

**A. I. N°** - 207140.0023/12-1  
**AUTUADO** - OLEOQUÍMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.  
**AUTUANTES** - JAIR DA SILVA SANTOS  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 11.03.2014

#### 4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0036-04/14

**EMENTA: ICMS.** 1. DIFERIMENTO. **a)** ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. Diligente aponta que as saídas de água de refrigeração não estão sujeitas ao regime de diferimento, pois não se trata de água clarificada, mas sofrem processo industrial antes da saída do estabelecimento remetente. Infração procedente em parte. **b)** FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DIFERIDO. Restou excluído do levantamento fiscal o item “água de refrigeração” em decorrência do entendimento desta JJF que não está submetida ao regime de diferimento previsto no art. 343, XIX do RICMS/BA. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. É vedada a utilização de crédito fiscal de material de uso e consumo. Infração comprovada. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o pagamento do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestaduais, nas aquisições em outras unidades da Federação de produtos destinados ao uso ou consumo do estabelecimento. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 29/06/2012, exige ICMS no valor de R\$11.813.015,30, em decorrência das seguintes infrações:

1. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à mercadoria(s) adquirida(s) com pagamento de imposto por substituição tributária. Trata-se de aquisições de vapor d'água e de água de resfriamento, cujas saídas do estabelecimento fornecedor estavam sujeitas ao regime de substituição tributária por diferimento, onde a responsabilidade do imposto incidente naquelas operações foi transferida para o adquirente ou destinatário da mercadoria quando da operação de entrada, na condição de sujeito passivo por substituição, conforme art. 343, XIX, do RICMS/97, tendo o contribuinte utilizado o crédito fiscal sem o pagamento do ICMS diferido, conforme Anexo I. Valor Histórico: R\$2.183.618,21 – Multa de 60%;
2. Deixou de proceder o recolhimento do ICMS substituído por diferimento, na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido. Trata-se de aquisições de vapor d'água e de água de resfriamento, cujas saídas do estabelecimento fornecedor estavam sujeitas ao regime de substituição tributária por diferimento, onde a responsabilidade do imposto incidente naquelas operações foi transferida para o adquirente ou destinatário da mercadoria quando da operação de entrada, na condição de sujeito passivo por substituição, conforme art.

343, XIX, do RICMS/97, tendo o contribuinte dado entrada daquelas mercadorias em seu estabelecimento sem o pagamento do ICMS diferido, em desacordo com o estabelecido no art. 347, I, do RICMS/97, conforme Anexo II. Valor Histórico: R\$2.183.618,21 – Multa de 60%;

3. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, sendo crédito fiscal relativo às aquisições de 01/01/2006 a 31/12/2010, lançado no CIAP na razão de 1/48 por mês, referente ao ICMS destacado nos documentos fiscais respectivos, tendo sido glosadas as parcelas apropriadas no período entre 01/01/2007 a 31/12/2010, conforme Anexo III. Valor Histórico: R\$3.092.278,95 – Multa de 60%;
4. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Trata-se de materiais destinados ao reparo, manutenção e substituição de peças dos equipamentos do estabelecimento, conforme Anexo IV. Valor Histórico: R\$4.353.499,93 – Multa de 60%;

O autuado apresenta a peça defensiva de fls. 133/181, inicialmente, destaca algumas considerações a serem observadas na presente autuação.

Afirma que houve tributação, pelo ICMS, das operações de aquisição de vapor d'água e de água de resfriamento, posto que se tratam de insumos, o que gera o direito ao crédito de ICMS. Afirma que o valor do ICMS das operações está correto e devidamente convalidado pelo fiscal e, se houve equívoco, este foi cometido pelo remetente ou pelo adquirente das mercadorias, mas apenas teria provocado a antecipação da tributação, e não houve prejuízo econômico para o fisco baiano.

Ademais, admitir a procedência deste Auto de Infração é prosseguir com dupla tributação e a ocorrência de *bis in idem*, e caso, sejam julgadas procedentes as infrações 1 e 2 restará caracterizado o enriquecimento ilícito do Estado da Bahia e um prejuízo imenso ao contribuinte.

Salienta que a administração pública deve obedecer ao princípio da verdade material, valendo-se de toda e qualquer prova feita pelo contribuinte, e não se restringindo a elas, mas sim, indo além, a fim de formar sua própria convicção e, conjuntamente com o princípio da razoabilidade, privilegiar as razões contidas no espírito das normas, em confronto com a literalidade do texto.

Ressalta que, tanto a empresa autuada como a Oxiteno, sua sócia, são empresas cumpridoras da Lei, que não admitem deslizes em seus procedimentos, principalmente aqueles relacionados à tributação pelo ICMS das operações nas quais estão envolvidas. Trata-se de empresas que têm por princípio estabelecer relação de parceria com o Governo dos Estados onde se localizam, lembrando que o Estado da Bahia vem sendo o foco disparado dos investimentos da Oxiteno no Brasil.

Quanto à infração 01, recebeu a mercadoria tributada normalmente pelo remetente, com destaque de ICMS. Desta forma, creditou-se do imposto, o que é inerente ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, uma vez que o remetente das mercadorias tributou a operação de saída na condição de sujeito passivo da obrigação principal, e agiu legitimamente ao creditar-se do imposto.

Sustenta que as notas fiscais emitidas pelo remetente das mercadorias, OXITENO NORDESTE S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO foram com destaque de ICMS, conforme os documentos anexos (docs. 04 a 17). Outrossim, trata-se de empresa em situação regular perante o fisco, que emitiu documentos fiscais idôneos, em atendimento a todos os requisitos estabelecidos pelos artigos 91 e 92 do RICMS/BA para a utilização do crédito.

Acrescenta que todas as notas fiscais de saída foram devidamente escrituradas no livro Registro de Saídas da OXITENO, mediante o lançamento do respectivo débito de ICMS, cujos valores foram devidamente escriturados no livro Registro de Apuração do ICMS da empresa, conforme comprovam os documentos anexos (docs. 18 a 24).

Ressalta que o fiscal não considerou os valores de ICMS destacados pela remetente, uma vez que foram exatamente estes os valores que foram autuados na Infração 2.

Pontua que sendo uma operação de compra de insumo e normalmente tributada pelo remetente da mercadoria, o autuado registrou o correspondente crédito de ICMS, inerente à natureza não-cumulativa do imposto, insculpida no art. 93, I, “b”, do RICMS/BA. Desta forma, resta patente que não houve qualquer prejuízo ao fisco e que é inegável que ocorreu a satisfação integral da obrigação tributária principal. Menos ainda pode o fisco apená-lo por ter tomado tal crédito legítimo, mediante a imposição da abusiva multa de 60% do valor do crédito.

Explana que caso reconhecesse a infração 2, referente à falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável pelo recolhimento do imposto deferido, com a multa e os juros cobrados através do presente Auto de Infração, tal pagamento também geraria direito ao crédito do imposto (valor principal). Portanto, o eventual pagamento desta Infração 2, teria o condão de gerar exatamente o mesmo crédito que o autuado tomou na entrada das mercadorias. O pagamento realizado, pois legitimaria o crédito tomado pelo autuado, que está sendo discutido na Infração 1. Por essa razão, a apontada infração não merece ser acolhida em nenhuma hipótese.

Por fim, registra que o fiscal se equivocou com referência à autuação das Notas Fiscais nºs 003212, 210877, 213129, 214868 e 216238 (docs. 25 a 29), uma vez que não se referem às aquisições de água de resfriamento ou vapor d'água, mas sim de Nitrogênio Gasoso e IBC 13, pelo que requer, o julgamento pela improcedência da autuação com relação às mesmas.

Na infração 2, ressalta que não houve falta de tributação pelo ICMS referente à operação em análise. A operação de venda e compra foi tributada e houve tributação pelo remetente das mercadorias, conforme já comprovado, através de cópias das notas e livros fiscais da OXITENO NORDESTE.

Registra que uma operação de venda e compra não pode ser tributada duas vezes, pois não seria razoável tributar uma operação de compra que já fora tributada pelo remetente das mercadorias. Não poderia ter lançado à débito um ICMS que já o fora pelo vendedor.

Salienta que se tivesse assumido a condição de substituto tributário, estaria configurado a dupla tributação, mesmo fato gerador, mesma base de cálculo, mesma alíquota, mesmo ente político – o chamado *bis in idem*, hipótese esta que não pode ser admitida por esta respeitável administração fiscal.

Caso admitida a hipótese de substituição tributária por deferimento no caso concreto, verifica-se que o Estado da Bahia foi favorecido, pois, se houve tributação pela remetente da mercadoria, obviamente, antecipou-se o momento da tributação, pois conforme esclarecido na Infração 1, as notas fiscais emitidas pelo remetente das mercadorias, OXITENO NORDESTE S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO, foram com destaque de ICMS, conforme documentos anexos (docs. 04 a 17).

Aduz também que, conforme já explicado na Infração 1, todas as notas fiscais de saída foram devidamente escrituradas no livro Registro de Saídas da OXITENO, mediante o lançamento do respectivo débito de ICMS, cujos valores foram devidamente escriturados no livro Registro de Apuração do ICMS da empresa, conforme comprovam os documentos anexos (docs. 18 a 24). Desta forma, o valor do ICMS apurado na operação sob análise está correto, pois o fiscal não considerou os valores de ICMS destacados pelo remetente, que são exatamente os valores autuados na Infração 2.

Invoca o princípio da verdade material (Infrações 1 e 2), conforme determina o art. 2º, RPAF e o Regimento Interno do CONSEF (art. 2º). Cita jurista ROQUE ANTONIO CARRAZZA.

Frisa que a Administração deve se ater à verdade material dos fatos e não apenas à verdade formal, através de documentos determinados, como acontece no processo judicial. Reproduz ensinamentos de IPPO WATANABE e LUIZ PIGATTI JR. (Processo Fiscal Federal Anotado – Ed. Saraiva), dois julgados das Câmaras de Julgamento do CONSEF, onde foi aplicado o Princípio

referido (Acórdão 2<sup>a</sup> CJF nº 0116-12/02).

Transcreve lição de MARÇAL JUSTEN FILHO (*in* Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos, 7<sup>a</sup> ed. São Paulo: Dialética. p. 77-78), decisão da 1<sup>a</sup> CJF (Acórdão CJF Nº 0220-11/03), a qual diz que as razões contidas no espírito da norma é justamente garantir a tributação da operação, o que de fato ocorreu, ainda que tenha sido pelo remetente das mercadorias.

Entende que não se aplica a hipótese de diferimento contida no art. 343, XIX do RICMS/BA, com relação à água de resfriamento, que não é a mesma coisa que água clarificada, desmineralizada ou potável: “a) Água clarificada: é a água proveniente da natureza, que passou por um processo apenas para remoção de materiais sólidos; b) Água de resfriamento: é utilizada para resfriamento dos equipamentos de uma unidade industrial. Ela é tratada, para evitar a formação de bactérias e fungos, que criariam crostas nos trocadores de calor. Antes de ser tratada, era água clarificada, mas nota-se que são dois tipos diferentes de água, com usos diferentes também; c) Água desmineralizada: é a água que veio da natureza, que passa por um tratamento para remoção de sais. Ela é utilizada no sistema de geração de vapor. Os sais precisam ser removidos para que não se depositem no interior dos tubos das caldeiras; d) Água Potável: aquela que se pode beber.”

Portanto a norma do art. 343, determina o diferimento para as saídas internas de água clarificada, desmineralizada e potável, mas não de água de resfriamento, logo não há que se falar em utilização de crédito indevido de ICMS “referente à mercadoria adquirida com pagamento de imposto por substituição tributária” e ainda, não havendo previsão legal, não pode o Estado cobrar pagamento de um tributo, pois o próprio CTN determina tal vedação conforme art. 9º, I, sendo Improcedentes as Infrações 1 e 2, com relação à água de resfriamento.

Quanto à infração 3, afirma que a fiscalização está equivocada novamente, sendo que não se trata de materiais destinados ao reparo, manutenção e substituição de peças dos equipamentos do estabelecimento, mas sim de bens destinados à CONSTRUÇÃO DE UMA FÁBRICA NOVA INTEIRA, ou então referentes à alterações do Projeto inicial de construção da fábrica no Polo Petroquímico de Camaçari, sendo que todos os bens adquiridos por ela são bens do ativo permanente.

Levanta questionamento em relação ao conceito legal e contábil de “ativo”, conforme a Lei de S.A., no inciso IV, do artigo 179, que conceitua Ativo Imobilizado. Menciona que o artigo 179 está abordado no “Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações”, da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FIPECAFI – FEA/USP.

Cita que os artigos 19 e 20, da LC nº 87/96, dispõem, respectivamente, sobre o princípio da não-cumulatividade e sobre o direito ao crédito de ICMS na aquisição de bens destinados ao ativo permanente do contribuinte e que o artigo 93, V, “a”, do RICMS/BA define “ativo imobilizado”, para fins de creditamento do ICMS, ou seja, é o próprio Regulamento de ICMS do Estado da Bahia que define ativo imobilizado como sendo os bens destinados à manutenção das atividades do estabelecimento, atendida a legislação federal.

Por outro lado, esclarece que o RICMS define também, na alínea “b”, do mesmo dispositivo legal, o conceito de “mercadorias de uso ou consumo”. Assim, o RICMS baiano define bens de uso ou consumo como sendo aqueles que não sejam destinados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final, na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção.

No entanto, além dos dispositivos legais supramencionados, conclui que BENS DO ATIVO PERMANENTE: “*de permanência duradoura; destinados ao funcionamento normal da sociedade; e destinados à manutenção das atividades do estabelecimento*”. E igualmente com base nos dispositivos legais supracitados, diz que BENS DE USO OU CONSUMO são produtos que: “*não sejam destinados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; e não sejam consumidos nem integrarem o produto final, na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção*”, no qual afirma que é de uso de consumo.

Registra que o procedimento do autuado para a aprovação de um investimento seria para a ampliação, modernização da fábrica, ou ainda para adquirir novos equipamentos, montagem de uma nova unidade industrial dentro de sua planta, ou, de qualquer forma, adquirir bens destinados ao ativo imobilizado. Ademais, a proposta de investimento a ser submetida à aprovação da Diretoria deve seguir uma norma interna – a Circular Normativa 011 (CN-011), intitulada “*Apresentação, Aprovação e Controle de Investimentos*” (doc. 30), sendo definida que os procedimentos relativos à apresentação e aprovação de propostas de investimentos, estabelece um sistema gerencial que permite a apropriação e consolidação dos custos referentes à implantação de Investimentos, dentro dos limites e prazos do orçamento aprovado.

Junta fotos por ordem cronológica, que mostra a construção da fábrica, desde o terreno vazio, passando por algumas etapas da construção, até a efetiva entrada em operação da fábrica (as duas plantas: a de ácidos e a de álcoois graxos). Em relação ao empreendimento realizado na fábrica do autuado, o que ocorreu no ano de 2006, o autuado partiu do zero, e somente foi concluída em outubro/2008.

Informa que a Revista Interna da OXITENO – INFOX, edição de outubro/2008 (doc. 31), noticia a partida da OLEOQUÍMICA: a primeira planta, de ácidos graxos. Em re partiu em junho/2008; a segunda planta, de álcoois graxos, que são feitos a partir dos ácidos graxos, partiu em setembro/2008.

Discorre quanto ao Parecer Técnico, pois o mesmo informa que adquiriu diversas máquinas, equipamentos, instrumentos, e todo o material necessários à montagem dos mesmos. Isso ocorreu tanto antes da partida da fábrica, como nos meses que se sucederam, pois foi necessário realizar algumas adaptações no Projeto inicial. Esclarece, ainda, que todos os bens adquiridos fazem parte do ativo permanente, mas o fiscal entendeu, equivocadamente, que se tratava de bens de uso ou consumo. Embora o fiscal tenha feito um trabalho bastante diligente, ele se equivocou em seu entendimento. Para que a análise da legitimidade do crédito de ICMS do Ativo Permanente seja coerente, é preciso conhecer o Projeto de construção da empresa autuada, o processo produtivo e também o parque industrial da empresa. Para quem analisa uma “planilha” fria, como a que o fiscal analisou, com uma relação de bens sem qualquer contexto, pode parecer que os bens adquiridos são meros itens de manutenção/reposição. Porém, isso não corresponde à realidade.

Pede que os fatos fiquem muito claros quando o autuado solicitou a elaboração de Parecer Técnico que atestasse a finalidade dos investimentos e a destinação dada para as mercadorias adquiridas. Para tanto, relaciona cada um dos materiais constantes do Anexo III e criou uma coluna, com o número do CFI correspondente (doc. 32). Defende que o material foi entregue, juntamente com todos os Formulários de Investimento correspondentes aos CFI relacionados (docs. 33 a 48), a um Engenheiro Mecânico devidamente registrado no CREA, o Eng. JORGE BRITO SALIBA, que trabalha na OXITENO NORDESTE (empresa sócia do autuado), há aproximadamente 30 anos, e também desde a concepção do Projeto, tendo, por isso, total conhecimento acerca dos investimentos realizados para a construção e aperfeiçoamento da fábrica da OLEOQUÍMICA. Assim, não haveria pessoa mais indicada para a elaboração do Parecer ora apresentado (doc. 49).

Pede que verifique o Parecer Técnico, antes de prosseguir na análise da presente defesa, para melhor entendimento do que será alegado a partir do próximo tópico. Através da leitura do Parecer Técnico, ficará muito fácil perceber que todas as mercadorias adquiridas foram corretamente lançadas no CIAP.

Destaca alguns materiais: “*As válvulas têm papel de suma importância no processo produtivo..., sendo que todas são utilizadas diretamente no processo produtivo, na etapa específica de produção (válvulas borboleta; válvulas ON-OFF; válvulas gaveta; válvulas de bloqueio; válvulas globo; válvulas agulha; válvulas de retenção; válvulas esfera; válvulas de alívio e vácuo da tancagem)*”, sendo destinadas principalmente a controlar e/ou interromper o

fluxo e pressão dos tubos, de forma a garantir que o processo produtivo ocorra de forma adequada e que o produto final esteja de acordo com as especificações técnicas requeridas.

Argui que não lançou no CIAP créditos referentes à tubulação eventualmente utilizada em obras de construção civil. Todos os tubos registrados no CIAP são utilizados diretamente na área de produção da fábrica. Se há a interligação de equipamentos, é porque é necessário ao processo produtivo: que ocorre uma reação química em um vaso e/ou reator, por exemplo, que precisa ser interligado a uma coluna para que haja a separação dos produtos. Tudo isso faz parte do processo produtivo. Sendo assim, não se pode admitir que os tubos adquiridos não sejam bens do ativo, no qual dão direito a crédito do CIAP.

Em relação aos instrumentos de indicação/transmissão das variáveis de controle, no qual adquiriu também uma grande quantidade: “*transmissores de pressão; transmissores de nível; flutuadores; termoelementos; sensores de análise; termômetros; e manômetros*”. Esses instrumentos servem para controlar as variáveis do processo, tais como: pressão, temperatura, nível, etc. O controle dessas variáveis, especialmente em uma indústria química, é algo absolutamente indispensável ao processo produtivo. É impossível que uma indústria química opere sem o controle das variáveis do processo. E, para que isso ocorra, é necessário utilizar os instrumentos de indicação e/ou transmissão das variáveis que o contribuinte adquiriu. Não há dúvida de que os instrumentos de indicação e/ou transmissão das variáveis do processo são utilizados especificamente na etapa de produção da indústria química, sendo tais bens do ativo permanente.

No produto “BOMBAS”, adquirida para serem utilizadas no processo produtivo: “*Bombas de condensado; Bombas Alternativas; Bombas Rotativas de Engrenagem; Bombas de Diafragma; Bomba de Vácuo*”, estas tem papel importante no processo produtivo de uma indústria. Elas servem para movimentar/impulsionar os produtos e as utilidades através dos tubos, possibilitando o acontecimento das reações químicas nos equipamentos. O produto tem que chegar a determinado equipamento para que lá ocorra a reação com outro produto, sendo as bombas bens do ativo permanente, utilizadas especificamente na etapa de produção da fábrica autuada. Ao contrário do que entendeu o fiscal, não são bens de uso ou consumo do estabelecimento.

Argumenta que na Estrutura Metálica adquirida e lançada no CIAP para montagem de suas plantas que podem ser observadas através das fotos, fls. 166/167, constata-se facilmente que as estruturas metálicas são o “esqueleto” das unidades de ácidos e álcoois graxos: “*JUNHO/2007: Prédio Unidade Álcoois Graxos; JUNHO/2007: Prédio Unidade Ácidos Graxos*”. Reforça que as estruturas das unidades foram montadas a partir do zero e adquiridas com o objetivo de construir as unidades de ácidos e álcoois graxos.

Ressalta, ainda, que, sem a estrutura metálica, as unidades de ácidos e álcoois graxos sequer existiriam. Portanto, absurdo admitir que se trate de bens de uso e consumo do estabelecimento. Não restam dúvidas de que se trata de bens do ativo permanente, registrados corretamente no CIAP.

Explica que em relação aos “TANQUES”, adquiridos para as unidades de ácidos e álcoois graxos, que se destinam ao armazenamento da matéria-prima, produtos intermediários, condensado, água, produtos químicos auxiliares da reação, produtos acabados que aguardam o carregamento, e etc., os mesmos foram lançados no CIAP. No tanque denominado de transferência para U-8920 – Unidade de Pastilhamento, serve para as finalidades já mencionadas, já os “tanques de flash” tem uma utilidade específica, qual seja, transformar o condensado de alta pressão em vapor e condensado de baixa pressão, para reaproveitá-lo no processo produtivo, assim, são indispensáveis ao processo produtivo e dele participam, na etapa específica de produção de produtos químicos.

Em relação aos “FILTROS” servem para a filtração dos produtos, geralmente se localiza no

interior de uma carcaça metálica, que recebe produto com partículas (impurezas) em suspensão e, após filtração, libera o produto com um percentual menor de partículas de uma determinada granulometria (tamanho). Portanto, o objetivo da filtração é manter a composição química e as especificações técnicas do produto produzido, sendo uma etapa do processo produtivo.

Completa explicando quanto aos TROCADORES DE CALOR e GAXETAS utilizados no processo produtivo, equipamento utilizado para controlar a temperatura do produto e, dependendo da temperatura, sai com uma especificação diferente. Considerando que os produtos devem atender a especificações pré-estabelecidas, o TROCADOR DE CALOR é um equipamento de suma importância no processo produtivo por ser fluxo de passagem do produto no interior do trocador de calor precisa ser vedado e isso é feito com o uso de GAXETAS. Tanto os TROCADORES como as GAXETAS são bens do ativo permanente e não bens de uso ou consumo, conforme entendeu o fiscal. São utilizados na etapa específica de produção e são indispensáveis a ela, conforme comprovado.

Aborda que o primeiro CFI criado para o Projeto OLEOQUÍMICA é justamente o que engloba a maior parte do investimento realizado e, consequentemente, a maioria dos bens adquiridos para a construção da fábrica. Trata-se do CFI 2400. E, conforme se depreende do Parecer, trata-se da *"implantação no Pólo Petroquímico de Camaçari de Unidade de Produção de 77.000 toneladas/ano de álcoois graxos com a co-produção de ácidos graxos e glicerina"*. Leia-se: trata-se da construção da OLEOQUÍMICA. Também de acordo com o Parecer Técnico, o investimento foi *"composto por projeto básico e detalhado, aquisição e construção das instalações necessárias para a implantação no Pólo Petroquímico de Camaçari de unidade de produção de 77.000 toneladas/ano de álcoois graxos com a co-produção de ácidos graxos e glicerina com capacidade para processar 100.000 toneladas/ano de óleo de palmiste (Palm Kernel Oil - PKO)."*

Afirma que absolutamente tudo o que foi lançado, pelo autuado, no CFI 2400 foi utilizado na montagem das unidades de ácidos e de álcoois graxos, pois apenas este CFI corresponde à aquisição de bens que somam R\$ 47,1 milhões, dos R\$52,5 (sic) que o fiscal autuou (valores dos bens adquiridos e não do crédito glosado).

Enfim, estes e todos os demais bens que constam na planilha, sem exceção, foram utilizados na construção das novas unidades de ácidos e álcoois graxos da OLEOQUÍMICA, e são utilizados na etapa específica de produção. Afirma que sem eles, é impossível haver produção. Além dos equipamentos, máquinas, instrumentos e tubulação, é preciso adquirir todos os materiais necessários nas montagens dos mesmos. Nenhum desses bens é adquirido pronto para uso.

No Projeto da OLEOQUÍMICA contemplou a implantação de um sistema de geração de vapor, para atender a demanda das unidades de ácidos e álcoois graxos. Todos os materiais que foram adquiridos para a construção desse sistema foram lançados no CFI 2401, sendo um sistema de geração de vapor constituído pela caldeira de vapor e todos os seus periféricos, que foram lançadas diversas válvulas adquiridas, bem como os tubings que as compõe, filtros, tubos, transmissores de pressão, manômetros, etc. Além disso, foram adquiridos todos os materiais necessários à montagem e instalação da caldeira e seus periféricos, tais como nipes, juntas, arruelas, anéis, cabos, curvas, conectores, flanges, grampos, joelhos, porcas, parafusos, etc.

Salienta que o sistema de geração de vapor é essencial para a produção da fábrica (e de todas as indústrias químicas) que é utilizado no processo industrial para aquecimento dos sistemas produtivos. É necessário aquecer os produtos, pois as reações químicas somente ocorrem em determinada temperatura. Sem vapor, o processo produtivo da OLEOQUÍMICA não ocorreria.

Desta forma, resta comprovado que nada do que foi adquirido para a construção do sistema de geração de vapor é um material de uso ou consumo do estabelecimento. São, sim, bens do ativo permanente, que gera direito a crédito do CIAP.

Informa novamente que conforme se depreende do Parecer Técnico e também do Formulário do

CFI, trata-se de Investimento para adequação da unidade, para produção de ácidos graxos com baixa concentração de C6. Quando o Projeto inicial foi elaborado, não foi prevista uma demanda de mercado pelo produto C8-C10 low. O Projeto contemplava apenas a produção de C8-C10 high. Para que se tornasse possível produzir o C8-C10 low, foi preciso rever o Projeto, acrescentando mais uma etapa à produção, que consistia na hidrogenação do ácido C8-C10 high. Os bens adquiridos e lançados neste CFI foram todos utilizados na adequação do Projeto, visando à fabricação do C8-C10 low. Portanto, não se trata de materiais de uso ou consumo do estabelecimento, mas sim de bens do ativo permanente, estando todos eles afetos à etapa específica de produção.

Verifica que no Parecer Técnico e também no Formulário referente à Proposta de Investimento, trata-se de Investimento para realizar modificações na unidade industrial, criando condições de produção de novo produto - “Ester metílico C16-C18”, para biodiesel, em função de demanda de mercado.

Assevera que da mesma forma como ocorreu relativamente ao CFI 2774, também neste caso a demanda de mercado não foi prevista no Projeto inicial de construção da fábrica. Para que a fábrica pudesse passar a produzir o éster metílico C16-C18, foi necessário: instalar um novo trocador de calor para resfriamento de uma corrente do processo; instalar um pote para degasagem desta corrente; instalar plataforma de carregamento; instalar instrumentos de controle de temperatura, nível e válvulas de controle; e adequar os alinhamentos (tubulação).

Acrescenta que o trocador de calor, os instrumentos de controle de temperatura e nível, as válvulas de controle, a tubulação, enfim, todos os bens adquiridos e lançados neste CFI foram utilizados na adequação do Projeto da fábrica, visando à fabricação do novo produto. Portanto, não se trata de materiais de uso ou consumo do estabelecimento, mas sim de bens do ativo permanente, estando todos eles afetos à etapa específica de produção, gerando, portanto, direito a crédito do CIAP.

Afirma que foi, deste modo, que aconteceu com relação a todos os bens adquiridos, glosados pelo fiscal. Desde as máquinas e equipamentos, até os materiais destinados à sua montagem e instalação, tais como trilhos, gaxetas, plugs, juntas, chaves, buchas, cabos, tubos, TEs, condutores, arruelas, cartuchos para conexões, tubings, curvas, reles, terminais, disjuntores, dutos, fixadores, grampos, barras e hastes de aterramento, parafusos, anéis, flanges, conectores, joelhos, uniões, virolas, nipes, porcas, bujões, canaletas, calhas, cantoneiras, chapas, cruzetas, leitos para cabos, abraçadeiras para amarração de cabos, discos, emendas, engates, junções, no qual o fiscal se equivocou. Essas partes e peças fazem parte do “sistema” do equipamento; quando se olha para um equipamento, as partes e peças estarão lá, compondo o todo; elas são o próprio equipamento.

Por outro lado, para o bom funcionamento do equipamento, é necessário adquirir itens periféricos, que são conjuntos importantes e vitais ao seu funcionamento, tais como bombas, filtros, isolantes térmicos, medidores de vazão, quadros de distribuição, tampões, bocalas, botões, interruptores, etc. Da mesma forma, um equipamento não funciona sem eles. Eles também compõem o todo, fazendo parte do equipamento em si. Relembra os conceitos de bens do ativo permanente e bens de uso ou consumo.

Quanto ao fato dos bens adquiridos antes da partida da fábrica, reafirma que os ácidos graxos, só entraram em operação em junho/2008, sendo que a segunda, de álcoois graxos, partiu em outubro/2008 e conclui que até o mês de maio/2008 a fábrica da OLEOQUÍMICA nunca havia funcionado. Complementa dizendo que uma fábrica recém-construída e sem funcionamento, evidentemente não precisa de reparo, manutenção ou substituição de peças dos equipamentos. Esta é a maior prova de que o fiscal está totalmente equivocado em seu raciocínio, pois o autuado não adquiriu *materiais para reparo, manutenção ou substituição de peças dos equipamentos*, mas sim bens do ativo permanente, todos eles utilizados na construção de sua nova fábrica ou em adequações do Projeto.

Neste sentido, faz ressalva com julgamento da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal (ACÓRDÃO JJF N° 0427-03/02), em que, apesar de ter dado a autuação por procedente, assim somente foi porque o autuado não apresentou um documento, mas ficou bem claro o entendimento de que, enquanto o equipamento não entrar em funcionamento, os bens adquiridos para sua montagem devem ser considerados como bens do ativo permanente, para efeitos de crédito do CIAP. Pede pela improcedência da infração ora combatida.

Ainda na infração 3, diz que o fiscal se equivocou ao presumir que no período de janeiro/2007 a agosto/2008, o autuado estava se apropriando de créditos do CIAP. Explica, novamente, que a fábrica estava sendo construída - em fase pré-operacional, portanto, até maio/2008, conforme já comprovado, sendo que a primeira venda de mercadoria ocorreu em julho/2008.

Pontua que o primeiro mês em que o autuado apropriou os créditos do CIAP foi em SETEMBRO/2008, conforme se comprova através das páginas do livro Registro de Apuração do ICMS de janeiro/07 a outubro/08 (docs. 50 a 71). Até então, o autuado meramente lançava os créditos no CIAP, o que é totalmente diferente de se apropriar ou de utilizar os créditos do CIAP. Chama atenção que o livro citado, como o próprio nome diz, destina-se apenas ao CONTROLE do crédito. Trata-se de uma obrigação acessória que se cumpriu, mas não significa que se apropriou dos créditos.

No que pertine à infração 4, explica que pode ser verificado no anexo IV, sendo praticamente idêntico ao Anexo III, que serviu como base para a Infração 3. Portanto, todas as alegações da Infração 3, no sentido de que não se trata de materiais destinados ao reparo, manutenção e substituição de peças dos equipamentos do estabelecimento, mas sim de bens do ativo permanente, cabem para a Infração 4 e são reiteradas nesta imputação. Contudo, o fiscal glosou na Infração 4 (Anexo IV) mais bens do que na Infração 3 (Anexo III). Relaciona também os itens glosados a mais na Infração 4, que não foram glosados na 3 (doc. 72).

Frisa que é estranho que esses bens tenham sido glosados na Infração 4, mas não na 3. Se não foram na 3, então o fiscal admitiu que são bens do ativo permanente. Portanto, a autuação deve ser julgada improcedente com relação aos itens relacionados no documento 50, conforme o Anexo IV, consta uma COLUNA desodorizante de Glicerina. Essa Coluna, sem sombra de dúvida, atende ao conceito de ativo permanente já mencionado. Além disso, está absolutamente comprovada e completamente ligada à área de produção da fábrica, pois é o equipamento responsável pela remoção de compostos que podem conferir odores ao produto acabado (a Glicerina). A purificação da Glicerina é uma etapa do processo produtivo do produto acabado.

Considerando que, conforme cabalmente comprovado, todos os bens relacionados na Infração 4 são BENS DO ATIVO PERMANENTE, improcede a Infração 4, uma vez que o autuado faz jus aos benefícios do Programa DESENVOLVE, conforme Resolução nº 14/2005 (doc. 51), que determinou o diferimento do lançamento e do pagamento do diferencial de alíquotas do ICMS incidente nas aquisições, em outra unidade da Federação, de bens destinados ao ativo fixo.

Pede pela Improcedência do Auto de Infração.

O autuante presta informação fiscal, fls. 431/439, de início, informa que nas infrações 1 e 2, o autuado deixou de recolher o ICMS devido por substituição tributária por diferimento nas operações das entradas de vapor d'água e de água de resfriamento e utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente àquelas mesmas mercadorias.

Diz que o contribuinte não contesta o mérito da questão, apenas, se defende dizendo que não houve prejuízo ao Estado, vez que as operações com vapor d'água e água de resfriamento, foram tributadas pelo fornecedor. Argui que o direito ao crédito fiscal seria legítimo em ambos os casos, seja com a tributação feita pelo fornecedor ou pelo adquirente. Rejeita o regime de diferimento nas operações com água de resfriamento, vez que o Regulamento só trata de vapor d'água e água clarificada, desmineralizada ou potável.

Explica que o Regulamento do ICMS, ao transferir a responsabilidade tributária do fornecedor para o adquirente ou destinatário das mercadorias, em tela, a tributação efetuada pelo fornecedor é irregular e o crédito utilizado pelo adquirente é indevido. Neste caso, é defeso ao contribuinte se eximir das suas responsabilidades tributárias, mormente, em se tratando de obrigação tributária principal.

Em relação ao prejuízo do Estado, esclarece que tal tema não faz parte da autuação. No entanto, não se pode deixar passar em brancas nuvens a observação do autuado. Imaginemos a hipótese remota deste auto de infração ser julgado improcedente: o autuado teria seu crédito fiscal legitimado e o fornecedor continuaria com o débito fiscal irregular. Assim, enquanto não extinto o prazo decadencial, a qualquer momento, o Oxiteno poderá estornar o débito fiscal irregular e o Fisco nada poderá fazer, posto que o contribuinte estaria sobre a guarida da legislação tributária. Desta forma, o grupo Oxiteno ficaria com os dois créditos – o crédito fiscal da OLEOQUÍMICA e o estorno de débito da empresa OXITENO.

Quanto à legitimidade dos créditos fiscais, disse que, caso ao autuado efetuasse o pagamento do auto de infração (relativamente ao valor do principal), o direito ao crédito fiscal, ainda assim, não estaria assegurado.

A respeito disso, consta da peça de defesa, que a água de resfriamento era utilizada no combate à formação de fungos. Assim, aduz que tal material não era consumido no processo produtivo, nem como matéria-prima e, tampouco, como produto intermediário. Subtende-se que a sua aplicação devesse ocorrer antes ou depois de cada processo produtivo, como medida preventiva de manutenção com líquido antinscrustante. Neste caso, a água utilizada com esta finalidade, não estaria vinculada à produção, por não ter sido consumida no processo produtivo e por não ter sido integrada ao produto final, na condição de elemento indispensável à sua produção.

Portanto, sua classificação se aplica mais a material de consumo que, até então, **não tem direito ao crédito fiscal**, conforme se depreende das alíneas “a”, “b” e “c”, do inciso I, do § 1º, do art. 93, combinados com a alínea “c”, do inciso IV, do art. 94, do RICMS/BA.

A sociedade empresária invoca os Princípios da Verdade Material e da Razoabilidade visando sustentar que o imposto foi pago e que o direito ao crédito fiscal seria legítimo, mesmo sem a observância da norma tributária.

Na sustentação que o regime de substituição tributária por diferimento não se aplica às operações com água de resfriamento. Argumenta que o Regulamento do ICMS só trata de vapor d'água e água clarificada, desmineralizada ou potável e, por tal razão, não haveria que se falar em utilização de crédito indevido de ICMS “referente à mercadoria adquirida com pagamento do imposto por substituição tributária”.

Entretanto, da declaração do próprio autuado, constata-se o descabimento daquela assertiva. Conforme transcrito, a seguir, o autuado entra em contradição com suas próprias argumentações, quando assegurou, anteriormente, que água de resfriamento é a mesma água clarificada após ser tratada (fl. 145).

Assim, verifica que as operações em lide referiam-se às prestações de saídas e de entradas de água clarificada - que era denominada como *água de resfriamento* pela OXITENO e pela OLEOQUÍMICA. Neste caso, há de prevalecer o Princípio da Verdade Material, invocado pelo próprio autuado, em detrimento das denominações utilizadas pelo fornecedor e pelo autuado, haja vista que, na verdade, a água tida como *de resfriamento* era, de fato, *água clarificada*.

Em relação à bitributação, alegada pelo autuado, assevera que a tributação realizada pela Oxiteno foi irregular, cabendo, entretanto, o estorno do débito respectivo. Com relação à OLEOQUÍMICA, vê-se que deixou de cumprir a obrigação principal de recolher o ICMS Diferido, cabendo, no caso, a exigência contida na autuação.

Esclarece que bitributação é a imposição, por diferentes autoridades, do pagamento de tributos

referentes ao mesmo fato gerador, o que não é o caso. Existe apenas um ente tributante: o Estado; e um único fato gerador: a entrada de água clarificada no estabelecimento adquirente. Se houve tributação indevida, esta pode ser estornada; se houve a falta de tributação na entrada; esta deve ser exigida; se houve crédito fiscal indevido; este deve ser glosado. Nada disso se confunde com bitributação.

Observa que o direito ao crédito fiscal está condicionado a que as mercadorias recebidas pelo contribuinte tenham sido acompanhadas de documento fiscal idôneo, cuja operação respectiva tenha sido tributada pelo imposto, nos prazos e condições estabelecidos na legislação. *A priori*, em não havendo a observância da legislação quanto às condições de tributação, diga-se, a ocorrência do fato gerador, tendo o fornecedor assumido, ao arrepro da lei, a condição de responsável tributário, quando das operações de saídas de água clarificada, vê-se que a tributação foi irregular. Por outro lado, tendo o autuado deixado de cumprir sua responsabilidade tributária, quando das operações de entradas, em desobediência à legislação tributária, nota-se que houve descumprimento de obrigação tributária principal.

Neste caso, não há por que invocar o Princípio da Razoabilidade, uma vez que não seria *razoável* ao Estado a concessão de crédito fiscal em duplicidade (estorno de débito de direito da OXITENO e crédito fiscal legitimado à OLEOQUÍMICA) e abrir mão do seu direito ao ICMS Diferido.

Em relação ao vapor d'água, o autuado afirma que teria direito ao crédito fiscal, mas não esclareceu o seu emprego no processo produtivo. A despeito disso, o ICMS diferido também não foi pago na entrada do estabelecimento, o que caracteriza a utilização indevida do crédito fiscal.

Por tais razões, o autuante requer que os itens 1 e 2 sejam julgados procedentes.

Quanto às infrações 3 e 4, salienta que o autuado alega que os materiais, havidos como destinados ao uso e/ou consumo, teriam sido aplicados na construção de uma fábrica inteira. No entanto, os bens, cujos créditos fiscais foram glosados, são de uso genérico em toda a planta, podendo ser estocados sem nenhum vínculo ao projeto de construção da fábrica nova, que podem ser utilizados a qualquer tempo em pequenos serviços de reparo ou manutenção de qualquer equipamento sem nenhum vínculo com a instalação das máquinas e equipamentos na nova unidade fabril. Tanto assim que nenhuma peça ou parte das máquinas ou equipamentos, de uso específico, foi incluída na autuação, mas, tão somente, os materiais de uso genérico, tais como, curvas, flanges, tubos, válvulas, barras, anéis, porcas, colares, niples, conectores, plugues, lâmpadas, filtros, esferas, acopladores, tubos, conexões, eletrodutos, etc.

Dessa forma, tendo tais bens características de utilidade genérica, não devem integrar a conta de imobilizado, como podem as máquinas e os equipamentos, com suas partes e peças de uso específico, quando da sua aquisição. O correto seria contabilizar tais itens no Ativo Circulante (conta de Estoque), cujos valores correspondentes posteriormente seriam lançados em despesas pré-operacionais, custos de instalação, gastos implantação ou construção, ou nome equivalente.

Assim, afirma que os materiais adquiridos pela empresa, que foram objeto da autuação, que tenham disponibilidade normal no mercado e que, portanto, têm vida útil física e valor econômico por si só, ou seja, sem destino específico determinado pelas suas características, devem ser classificadas em “Estoques” no Ativo Circulante. À medida que tais bens são utilizados ou consumidos, deverão ser apropriados como despesas ou custos; em outras palavras, não devem ser imobilizadas.

Em sentido contrário, com fundamento nos artigos da Lei nº 6.404/76, temos que as partes e peças que acompanham as máquinas ou os equipamentos, quando de suas aquisições, são contabilizadas como Ativo Imobilizado, e como tal geram direito ao crédito do valor do ICMS correspondente. Cita o art. 179/IV da Lei de S.A. define o termo Ativo Imobilizado.

Neste diapasão, ver-se que no art. 20 da LC nº 87/96 assegura ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações que tenham resultado a entrada de

mercadoria no estabelecimento, quando destinada ao ativo permanente, entretanto, o art. 21 estabelece que o sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto que se tiver creditado sempre que a mercadoria entrada no estabelecimento for objeto de prestação de serviço não tributada pelo ICMS ou quando vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento.

Neste último caso, consideram-se alheios à atividade do estabelecimento, não conferindo ao adquirente direito a crédito os bens imóveis por acessão física, conforme § 2º, III, do art. 97 do RICMS/BA, - aqueles que o homem incorpora permanentemente ao solo, como, por exemplo, construções, inclusive os materiais nelas empregados.

Seguindo essa linha de raciocínio, quanto ao direito de crédito do valor do imposto referente a aquisições de materiais elétricos, hidráulicos, dentre outros utilizados nas instalações de iluminação, canalização de gases e líquidos, estruturas, suportes, reparos, manutenção, construção civil, etc., considerando que todos os serviços inerentes não estão sujeitos à tributação do ICMS, há de se convir que não pode ser legítima a manutenção do crédito fiscal naquelas situações.

Outrossim, o próprio autuado declara em sua defesa, os materiais glosados fazem parte do projeto de instalação da fabrica da OLEOQUÍMICA, tendo sido aplicados na forma base do tanque, na edificação da torre de resfriamento, nos prédios das unidades de ácidos graxos e álcoois, na construção das áreas de produção, tancagem e armazenamento nos sistema de água gelada, pastilhamento e floculação, sistemas de carregamento a granel, sendo que tudo isso está vinculado ao projeto de investimento de construção da fábrica da OLEOQUÍMICA, segundo o Parecer Técnico elaborado pelo autuado.

Em nova manifestação, fls. 443/452, o defensor repisa o entendimento quanto à água de resfriamento e vapor d'água alegando serem produtos intermediários.

Em relação à água de resfriamento, diz que está completamente equivocado o entendimento do fisco, pois a água é utilizada para resfriar o sistema produtivo (tubulação, equipamentos, etc). Tal resfriamento é necessário porque as reações químicas só ocorrem em determinadas temperaturas; ou seja: o produto "X" só é produzido se o sistema produtivo estiver FRIA. Nota, ainda, que esse processo é constante; não há que se falar em "*aplicação antes ou depois de cada processo produtivo*", como quer o fiscal. Enquanto houver produção, a água de resfriamento estará percorrendo o processo produtivo, para resfriar o que tiver que ser resfriado. Assim, afirma que a água de resfriamento é consumida no processo produtivo, na condição de elemento indispensável à sua produção, constituindo-se em um produto intermediário, que gera direito à crédito de ICMS na aquisição.

Em relação ao vapor d'água, traz as mesmas razões, ou seja, que as reações químicas somente ocorrem em determinada temperatura. Da mesma forma que algumas delas ocorrem em temperaturas baixas, sendo necessário resfriar os sistemas de produção, outras ocorrem em temperaturas mais elevadas, de onde surge à necessidade de aquecer os sistemas produtivos. O vapor d'água é utilizado exatamente para tal: aquecimento dos sistemas produtivos. Sem o vapor, não seria possível aquecer os sistemas e, pois, as reações químicas não ocorreriam, com isso, é consumido no processo produtivo e essencial para a produção da fábrica, sendo classificado como produto intermediário, sujeito a crédito de ICMS por sua aquisição.

Reclama novamente quanto à inaplicabilidade do art. 343, XIX, do RICMS/BA e explica as características e a utilização dos diferentes tipos da água, como funciona o processo de utilização do componente de água de resfriamento:

**“Água potável** é aquela própria para consumo humano. A Autuada apresenta Certificado de Qualidade da água potável produzida pela Braskem (doc. 01), onde se pode observar suas propriedades.

**Água Desmineralizada.** A Autuada apresenta, também, o Certificado de Qualidade da água desmineralizada produzida pela Braskem (doc. 02), onde também se pode observar suas propriedades, bem como que as mesmas são diferentes da água potável. A água desmineralizada é utilizada pela Autuada de

*duas maneiras: ou na composição de seus produtos (produtos que contém água); ou na produção de vapor d'água, que será utilizado no processo produtivo para aquecer os sistemas.*

**Água Clarificada.** A Autuada apresenta Certificado de Qualidade da água clarificada produzida pela Braskem (doc. 03), onde, igualmente, se pode observar suas propriedades, bem como que as mesmas são diferentes da água potável e da água desmineralizada. A água clarificada não é utilizada pela Autuada.

**Água de Resfriamento.** A Oxiteno, fornecedora da Autuada, compra a água clarificada da Braskem e a submete a um processo de industrialização, que alterará suas propriedades. Este processo consiste na dosagem de fosfatos, Zinco, Hipoclorito de Sódio e Biocida, todos produtos adquiridos da Kurita. **O resultado deste processo é a água de resfriamento, que a Oxiteno vende para a Autuada.**"

Apresenta material da KURITA DO BRASIL LTDA. (doc. 04), onde constam informações a respeito de seus produtos, inclusive as propriedades da água de resfriamento. Nota-se que as propriedades da água de resfriamento são absolutamente diferentes da água potável, da água desmineralizada e da água clarificada.

Declara que a fonte de todos os tipos de água é única: a água na sua forma natural (a depender do manancial ou fonte, e na sua forma natural, podemos chamar de “água bruta” ou “água in natura” ou “água não tratada”, etc). Na medida que passa por processos de “tratamento” adquire características que definem sua denominação como “água clarificada”, água desmineralizada”, “água de resfriamento”, “água potável”, etc, bem como sua utilização específica. Também o RICMS/BA determina o regime de substituição tributária **expressa e especificamente** para as águas **clarificada, desmineralizada e potável**, não havendo que se falar em interpretação abrangente da norma, para fins de determinar a aplicação do regime também à água de resfriamento, em observância ao art. 9º, I, do CTN.

Quanto à bitributação (*bis in idem*), alega o enriquecimento ilícito do Estado da Bahia, e afirma que é “*nítida a posição de desvantagem absoluta em que se encontra o contribuinte! A operação já foi tributada e o que se pretende é que seja novamente, sendo que o Fisco receberá tudo com multa e acréscimos, enquanto o contribuinte que realizou a saída e o respectivo débito, se estornasse o débito e tomasse o respectivo crédito, seria pelo valor histórico*”.

Quanto aos princípios da razoabilidade e da verdade material, afirma que não se deve analisar friamente os fatos, mas, sim, deve-se tomá-los em seu conjunto e analisar os efeitos causados por eles como um todo. O Princípio da Razoabilidade objetiva justamente viabilizar a moderação no exercício do poder, tendo em vista a **proteção dos indivíduos**. Assim, os atos do poder público devem ser adequados e proporcionais, relativamente às situações que visem atender. E não se pode esquecer que a lei não tem fim em si mesma, ou em sua mera literalidade, de forma desapegada a qualquer razoabilidade que norteie o atingimento e a consecução de uma finalidade maior. Sendo assim, reclama que jamais ocorreria a hipótese levantada pelo fiscal de “concessão de crédito em duplidade”, sendo certo que o Estado não estaria abrindo mão de seu direito ao ICMS diferido, ao contrário do afirmado pelo fiscal.

Na questão de bens do ativo imobilizado – direito ao crédito do CIAP – refuta os mesmos argumentos de que glosou dos créditos pertencentes do ativo permanentes, que foram TANQUES e uma COLUNA de processo, depois, porque as partes e peças que adquiriu não foram destinadas ao estoque, mas sim, conforme já exposto, foram utilizadas na construção da nova fábrica.

Reafirma que já demonstrou o rigor com que classifica os bens no Ativo Permanente, seguindo as orientações de uma Circular Normativa; abriu para os nobres Julgadores documentos internos que comprovam que tais orientações foram seguidas; comprovou, através de Parecer Técnico elaborado por profissional habilitado, que todos os bens adquiridos foram de fato utilizados na construção da fábrica, e não para futuros reparos ou manutenção da fábrica. Não seria coerente que uma simples **suposição** prevalecesse sobre todas essas provas!

Reitera que comprovou, cabalmente, que os bens que adquiriu são destinados ao ativo permanente, consoante o art. 179, IV, da Lei das S.A., assim, são de permanência duradoura e destinam-se ao funcionamento normal da sociedade, sendo indispensáveis à manutenção das

atividades do estabelecimento. E, como o próprio fiscal mencionou, o art. 20, da LC 87/96 assegura o direito ao crédito de ICMS com relação à entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente.

Em relação aos bens adquiridos antes da partida da fábrica, reafirma que adquiriu bens para a construção de sua fábrica nova, que só deu partida em JUNHO/2008.

Afirma que o primeiro mês em que a Autuada *apropriou* os créditos do CIAP foi em SETEMBRO/2008, conforme se comprova através das páginas do livro Registro de Apuração do ICMS de janeiro/07 a outubro/08, juntadas à defesa. Até então, a Autuada meramente *lançava* os créditos no CIAP, o que é totalmente diferente de se *apropriar* ou de *utilizar* os créditos do CIAP que se destina apenas ao CONTROLE do crédito. Trata-se de uma obrigação acessória que a Autuada cumpriu, mas não significa que se apropriou dos créditos.

Pede, por fim, pela improcedência do Auto de Infração.

Nas fls. 466/467, a JJF converteu os autos em diligência à ASTEC, e após relatar os fatos referentes às infrações 01 e 02, solicitou que fossem adotadas as seguintes providências:

*Elaborar Parecer elucidativo, com vistas ao esclarecimento se “água de resfriamento” é o mesmo que “água clarificada”.*

*Após a conclusão, pede-se que o sujeito passivo e o autuante sejam cientificados do seu resultado, com a concessão do prazo de 10 dias para que possam se manifestar.*

*Em seguida, retorno-se os autos para o prosseguimento da instrução processual.*

No Parecer da ASTEC nº 0052/2013, o diligente Edgar Pessoa Pereira esclareceu que manteve contato com o Sr. José Luiz Brito de Oliveira, encarregado fiscal da Oxiteno, juntamente com Sr. Victor Falcão de Souza, os quais esclareceram que a *“Água Clarificada, tal como recebida da Braskem, não pode ser utilizada no processo produtivo, devido ao seu caráter corrosivo/incrustante/formador de fouling. Para que possa ser utilizada no processo produtivo, passa por um tratamento químico (aplicação de inibidores de corrosão, agentes dispersantes e controle microbiológico).”* Após este tratamento a água é denominada de *“Água de Resfriamento”*. (fls. 470/472)

Traz a definição da denominação *“Água de Resfriamento”* – *“água utilizada para resfriamento dos equipamentos de uma unidade industrial...”*.

Explica que o tratamento da água da torre *“os sais dissolvidos, sólidos e matéria orgânica em suspensão dissolvidos na água de resfriamento são fatores que contribuem para formação de um meio favorável à proliferação de algas, bactérias e fungos, que por sua vez, prejudicam não só a operação da torre de resfriamento, mas também o desempenho térmico da rede de trocadores de calor. A formação de algas e fungos pode provocar a queda de eficiência, deformação e desprendimento do recheio da torre de resfriamento. O tratamento químico da água de resfriamento para o controle de dureza, pH, condutividade e DBO é importante não só para o desempenho da torre de resfriamento, mas também da rede de trocadores de calor”*

Esclarece quanto ao tratamento da água de arrefecimento, frisando que *“as torres de resfriamento são usadas em muitas indústrias em todo o mundo. Estes circuitos para resfriamento da água são usados nos casos onde é impossível utilizar água fresca para refrigeração. O uso da água de resfriamento deve ser minimizado e o sistema todo deve ser protegido contra corrosão, sedimentos e crescimento biológico. A prevenção dos efeitos ambientais negativos e a formação de legionella são preocupações primárias.*

Trouxe a definição da denominada *“Água Clarificada”* – *“água vinda da natureza que passou por um processo apenas para remoção de materiais sólidos”*.

Pontua que as águas superficiais, geralmente contém sólidos suspensos sedimentares e coloidais, oriundos da erosão do solo, decaimento da vegetação, micro organismos e compostos produtores

de cor. O processo de decantação e filtração constitui o que a indústria de tratamento de água denomina de clarificação.

Conclui que “Água Clarificada” é água vinda da natureza que passou por um processo apenas para remoção de materiais sólidos, enquanto que a “Água de Resfriamento” é a “Água Clarificada”, que passa por um tratamento químico (aplicação de inibidores de corrosão, agentes dispersantes e controle microbiológico).

Em nova manifestação o contribuinte, fls. 477/479, observa que no Parecer da ASTEC com vistas ao esclarecimento se “água de resfriamento” é o mesmo que “água clarificada”, o Auditor Fiscal estranho ao feito corrobora com as alegações da Autuada, no sentido de que a “água de resfriamento” não é o mesmo que “água clarificada”.

Salienta que o fiscal inclusive ressaltou uma diferença gritante entre a água clarificada e a água de resfriamento: o processo de limpeza da Água Clarificada é feito através de decantação e filtração, apenas para a remoção de materiais sólidos; já o processo de limpeza da Água de Resfriamento envolve um tratamento químico, mediante a aplicação de inibidores de corrosão, agentes dispersantes e controle microbiológico (fosfatos, Zinco, Hipoclorito de Sódio e Biocida, todos produtos adquiridos pela Oxiteno NE da Kurita). Ilustra todo o processo da limpeza da Água de Resfriamento.

Pergunta que *“água clarificada fosse o mesmo que água de resfriamento, porque a Autuada não compraria diretamente da Braskem? E por que a Oxiteno promoveria o tratamento químico da água antes de vender para a Autuada, encarecendo a operação?”*.

Disse que não se trata apenas de uma questão de denominação. Sim, porque, de fato, a fonte de todos os tipos de água é única: a água na sua forma natural. À medida em que a água passa por processos de “tratamento”, suas características físico-químicas se alteram, e é isso que define sua denominação como “água clarificada”, “água desmineralizada”, “água potável”, “água de resfriamento”, etc, bem como sua utilização específica. Portanto: **“ÁGUA CLARIFICADA; ÁGUA DESMINERALIZADA; ÁGUA POTÁVEL; ÁGUA DE RESFRIAMENTO”**.

Transcreve o art. 343, XIX, do RICMS/BA, que determina o regime de substituição tributária expressa especificamente para: água CLARIFICADA, DESMINERALIZADA ou POTÁVEL, *in verbis*: *“Art. 343. É diferido o lançamento do ICMS incidente: ... XIX - nas saídas internas de ar comprimido, vapor d'água e água clarificada, desmineralizada ou potável, para o momento em que ocorrer a entrada dos produtos no estabelecimento do adquirente;”*.

Esclarece que a **água de resfriamento**, que o autuado adquire da Oxiteno NE, **não foi abarcado pela norma**, não havendo que se falar em interpretação abrangente, para fins de determinar a aplicação do regime também à água de resfriamento, em observância ao art. 9º, I, do CTN. Portanto, **o regime de substituição tributária não se aplica às aquisições de água de resfriamento**. Pede pela improcedência do Auto de Infração.

Na nova informação fiscal, fls. 504/508, o autuante informa que cuida a lide de divergência de entendimento quanto ao regime tributário aplicável às operações de aquisições de água clarificada tratada quimicamente para ser utilizada em resfriamento: o autuado entende que as operações estariam sujeitas ao regime normal, tendo em vista que a água clarificada tratada quimicamente para fins de esfriamento não teria sido contemplada pelas regras do regime de substituição tributária por diferimento; enquanto que o autuante entende que a água clarificada, sendo tratada quimicamente ou não, estaria sujeita àquelas regras.

Nas questões levantadas – infração 1 – afirma que esta imputação trata-se de aquisições de vapor d'água e de água de resfriamento, cujas saídas do estabelecimento fornecedor estavam sujeitas ao regime de substituição tributária por diferimento, onde a responsabilidade do imposto incidente naquelas operações foi transferida para o adquirente ou destinatário da mercadoria quando da operação de entrada, na condição de sujeito passivo por substituição, conforme art.

343, XIX, do RICMS/97, tendo o contribuinte utilizado o crédito fiscal sem o pagamento do ICMS diferido.

Na infração 2 – sustenta as mesmas alegações da infração anterior que “*trata-se de aquisições de vapor d’água e de água de resfriamento, cujas saídas do estabelecimento fornecedor estavam sujeitas ao regime de substituição tributária por diferimento, onde a responsabilidade do imposto incidente naquelas operações foi transferida para o adquirente ou destinatário da mercadoria quando da operação de entrada, na condição de sujeito passivo por substituição, conforme art. 343, XIX, do RICMS/97, tendo o contribuinte dado entrada daquelas mercadorias em seu estabelecimento, sem o pagamento do ICMS diferido, em desacordo com o estabelecido no art. 347, I, do RICMS/97*”.

No Parecer da ASTEC nº 0052/2013 – o diligente aduz que a água proveniente da natureza passa por um processo de clarificação, que consiste na decantação e filtração de resíduos sólidos [quando a água passa a ser denominada de água clarificada]. Após a água clarificada passar por um tratamento químico (aplicação de inibidores de corrosão, agentes dispersantes e controle microbiológico), pode ser utilizada como água de resfriamento. Reproduz a conclusão do diligente.

*Em princípio, concorda com o Parecer da ASTEC e esclarece que Água Clarificada é “O tratamento de água de rios, lagos e represas proporciona a água clarificada para uso industrial. Utiliza-se neste processo uma solução para decantação para eliminar grande parte de materiais orgânicos e sólidos em suspensão, filtro de areia visando retirar os sólidos em suspensão, filtro de carvão ativo para eliminar o gás clorídrico, odores e coloração e abrandador para eliminar íons de cálcio e magnésio, principais causadores de incrustação”.*

Água de Resfriamento - pontua que após o processo anterior, a água clarificada passa pelo tratamento químico para ser utilizada como água de resfriamento no sentido de evitar os seguintes problemas nos equipamentos de arrefecimento: “*Corrosão, Deposição ou Incrustação, Crescimento Microbiano*”.

Acrescenta que para controlar estes problemas quando utilizada nos equipamentos de troca de calor e no sistema de resfriamento, a água clarificada é tratada com inibidores de corrosão, dispersantes a base de polímeros para atuação em sólidos suspensos, sais dissolvidos, matéria orgânica e outros contaminantes e microbicidas para controlar o crescimento de algas, bactérias e fungos na água.

Conclui que não restou nenhuma dúvida de que a água de resfriamento é a mesma água clarificada que foi submetida a um tratamento químico para ser utilizada no arrefecimento. Portanto, não há divergência nenhuma entre o Parecer da ASTEC, a Manifestação do Autuado e a Informação Fiscal do Autuante.

Esclarece, ainda, que lide não decorre da divergência se a água clarificada é ou não a mesma água utilizada no resfriamento, mas, sim, se o regime da substituição tributária por diferimento alcança as operações com água clarificada tratada quimicamente para ser utilizada como água de resfriamento.

Cita com a reprodução do dispositivo do inciso XIX do art. 343, do RICMS/97. Discorre que sem tentar restringir ou ampliar o alcance da Lei, vimos que as operações com “água clarificada”, em princípio, estão sujeitas ao regime do diferimento, ou seja, a água obtida na natureza, após passar pelo processo de clarificação e ser definida como água clarificada, fica, instantaneamente, submetida aquele regime.

Neste caso, pontua que, uma vez ocorrida a sujeição ao princípio legal, esta não pode ser anulada ou modificada, a não ser mediante outra Lei ou por decisão judicial, não cabendo ao sujeito obrigado retornar ao passado no sentido de excluir do alcance da Lei o bem atingido com a alteração das suas características. A vontade do sujeito passivo da obrigação não tem o condão

de inibir a vontade do legislador, mesmo porque não reside nenhuma dúvida do que consta estabelecido na letra da Lei, por mais sofisticado que seja o processo interpretativo do fato legislado.

Neste diapasão, salienta que há de ser respeitada a essência do produto (água clarificada), que não foi alterada. Em outras palavras, o alcance da Lei atingiu sua natureza primeira, que ainda permanece, em oposição ao que lhe tenha ocorrido posteriormente de forma accidental ou propositada. Assim, o termo “água de resfriamento” pode ser perfeitamente substituído por “água clarificada tratada quimicamente para ser utilizada em resfriamento”, cujas operações estão sujeitas ao regime do diferimento desde o primeiro momento.

Por tais razões, fica descaracterizada a exigência *extra legem* da água clarificada utilizada para resfriamento conforme ensejado pelo autuado, uma vez que o lançamento fiscal do crédito tributário teve origem na letra da Lei, no seu alcance primordial.

Desta forma, o autuante considera devido o pagamento do ICMS pelo adquirente (autuado) nas operações de entradas de água de resfriamento, posto que é a mesma água clarificada, e que o crédito fiscal utilizado é, definitivamente, indevido.

Por oportuno, esclarece que o termo “definitivamente” foi utilizado para lembrar que, no caso de entendimento diverso deste Conselho acerca do regime aplicável às operações com água de resfriamento, há de prevalecer a tese da inadmissibilidade do crédito fiscal (infração 1) porquanto a água de resfriamento é utilizada como material de consumo (arrefecimento), uma vez que aquele bem não é destinado à comercialização, não integra um novo produto e, além disso, não é consumido no respectivo processo de industrialização como produto intermediário.

Neste caso, é de se sentenciar que as infrações 1 e 2 do Auto de Infração como sendo procedentes. Em relação às demais infrações, o autuante mantém todos os termos insertos na Informação Fiscal de fls. 431 a 439, de forma que o auto de infração deve ser julgado totalmente procedente.

## VOTO

Relativamente à validade do procedimento administrativo, constato que o autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, descreveu os ilícitos tributários, fundamentando com a indicação dos documentos e demonstrativos, bem como de seus dados e cálculos, assim como apontou o embasamento jurídico para todas as infrações para as quais restam valores exigidos e que se apresentam perfeitamente compreensíveis.

Igualmente, não foi identificada violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observada a garantia à ampla defesa e contraditório, visivelmente caracterizada nos aspectos abordados nas diversas manifestações do Impugnante.

Ressalto que o art. 167, I do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração de constitucionalidade de lei ou de ato normativo.

A infração 01 decorreu da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária. Trata-se de aquisições de vapor d’água e de água de resfriamento, cujas saídas do estabelecimento fornecedor estavam sujeitas ao regime de substituição tributária por diferimento, onde a responsabilidade do imposto incidente naquelas operações foi transferida para o adquirente ou destinatário da mercadoria quando da operação de entrada, na condição de sujeito passivo por substituição, conforme art. 343, XIX, do RICMS/97, tendo o contribuinte utilizado o crédito fiscal sem o pagamento do ICMS diferido, conforme Anexo I, fls. 14/15.

Saliento que as mesmas notas fiscais, objeto da infração 01 servem de fundamento para a exigência do ICMS referente à infração 02, cujo demonstrativo encontra-se nas fls. 16/17.

Em sua defesa o sujeito passivo argumenta que água de resfriamento não está submetida à postergação do pagamento do imposto, por diferimento, vez que não corresponde à água clarificada, desmineralizada ou potável, estas efetivamente incluídas na hipótese do art. 343, XIX do RICMS/BA.

No intuito de clarear a controvérsia, vez que o autuante até a sua última manifestação entende que haveria apenas o uso de uma outra linguagem, mas que seria a mesma água clarificada, esta JJF deliberou que o PAF fosse diligenciado à ASTEC, quando foi especificamente questionado se “água de resfriamento” é o mesmo que “água clarificada”.

Em resposta, o diligente da ASTEC no Parecer nº 0052/2013 concluiu que “A água clarificada” é a água vinda da natureza que passou por um processo apenas para remoção de materiais sólidos, enquanto que a “Água de Resfriamento” é a “Água Clarificada” que passa por um tratamento químico (aplicação de inibidores de corrosão, agentes dispersantes e controle microbiológico).

Com base no Parecer da ASTEC, não considero que “Água clarificada” seja a “Água de resfriamento”, sendo que a última, que foi objeto da autuação não está sujeita ao regime de diferimento, previsto no art. 343, XIX do RICMS/BA, posto que dito regime somente abarca as saídas internas de ar comprimido, vapor d’água, e água clarificada, desmineralizada ou potável.

Assim, excluo do levantamento fiscal de fls. 14/15, as notas fiscais nº 12.266; 14.456 e 18.932, com ICMS nos valores respectivos de R\$ 5.814,28; 5.759,66 e de R\$ 5.629,49; relativas à água de resfriamento.

Outrossim, o deficiente argui que o fiscal equivocou-se com referência à autuação das notas fiscais relacionadas na defesa, (docs. 25 a 29), uma vez que não se referem às aquisições de água de resfriamento ou vapor d’água, mas sim de Nitrogênio Gasoso e IBC 13. As notas fiscais são de nº 3212, emitida em 05/09/08; 210877, emitida em 30/09/08; 213129, emitida em 31/10/08; 214868, de 29/11/08 e 216238 de 30/12/08., o quer perfaz o valor de ICMS de R\$ 20.204,17.

Os mencionados documentos fiscais estão nas fls. 258 a 262 do PAF e realmente devem ser excluídos da autuação vez que não se tratam das mercadorias objeto da autuação, quais sejam vapor d’água nem d’água de resfriamento.

Assim, o demonstrativo da infração, com a exclusão das notas fiscais acima e das notas fiscais relativas à água de resfriamento, fica modificado para a seguinte configuração:

Data entrada	N Fiscal	Utilidade	Base de cálculo	ICMS
30/09/08	210.878	Vapor	1.459.113,97	248.049,37
30/09/08	210.879	Vapor	34.473,26	5.860,45
				<b>253.909,82</b>
31/10/08	213.130	Vapor	1.996.096,18	339.336,35
31/10/08	213.131	Vapor	42.592,70	7.240,76
				<b>346.577,11</b>
29/11/08	214.869	Vapor	28.390,89	4.826,45
29/11/08	214.870	Vapor	2.078.444,10	353.335,50
				<b>358.161,95</b>
30/12/08	216.250	Vapor	1.546.916,46	262.975,80
30/12/08	216.251	Vapor	31.718,40	5.392,13
				<b>268.367,93</b>
30/09/09	12.267	Vapor	1.568.303,74	266.611,64
30/10/09	14.457	Vapor	1.936.745,68	329.246,77
31/12/09	18.933	Vapor	1.901.972,94	323.335,40
Total				<b>2146210,62</b>

Na peça de defesa, o argumento primeiro apresentado é de que o autuado recebeu a mercadoria tributada normalmente pelo remetente, a Oxiteno, com destaque de ICMS. Desse modo, creditou-se do imposto, fato inerente ao princípio da não-cumulatividade do ICMS. Nos documentos anexos à defesa, fls 04 a 17, estão as notas fiscais emitidas pela Oxiteno Nordeste S.A Industria e Comércio, todas com destaque do ICMS, emitidos por empresa regular perante o fisco. Também essas notas fiscais de saídas foram devidamente escrituradas no livro Registro de Saídas da

Oxiteno, mediante o lançamento do respectivo débito do ICMS, cujos valores foram devidamente escriturados no RAICMS (docs. 18 a 24 da defesa)

Diz que os valores destacados pela remetente são exatamente os valores autuados na infração 02. Assim tratando-se de uma operação de compra de insumo, que foi normalmente tributada pelo remetente da mercadoria, o autuado registrou o correspondente crédito de ICMS, decorrência do princípio da não cumulatividade.

Argumenta também que se tivesse sido observada a hipótese de substituição tributária por diferimento, à autuada caberia um crédito do ICMS incidente na operação; e se o autuado assumisse neste momento a condição de substituta, pagando o ICMS cobrado através da infração 02, teria o direito de creditar-se do valor principal. Assim ainda que cabível a infração 02, a 01 jamais poderia ser-lo, segundo os argumentos trazidos pela defendant.

De todo o explanado, constato que o sujeito passivo ao utilizar-se do crédito fiscal de mercadorias sujeitas ao regime de diferimento (vapor d'água), procedeu ao arrepi da legislação pertinente, com prática que entendeu mais favorável. Invocou o princípio da não-cumulatividade para justificar as compensações que realizou, quando procedeu de forma contrária às disposições tributárias vigentes no Estado da Bahia, especificamente, no que concerne ao regime de diferimento do imposto, cujos dispositivos legais devem ser interpretados de forma restritiva.

Portanto, ocorreu a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, vez que os produtos recebidos da Oxiteno (vapor d'água) estão sob o regime de diferimento do ICMS, sendo o seu pagamento postergado para a entrada no estabelecimento adquirente, no caso o autuado, consoante as disposições do art. 343. XIX do RICMS/BA. Não poderia o sujeito passivo utilizar-se de crédito fiscal de imposto diferido, cujo pagamento ainda não tinha sido realizado. A legislação do ICMS garante ao responsável o direito ao creditamento do imposto diferido, desde que este haja sido devidamente lançado e recolhido, como pode ser interpretado da leitura do § 4º, inciso III, do art. 348 do RICMS/BA, o que não ocorreu na presente situação. Este procedimento decorre da observância do princípio da não cumulatividade, máxima que rege o ICMS.

Ademais, o procedimento pertinente ao regime de diferimento está especificado no art. 346 do RICMS/BA como segue:

*“Art. 346. Salvo disposição regulamentar em contrário, as operações com mercadorias enquadradas no regime de diferimento deverão ser realizadas com emissão do documento fiscal próprio.*

*§ 1º No documento fiscal a que alude este artigo, além das demais indicações exigidas, constarão, no quadro "Dados Adicionais", no campo "Informações Complementares", o número da habilitação do destinatário e a expressão "ICMS diferido - art. 343 do RICMS-BA".*

*§ 2º Não é permitido o destaque do imposto nos documentos fiscais relativos a operações beneficiadas com o regime de diferimento.*

*§ 3º Os documentos fiscais referidos no parágrafo anterior serão lançados no Registro de Saídas do remetente e no Registro de Entradas do destinatário sem débito e sem crédito do imposto, respectivamente, com utilização das colunas "Valor Contábil" e "Outras".”*

Portanto, o parágrafo 3º do Art. 346, que é específico das operações realizadas com diferimento, diz que os documentos fiscais deverão ser lançados no livro Registro de Entradas do destinatário sem crédito do imposto, e o § 2º veda o destaque do imposto nos documentos fiscais relativos às operações beneficiadas com o regime de diferimento.

Quanto ao art. 348, o inciso III, este dispõe sobre a utilização do crédito pelo responsável quando admitido, ou seja após a realização do pagamento.

*“Art. 348. O contribuinte em cujo estabelecimento ocorrer qualquer das situações previstas no artigo*

*anterior efetuará o recolhimento do imposto por ele lançado, inclusive o correspondente às operações*

*anteriores, na condição de responsável por substituição.*

**§ 1º O ICMS será pago:**

*III - no mês seguinte, no prazo previsto para o pagamento do ICMS relativo às operações próprias, porém mediante documento de arrecadação distinto, quando o termo final do diferimento for a entrada da*

*mercadoria no estabelecimento do responsável;*

**§ 4º Na escrituração fiscal das operações de que cuida este artigo, além das demais exigências**

**regulamentares, observar-se-á, especialmente, o seguinte:**

*III - quando o termo final do diferimento for a entrada da mercadoria no estabelecimento do responsável, o documento fiscal será escriturado normalmente no Registro de Entradas, no período da aquisição ou da entrada da mercadoria no estabelecimento, podendo o responsável utilizar o crédito fiscal, quando admitido;*"

Infração procedente em parte com as exclusões dos valores acima apontados, perfazendo o ICMS no valor de R\$2.145.910,62.

Na infração 02, consta a descrição fática de que o sujeito passivo não efetuou o recolhimento do ICMS substituído por diferimento, na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido.

Portanto, o valor exigido é relativo ao imposto, correspondente às operações antecedentes cujo lançamento se encontrava diferido, em virtude da responsabilidade atribuída ao autuado, na qualidade de responsável tributário por substituição, por ter se encerrado em seu estabelecimento a fase de diferimento, por ocasião da entrada no seu estabelecimento.

Tudo em conformidade com o art. 343, inciso XIX do RICMS/BA, no que se refere ao vapor d'água, adquirido da Oxiteno, consoante discriminação nas notas fiscais, relacionadas no Anexo II, fls. 16 e 17 do PAF.

As mesmas notas fiscais que foram excluídas na infração 01 devem sê-lo nesta infração, por não se referirem à vapor d'água, produto inserido no regime de diferimento do ICMS, constante no art. 343, XIX do RICMS/BA, cujo demonstrativo assume a mesma feição do anterior, e o ICMS diferido a ser recolhido perfaz o valor de R\$2.145.910,62.

Infração procedente em parte, no valor de R\$2.145.910,62.

O demonstrativo de débito das infrações 01 e 02 assume a seguinte configuração, para cada uma delas:

Data Ocorrência	Data Vencimento	Base de cálculo	Aliquota	ICMS
30/09/2008	09/10/2008	1.493.587,18	17	<b>253.909,82</b>
31/10/2008	09/11/2008	2.038.688,89	17	<b>346.577,11</b>
30/11/2008	09/12/2008	2.106.835,00	17	<b>358.161,95</b>
31/12/2008	09/01/2009	1.578.634,89	17	<b>268.367,93</b>
30/09/2009	09/10/2009	1.568.303,77	17	<b>266.611,64</b>
31/10/2009	09/11/2009	1.936.745,71	17	<b>329.246,77</b>
31/12/2009	09/01/2010	1.901.972,95	17	<b>323.335,40</b>
total				<b>2146210,62</b>

A infração 03 decorreu da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Os créditos fiscais glosados foram relativos às aquisições de 01/01/2006 a 31/12/2010, lançados no CIAP em razão de 1/48 por mês, referente ao ICMS destacado nos documentos fiscais respectivos. Foram glosadas as parcelas apropriadas no

período entre 01/01/2007 a 31/12/2010, conforme Anexo III, fls. 19 a 111.

Na peça de defesa o sujeito passivo insiste que não se tratam de materiais de uso/consumo, mas peças do ativo permanente, ou bens destinados à construção de uma fábrica nova inteira. Nesse mister traz o conceito legal e contábil de “ativo”, baseado na Lei de S.A, art. 179, inciso IV, posto que cada empresa, em função das necessidades e características essenciais, deve elaborar seu plano de contas imobilizado. Ademais, argui que a Conta “Construções em Andamento”, para uma empresa já em operação, poderá representar obras complementares, construções de anexos, novos depósitos e outros.

Traz a LC 87/96, para referendar o princípio da não cumulatividade e sobre o direito ao crédito de ICMS na aquisição de bens destinados ao ativo permanente do contribuinte.

Clama que para a construção da fábrica, adquiriu diversas máquinas, equipamentos, instrumentos e todo o material necessário à montagem dos mesmos, o que ocorreu antes da partida da fábrica, como nos meses que se sucederam, pois foi necessário realizar algumas adaptações ao Projeto inicial. Portanto, todos os bens adquiridos seriam do ativo permanente, e não para uso ou consumo.

Descreve a utilização de alguns materiais que adquiriu, tais como válvulas e tubings, tubos, instrumentos de indicação/transmissão das variáveis de controle, bombas, estrutura metálica, tanques, filtros, trocadores de calor e gaxetas. Esclarece a implantação e criação do CFI 2400; CFI 2401; CFI 2774; CFI 2853, e conclui a defendant, que todos os bens adquiridos pelo autuado são bens do ativo permanente, sendo legítimos os créditos de ICMS utilizados.

Outrossim, ressalta que a primeira unidade da fábrica do autuado, a de ácidos graxos, só entrou em operação em junho/2008, sendo que a segunda, de alcoóis graxos, partiu em outubro/2008, do que se conclui que até o mês de maio/2008, a fábrica da OLEOQUIMICA nunca havia funcionado. Assim, não adquiriu materiais para reparo, manutenção ou substituição de peças dos equipamentos, mas sim bens do ativo permanente, todos eles utilizados na construção de sua nova fábrica ou em adequações ao Projeto.

Também argumenta que o fiscal jamais poderia ter glosado os créditos no período de jan/07 a set/08, já que não foram apropriados pelo autuado, mas meramente lançados no CIAP, sem a utilização do crédito, como entendeu o fiscal. Aduz que deve ser julgada improcedente com relação ao período de janeiro/2007 a setembro/2008.

Da análise dos argumentos acima, e dos documentos que fundamentam a infração, constato que no Anexo III, fls. 19 a 111, os materiais objeto da infração são, dentre outros, armário tipo guarda-roupa, válvula gaveta, anel selagem, luvas, porca do eixo, barra joelho, redução excêntrica, tela soldada, lâmpadas, identificador para conector de passagem, flange, curva. O período do levantamento foi de 01/02/2006 a 31/12/2010.

Verifico que os bens adrede mencionados são de uso genérico, podem ser estocados e utilizados em qualquer tempo, em serviços de reparo ou de manutenção de equipamentos. Nesse sentido, o autuante reforça, na informação fiscal, que nenhuma peça ou parte das máquinas ou equipamentos de uso específico foi incluído na autuação. Sendo tais bens de origem genérica não devem integrar a conta de imobilizado, tais como as máquinas e os equipamentos. Deveriam ser contabilizados no Ativo Circulante, nas Conta Estoques, cujos valores seriam lançados em despesas pré-operacionais, custos de instalação, gastos de instalação, gastos de implantação ou construção, ou nome equivalente, como ressaltou o autuante na informação fiscal.

A Lei Complementar nº 87/1996 quando dispõe a respeito dos créditos fiscais em relação à matéria em discussão, estabelece no seu art. 33, I, que somente darão direito a crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020 (redação dada pela LC 138/2010).

E, ao instituir o ICMS no Estado da Bahia, em obediência ao art. 1º da LC 87/96, a Lei nº 7.014/96, como não poderia deixar de ser, segue todas as suas determinações (art. 29, § 1º, II, § 2º, § 3º e art. 30, III).

Ao regulamentar as determinações da Lei nº 7.014/96, o RICMS/97, no art. 93, V, “b”, define como material de uso e consumo: *mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação (§ 11) (Lei Complementar nº 87/96)*. Por seu turno, no § 1º, I, do citado artigo determina 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: 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.*

Diante destas determinações, a definição de “produto de uso e consumo” deve ser vista em relação à atividade de cada estabelecimento, pois o que se depreende é que o sistema de crédito do ICMS que prevalece na legislação estadual tem cunho restrito, não comportando ampliações para abranger os materiais empregados na conservação, limpeza ou reposição de peças de equipamentos e ferramentas, nem produtos utilizados após o término da produção de uma mercadoria. E tal entendimento decorre da interpretação das normas que compõem o ordenamento jurídico nacional e expresso na Lei Complementar nº 87/96, Lei Estadual nº 7.014/96 e do Regulamento do ICMS.

Dessse modo, os produtos não diretamente afetados ao processo de produção não geram direito de crédito fiscal já que o legislador, quando assim se posicionou, estava a distinguir “insumo” (tudo quanto é gasto ou investido visando à obtenção de determinado resultado, produto final ou a prestação do serviço - matéria prima e produtos intermediários) de “material de uso e consumo”.

Observo que os produtos objeto da autuação não possuem características de produtos intermediários, empregados no processo produtivo e integrante do produto final, não gerando direito à utilização de crédito fiscal, sendo considerados material de uso e consumo. Por consequência, correta a glosa dos créditos fiscais utilizados, uma vez que a exigência fiscal tem base legal.

Também refuto o argumento do defendant de que houve mero lançamento escritural, sem a utilização dos créditos fiscais vez que a apropriação dos créditos no Livro CIAP já possibilita a sua utilização, enquanto não ocorrido o prazo decadencial.

Em assim sendo, todos os produtos cujos créditos foram glosados na infração do presente lançamento fiscal se caracterizam como materiais de uso e consumo. Também são considerados alheios à atividade do estabelecimento, não conferindo ao adquirente direito a crédito os bens imóveis por acesso física, conforme art. 97, § 2º, III do RICMS/BA, como por exemplo, construções, inclusive os materiais nelas empregados. Infração procedente.

Em decorrência, a infração 04 relativa à exigência do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação, e destinadas a consumo do estabelecimento, também deve ser mantida haja vista que alguns deles são os mesmos materiais da infração anterior, destinados ao reparo, manutenção e substituição de peças e equipamentos do estabelecimento, conforme Anexo IV, fls. 112 a 119 do PAF. Outros materiais não foram incluídos na infração 03, mas são também para uso e consumo do estabelecimento, e não houve o recolhimento da diferença de alíquotas, na data regulamentar.

Infração procedente.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207140.0023/12-1, lavrado contra **OLEOQUÍMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no de **R\$11.738.200,12**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de **20/12/11**.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de fevereiro de 2014.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - RELATORA

ÀLVARO BARETO VIEIRA - JULGADOR