programa de fomento, que se destina a certas atividades específicas; e b) que os benefícios instituídos pelo programa só poderão ser aproveitados após aprovação junto ao Conselho Deliberativo do DESENVOLVE.

Afirma que todas as hipóteses restringem que no cômputo da parcela do ICMS a ser beneficiado, só estejam vinculados valores relativos às operações próprias da empresa, conforme legislação de regência e diário oficial aprovador e garantidor dessa situação. Assim, afirma parecer lógico que somente as operações relativas à produção industrial, poderão ter seus respectivos créditos e débitos vinculados ao programa DESENVOLVE. Na prática escritural, o Estado da Bahia editou a Instrução Normativa nº 27/2009, da Superintendência de Administração Tributária do Estado da Bahia, a qual determinou a forma como seriam separados os (a) créditos e débitos vinculados ao DESENVOLVE e os (b) créditos e débitos não vinculados ao DESENVOLVE. Transcreve o texto do Item nº 02 da instrução.

Neste sentido, afirma que já é possível aferir que, se o programa DESENVOLVE foi criado nos limites do incentivo da atividade industrial e agroindustrial da região, conclui-se, portanto, que outras atividades juridicamente diferentes, como serviços de transporte, não podem ser incentivadas ao arrepio da legislação, porque alguns agentes fiscais buscam altas autuações ou promoções internas ou o enriquecimento do “caixa” do Estado, sob pena de desvio de finalidade e falta de cumprimento dos estritos limites da conveniência e oportunidade da administração pública, ao delimitar as linhas de incentivo do programa: atividades industrial e agroindustrial apenas.

Sendo assim, com base na demonstração da sistemática utilizada pela Recorrente, na consecução de suas atividades e das operações de transporte de suas mercadorias vendidas a preço CIF, conclui que as afirmativas apresentadas pela JJF são totalmente descabidas. Com efeito, o primeiro aspecto a ser considerado é que o serviço de transporte em questão não é uma operação própria da Química Amparo, já que é um serviço alheio ao seu objeto social e, portanto, prestado por terceiros.

Argumenta que os produtos fabricados pela Recorrente são, obviamente, por ela vendidos ou revendidos e, quanto a estes, há a necessidade de inserção dos respectivos débitos e créditos nas grandezas “créditos vinculados ao projeto” e “débitos vinculados ao projeto”. Sucedeu que, para que esses produtos cheguem ao adquirente, a Recorrente precisa contratar serviços de transporte. Em um modelo habitual, sem substituição tributária, caberia aos próprios transportadores o pagamento do seu respectivo ICMS-transporte. Todavia, por uma questão de política fiscal, a legislação do Estado da Bahia impõe ao contratante o recolhimento do ICMS-transporte por substituição tributária (ICMS-ST), de modo que se facilite a fiscalização estadual e se diminua qualquer tipo de evasão fiscal.

Explica que a origem da divergência entre a Recorrente e o Fisco encontra-se presente na qualificação contábil dos créditos percebidos em virtude de operações de transporte, nas quais a empresa figura como mera substituta tributária. Deve-se deixar bem claro desde já que a atividade fim da empresa é, fundamentalmente, atrelada à confecção de produtos de limpeza e higiene, ou seja, de produção de bens industrializados. Destaca que esta atividade em muito se identifica com a proposta do DESENVOLVE, porque integra a cadeia de produção essencial ao desenvolvimento econômico do Estado, bem como colabora para o desenvolvimento da matriz industrial e tecnológica por todo o território baiano. Ou seja, é a confecção de produtos industrializados que é incentivada e beneficiada pelo DESENVOLVE, e não outra atividade qualquer.

Pois bem. Neste momento chegou-se ao cerne da lide, porque tudo aquilo que se coloca em pauta, nestes autos, pode ser sintetizado na seguinte pergunta: tendo-se em vista a aprovação, publicada em diário oficial, de seu projeto pelo Estado da Bahia, o ICMS-ST, recolhido

antecipadamente pela Química Amparo, sobre os serviços de transporte contratados de terceiros, deve ser apurado como “crédito vinculado ao projeto” ou como “crédito fiscal não vinculado ao projeto”? Com efeito, entende restar evidente que o ICMS-ST (transportes de terceiros) deve ser contabilizado como crédito não vinculado ao projeto, já que não é ela quem procede às prestações de serviços de transporte.

Em assim sendo, defende ser absurdo considerar a atividade de transporte como uma atividade vinculada às operações da fábrica da Química Amparo em Simões Filho, pois se trata de contratação de serviços de fretes e carretos de terceiros, os quais transportam os produtos ao mercado consumidor de diversas localidades próximas àquela região.

Alega que o que se opera no caso concreto é que a Recorrente recolhe o ICMS de transporte interestadual como substituta tributária da transportadora (ICMS-ST). Explica que a Química Amparo, nestas operações de transporte, recolheu o imposto integralmente e por antecipação, o que ocasionou a percepção de um crédito de ICMS, nos termos do artigo 95, inciso I, alínea ‘b’, do Regulamento ICMS/97, então vigente, cujo texto transcreve.

Como se observa, o recolhimento efetuado pela empresa não é aproveitado pelo benefício do programa DESENVOLVE, já que o ICMS-ST é recolhido na sua íntegra em guia apartada. O que ocorre, portanto, é que, após o devido recolhimento do imposto, contabilizam-se os valores sob a rubrica dos CNVP (créditos não vinculados ao projeto). Ou seja, se pela legislação o ICMS-ST é devido imediatamente ao Estado da Bahia, sendo débito não vinculado ao projeto, da mesma maneira os créditos, que são a contrapartida do recolhimento por substituição tributária, deverão ser alocados como créditos não vinculados ao projeto. Conclui, portanto, que é a própria legislação do ICMS Baiano que impõe à Recorrente o recolhimento, em apartado e integralmente, em cada mês, do ICMS-ST (transportes), conferindo-lhe, automaticamente, um crédito relativo a esse pagamento que não é seu.

Afirma que a própria legislação do Estado da Bahia ratifica a conduta da Química Amparo, pois se o débito do ICMS-ST deve ser recolhido integralmente, por guia em separado da contabilidade regular da própria empresa, estando, portanto, fora de qualquer débito vinculado ao programa; da mesma forma, o crédito relativo a esse recolhimento deve, necessariamente, também estar na grandeza “créditos não vinculados ao projeto (CNVP).

Neste sentido, defende que, como a operação em tela não é praticada pela Química Amparo, mas sim por terceiros, é forçoso reconhecer que o crédito derivado diretamente do recolhimento do ICMS-ST (transporte) só pode ser incluído na rubrica dos créditos não vinculados ao programa. Assim, o recolhimento deve se dar por meio da regra do RICMS, descrito acima.

Alternativamente, defende que nos produtos vendidos pela Química Amparo não estão embutidos os valores relativos ao ICMS-ST, porque não destacados na nota fiscal e são recolhidos em apartado. Assim, impedir-lhe a contrapartida do creditamento (determinada pela própria legislação baiana, como visto acima) é impedir-lhe creditamento na exata forma pela qual foi feito o débito. Impede-se que o ICMS-ST pago não seja compensado com o seu respectivo creditamento, ônus esse independente de seu objeto social, como visto.

Portanto, por mais esse motivo, bastante por si só, defende que se deve julgar improcedente a presente autuação fiscal, já que é defeso ir de forma contrária à lei baiana e ainda impedir que o contribuinte possa se ressarcir do débito de ICMS-ST, infringindo a regra da não-cumulatividade.

Quanto à multa aplicada, defende que não há qualquer razão para se entender necessária a incidência de multa nos termos cobrados, conforme o quanto constante da própria legislação baiana, que, em seu § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/1996, prevê a sua dispensa. Defende ser este exatamente o caso presente, em que a Recorrente não teve qualquer intenção em burlar qualquer norma do Fisco baiano, tendo agido, em total consonância com o quanto constante do RICMS/BA, assim como cumpriu todas as determinações constantes da legislação pertinente ao Programa DESENVOLVE. Ademais, cumpre esclarecer que além de não ter a Recorrente agido com fraude,

dolo ou simulação, o que, por si só já desconfigura a incidência de multa nos patamares cobrados pelo Fisco baiano, a Química Amparo, por meio da operação realizada, também não se furtou ao recolhimento do próprio ICMS. Transcreve doutrina de Celso Antônio Bandeira de Mello.

Ante o exposto, entende restar evidente que a aplicação de multa, nos montantes aplicados pelo AI e ratificada pelo v. acórdão, é manifestamente indevida e, ainda que assim não se entenda, apresenta-se como evidente violação à proporcionalidade, razão pela qual, deve ser corrigido, no mínimo, o AI, nesse sentido.

Diante de todo o exposto, requer que seu recurso seja conhecido e provido conforme razões aqui expostas, uma vez que não há condições de manutenção do auto de infração, sendo de rigor o provimento do recurso, nos termos constantes das argumentações apresentadas acima, seja pela reforma ou ao menos com relação à conversão em diligência, caso se entenda que o contribuinte tenha que trazer mais e quais documentos aos autos.

Termos em que, pede deferimento.

À folha 248, a 2<sup>a</sup> CJF deliberou por converter o feito em diligência, com vistas a que o autuante (ou estranho ao feito) se pronunciasse acerca das provas documentais acostadas ao processo pela Recorrente, avaliando se elidem, ou não, a presente exigência fiscal.

Às folhas 252/257, a Autuante cumpriu a diligência, tendo aduzido o que segue.

Após transcrever acórdãos deste Conseg acerca da matéria (que entendeu indevido o creditamento relativo ao GLP utilizado para empilhadeiras), conclui que, atualmente, o entendimento pacificado desta Corte é no sentido de que o GLP usado como combustível para empilhadeiras nas indústrias não é produto intermediário, mas material de uso ou consumo, não ensejando o direito ao crédito.

Ressalta que a mesma empilhadeira que transporta o produto fabricado pela Recorrente também transporta mercadorias adquiridas, de terceiros, para comercialização e recebidas por transferências, não guardando relação direta com a atividade fabril, já que as mercadorias transportadas se encontram já fora do parque fabril.

Quanto à aquisição do combustível com redução da base de cálculo, afirma que tal aspecto é irrelevante para avaliação do direito ao crédito, que continua indevido, pois o GLP não é matéria-prima, produto intermediário, catalisador ou material de embalagem, não tendo participado do processo de industrialização.

Quanto à Infração 2, reafirma que o Contribuinte excluiu indevidamente, do cálculo do benefício fiscal, os valores atinentes ao pagamento de aquisições de prestações sucessivas de transportes, na condição de responsável por substituição, gerando redução indevida dos valores a recolher de ICMS não dilatado.

Explica que, embora a Instrução Normativa nº 27/09 (Item 2.2.12) exclua os valores de ICMS relativos às aquisições de serviço de transporte, CFOPs 1.350 e 2.350, exceta as aquisições efetuadas por estabelecimentos industriais, com CFOP 1.352 e 2.351. Argumenta que o frete substituído nada mais é do que a aquisição de serviço de transporte por estabelecimento industrial, em cujas vendas, o preço CIF, está incluído o valor pago.

Quanto às alegadas vendas a preço FOB, pede que o sujeito passivo seja instado a informar, do total de suas operações, quantas se deram a preço FOB. Mantém o lançamento.

Às folhas 291/292, foi emitido parecer pela PGE/PROFIS, da lavra do DR. José Augusto Martins Júnior, com as considerações seguintes.

Quanto ao crédito na aquisição de GLP utilizado como combustível nas empilhadeiras, entende tratar-se de material de uso/consumo. Afirma restar evidente que, pela descrição das atividades da empresa, não se consomem, nem se integram ao processo produtivo da Recorrente, sendo mercadorias utilizadas no pós-produção. Transcreve Acórdão da 1<sup>a</sup> CJF em apoio ao seu

entendimento.

Quanto à mensuração do saldo devedor do Desenvolve, entende assistir razão à autuação, pois a situação dos autos se amolda à descrição feita pela Instrução Normativa nº 27/09, em seu Item 2.2.12, nas exceções, por se tratar de aquisição de serviços de transporte por estabelecimento industrial na modalidade CIF, desde que componente indissociável na especificação da venda.

Em face do exposto, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

#### VOTO (Vencido quanto à infração 1 – Recurso Voluntário)

No pertinente ao Recurso de Ofício, observo que a decisão da 2ª JJF (Acórdão JJF N° 0111-02/16) desonerou parcialmente o sujeito passivo, reduzindo o débito lançado de R\$1.328.397,02 para o montante de R\$814.724,08, em valores históricos, perfazendo uma redução superior a R\$100.00,00, o que justifica a remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

Quanto ao mérito do Recurso de Ofício, observo que a redução do valor lançado está relacionada ao reconhecimento, por parte da Autuante, de que parte dos valores lançados (R\$513.672,94) foram cobrados em duplicidade no Auto de Infração nº 281082.0023/12-3, lavrados com data anterior ao presente lançamento, e julgado procedente na instância administrativa, estando, atualmente, inscrito em dívida ativa, conforme informação fiscal, em trecho à folha 99 dos autos, abaixo reproduzido.

*“Tem razão a autuada, não é possível prosperar a cobrança em duplicidade, para a mesma infração, ainda que os valores não sejam coincidentes. Assim, o Auto de Infração 281082.0023/12-3, julgado totalmente procedente e hoje inscrito na dívida ativa sob o nº 9.785.217.000.014 é válido e, assim sendo, deve ser desconsiderada a cobrança de R\$513.672,94 (quinhentos e treze mil, seiscentos e setenta e dois reais e noventa e quatro centavos) referente aos meses de janeiro a julho de 2012 para a Infração 02, conforme discriminado(sic) abaixo:”*

A 2ª JJF acolheu a informação fiscal prestada pela Autuante e julgou esta infração procedente em parte no montante de R\$790.236,25. Entendo que a decisão de piso está adequadamente fundamentada, tendo se baseado no exame dos elementos processuais, feito pelo preposto fiscal, não merecendo reparo.

Do exposto, Nego Provimento ao Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário, a Infração 1 acusa a empresa de “utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, [relativo a] aquisição de GLP para uso como combustível das empilhadeiras, ...”.

O sujeito passivo suscita a nulidade do lançamento neste ponto, ao argumento de que o auto de infração teria pecado por falta de especificação legal da infração cometida. No mérito, afirma que o GLP é mercadoria que faz parte da sua atividade fim, sendo essencial ao seu processo produtivo.

Quanto à alegação de nulidade, não merece ser acolhida, pois a conduta autuada foi adequadamente descrita, dando condições plenas de conhecimento, por parte do Contribuinte, dos fatos que lhe foram atribuídos. Houve apenas, um pequeno equívoco no enquadramento da Infração, pois ao invés de fazer referência ao art. 93, inciso I, alínea “b” do RICMS/97, mencionou o art. 93, inciso V, alínea “b” do RICMS/97, conforme folha 01 do presente processo.

De fato, o enquadramento correto da conduta infratora é art. 93, inciso I, alínea “b” do RICMS/97, reproduzido abaixo.

*“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:*

*I - 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;*

...

O erro na indicação do dispositivo legal não conduz, contudo, necessariamente, à decretação de nulidade, quando pela descrição dos fatos fique evidente o enquadramento legal, conforme prevê o art. 19 do RPAF/99, abaixo reproduzido.

*"Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.*

Como já citado, a descrição da Infração 1, feita à folha 01 do processo, foi muita clara, tendo dado pleno conhecimento dos fatos ao Contribuinte, conforme texto que reproduzo abaixo.

*"utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, aquisição de GLP para uso como combustível das empilhadeiras, no ano de 2012 e 2013, ...".*

Ademais, o sujeito passivo exerceu eficazmente o seu direito de defesa, tendo compreendido perfeitamente a acusação fiscal, revelando que não houve qualquer prejuízo, o que impede a decretação de nulidade, nos termos do parágrafo único do art. 283 do Novo CPC, abaixo reproduzido.

*"Art. 283. O erro de forma do processo acarreta unicamente a anulação dos atos que não possam ser aproveitados, devendo ser praticados os que forem necessários a fim de se observarem as prescrições legais.*

*Parágrafo único. Dar-se-á o aproveitamento dos atos praticados desde que não resulte prejuízo à defesa de qualquer parte (grifo acrescido).*"

Assim, rejeito a alegação de nulidade.

Quanto ao pedido de diligência, denego por entender que os elementos contidos no processo são suficientes à formação da minha convicção.

No mérito, a questão controvertida tem a ver com a possibilidade de o estabelecimento industrial autuado se creditar do ICMS incidente nas aquisições de GLP, utilizado nas empilhadeiras. A regra geral do crédito, nos estabelecimentos industriais, encontra-se prevista no art. 93, inciso I, alínea "b" do RICMS/97, reproduzida no art. 309, inciso I, alínea "b" do RICMS/12, conforme abaixo:

*"Art. 309. 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:*

*I - o valor do imposto 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, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fóssil;;*

..."

Assim, de acordo com a norma transcrita, somente enseja direito ao crédito, as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, **para serem utilizados no processo de industrialização**. É, portanto, requisito para o direito ao creditamento que as mercadorias utilizadas participem do processo produtivo do estabelecimento. Tal se dá porque o princípio não cumulatividade vigente no microssistema de ICMS brasileiro é, ainda, do tipo "crédito-Físico", o que quer significar que somente se exclui da tributação, na operação subsequente, aqueles valores que se integram fisicamente ao produto fabricado, a despeito da convivência, dessa regra, com normas específicas que derrogaram tal princípio, a partir da entrada em vigor da LC 87/96. Na ausência de regra expressa, incide, todavia, tal princípio que inadmite, até 2020, o creditamento de bens de uso/consumo do estabelecimento.

Nesse sentido, é importante destacar que o GLP é um combustível que não é consumido no processo produtivo da Recorrente, mas numa etapa posterior, nas empilhadeiras para movimentação das mercadorias fabricadas, no parque de estocagem. Seu consumo enseja uma

despesa operacional do estabelecimento, mas não pode ser visto como um custo de transformação das matérias-primas em produto acabado.

Em sendo assim, não se pode admitir o creditamento do ICMS incidente nas aquisições de GLP, utilizados nas empilhadeiras do estabelecimento industrial. Essa é a jurisprudência dominante no âmbito deste CONSEF, conforme Acórdão N° 0008-11/17, da 1<sup>a</sup> CJF, de cujo voto vencedor destaco um trecho abaixo.

*"A mesma decisão, acima reproduzida, já fez expressa referência ao Combustível para empilhadeiras (gás GLP a granel), pois é utilizado nas máquinas, não se consumindo nem se integrando no processo. Nessa mesma linha de entendimento, trilha o Acórdão da 1<sup>a</sup> CJF 0123-11/15, abaixo reproduzido parcialmente.*

**"1a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0123-11/15**

...  
*Pelo exposto, conforme fundamentado no voto vencedor proferido pela primeira instância, os produtos são destinados à:*

...  
*- GLP: gás a granel utilizado no abastecimento de empilhadeiras utilizadas na linha de produção;*  
...

*Pelo exposto, embora todos esses produtos estejam vinculados ao processo de industrialização (cerveja), não são consumidos no processo de forma que foram desgaste diretamente com os produtos fabricados ou não integra o produto final. ..."*

Assim, peço vênia ao nobre relator para proferir voto divergente, por entender que as mercadorias acima referidas não podem ensejar direito ao crédito fiscal.

*Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário."*

A decisão citada faz referência a outro julgado da 1<sup>a</sup> CJF, nesse mesmo sentido, como o Acórdão CJF N° 0123-11/15, cujo trecho foi acima reproduzido.

Nessa mesma linha, tem os acórdãos 0148-11/15 e 0368/12-14, das 1<sup>a</sup> e 2<sup>a</sup> CJF, respectivamente.

Assim, julgo procedente a Infração 1, não merecendo reparo a decisão de piso neste ponto.

Quanto à Infração 2, a acusação é “*recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto em virtude do benefício do DESENVOLVE, ...”*. A questão controvertida tem a ver com os créditos de ICMS relacionados aos serviços de transporte tomados pela Recorrente. A empresa entende que tais valores devem ser excluídos do cálculo do Desenvolve por não se referir às obrigações próprias, enquanto que a Autuante defende o contrário.

Denego o pedido de diligência, por entender que os elementos contidos no processo são suficientes à formação da minha convicção.

Quanto ao tratamento jurídico a ser conferido aos créditos de ICMS incidente nas aquisições de serviço de transporte, convém que reproduzamos o teor da Instrução Normativa 27/09, em seu Item 2.2.12, conforme abaixo.

**"INSTRUÇÃO NORMATIVA N° 27/09**

*Dispõe sobre a apuração do saldo devedor mensal do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE.*

*O SUPERINTENDENTE DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, no uso de suas atribuições,*

**RESOLVE**

...  
*2 - O saldo devedor mensal do ICMS a recolher passível de incentivo pelo DESENVOLVE será apurado pela seguinte fórmula: SDPI = SAM – DNPV + CNVP,*

...  
*2.2. Os créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (CNVP) são os decorrentes das seguintes operações:*  
...

2.2.12. Aquisições de serviços de transporte – 1.350 e 2.350, exceto a classificada no subitem 1.352 e 2.352 (aquisição de serviço de transporte por estabelecimento industrial) (grifo acrescido);  
...”

Ora, como se depreende da leitura da norma acima reproduzida, os créditos fiscais vinculados às aquisições de serviço de transporte por estabelecimento industrial NÃO devem ser excluídos do cálculo do Desenvolve, pois representam parcelas vinculadas ao projeto, diferentemente do que afirma o sujeito passivo.

A Recorrente faz uma confusão entre o débito e o crédito, associados aos serviços de transporte, cuja responsabilidade foi transferida por lei para os tomadores. A responsabilidade por substituição tributária somente se aplica ao débito do imposto incidente no serviço de transporte tomado, nada tendo a ver com os créditos vinculados à respectiva operação.

De fato, por força da lei tributária, a Recorrente obrigou-se a reter e recolher o ICMS incidente nos serviços de transporte tomados, em prestações sucessivas. Nessa hipótese, a autuada deve reter o imposto incidente na operação, descontando tal parcela do valor a ser pago ao prestador. Esse ICMS não decorre de responsabilidade própria, mas de terceiros, devendo a tomadora, todavia, efetuar o débito em uma folha apartada de sua escrita e recolher, separadamente, tal valor no final do mês, agregadamente aos demais valores vinculados ao ICMS-ST.

O crédito não tem, todavia, absolutamente nada a ver com esse regime se substituição tributária, pois é direito inalienável da Recorrente, associado à tomada dos serviços, mesmo que o recolhimento do imposto coubesse, originalmente, a terceiros, já que o crédito é apropriado pela entrada de bens e serviços.

Nesse sentido, o que vai definir se o crédito está vinculado, ou não, ao projeto não é o fato de o imposto ser recolhido por retenção (ICMS-ST), mas o fato de que tais serviços se relacionem a matérias-primas ou serviços utilizados na planta fabril, contemplada no projeto industrial aprovado pelo Desenvolve. Essa relação nada tem a ver com o fato de que o imposto incidente na prestação de serviço de transporte tenha sido, eventualmente, recolhido pelo tomador, por substituição tributária.

Assim, se os serviços de transporte foram contratados pela empresa Recorrente, e por ela pagos, é direito seu creditar-se, sendo descabida a afirmação de que tais valores não integraram seu custo industrial.

Por isso, resta indubitável que tais créditos são, sim, vinculados ao projeto, não podendo ser excluídos do cálculo da parcela dilatada, sob pena de se promover uma distorção em sua apuração, elevando tal valor e, consequentemente, deprimindo o montante do ICMS a ser recolhido no mês.

Entendo, por conseguinte, que assiste razão à autuação, não merecendo reparo a decisão recorrida neste ponto.

Quanto à alegação de desproporcionalidade das multas aplicadas, é importante destacar que o montante lançado tem previsão na Lei nº 7.014/96, norma que não pode ser afastada por este colegiado.

Quanto ao pedido de redução da multa, denego por falta de previsão legal, na medida em que as multas aplicadas decorreram de descumprimento de obrigação principal, o que afasta a incidência do art. 158 do RPAF.

*Ex-positis*, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário.

#### VOTO VENCEDOR (Infração 1 – Recurso Voluntário)

Cinge-se a divergência com o sr. Relator em relação à solução de mérito da infração 01, atinente à cobrança de ICMS por creditamento indevido nas aquisições de GLP (gás liquefeito de petróleo) para uso como combustível nas empilhadeiras da empresa, nos anos de 2012 e 2013.

Conforme consta nos autos o contribuinte exerce atividade econômica de fabricação sabões, detergentes, palhas de aço e demais produtos similares.

No caso em exame o ciclo de produção daquelas mercadorias somente se encerra quando os produtos são devidamente empilhados e armazenados, o que significa que antes desse momento, porque não estão aptos à comercialização, ainda se encontram em fase de produção. O uso das empilhadeiras, e consequentemente do GLP, não poderia concluir sua produção, para promover a circulação jurídica das mercadorias (fato gerador do ICMS), assim como os produtos não poderiam ser comercializados se não fossem retirados com as empilhadeiras das máquinas onde são industrializados.

Assim o GLP utilizado como combustível nas empilhadeiras é produto intermediário, consumido durante o seu processo produtivo, tanto na condução ou transporte de insumos na área de produção como também na fase de em que os produtos são retirados da linha de produção e disponibilizados para o transporte e venda. Nessa circunstância esse produto gera direito aos créditos do ICMS.

Ressalto que há farta e reiterada jurisprudência a respaldar a tese recursal do direito ao crédito do GLP nas empilhadeiras utilizadas na linha de produção para o transporte de insumos e produtos acabados.

Nesse sentido o Acórdão 0278-11/2007, relator Fernando Antonio Brito de Araújo, relacionado ao exame de recurso interposto pela empresa Pirelli Pneus S/A, que considerou legítimos os créditos de GLP utilizados nas empilhadeiras e o óleo diesel aplicados no transporte de produtos semi-elaborados. Reproduzo trecho do voto relacionado ao referido Acórdão:

*Observo que, no processo produtivo é considerado insumo tudo que entra na formação ou composição de um produto e é contabilizado como custo, incluindo-se aí as matérias-primas e os produtos intermediários, sendo que as matérias-primas são consumidas e integram o produto final. Quanto ao produto intermediário, a legislação prevê que somente se considera como tal, se os materiais forem consumidos no processo industrial ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição (RICMS/97, art. 93, § 1º).*

*Assim, para que uma mercadoria seja definida como produto intermediário, gerando o direito ao crédito fiscal, a jurisprudência do CONSEF, através de reiteradas decisões, exige que integre o produto final como elemento indispensável à sua composição ou, não havendo a integração, seja consumida, inutilizada, gasta ou destruída a cada processo produtivo, de forma que seja necessária a sua renovação, não de tempos em tempos, mas em cada novo processo produtivo.*

*Em consequência, se entende como material de uso ou consumo do próprio estabelecimento, 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 necessária à sua produção, composição ou prestação.*

*Diante de tais considerações, entendo legítimo o direito à utilização dos créditos fiscais de: óleo combustível, filmes de polietileno, combustível GLP, óleo diesel, nitrogênio líquido, sabão de zinco, sabão isolante e ácidos graxos, por se configurarem como materiais intermediários, uma vez que são consumidos no processo produtivo, consoante as próprias justificativas técnicas do recorrente, às fls. 501 a 507, reproduzidas às fls. 1.352 a 1.356 dos autos.*

No mesmo sentido a decisão exarada no PAF objeto do Acórdão 0073-02/14, no qual foi exposto que o GLP assegura o direito ao crédito nas empilhadeiras necessárias à movimentação de matérias-primas e produtos acabados. O referido Acórdão transitou em julgado na via administrativa, sem interposição de recurso de ofício nas modalidades previstas no RPAF/99.

Na mesma linha de entendimento, o Acórdão 0027-06/14, em que figurou com parte a empresa Norsa Refrigerantes, no qual foi consignado que o óleo diesel empregado nas empilhadeiras e veículos próprios, envolvidos no serviço de movimentação e carrego de mercadorias para seus clientes enseja direito ao creditamento do ICMS. De igual forma, e em relação à mesma empresa o Acórdão 0289-12/11 (crédito fiscal – GLP e óleo diesel usados em empilhadeiras).

Também cito trecho do voto concernente ao julgamento do Auto de Infração nº 271330.0007/01-6 (Acórdão JJF nº 0193-01/02), que igualmente versa a respeito de produtos intermediários.

Especificamente sobre o GLP, a SEFAZ/BA já manifestou o entendimento de que se caracteriza como produto intermediário, gerando direito ao crédito do ICMS, de acordo com o já mencionado Parecer DITRI nº 15.409/2006. Estabelecendo um paralelo entre a conclusão extraída desse Parecer com a presente lide, saliento que o GLP utilizado como combustível nas empilhadeiras é produto intermediário, uma vez que se consome de forma imediata e integral durante o processo produtivo, além do que sem ele a linha de produção seria efetivamente interrompida, comprometendo a utilização dos insumos no processo produtivo e a circulação interna das embalagens e produtos acabados no interior da fábrica, impossibilitando ou mesmo dificultando toda a logística de produção do contribuinte.

Observo ainda que no Acórdão nº 0329-11/09, apesar do voto ter sido no sentido de não acolher o direito ao crédito o relator do PAF sinalizou que vislumbrava que no processo industrial de cerveja e de refrigerante, o qual se evidencia alto índice de automação, é notória a participação das empilhadeiras apenas para carregamento de caminhões com os produtos acabados, operação esta que não se relaciona intrinsecamente com o processo fabril produtivo de transporte de insumos e produtos semielaborados, como faz crer o sujeito passivo, porém sem comprovar sua alegação. Portanto, em relação à utilização de GLP nas empilhadeiras utilizadas nas atividades de distribuição de produtos, conclui pela não direito ao crédito do ICMS, por se caracterizar como material de uso e consumo do estabelecimento. Todavia, na citada Decisão restou implícito que se a empilhadeiras estivessem diretamente na linha de produção a avaliação do caso seria outra.

Portanto, concluo pela insubsistência da autuação no tocante ao GLP usado nas empilhadeiras na atividade indústria.

No que se refere à tese da incorporação física do insumo utilizado na atividade fabril ao produto final fabricando, observo que à luz das disposições do RICMS/97, o direito de aproveitamento dos créditos fiscais, positivadas no art. 93, § 1º, inc. I, letras “a”, “b” e “c” e inc. II, estabeleciam três condições básicas a serem preenchidas pelos contribuintes que exercecem atividade de transformação industrial:

1. que as mercadorias adquiridas estivessem vinculadas ao processo de industrialização;
2. que as mesmas fossem consumidas no citado processo, ou;
3. que as mercadorias integrassem o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização.

Há ainda uma quarta condição a ser preenchida: as saídas subsequentes dos produtos resultantes da industrialização deveriam ser tributadas

Reproduzo abaixo o teor da norma regulamentar citada:

*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:*

(...)

*§ 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.*

Verifico que no tocante às condições 2 e 3, que a partícula “ou” contida no dispositivo normativo transscrito indica claramente que as mesmas não são cumulativas. O disjuntivo “ou”, posto na norma, gramaticalmente revela que devem estar presentes uma das duas condições, mas não as duas cumulativamente. Se a intenção do legislador fosse essa (condições cumulativas), teria utilizada no texto a partícula “e” (partícula aditiva).

Segundo essa linha de entendimento, se determinado insumo participa do processo de transformação industrial, interagindo com as matérias primas e os produtos acabados, e, neste processo é também consumido, não importando se de forma imediata ou ao longo de diversas etapas, esse produto se enquadra nas condições estabelecidas na norma de regência para que o contribuinte possa se apropriar do crédito fiscal (condição 1 somada à condição 2). Não se faz necessário que o insumo venha a integrar fisicamente o produto final (condição 3).

Da mesma forma, se o insumo participa do processo produtivo e se integra fisicamente ao produto final, se apresenta o atendimento das condições para o aproveitamento do crédito fiscal (condição 1 somada à condição 3).

Verifico que a autuação em lide parte de duas premissas que não tem respaldo na legislação que normatiza o regime de crédito do ICMS, especialmente após a edição da Lei Complementar 87/96. São elas: a) o consumo integral e imediato ou instantâneo dos insumos no processo fabril; b) a indispensável incorporação do insumo ao produto final (regime do crédito físico).

Se as mercadorias adquiridas para uso nas atividades fabris tivessem que obrigatoriamente integrar fisicamente o produto final, para efeitos de concessão do direito ao crédito, as disposições da legislação relativas aos produtos intermediários perderia todo o sentido na norma. Seria uma definição vazia e de total inaplicabilidade. O princípio da não cumulatividade do ICMS poderia ser facilmente burlado, em contrariedade ao regime jurídico estabelecido a partir de 1996, com a edição da Lei Complementar nº 87.

Assim dispõe os arts. 19, 20 e seguintes da Lei Complementar Federal do ICMS, que não contém qualquer dispositivo que determine que os insumos tenham que se incorporar fisicamente ao produto final objeto da atividade de fabricação, conforme constou da fundamentação do voto vencido.

Importante ressaltar também que a Constituição de 1988, em seu art. 155, § 2º, inc. XII, remeteu para a Lei Complementar disciplinar o regime de compensação do imposto, e, portanto, definir o regime jurídico para dar efetividade ao princípio da não cumulatividade do ICMS.

Reproduzimos abaixo, no que tem pertinência com o caso concreto em exame, o teor dos dispositivos da LC nº 87/96 citados:

*Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.*

*Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

*§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.*

*§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.*

*§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:*

*I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;*

**II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.**

**§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.**

(...)

As mesmas prescrições normativas estão inseridas na Lei Ordinária Estadual que institui o ICMS na Bahia – Lei nº 7.014/96 – em seus arts. 28, 29 e seguintes.

Assim expressão “produto intermediário” abrange exatamente aqueles itens que participam do processo fabril, entendido aqui como o processo de produção e de disponibilização dos produtos acabados para posterior circulação, econômica, jurídica ou física, de forma que no conceito de produtos intermediários estão albergados aqueles elementos indispensáveis e efetivamente utilizados na atividade fabril, até que as mercadorias estejam aptas para venda pelo fabricante, mas que não se integram ao produto final, salvo os resíduos indesejáveis.

Em decorrência nosso voto é pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, com a exclusão total da exigência fiscal que integra o item 1 do Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206973.0005/15-0**, lavrado contra **QUÍMICA AMPARO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$790.236,25**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Infração 1 – Recurso Voluntário) – Conselheiros: José Carlos Barros Rodeiro, Luiz Augusto Fernandes Dourado, Paulo Sérgio Sena Dantas e Tolstoi Seara Nolasco

VOTO VENCIDO (Infração 1 – Recurso Voluntário) – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Maurício Souza Passos.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de abril de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Infração 1 – Recurso Voluntário)

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO - VOTO VENCEDOR  
(Infração 1 – Recurso Voluntário)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS