

PROCESSO - A. I. Nº 108580.0008/11-6
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e ACQUA SERVICE COMERCIAL E INDUSTRIAL DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.
RECORRIDOS - ACQUA SERVICE COMERCIAL E INDUSTRIAL DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSO DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0109-03/15
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 13/01/2020

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0317-11/19

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE CONSUMO. Foi apurado, mediante a análise da documentação acostada aos autos e das diligências realizada, que os produtos que foram objeto da glosa do crédito fiscal são considerados como insumo, ou destinado à revenda. Infração insubsistente. 2. DIFERIMENTO. REFEIÇÕES. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO PELO RESPONSÁVEL. O valor exigido representa o imposto correspondente às operações cujo lançamento se encontrava diferido, em virtude da responsabilidade que é atribuída por lei ao autuado, na qualidade de responsável tributário por substituição, por ter ocorrido em seu estabelecimento o fato que encerra a fase de diferimento. Infração subsistente. 3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO. Reestabelecida a base de cálculo originalmente indicadas na autuação, tendo em vista a previsão legal de inclusão do imposto em sua própria base de cálculo. Isenção não configurada, pois o serviço de transporte objeto da autuação não se enquadra nos contornos delineados pela Portaria nº 999/89. Modificada a Decisão recorrida. Recursos **PROVIDOS PARCIALMENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário e de Ofício contra Decisão proferida pela 3ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal em 27/05/2015 que julgou, por unanimidade, Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado com o objetivo de exigir crédito tributário no valor histórico de R\$192.131,96, em decorrência do cometimento de três infrações.

***Infração 01.** – Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Aquisição de material de uso e consumo, no caso do contribuinte para limpeza, produtos em que em momento algum se incorporam a produção (RV e RO).*

***Data da Ocorrência:** Entre 31/01/2009 e 30/11/2010. **Valor:** R\$ 147.645,05.*

***Infração 02. RV** – Falta de recolhimento do ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos seus funcionários. (RV).*

***Data da Ocorrência:** Entre 31/08/2009 e 31/12/2011. **Valor:** R\$ 16.238,37.*

***Infração 03. RV** – Deixou de proceder à retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal. O Contribuinte contratou serviços de transporte para seus funcionários que se deslocavam de Salvador, Simões Filho para a sede da empresa em Camaçari e não efetuou o recolhimento do ICMS relativo à antecipação*

tributária, entendendo que se tratava de prestação de serviço no âmbito do município, mas os documentos apresentados atestam que são serviços intermunicipais (RV e RO).

Data da Ocorrência: Entre 02/01/2009 e 06/12/2011. **Valor:** R\$ 28.248,54.

O Autuado apresentou defesa administrativa face ao auto de infração em epígrafe (fls. 413/421), pugnando pela improcedência das infrações 01 e 02, e a nulidade da infração 03 por aplicação de base de cálculo equivocada e capitulação legal confusa, ou, subsidiariamente, pela improcedência da infração.

O Autuante apresentou informação fiscal face à defesa do contribuinte (fls. 817/822), pugnando pela manutenção parcial da autuação, no que se refere às infrações 01 e 03.

O Autuado apresentou Manifestação (fls. 834/836), reiterando seus argumentos de defesa, além de acatar, a revisão da base de cálculo promovida no tocante à infração 03.

A 3ª Junta de Julgamento converteu o feito em diligência, à ASTEC (fl. 842), com o objetivo de verificar *in loco* se o nitrogênio líquido é indispensável ao processo produtivo e como é utilizado em cada etapa do processo produtivo.

A ASTEC emitiu o parecer nº 116/2014 (fls. 897/898), informando que o nitrogênio líquido era necessário à realização da atividade da empresa, pois era utilizado no envasamento do produto “Cloro Líquido”, bem como que ele não integra nem altera a característica do cloro.

Após, a instrução foi concluída e os autos remetidos à apreciação pela 3ª JF que entendeu por bem, julgar, por unanimidade, procedente em parte o auto de infração em epígrafe, determinando que o autuado fosse intimado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 125.126,53, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alíneas “f” e “e”; e inciso VIII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, o que fez nos seguintes termos:

“A infração 01 trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, relativamente aos produtos: hidróxido de Sódio, Nitrogênio Líquido e Fluossilicato de Sódio, nos meses de janeiro a agosto e outubro a dezembro de 2009 e de janeiro a novembro de 2010.

O defendente alegou que o Hidróxido de Sódio e o Nitrogênio Líquido são utilizados no processo de industrialização química para formação do Hipoclorito de Sódio, sub-produto comercializado pela empresa autuada. Afirmou que todas as operações realizadas com os produtos químicos adquiridos confundem-se com o objeto social da empresa e geram o respectivo crédito fiscal, sob pena de violação ao princípio da não-cumulatividade e do regramento estadual do imposto, uma vez que são incorporados ao processo de industrialização ou revendidos.

Na informação fiscal, o autuante acatou parte das alegações defensiva, haja vista que em relação nitrogênio líquido, disse que não é insumo, porque serve como veículo para o carregamento do cilindro de cloro e em momento algum se incorpora ao produto final do autuado. Refez os demonstrativos referentes ao crédito indevido, retirando os dois produtos (hidróxido de sódio e fluossilicato de sódio), mantendo a infração para o produto nitrogênio líquido.

Quanto à utilização de crédito fiscal relativo às aquisições de insumos, matérias primas, produtos intermediários e embalagem, o § 1º, inciso II do art. 93, do RICMS/97, vigente à época, estabelece:

Art. 93.

...

§ 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.

Observe que a apuração do que seja material de consumo não pode ser feita exclusivamente a partir de conceitos abstratos. É preciso saber de que forma o material é empregado pelo estabelecimento, e a partir desta constatação, tomando conhecimento da função de cada bem no processo produtivo é que se pode concluir se o material é para consumo ou insumo. O correto é verificar, caso a caso, apurando o que seja utilizado, empregado ou consumido em cada setor e o que é direta e imediatamente aplicado no processo produtivo.

Como é impossível que o Relator do PAF conheça a totalidade das funções dos produtos objeto da glosa do crédito fiscal e da exigência do imposto, foi solicitada a realização de diligência fiscal in loco, por preposto da ASTEC, no sentido de que fosse apurado de que forma e as etapas de utilização, explicando se o material objeto da autuação é consumido durante o processo produtivo.

Conforme PARECER ASTEC Nº 116/2014 (fls. 897/898), foi informado que o estabelecimento autuado encontra-se inativo, conforme já consignado na informação fiscal à fl. 818. Que a atividade do autuado consistia em envasamento em cilindros do Cloro Líquido que recebia sem envasilhar pelo fornecedor. Para tal atividade usava o Nitrogênio Líquido recebido em carretas que, em pátio próprio, transferia para um específico tanque de armazenamento que não mais estava na planta. No tanque de armazenamento o Nitrogênio era pressurizado como forma de exercer uma força no tanque e transferir o Cloro Líquido para a estação de carregamento do cilindro. Foi informado, ainda, que embora o Nitrogênio não seja o único produto utilizável para envasilhar o cloro em cilindro, era utilizado por ser mais adequado à segurança da atividade.

Em conclusão o preposto da ASTEC informou que não obstante a inatividade do estabelecimento, as informações obtidas indicam que o Nitrogênio Líquido não integra nem altera a característica do Cloro.

No RICMS-BA, o legislador, deixando de lado a importância em se definir o que sejam “insumos” ou o que sejam “produtos intermediários”, preferiu especificar o que e em que caso dá direito ao crédito. Isso é feito no § 1º do art. 93 do RICMS/97, já reproduzido neste voto, estando previsto que, “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 as mercadorias adquiridas 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”.

Dessa forma, entende-se que essas mercadorias devem integrar o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário, conforme o caso. No presente processo, com base na descrição feita pela defesa, informação do autuante e nos esclarecimentos prestados pelo preposto da ASTEC, conclui que o Nitrogênio Líquido objeto da glosa do crédito fiscal não é insumo, não se enquadra no conceito de produto intermediário, nem de material secundário, tampouco no de matéria-prima.

O defendente afirmou que os documentos acostados aos autos comprovam a legitimidade do crédito escriturado e a natureza dos produtos químicos industrializados ou revendidos, que são: hidróxido de Sódio, Nitrogênio Líquido e Fluossilicato de Sódio. Entretanto, em relação ao Nitrogênio Líquido não foi comprovado nos autos que houve revenda do mencionado produto.

Assim, considerando a revisão efetuada pelo autuante e as informações prestadas pelo defendente e no PARECER ASTEC Nº 116/2014, conclui pela subsistência parcial do primeiro item do presente lançamento, no valor total de R\$96.697,41, sendo R\$53.387,79 referentes ao exercício de 2009 e R\$43.309,62 correspondentes a 2010, conforme quadro abaixo, elaborado com base no levantamento fiscal às fls. 17/24 e 824/827, permanecendo apenas o item Nitrogênio Líquido.

(...)

Infração 02: Falta de recolhimento do ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos funcionários da empresa, no período de agosto de 2009 a dezembro de 2011.

O defendente alegou que a regra de substituição tributária por diferimento na cobrança do ICMS não se aplica a situação em comento. Diz que o art. 343, XVIII, do RICMS-BA/97, determina que “nos fornecimentos de refeições a qualquer estabelecimento de contribuinte deste Estado fica diferido o ICMS para o momento da entrada no estabelecimento”. Afirma que o diferimento em comento não se aplica aos casos em que a empresa fornecedora de refeições é optante do Simples Nacional.

Em relação às regras do Simples Nacional, o art. 386 do RICMS/BA estabelece que o recolhimento na forma do Simples Nacional não exclui a incidência do ICMS devido: I - nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária; VII - nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal: a) com encerramento da tributação; b) sem encerramento da tributação (antecipação parcial).

Quanto à substituição tributária por diferimento sobre refeições, o recolhimento do imposto é postergado para o

momento em que ocorrer a entrada no estabelecimento do adquirente (art. 343, XVIII, do RICMS-BA/97), salientando-se que de acordo com o art. 349 do mencionado Regulamento, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto diferido é atribuída ao contribuinte em cujo estabelecimento ocorrer a operação ou circunstância que encerre a fase de diferimento, como é o caso das refeições.

Vale salientar, que o recolhimento na forma do Simples Nacional não exclui a incidência do ICMS devido nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária. Neste caso, não é acatada a alegação defensiva de que não foi observado que a maioria dos fornecedores das refeições é do Simples Nacional.

O autuado, na condição de adquirente, é responsável por substituição relativamente ao imposto cujo lançamento se encontrava diferido. O valor lançado representa o imposto correspondente às operações cujo lançamento se encontrava diferido, em virtude da responsabilidade que é atribuída por lei ao autuado, na qualidade de responsável tributário por substituição, por ter ocorrido em seu estabelecimento o fato que encerra a fase de diferimento.

Embora exista a possibilidade de o imposto ter sido assumido incorretamente pelo remetente em decorrência do benefício previsto na legislação, além de não ficar comprovado nos autos o pagamento do ICMS relativo às operações em comento, o tributo é de responsabilidade do adquirente. Portanto, concluo pela subsistência da exigência do imposto apurado pelos autuantes neste item da autuação fiscal.

Infração 03: Falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal. O autuado contratou serviços de transporte para seus funcionários que se deslocavam de Salvador, Simões Filho para a sede da empresa em Camaçari e não efetuou o recolhimento do ICMS relativo à antecipação tributária, entendendo que se tratava de prestação de serviço no âmbito do município, mas os documentos apresentados atestam que são serviços intermunicipais. Período de janeiro de 2009 a dezembro de 2011.

O defendente pede a nulidade da autuação, no que se refere a base de cálculo utilizada pelo autuante. Reproduz o art. 17, inciso VIII, da Lei nº 7.014/96, afirmando que a base de cálculo do ICMS relativo ao serviço de transporte é o preço do serviço. Diz que a base de cálculo constante na infração 03 engloba o valor devido a título de ICMS. No período de janeiro/2009 a maio/2010, afirma que foi pago valor a título de ISS (transporte intermunicipal), conforme notas fiscais de serviço autorizadas pelo Município de Camaçari e emitidas pela empresa prestadora. Em relação ao período de junho/2010 a dezembro/2011, entende que não há que se falar em descumprimento de obrigação pela não retenção do ICMS sobre o serviço de transporte, porque os Documentos de Arrecadação Estadual – DAE (Doc. 08) anexos às notas fiscais que materializam a prestação do serviço comprovam que o valor devido foi retido pelo autuado.

Na informação fiscal, o autuante acatou parcialmente as alegações defensivas e disse que os empregados do autuado trabalham na cidade de Camaçari e residem em Salvador, sendo a empresa contratada para fazer o transporte destes empregados daquela cidade para Salvador, ficando comprovada a existência de transporte intermunicipal dos empregados do defendente.

Quanto à base de cálculo, concorda com o autuado de que houve equívoco, colocando na base de cálculo do ICMS o próprio valor do imposto, quando a base de cálculo do serviço de transporte é o valor da operação. Informa que refez os demonstrativos (fls. 828/830) corrigindo o equívoco. Em relação ao período de junho de 2010 a dezembro de 2011, concorda com o autuado e diz que retirou os respectivos valores do levantamento fiscal.

Na manifestação apresentada após a informação fiscal, o defendente não questionou o resultado da revisão efetuada pelo autuante, tendo informado que, considerando a verificação do equívoco cometido pelo autuante e sua imediata correção, nenhum argumento novo há de ser acrescentado.

Quanto ao argumento apresentado na sustentação oral, de que o serviço de transporte tratado na infração 03 se enquadra na hipótese de isenção prevista no art. 30, inciso I do RICMS-BA/97, citando o Acórdão CJF 0120-12/14, entendo que o mencionado dispositivo regulamentar não se aplica ao presente PAF, haja vista que trata de isenção nas prestações de serviço de transporte intermunicipal de passageiros, “desde que com característica de transporte urbano ou metropolitano”.

Concluo que não assiste razão ao defendente, considerando que a situação em comento não é a mesma tratada no art. 30, inciso I do RICMS-BA/97 e no Acórdão CJF 0120-12/14, que se refere ao serviço de transporte realizado pela empresa Digitaxi para um grupo seletivo de passageiros de forma esporádica e não contínua. Esses fatos não estão configurados neste PAF, em relação ao serviço de transporte objeto da exigência fiscal.

Acato os novos demonstrativos elaborados pelos autuantes e concluo pela subsistência parcial desta infração, no valor total de R\$12,190,75, conforme quadro abaixo, elaborado com base no demonstrativo às fls. 828 a 830.

(...)

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme quadro abaixo: (...). “.

Intimado acerca do resultado do julgamento, o sujeito passivo interpôs **Recurso Voluntário (fls. 931/946)**, sem preliminares e com juntada de documentos, alegando que:

- a) Com relação à **infração 01**, que o creditamento pode se dar para as mercadorias que têm vinculação com a atividade-fim do estabelecimento, conforme se depreende do art. 20, §1º da Lei Complementar 87 de 1996 e do art. 93, V, b, do RICMS/97, sendo este o entendimento prevalecente, inclusive, no Superior Tribunal de Justiça (vide RESP 1.175.166/MG e RESP 1.090.156/SC);
- b) Nesse sentido, salientou que o produto Nitrogênio Líquido possui duas funções importantíssimas na linha de produção do Recorrente, quais sejam: i) de matéria-prima para a produção do Hipoclorito de Sódio e ii) como produto necessário à transferência do Cloro Líquido para a estação de carregamento de cilindro, fato que não foi considerado no parecer da ASTEC, e que pode ser comprovado na Declaração Técnica emitida pelo Engenheiro Químico responsável, juntada na impugnação bem como nas Notas Fiscais referentes ao subproduto, cujo componente essencial é o referido Nitrogênio Líquido;
- c) Com relação à segunda função do produto, aduz que o fato de inexistir corrosão química do Nitrogênio, não retira a característica de ser necessário ao processo de produção do Cloro Líquido. Isso porque é inviável produzir e comercializar o cloro líquido em cilindros sem o Nitrogênio Líquido;
- d) A Junta de Julgamento Fiscal, na dúvida quanto a destinação do Nitrogênio Líquido, considerou-o como de uso e consumo, mesmo sem a devida demonstração de tal fato. Alega ainda, que nos casos de dúvida escusável, a interpretação deve ocorrer em benefício do contribuinte, conforme determina o art. 112, II, do CTN;
- e) Com relação à **infração 02**, sustenta que o tributo já foi recolhido pela empresa fornecedora de alimentos, pois, sendo ela optante do Simples Nacional, realiza o pagamento de forma integral e antecipada, de modo que não há que se falar na existência de ICMS diferido pendente de pagamento;
- f) Destaca que não caberia, ao Recorrente, comprovar que o tributo já foi recolhido pela fornecedora, tendo em vista que a relação entre as empresas é meramente comercial e que o Recorrente não está na posição de exigir que a fornecedora preste informações relativas as suas obrigações fiscais, além de se caracterizar como transferência indevida da obrigação de fiscalização da Inspeção para o Recorrente;
- g) Com relação à **infração 03**, aduz que o Autuante corretamente retificou o valor da base utilizada, o que culminou, inclusive, na exoneração da cobrança das quantias retidas no período de junho de 2010 a dezembro de 2011;
- h) Contudo, alega que a infração não deve prosperar em sua totalidade, tendo em vista que as operações de transporte objeto da infração seriam isentas, nos termos do artigo 30, inciso I do RICMS/97, bem como alega que, pela legislação, os únicos requisitos para o gozo da isenção são: i) que seja intermunicipal de passageiros; e ii) com características de urbano ou metropolitano, não havendo, entretanto, qualquer exigência de que o transporte seja prestado de forma contínua/ininterrupta.

Posteriormente, os autos foram distribuídos para esta 1ª CJF, com o objetivo de serem apreciados os Recursos de Ofício e Voluntário.

VOTO

Mediante o presente Auto de Infração, é atribuído ao Contribuinte o cometimento de três infrações, no valor histórico de R\$192.131,96, sendo a primeira infração referente à utilização indevida de crédito de ICMS na aquisição de bens de uso e consumo, a segunda referente à falta de recolhimento do ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas ao consumo de

funcionários, e a terceira está relacionada à falta de retenção e recolhimento do imposto devido por substituição tributária nas prestações sucessivas de transporte intermunicipal.

Em Informação Fiscal, o lançamento das infrações 01 e 03 foi revisto pelo Autuante, que acatou parcialmente os argumentos tecidos na defesa.

A Junta de Julgamento Fiscal, levando em conta a revisão realizada e as informações prestadas no Parecer ASTEC nº 116/2014, julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, tendo recorrido de ofício, com base no art. 169, I, “a”, do RPAF/BA.

Analisando o Recurso Fazendário, observo, com relação à Infração 01, que a desoneração promovida pela Junta decorreu do reconhecimento dos produtos hidróxido de Sódio e Fluossilicato de Sódio, como insumos, ou, da verificação de que se trata de produtos adquiridos para revenda.

De fato, a partir da documentação acostada aos autos, restou comprovado que o produto Fluossilicato de Sódio é adquirido pelo contribuinte com o intuito de revenda, conforme evidenciam as Notas Fiscais acostadas pelo mesmo em sua defesa. Além disso, com relação ao produto hidróxido de Sódio, ficou comprovada sua utilização na produção do Hipoclorito de Sódio, produto comercializado pelo contribuinte, conforme atestam as notas fiscais juntadas aos autos.

Dessa forma, Nego Provimento ao Recurso de Ofício, no tocante a Infração 01.

Com relação à infração 03, o montante desonerado corresponde ao reajuste da base de cálculo dos serviços de transporte, de modo a considerar apenas o valor da operação sem a inclusão do imposto em sua própria base de cálculo, bem como ao fato de ter sido comprovado o recolhimento do tributo com relação aos fatos geradores ocorridos entre junho/2010 e dezembro/2011, após a readequação da base de cálculo.

Sobre o tema, não se desconhece que, na prestação do serviço de transporte, a base de cálculo é o valor do serviço, conforme estabelece o inciso III do art. 13 da Lei Kandir. Contudo, tal dispositivo não deve ser interpretado isoladamente. O parágrafo primeiro do mesmo art. 13 dispõe que integra a base de cálculo o montante do próprio imposto, regra que vale para todas as “espécies” do ICMS e, portanto, deve ser aplicada no caso do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal já se posicionou pela constitucionalidade da inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo, conforme pode ser visto no Recurso Extraordinário nº 212209, com repercussão geral.

Assim, a despeito das ressalvas que eventualmente se possa ter sobre a questão, a norma não pode ser afastada e deve ser aplicada pelo intérprete do Direito. Portanto, voto pelo Provimento do Recurso de Ofício em relação à infração 03, restabelecendo a cobrança ao valor original de R\$28.248,54.

Com relação ao Recurso Voluntário, o Recorrente defende a improcedência total do Auto de Infração, tecendo defesa específica contra cada uma das condutas imputadas na autuação, de modo que as três infrações serão analisadas separadamente.

No que se refere à infração 01, a controvérsia gira em torno do produto Nitrogênio Líquido e se ele pode ser considerado insumo. Inicialmente, é preciso destacar o teor do art. 93, do RICMS/97 – vigente à época dos fatos geradores:

“Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subseqüentes 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;”.

Verifica-se que a norma condiciona a utilização do crédito, na aquisição de insumos, a dois fatores. O primeiro deles é o da vinculação do produto ao processo produtivo das empresas. O segundo, é o de que o produto seja consumido no processo produtivo **ou** que integre o produto final ou serviço na condição de elemento indispensável ou necessário ao processo produtivo.

O Recorrente alega que o produto Nitrogênio Líquido possui duas funções importantíssimas na sua linha de produção, quais sejam: i) de matéria-prima para a produção do Hipoclorito de Sódio – fato que não restou comprovado nos autos – e ii) como produto necessário à transferência do Cloro Líquido para a estação de carregamento de cilindro, bem como juntou, na sua defesa, declaração assinada por Sócio da empresa e por Engenheiro Químico, que destaca o uso do produto da seguinte forma:

“O Nitrogênio é um gás inerte que fica no estado líquido em baixas temperaturas e altas pressões. Recebemos o nitrogênio em carretas e transferimos para tanque específico de armazenamento. No tanque de armazenamento ele é pressurizado como forma de exercer uma força no tanque, e transferir o cloro líquido para a estação de carregamento de cilindro. É bom citar que neste momento existe o contato direto entre o cloro e o nitrogênio, mas que, em função da sua característica de inerte, não existe corrosão química”.

O parecer da ASTEC corroborou a mencionada declaração, atestando ainda que *“as informações obtidas indicam que o Nitrogênio Líquido era necessário à atividade que o estabelecimento exercia”*. Ressaltando, contudo, que o Nitrogênio não integra nem altera a característica do Cloro.

Dessa forma, incontestes que o produto em questão está vinculado ao processo produtivo do Recorrente, sendo elemento necessário à produção, ainda que não se incorpore ao cloro, o que já evidencia, portanto, a presença de parte dos requisitos estabelecidos na norma para aproveitamento do crédito, restando apenas a verificação se ele integra ou não ao produto final.

Logo, é preciso destacar o que se entende por “integrar o produto final”. Interpretando a norma sistematicamente, verifica-se que o insumo que integra o produto final é aquele que, não sendo consumido na produção – hipótese indicada na alínea “b” do inciso I, do § 1º, do art. 93 –, de algum modo integra a produção, sendo indispensável ou necessário à atividade desenvolvida no estabelecimento. Dito de outra forma, tudo o que é indispensável ou necessário à produção integra o produto final, mesmo que não seja consumido na produção.

Atesta o referido entendimento, o quanto disposto no § 1º do art. 20 da Lei Kandir, que condiciona o aproveitamento do crédito à sua vinculação com a atividade exercida pelo estabelecimento.

“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.**”*

Tratando especificamente da utilização do Nitrogênio Líquido na atividade do Recorrente, a própria ASTEC atestou sua necessidade, tendo restado comprovado nos autos que o Nitrogênio Líquido é necessário para possibilitar a transferência do Cloro Líquido do tanque de armazenamento para a estação de carregamento de cilindro, o que somente é possível em razão da reação do Nitrogênio Líquido pressurizado com o Cloro Líquido, ainda que o mesmo não seja corroído no processo.

Considerando tudo quanto exposto, verifico que o Nitrogênio Líquido é, efetivamente, insumo necessário à produção do Recorrente, não podendo ser enquadrado de maneira alguma como material de uso e consumo, especialmente como material de limpeza, como consta na capitulação da Infração, razão pela qual a glosa do crédito é descabida.

Dessa forma, voto pelo Provimento do Recurso Voluntário com relação a Infração 01.

No tocante à Infração 02, mediante a qual atribui-se ao Recorrente a falta de recolhimento do ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos seus funcionários, verifico que o Recorrente não juntou nos autos qualquer elemento probatório capaz de atestar o recolhimento do tributo, tendo somente aduzido que o tributo já foi recolhido pela fornecedora, tendo em vista que, por ser optante do Simples Nacional, realiza o pagamento de forma integral e antecipada.

O Autuado, na condição de adquirente, é responsável por substituição relativamente ao imposto devido na aquisição de alimentos destinados aos seus empregados, nos termos do art. 343, XVIII, do RICMS-BA/97, e deve, portanto, recolher o imposto aos cofres estaduais. Na hipótese de o fornecedor ter recolhido o ICMS, por qualquer razão, tal fato deve estar devidamente comprovado, o que não ocorreu no presente caso.

Conforme bem salientado pela Junta, *“o recolhimento na forma do Simples Nacional não exclui a incidência do ICMS devido nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária”*.

Dessa forma, Nego Provimento ao Recurso Voluntário com relação à Infração 02.

Com relação à Infração 03, verifico que, a controvérsia trazida mediante o Recurso Voluntário se restringe ao enquadramento ou não da prestação de serviço de transporte intermunicipal, na hipótese de isenção prevista no inciso I, do artigo 30, do RICMS/97 – vigente à época dos fatos.

O referido dispositivo estabelece que são isentas do ICMS as prestações de serviço de transporte intermunicipal de passageiros, desde que realizadas com características de transporte urbano ou metropolitano, conforme estabelecido em ato do Secretário da Fazenda:

“Art. 30. São isentas do ICMS:

I - as prestações de serviços de transporte intermunicipal de passageiros, desde que com características de transporte urbano ou metropolitano, conforme estabelecido em ato do Secretário da Fazenda (Conv. ICM 24/89 e Convs. ICMS 25/89, 37/89, 113/89, 93/90, 80/91 e 151/94);”.

Assim, a análise da questão perpassa pela ponderação do significado da expressão “transporte com características de transporte urbano ou metropolitano”, utilizada pelo legislador, levando-se em conta ato editado pelo Secretário da Fazenda.

Ressalta-se que o disposto no referido inciso possui idêntico teor ao inciso LV, do art. 3º do RICMS/89. Pois bem, no intuito de esclarecer o alcance da isenção concedida, foi editada a Portaria 999/89, estabelecendo que se considera serviço de transporte com característica urbana ou metropolitana, para fins de isenção, *“o transporte de passageiros efetuado mediante a venda de “Bilhete de Passagem Rodoviário”, ou cobrança de passagem por meio de contadores (catraca, borboleta, torniquete ou similar)”*.

Nesse sentido, considerando que a referida Portaria não foi revogada e que, no caso dos autos, o Recorrente contratou serviços de transporte para seus funcionários que se deslocavam de Salvador e Simões Filho, para a sede da empresa em Camaçari, não se enquadrando, portanto, nos contornos da Portaria 999/89, não se mostra juridicamente possível enquadrar o serviço de transporte prestado ao Recorrente na isenção prevista no inciso I do art. 30 do RICMS/BA.

Assim, voto pelo Não Provimento do Recurso Voluntário quanto a esta Infração, e, conseqüentemente, pela subsistência da Infração 03 nos termos em que indicado no Recurso de Ofício.

Por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício com relação a Infração 03 bem como pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para elidir apenas a Infração 01, mantendo, assim, as demais nos termos em que originalmente lançados.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **108580.0008/11-6**, lavrado contra **ACQUA SERVICE COMERCIAL E INDUSTRIAL DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$44.486,91**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “e” e “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de novembro de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES- PRESIDENTE

LEONEL ARAÚJO SOUZA – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA- REPR. DA PGE/PROFIS