

PROCESSO	- A. I. Nº 207140.0023/12-1
RECORRENTE	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO	- OLEOQUÍMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.
RECURSO	- RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 0036-04/14
ORIGEM	- INFAS INDÚSTRIA
INTERNET	- 27/04/2015

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0070-11/15

**EMENTA: ICMS. DIFERIMENTO.** **a)** ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **b)** FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DIFERIDO. Mantida a Decisão pela exclusão dos valores relativos a produtos não enquadrados no regime de diferimento previsto no art. 343, XIX do RICMS/BA. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, interposto pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, com vistas ao reexame da Decisão proferida que desonerou em parte os valores exigido nas infrações 1 e 2. O Auto de Infração lavrado em 29/06/12, exige ICMS no valor de R\$11.813.015,30, em decorrência de quatro infrações, sendo objeto do Recurso:

1. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, nas aquisições de vapor d’água e de água de resfriamento, cujas saídas do estabelecimento fornecedor estavam sujeitas ao regime de substituição tributária por diferimento, transferindo a responsabilidade do imposto para o adquirente 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 - R\$2.183.618,21 – Multa de 60%.
2. Deixou de proceder ao recolhimento do ICMS substituído por diferimento, na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido, nas aquisições de vapor d’água e de água de resfriamento, cujas saídas do estabelecimento fornecedor estavam sujeitas ao regime de substituição tributária por diferimento, transferindo a responsabilidade para o adquirente da mercadoria na operação de entrada, na condição de sujeito passivo por substituição, cf. art. 343, XIX, do RICMS/97, sem o pagamento do ICMS diferido, em desacordo com o disposto no art. 347, I, do RICMS/97 e Anexo II - R\$2.183.618,21 – Multa de 60%.

No que se refere às infrações 1 e 2, na Decisão proferida a 4ª JJF inicialmente afastou a nulidade suscitada sob o argumento de que houve violação ao princípio do devido processo legal, fundamentando que as infrações foram expostas com clareza tendo como suporte demonstrativos e documentos fiscais que possibilitaram exercer o direito de defesa.

Também que de acordo com o art. 167, I do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo. No mérito apreciou:

*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.*

*Saliente 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 declarear 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 abrange 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 defendente 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
				253.909,82
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
				346.577,11
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
				358.161,95
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
				268.367,93
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				2146210,62

*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 sê-lo, segundo os argumentos trazidos*

pela defendente.

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 arreio 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 ser-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	253.909,82
31/10/2008	09/11/2008	2.038.688,89	17	346.577,11
30/11/2008	09/12/2008	2.106.835,00	17	358.161,95
31/12/2008	09/01/2009	1.578.634,89	17	268.367,93
30/09/2009	09/10/2009	1.568.303,77	17	266.611,64
31/10/2009	09/11/2009	1.936.745,71	17	329.246,77
31/12/2009	09/01/2010	1.901.972,95	17	323.335,40
<i>total</i>				214.6210,62

A Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF//99.

O sujeito passivo foi cientificado do resultado do julgado na primeira instância em 24/03/14 (fl. 542), em 11/06/14 protocolou pedido de representação a Procuradoria Fiscal em razão de controle de legalidade (fls. 553/564), visto que o Recurso Voluntário interposto em 16/04/14 (fl. 545) foi arquivado em decorrência de perda de prazo.

A PGE/PROFIS converteu o processo em diligência ao autuante (fl. 601) que se manifestou às fls. 602/603, tendo indeferido o pedido por entender que não preenchia os requisitos nos artigos 119 e 113, §5º do RPAF/BA, dado a inexistência de vício insanável ou ilegalidade flagrante.

O contribuinte interpôs Recurso hierárquico, nos termos do disposto no art. 54 da Lei nº 12.909/11, representando os argumentos do pedido da representação em controle de legalidade.

Em despacho da PGE/PROFIS (fl. 624), indeferiu o Recurso, fundamentando que o mesmo persegue a reconsideração do entendimento do indeferimento das mesmas razões jurídicas. O mesmo foi homologado pela procuradora assistente (fl. 625). O contribuinte foi cientificado da Decisão proferida e o PAF encaminhamento ao CONSEF para apreciação do Recurso de Ofício.

Na assentada do julgamento no dia 10/03/14, o patrono do autuado apresentou memorial no qual manifestou posicionamento de que devem ser mantidas as exclusões com relação aos produtos nitrogênio e IBC 13 que não se confundem com os produtos sujeitos ao regime de diferimento, bem como os lançamentos em duplicidade (Recurso de Ofício).

Argumentou também, que a 1ª JJF no Acórdão JJF 0211-01/14 (exercício de 2010 e 2011) decidiu que a exigência contida no item 1 é nula, por ilegitimidade passiva, em razão de entender que o ICMS devido por substituição destacado na nota fiscal de venda dos produtos enquadrados no regime de diferimento (emitida pela Oxiteno), era devido pelo remetente e não o destinatário.

## VOTO

As infrações 1 e 2 acusam utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo à mercadoria adquirida [vapor d'água e água de resfriamento], com pagamento do imposto por substituição tributária e pela falta de recolhimento do imposto na condição de responsável [diferimento].

A 4ª JJF fundamentou sua Decisão, pela Procedência em Parte destas infrações, com base em:

- a) Indicação de aquisições de “água de resfriamento ou vapor d'água” pelas Notas Fiscais nºs 3212, 210877, 214868 e 216238, que se referem a Nitrogênio Gasoso e IBC 13.
- b) Parecer ASTEC 52/13 (fls. 470/472), atestando que a água de resfriamento é água clarificada que

passa por um tratamento químico (aplicação de inibidores de corrosão, agentes dispersantes e controle biológico), para que possa ser utilizada no processo produtivo;

No tocante às infrações 1 e 2, com relação às Notas Fiscais n<sup>os</sup> 3212, 210877, 214868 e 216238, constato que foram indicadas nos demonstrativos elaborados pela fiscalização como de “vapor [d’água]”, enquanto que as cópias das notas fiscais juntada às fls. 259 a 262 consignam aquisição de IBC 13 e nitrogênio gasoso.

Neste caso, entendo que não merece reforma a Decisão de que os produtos devem ser excluídos da autuação porque “não se tratam das mercadorias objeto da autuação” [vapor d’água ou água de resfriamento].

Quanto às operações de aquisição de “água de resfriamento”, verifico que a 4<sup>a</sup> JJF fundamentou sua Decisão afirmando que a água clarificada está submetida ao regime de substituição tributária por diferimento, mas não engloba a água de resfriamento.

Verifico que o art. 343, XIX do RICMS/97, contempla o diferimento de:

*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;*

Conforme descrito na impugnação inicial há diferentes tipos da água, sendo que as indicadas literalmente no regime de diferimento possuem as seguintes características:

*Água Clarificada – água vinda da natureza que passou por um processo de remoção de matérias sólidas , mediante processo de filtração e decantação (fl. 478);*

*Água Desmineralizada – água vinda da natureza (fl. 145) que passa por um tratamento para remoção de sais (evitando que os sais se depositem na tubulação das caldeiras).*

*Água potável - é a água própria para o consumo humano.*

Já a **água de resfriamento**, segundo o autuado (fl. 445) e confirmado pelo diligente da ASTEC/CONSEF (fl.471), resulta da aquisição de “água clarificada” da Braskem pela empresa Oxiteno, que a submete a um processo de industrialização, mediante dosagem de fosfatos, zinco, hipoclorito de sódio e biocida, para evitar a formação de fungos que poderão criar crostas nos trocadores de calor (fl. 145).

Pelo exposto, a água da natureza pode passar por processos de tratamento de forma que venham atender às necessidades industriais ou de consumo humano, e o legislador procurando atender a demanda do setor industrial, contemplou com diferimento às aquisições de água clarificada, desmineralizada ou potável.

Certamente, a água clarificada adquirida pela Oxiteno da Braskem, em se tratando de insumo utilizado no processo industrial deveria estar contemplada com o benefício fiscal do diferimento, pela lógica tributária, visto que após transformá-la em água de resfriamento passa a ser utilizada em processo industrial, que foi o objetivo que o regime de diferimento pretendeu alcançar.

Entretanto, a suspensão da incidência do ICMS é uma espécie de benefício fiscal condicionado e, nessa situação, a legislação a ser aplicada às operações amparadas por esse benefício fiscal deve ser interpretada de forma literal (art. 111 do CTN).

Como o fornecedor (Oxiteno) deu tratamento de tributação normal à operação de comercialização de “água de resfriamento”, a exemplo da Nota Fiscal nº 18.932 (fl. 210), considero que na dúvida deve ser interpretado que o produto em questão é tributado pelo regime normal do ICMS (art. 112 do CTN), mesmo porque a operação de aquisição foi tributada pelo remetente, não causando qualquer prejuízo à Fazenda Pública Estadual.

Porém, o enquadramento indicado na infração foi de infringência do disposto no art. 97, IV, “b” do RICMS/97, que estabelece vedação a utilização do crédito fiscal quando a operação de aquisição ou a prestação tiver sido efetuada com pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária, salvo exceções expressas (artigos 356 e 359).

Já o artigo 356 do citado RICMS, estabelece que para utilização do crédito fiscal pelo adquirente (§ 1º) deve ser observado o disposto no art. 359, cujo, § 1º, I estabelece que a condição para que se utilize o crédito fiscal é que:

*I - mercadorias destinadas a outro estabelecimento para emprego como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem na industrialização de produtos tributados...*

Portanto, a exigência fiscal refere-se a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, em razão da falta de pagamento do imposto por antecipação (diferimento), com relação ao produto “água de resfriamento” recebidos da Oxiteno. Mesmo que não esteja contemplada pelo regime de diferimento, não tendo sido utilizada como matéria prima ou produto intermediário no processo industrial, (e sim para “resfriar o sistema produtivo, tubulação, equipamentos, etc), como dito pelo sujeito passivo na sua impugnação (fl. 446), não é permitido a utilização do crédito fiscal, por se considerar como material de uso ou consumo.

Portanto, deve ser mantida a Decisão pelo afastamento da exigência fiscal com relação aos valores exigidos referentes às Notas Fiscais nºs 12.666, 14.456 e 18.932, conforme ajuste no demonstrativo acostado à fl. 528, tendo em vista que mesmo que o produto não se caracterize como matéria prima ou produto intermediário, a exigência acusa utilização indevida de crédito fiscal em razão da falta de pagamento do imposto devido por diferimento. Por esse motivo, fica mantida a Decisão pelo afastamento da exigência do imposto, visto que considerar o crédito fiscal indevido por se tratar da material de uso ou consumo, muda o fulcro da autuação.

No que se refere à infração 2, que acusa falta de recolhimento do ICMS substituído por diferimento, na condição de responsável pelo recolhimento do imposto, conforme apreciado na infração 1, trata-se das mesmas mercadorias, ou seja, vapor d’água e água de resfriamento.

Com relação às mercadorias que foram objeto da desoneração por parte da Decisão proferida pela primeira instância, não merece qualquer reparo, visto que o produto água de resfriamento, conforme apreciado na infração 1, não se enquadra no regime de diferimento e da mesma forma, os produtos IBC 13 e nitrogênio gasoso.

Portanto, não é devido os valores exigidos relativos a estes produtos adquiridos pelo sujeito passivo, visto que não estão contemplados com o diferimento ao teor do disposto no art. 343, XIX do RICMS/97. Fica mantida a Decisão pela Procedência Parcial da infração 2, com valor devido de R\$2.145.910, 62.

Quanto à Decisão contida no Acórdão JJF Nº 0211-01/14, observo que com relação aos valores exigidos que foram julgados procedentes nesta autuação, foi interposto Recurso Voluntário intempestivo que foi arquivado, como determina a legislação e não há o que apreciar.

Além disso, com relação à Decisão prolatada em primeira instância, foi interposto Recurso de Ofício da Decisão e o mesmo ainda não foi apreciado em segunda instância, portanto, não tem efeito pleno paradigmático aquele julgamento, por não ser o de caráter definitivo.

Entendo ainda que embora o Recurso Voluntário tenha sido julgado intempestivo, vislumbro que uma vez que foi exigido ICMS pela falta de pagamento do imposto diferido (infração 2), tendo sido julgada Procedente a infração, dar caráter de legalidade ao direito de utilização de crédito fiscal exigido na infração 1, se efetuado o pagamento. Como a empresa após a autuação dispõe de prazo para pagamento do imposto, apresentar impugnação e interpor Recurso, o crédito fiscal ficaria caracterizado como de uso indevido se após esgotado o prazo final de pagamento, o contribuinte não efetuasse o seu recolhimento.

Concluo que mantida a Decisão pela utilização indevida do crédito fiscal (infração 1) cuja acusação é de utilização indevida em razão do não pagamento do imposto devido por diferimento que se encerra no momento da entrada e efetuado o pagamento do imposto exigido no lançamento (infração 2), resta caracterizado o enriquecimento ilícito do Estado, o que contraria os princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo, previstos no art. 2º do RPAF/BA.

Ressalto que esta apreciação está vinculada a acusação de utilização indevida do crédito fiscal em razão do não pagamento do imposto diferido, sem considerar os limites estabelecidos quanto à destinação das mercadorias, em especial o previsto no artigo 356, § 1º e art. 359, § 1º, I do RICMS/97, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores.

Como o Recurso Voluntário foi interposto de forma intempestiva, havendo uma ilegalidade flagrante, pode ser objeto de Pedido de Controle de Legalidade à PGE/PROFIS.

Pelo exposto voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

#### VOTO EM SEPARADO

Embora me alinhe ao posicionamento firmado pelo Nobre Relator no que pertine à impossibilidade de esta Câmara apreciar o mérito das exigências em face da intempestividade quanto à apresentação do Recurso Voluntário, sinto-me no dever de ressaltar a ilegalidade flagrante que vislumbro ao constatar a manutenção concomitante das exigências consubstanciadas nos itens 1 e 2 do Auto de Infração.

Como bem ressaltado no voto condutor do presente acórdão, o julgamento pela Procedência da exigência consubstanciada no item 2 do Auto de Infração implica necessária e inexoravelmente na improcedência da exigência consustanciada no item 1 sob pena de restar caracterizado o enriquecimento ilícito do Estado, o que não se pode conceber sob qualquer hipótese. Senão vejamos:

Da análise dos autos constata-se que, ao fiscalizar as operações praticadas pelo sujeito passivo nos exercícios de 2008 e 2009, os prepostos fiscais identificaram que este adquiriu mercadorias – vapor d’água e água clarificada – sujeitas ao diferimento do lançamento e pagamento do imposto para o momento da entrada em seu estabelecimento, sem, no entanto, proceder ao lançamento e ao recolhimento do tributo devido por substituição. Constatou ainda que as respectivas notas fiscais de entrada continham o destaque do imposto e que o adquirente se apropriou do crédito correspondente por estar convicto tratar-se de insumos utilizados em seu processo fabril.

Diante de tal situação fática, entendendo que o procedimento então adotado contraria a legislação de regência, os prepostos autuantes procederam à glosa dos créditos apropriados – infração 1 – e, concomitantemente, exigiram o imposto diferido que deixara de ser recolhido no momento da entrada das mercadorias – infração 2.

No entendimento externado pela fiscalização, que foi convalidado pela decisão de piso, o crédito fiscal correspondente a tais operações só poderia ser admitido acaso o imposto, cujo lançamento foi diferido, fosse efetivamente pago quando da entrada das mercadorias, o que não se verificou.

Ocorre, todavia, que a premissa da qual partiu a fiscalização, no sentido de que o direito ao crédito do imposto diferido está condicionado ao pagamento temporâneo do imposto, não me parece advir da adequada interpretação das normas insertas nos artigos 342 e seguintes do RICMS/BA, responsáveis, como cediço, pelo estabelecimento das regras aplicáveis às operações sujeitas à substituição tributária por diferimento.

Em verdade, o inciso III dos §1º e §4º do artigo 348 do RICMS que deram sustentação ao lançamento apenas estabelecem o prazo e a forma em que o imposto diferido deve ser recolhido nas hipóteses em que o termo final deste ocorrer no momento da entrada da mercadoria, como no caso dos autos, bem assim como e quando as notas fiscais de entrada devem ser escrituradas, ressaltando, como não poderia deixar de ser, o direito ao crédito do imposto quando aplicável.

Analisemos neste sentido e com a devida e necessária cautela o texto das mencionadas normas:

*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; Grifos meus*

Aplicando os dispositivos acima transcritos ao caso dos autos tem-se que, tendo adquirido mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária por diferimento com termo final fixado para o momento da entrada em seu estabelecimento, o sujeito passivo deveria: (i) escriturar as notas fiscais no período de apuração em que as mercadorias deram entrada no estabelecimento, lançando-as na coluna *Outras* do seu livro Registro de Entradas, independentemente de estas terem sido emitidas com destaque do imposto, já que incorreto o procedimento adotado pelo remetente; (ii) convicto de que as mercadorias adquiridas se caracterizam como insumos aplicados em seu processo fabril, proceder à escrituração do crédito fiscal no mesmo mês das respectivas entradas; e (iii) lançar o imposto devido quando das entradas dos insumos, recolhendo-o no mês seguinte ao da apuração, mediante documento de arrecadação com código de recolhimento específico.

Como se vê, apesar de a obrigação de lançar o imposto se concretizar no período de apuração em que se dá a entrada das mercadorias, que, ressalte-se, coincide com o momento de apropriação do crédito, o respectivo recolhimento só deve ocorrer no mês seguinte, em prazo idêntico ao aplicável ao imposto incidente sobre as operações próprias.

Nestes termos, intuitivo concluir que o direito ao crédito do imposto incidente na entrada das mercadorias não está relacionado ao seu pagamento que só ocorrerá mês seguinte ao da apuração, mas sim ao seu lançamento que deve se dar no mesmo momento da entrada da mercadoria.

Uma vez lançado o imposto resta configurada a assunção do ônus deste por parte do adquirente – sujeito passivo por substituição – evento que, nos termos da legislação de regência, enseja o direito a crédito, direito este que só não prevalecerá na hipótese de as mercadorias adquiridas terem como destinação o uso ou consumo do estabelecimento, fato que não se verificou no caso dos autos, já que não foi esta a motivação da glosa realizada.

Pois bem! Tendo a fiscalização verificado que o contribuinte não realizou o auto lançamento do imposto que houvera sido deferido o fez de ofício, considerando, acertadamente, como datas de ocorrência dos fatos geradores aquelas em que se deram as entradas das mercadorias no estabelecimento autuado.

A adoção de tal conduta, na medida em respaldada pela legislação de regência, implica, necessariamente, na convalidação do direito a crédito por parte do contribuinte. E isto simplesmente porque, como visto, o fator determinante do direito ao crédito do imposto nestas hipóteses não é o seu recolhimento do temporâneo, como asseverou a decisão de base, mas sim a efetivação do lançamento, seja ele realizado por parte do sujeito passivo ou de ofício, aliado, por óbvio, à natureza e destinação do insumo adquirido.

Frise-se, pela sua fundamental importância, que o lançamento do imposto deferido de que aqui se trata, apesar de ter sido levado a efeito na data da lavratura do Auto de Infração, tem como datas da ocorrência dos fatos geradores aquelas em que se deram as entradas das mercadorias ocorreram, porquanto, deve, inexoravelmente, produzir os mesmos efeitos jurídicos que o auto lançamento temporâneo, por parte do sujeito passivo por substituição, produziria.

Seguindo esta trilha, o direito ao crédito deve ser reconhecido também de forma retroativa, conclusão que esvazia de fundamento legal da exigência consubstanciada no item 1 do Auto de

Infração.

É neste ponto que reside a ilegalidade flagrante na manutenção da exigência da infração 1 que, se admitida em sede de controle de legalidade, implicará em afronta acintosa à legalidade estrita e à moralidade, bem assim em enriquecimento ilícito por parte do erário estadual.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **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 recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor 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.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de março de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

ROSANY NUNES DE MELLO NASCIMENTO – VOTO EM SEPARADO

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS