

**PROCESSO** - A. I. N° 279464.0001/11-8  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e OXITENO NORDESTE S/A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO  
**RECORRIDOS** - OXITENO NORDESTE S/A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0181-04/14  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 13/11/2015

#### **1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO C.J.F N° 0286-11/15**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAIS DESTINADOS AO USO E CONSUMO. **a1)** Restou comprovado que o produto em questão [lacre de segurança] não é utilizado como material de embalagem e sim material de uso ou consumo, cuja vedação de crédito fiscal é expressa na legislação do imposto (infração 1). Mantida a Decisão. **a2)** Partes dos materiais adquiridos são empregados como peças de reposição e outra parte apesar de integrar o ativo imobilizado para fins da legislação societária, são empregados na construção de bens de acessão física cujo crédito fiscal é vedado pela legislação do imposto. Mantida a Decisão (Infração 6). **b)** REGISTRO DE VALORES SUPERIORES AOS PERMITIDOS NA LEGISLAÇÃO. Restou comprovado que na apuração do coeficiente de apropriação dos créditos fiscais relativos aos bens do ativo permanente, foram excluídos indevidamente valores relativos a operações contempladas com imunidade ou isenção, cuja manutenção do crédito fiscal é assegurado. Também incluído indevidamente os valores relativos as saídas de bens em caráter não definitivo. Refeitos os cálculos. Redução do débito (Infração 5). Modificada a Decisão. **4.** DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. Itens relacionados à infração 1 [lacre de segurança] utilizado como material de uso ou consumo. Cabível a exigência da diferença de alíquota (infração 2). Mantida a Decisão. **5.** ACRÉSCIMOS TRIBUTÁRIOS. ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS. PAGAMENTO EXTEMPORÂNEO DO IMPOSTO. A descrição do suposto ilícito e o enquadramento legal não correspondem aos fatos constatados. Infração descaracterizada. Mantida a Decisão. **6.** BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO INFERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO. Diante da impossibilidade de apurar o custo unitário dentro do mesmo mês em que é efetuada a operação de transferência é razoável acolher a apuração da base de cálculo em conformidade com o custo apurado em mês anterior. Infração 4 descaracterizada. Mantida a Decisão. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão por maioria

quanto à infração 6 e, unânime em relação às demais.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida no Acórdão nº 0181-04/14 (fls. 1200/1213), por ter desonerado a totalidade da infração 3 e 4 e parte da infração 1, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte, relativo às infrações 1 julgada Procedente em Parte e 5 e 6 julgadas Procedentes, com base no art. 169, I, “b”, do citado Regulamento. O Auto de Infração lavrado no dia 05/12/11, exige ICMS no valor histórico de R\$ 1.328.800,82, acusando o cometimento de oito infrações, sendo objeto dos recursos as infrações:

- 1. Utilização indevida de crédito, referente às aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento. Está dito que a imputação diz respeito ao hidróxido de sódio usado no tratamento de efluentes e à KURITA, cuja destinação é o tratamento de água (anexos A-1 e A-2) - R\$277.418,51 e multa de 60%.*
- 2. Falta de recolhimento das diferenças de alíquotas nas aquisições interestaduais de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento. Consta que as operações autuadas são as mesmas da infração 01, que teria sido reconhecida pelo sujeito passivo, embora não paga (anexo B) - R\$ 142.841,85 e multa de 60%.*
- 3. Falta de recolhimento dos acréscimos moratórios atinentes ao imposto recolhido intempestiva e espontaneamente. “No período de janeiro a novembro de 2007 a Oxiten creditou-se do ICMS decorrente da aquisição de produtos destinados a uso e consumo (produtos da kurita destinados ao tratamento de água), no mês de dezembro de 2007 a empresa reconheceu o erro e estornou todo crédito indevido (relativo ao período de janeiro a novembro de 2007) pelo valor histórico, restando recolher os acréscimos moratórios entre o período da ocorrência do fato gerador (de janeiro a novembro de 2007) e a data extemporânea do seu reconhecimento (dezembro de 2007). Para o cálculo dos acréscimos moratórios foi utilizado o sistema da SEFAZ, a metodologia e o valor encontrado encontram-se demonstrados nos anexos A-3 (...) e A-4 (...)” - R\$ 3.076,90 e multa de 60%.*
- 4. Saídas de produtos em transferências para estabelecimento localizado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, com preço inferior ao custo de produção (anexos, C, C1 e C2) - R\$ 25.254,49 e multa de 60%.*
- 5. Utilização indevida de crédito, relativo às entradas de bens do ativo imobilizado em valores superiores aos permitidos na legislação (anexos D e D3 a D10) - R\$ 542.759,56 e multa de 60%.*
- 6. Utilização indevida de crédito, referente às mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente. Está registrado que o contribuinte lançou no livro CIAP compras de materiais de uso e consumo, utilizados em função de desgaste e manutenção dos equipamentos da unidade industrial (anexos D e D3 a D10). ICMS de R\$ 173.352,72 e multa de 60%.*

A 4ª JF proferiu a Decisão contida no Acórdão JF 0204-04/12 (fls. 1020 a 1032), que foi anulada pela 3ª CJF por meio do Acórdão CJF 0116-13/13 (fls. 1123//1127), vindo a ser julgado novamente através do Acórdão JF 0181-04/14, objeto dos recursos interpostos.

Na Decisão proferida inicialmente afastou a nulidade suscitada por entender que as infrações foram descritas com clareza e que possibilitou exercer o direito de defesa.

Indeferiu o pedido de realização de diligência fiscal por entender que os elementos contidos no processo eram suficientes para a formação de sua convicção (art. 147, I, “a”, RICMS/97).

Ressaltou que as infrações 7 e 8 não foram impugnadas, ficando mantidas.

Com relação ao mérito apreciou que:

*A infração 01 versa sobre utilização indevida de crédito nas aquisições de materiais destinados ao uso e consumo. Consoante o que foi acima exposto, a contenda permanece tão somente no que diz respeito aos lacres para transporte rodoviário das cargas.*

*Tal assunto já foi apreciado por esta Junta de Julgamento no Acórdão JF 0408-04/10, mantido na segunda instância por intermédio do Acórdão CJF 0303-11/11, em consonância com o entendimento contido no Acórdão CJF 0250-11/08, no qual também restou clara qual é a concepção deste Conselho sobre a questão.*

*Ocorre que os materiais (lacres utilizados nos veículos de transporte), em relação aos quais o impugnante pretende ter direito de crédito, não se enquadram nas condições exigidas no art. 93, § 1º, RICMS/1997, em razão de que concluiu que o autuante trabalhou com acerto na revisão.*

*Acato o levantamento de fls. 937 a 947, elaborado pelo fisco, de maneira que a infração 01 fique reduzida de R\$*

277.418,51 para R\$ 105.155,60. As quantias devidas estão nas colunas denominadas “TOTAL DO ICMS INDEVIDO REMANESCENTE A SER RECOLHIDO” e “TOTAL DO ICMS INDEVIDO”.

*Infração 01 parcialmente elidida.*

*O segundo ilícito tributário resulta do primeiro e trata de falta de recolhimento das diferenças de alíquotas nas aquisições interestaduais de materiais destinados ao uso e consumo. Uma vez que a revisão fiscal da infração 01 incidiu apenas nas aquisições de pallets, todas ocorridas internamente (no Estado da Bahia), nada resta a corrigir na infração 02.*

*Infração 02 caracterizada.*

*Quanto à terceira infração (falta de recolhimento dos acréscimos moratórios relativos a imposto recolhido intempestivamente e espontaneamente), nos dizeres do auditor, “no período de janeiro a novembro de 2007 a Oxiteno creditou-se do ICMS decorrente da aquisição de produtos destinados a uso e consumo (produtos da kurita destinados ao tratamento de água), no mês de dezembro de 2007 a empresa reconheceu o erro e estornou todo crédito indevido (relativo ao período de janeiro a novembro de 2007) pelo valor histórico, restando recolher os acréscimos moratórios entre o período da ocorrência do fato gerador (de janeiro a novembro de 2007) e a data extemporânea do seu reconhecimento (dezembro de 2007). Para o cálculo dos acréscimos moratórios foi utilizado o sistema da SEFAZ, a metodologia e o valor encontrado encontram-se demonstrados nos anexos A-3 (...) e A-4 (...)”. Na sua opinião “o contribuinte não pode se utilizar de crédito que considere indevido para em seguida estorná-lo no momento que lhe aprouver e de sua conveniência (...)”.*

*O dispositivo tomado como fundamento para a proposição de multa (art. 42, VIII, Lei 7.014/1996) diz respeito a imposto não recolhido tempestivamente. Igualmente, as normas regulamentares tidas como infringidas (arts. 124; 138, I; 138-A e 139; RICMS/1997) em nada se relacionam com o suposto ato infracional (estorno extemporâneo de crédito).*

*Por isso, com base na permissão do art. 155, parágrafo único do RPAF/1999, concluo que o item 03 do Auto de Infração além de nulo (art. 18, III e IV, “a”, RPAF/1999: divergência entre os fatos narrados e o enquadramento legal) é improcedente, primeiro porque não se pode utilizar analogia para efeito de exigir tributo ou acréscimo não previsto em lei, segundo porque não existe fato gerador sem hipótese de incidência.*

*Infração 03 descaracterizada.*

*Na infração 04, o sujeito passivo foi acusado de efetuar saídas de produtos em transferências para estabelecimento localizado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, com preço inferior ao custo de produção (anexos, C, C1 e C2).*

*O autuante achou por bem obedecer à sua interpretação pessoal do art. 56, V, “b” do RICMS/1997, que não faz alusão ao aspecto temporal.*

*Não lhe assiste razão, pois o fato de um dispositivo regulamentar não se referir ao período que será tomado como parâmetro para efeito de cálculo do custo não significa que o mesmo será o mês corrente, ainda porque isso não está dito na redação do art. 56, V, “b”. Antes de mais nada, deve-se atentar para o princípio da legalidade (art. 150, I, CF/88), em razão do qual ninguém deve ser obrigado a fazer ou não fazer algo não previsto em lei. A interpretação da autoridade fiscal fere tal princípio, porquanto resultante de uma presunção não admitida no direito tributário.*

*Ressalto a impossibilidade fática de um estabelecimento industrial do porte do impugnante calcular os seus custos no próprio mês em que ocorrem. Aliás, a maioria das sociedades empresárias, conforme muito bem ressaltou, “fecham seus custos de produção nos primeiros dias do mês seguinte ao da própria produção” (até o 7º dia útil).*

*Outra questão é o fato de a BRASKEM, indústria fornecedora da sua principal matéria prima (eteno), somente emitir a nota fiscal das vendas de um determinado período mensal no 1º dia daquele imediatamente posterior.*

*Dessarte, no dia 1º de cada período o custo de produção calculado será o correspondente a 2 meses anteriores. A título ilustrativo, no dia 1º de outubro terá fechado o de agosto, uma vez que o de setembro será obtido até 07/10 (planilhas de fls. 708 a 757).*

*Infração 04 descaracterizada.*

*A infração 05 é relativa à utilização indevida de crédito, nas entradas de bens do ativo imobilizado, em valores superiores aos permitidos na legislação (anexos D e D3 a D10 da peça inicial): matéria julgada no Acórdão C/JF 0198-12/09.*

*Em relação à Portaria CAT nº 25/2001, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, saliento que a sua aplicação se restringe àquela unidade da Federação, não possuindo o condão de modificar o que estiver previsto na legislação tributária baiana. De acordo com o que será exposto nas linhas abaixo, sublinho não houve agravamento de infração ou inserção de valores no denominador duas vezes, ao contrário do que alegou o defendente.*

*Conforme levantamentos de fls. 958/959, elaborados em sede de revisão fiscal, no qual restaram inseridos os CFOPs corretos e o IPI relativo a cada um, foram acatadas parcialmente as alegações de defesa. Portanto, não há razão no argumento de defesa de que o fisco cometeu equívoco ao desconsiderar o CFOP 5124 na coluna IPI, tampouco ao ter supostamente tomado apenas o 6124. O demonstrativo não necessita ser refeito, ao contrário do que foi alegado na impugnação, em razão da pretensão do autuado de incluir os CFOPs 5124, 5101, 6101, 6102, 6122, 6124 e 6917.*

*Não assiste razão à sociedade empresária ao impugnar o alegado fato de o auditor “ter recalculado o coeficiente de creditamento do CIAP” sem considerar nas saídas de prestações tributáveis (numerador a que se refere o art. 93, § 17, III, RICMS/1997, transcrito às fls. 649/650) remessas para armazenagem (saídas provisórias); saídas equiparadas à exportação (remessas para exportação e vendas para a Zona Franca de Manaus, operações com manutenção de crédito prevista no art. 103, I, “b”, RICMS/BA) e saídas sem transferência de titularidade (retornos de industrializações por encomenda, retornos de mercadorias recebidas para industrialização e não usadas no processo, retornos de comodato, retornos de demonstrações, remessas de vasilhames etc.: documentos 97 a 121).*

*Exatamente por ser equiparada à exportação, a saída para a Zona Franca de Manaus não é isenta, como quis fazer crer o sujeito passivo, mas imune: “o ICMS não incidirá sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatário no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores” (art. 155, §2º, X, “a” da CF/88). Ou seja, é um fato da vida, assim como os outros dois acima mencionados, alheio ao espectro de incidência do ICMS, e por isso não deve figurar no numerador.*

*Portanto, em função das situações acima mencionadas e do que passarei a expor, com a devida licença, não concordo com o teor da diligência de fls. 1.145/1.146, elaborada por outro relator, pelo que não acato a informação respectiva, de fls. 1.148 a 1.150.*

*O montante de crédito a ser apropriado, deve ser calculado aplicando-se a fração de um inteiro e quarenta e oito avos ao valor do mesmo (crédito). Posteriormente, o resultado é multiplicado pela divisão entre as saídas e prestações tributáveis (numerador) e o total das saídas e prestações do período (denominador; art. 339 do RICMS/1997).*

*Muito bem, as remessas para armazenagem e as operações de transferência (com ou sem mudança de titularidade), por razões cristalinas, compreendem o conceito de “total” estatuído no art. 339 do RIMS/1997, pelo que devem constar do denominador.*

*Não houve inserção dúplice de qualquer negócio jurídico no denominador da fração, seja porque não se pode estabelecer relação biunívoca entre as remessas para armazenagem, com CFOP específico, e as vendas (que podem inclusive não ocorrer), seja porque, como dito, as referidas remessas compreendem o total das saídas (não devem figurar no numerador, por não serem tributáveis: art. 339 do RICMS/1997).*

*Referentemente às saídas sem transferência de titularidade (retornos de industrializações por encomenda, retornos de mercadorias recebidas para industrialização e não usadas no processo, retornos de comodato, retornos de demonstrações, remessas de vasilhames etc.: documentos 97 a 121), assim como as denominadas saídas provisórias (remessas para armazenagem), restam enquadradas no conceito de “total” e devem compor o denominador (não devem figurar no numerador, por não serem tributáveis).*

*Cabe ressaltar que a não cumulatividade – na sua essência – diz respeito às matérias primas e produtos finais (na indústria), compras e vendas (no comércio), insumos e prestações (nos serviços) etc. O crédito em enfoque, relativo ao ativo permanente, cujo mérito não discuto, é uma extensão da aplicabilidade do referido princípio constitucional, concedida aos contribuintes por intermédio da Lei Complementar 87/1996 (arts. 19/20).*

*Assim, como regra de exceção, deve ser aplicada restritivamente, de modo a dar à norma a exatidão e certeza que o princípio da segurança jurídica exige, afastando-se interpretações indeterminadas, dúbias e imprecisas.*

*Acolho os levantamentos de fls. 958/959 (valores finais na última coluna), elaborados pelo autuante, de forma que o ICMS lançado na infração 05 reste modificado de R\$ 542.759,56 para R\$ 541.845,47 (R\$ 232.604,10 em 2007 e R\$ 309.241,37 em 2008).*

*Infração 05 parcialmente elidida.*

*A sexta infração aponta utilização indevida de crédito, referente às mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente. Consta que o contribuinte lançou no Livro CIAP compras de materiais de uso e consumo, utilizados em função de desgaste e manutenção dos equipamentos da unidade industrial.*

*Antes de adentrar no mérito da matéria em si, anoto que o art. 93, § 1º, I, “a” do RICMS/1997 condiciona o uso de crédito ao fato de as aquisições serem vinculadas ao processo fabril. Muito embora o citado dispositivo regulamentar não trate de ativo imobilizado, aplica-se o mesmo raciocínio na respectiva concessão do direito, ou seja, deve o bem cujo crédito é pretendido estar intrinsecamente vinculado à industrialização e ser essencial à mesma. Nessa senda, concluo que itens cuja natureza contribuem para a instalação da fábrica, que à mesma irão se agregar de forma permanente até o fim de suas vidas úteis, a exemplo de tijolos, telhas, cimento,*

*lâmpadas, postes fios, parafusos e arruelas são os bens previstos no art. 97 do RICMS/1997, abaixo transcrito.*

*Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados:*

*(...)*

*I - para integração, consumo ou emprego na comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, quando a operação subsequente de que decorrer a saída da mercadoria ou do produto resultante ou quando a prestação subsequente do serviço:*

- a) não forem tributadas ou forem isentas do imposto, sendo essa circunstância previamente conhecida;*
- b) forem tributadas com redução de base de cálculo, hipótese em que o valor da vedação será proporcional à redução;*

*(...)*

*§ 2º Para os efeitos da alínea “c” do inciso IV, consideram-se alheios à atividade do estabelecimento, não conferindo ao adquirente direito a crédito, dentre outras situações:*

*I - os bens, materiais, mercadorias ou serviços não destinados à utilização na comercialização, na industrialização, na produção, na extração, na geração ou na prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação, a exemplo dos bens do ativo permanente adquiridos para locação a terceiros ou para fins de investimento ou especulação, ressalvados os bens do ativo imobilizado e os materiais de uso ou consumo efetivamente utilizados, empregados ou consumidos pelo contribuinte do imposto;*

*(...)*

*III - os imóveis por acesso física.*

*Muito bem, classificam-se como material de uso e consumo do próprio estabelecimento as mercadorias que não são destinadas à 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 produção, composição ou prestação, as quais são consumidas ao longo de vários processos produtivos. Assim, para uma correta classificação da natureza de um determinado produto como material de uso e consumo, deve-se analisar a participação no processo fabril, bem como verificar a sua classificação contábil.*

*É possível constatar que após a revisão fiscal – detalhada no Relatório supra – foram analisadas todas as aquisições objeto do levantamento inicial, sendo que restaram tão somente aquelas que se enquadram no conceito exposto no parágrafo acima. O trabalho revisional, cabe o registro, majorou o imposto, situação a ser analisada nas linhas abaixo.*

*O parecer interno tantas vezes mencionado pelo autuado não tem valor de prova, por ser documento elaborado por profissional pertencente ao seu pessoal técnico, cuja competência e idoneidade não se discute, mas que não pode figurar na lide como perito, uma vez que lhe falta a imparcialidade necessária.*

*Com efeito, o critério utilizado pelo auditor foi cancelar o crédito de todos os materiais adquiridos em projetos de ampliação ou de investimento e estornar aqueles cujas entradas não ocorreram em tais circunstâncias (peças e acessórios, materiais de uso e consumo, imóveis por acesso física etc.), o que explica porque para o mesmo item ora o direito foi mantido ora não (fls. 255 a 257 e CD de fl. 495).*

*O autuante concordou com as argumentações relativas às válvulas, assinalando que “é justamente a substituição dessa válvula deteriorada com o tempo ou mesmo componentes dela tais como: juntas, parafusos, porcas, gaxetas e etc que são realizadas em parada de planta (seja parada parcial de uma unidade ou parada geral de toda a planta) que são objeto de glosa de seus créditos. Observem nobres julgadores que se a uma válvula ou qualquer outro material/componente lançado no CIAP estiver, a ele associada um projeto de investimento ou ampliação da planta e/ou unidade industrial essa válvula ou qualquer outro material/componente teve seu crédito mantido (...)”.*

*Acatou também as alegações concernentes aos CFIs 2187 e 2274 (tanque de armazenamento de ácido acético e trocador E-325) e procedeu à revisão dos demonstrativos, mantendo o crédito correlato (modificação do anexo D1, infração 01.02.01).*

*Com razão, não acolheu o raciocínio atinente aos CFIs 2126, 2183 e 2728 (planilhas de fls. 921/922, 927 e 925), pois os materiais cujos créditos foram glosados são apenas componentes e não os equipamentos como um todo, denominados COLUNA DE STRIPPER DE AMÔNIA D-1530-B, CLP e TORRE DE RESFRIAMENTO.*

*Quanto ao tratamento de efluentes (CFIs 2244 e 2487) e à unidade de armazenamento de tambores vazios (CFI 2387), além de não terem sido estornados créditos referentes a máquinas ou objetos tipicamente classificáveis no ativo permanente, estão fora da cadeia produtiva. Os materiais cujos pleiteados direitos não foram admitidos são itens de reposição do sistema, consoante planilha de fls. 929/930 (efluentes). Como disse o auditor fiscal ao comentar sobre a unidade de armazenamento de tambores, “os materiais cujo crédito foram lançados no CIAP*

*e que têm vinculação direta com o armazenamento de tambores vazios conforme abaixo relacionados são pequenos itens de reposição do sistema em operação” (fls. 934/935).*

*Também não assiste razão ao impugnante no que concerne às paradas, uma vez que os materiais de reposição incorporados à planta por ocasião das mesmas não ensejam direito a crédito, apenas substituem produtos desgastados pelo tempo.*

*Em resumo, o que observo em relação às operações objeto da autuação é que as mesmas não dizem respeito a materiais que devem figurar no rol daqueles pertencentes ao ativo permanente. Vide, por exemplo, a aba 2008-set, linhas 1.002 a 1.037 do arquivo “1-Anexo D-1 (Rev.Info.Fiscal)” do CD de fl. 974: os itens ali designados (nas planilhas do CD) são típicas peças de composição, consumo, reforma, manutenção ou reposição; não configuram um todo de modo a qualificá-lo como imobilizado.*

*Com respeito aos supostos equipamentos de embalagem, embaladoras de pallets e rampa niveladora móvel, que o impugnante informou serem atinentes ao CFI de número 2158 (“Cond. Prod. Palletizados”), restou demonstrado nos autos que a exigência não recaiu sobre efetivo material de ativo imobilizado, mas sobre peças e bens acessórios.*

*Uma vez que a revisão fiscal de fls. 969/970 (valores na penúltima coluna) agravou a infração, mantenho o ICMS inicialmente lançado. Tal fato ocorreu em virtude da adequação efetuada pelo auditor à diligência de fls. 955/957. Embora seja relativa a outro processo (a diligência), a modificação perpetrada com base nela foi válida, pois certamente haveria uma idêntica nesta lide.*

*Infração 06 caracterizada.*

*Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, na quantia de R\$ 879.294,98, devendo ser homologado os valores já recolhidos.*

Um dos julgadores da 4ª JJF proferiu Voto em Separado com relação à infração 3, por entender que não houve pagamento extemporâneo do imposto e sim estorno de crédito, motivo pelo qual votou pela nulidade da infração, dado a ausência de elementos suficientes para sua determinação.

Outro julgador proferiu Voto Divergente manifestando entendimento de que a infração 3 é procedente, por entender que um equívoco no seu enquadramento não é motivo para a sua nulidade, visto que a descrição do fato apurado é clara e precisa, permitindo que o autuado compreenda a acusação e exerça o seu direito de defesa sem qualquer cerceamento.

A 4ª JJF 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/BA.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 1227/1266), o recorrente ressalta que promoveu o pagamento relativo às infrações 7 e 8, e que o recurso reporta-se às infrações 1, 2, 5 e 6.

Quanto à infração 1, que acusa utilização indevida de crédito de ICMS (uso/consumo), ressalta que se defendeu apenas com relação aos pallets de madeira e lacres de segurança para carretas, tendo recolhido o valor de R\$214.046,50 (exigido R\$277.418,50).

Ressalta que tanto o autuante quanto a 4ª JJF, acolheram os argumentos relativos aos pallets, logo o recurso versa sobre os lacres de segurança, tendo apreciado que o Acórdão JJF 0408-04/10, foi mantido na segunda instância por intermédio do Acórdão CJF 0303-11/11, em consonância com o entendimento contido no Acórdão CJF 0250-11/08.

Argumenta que os lacres utilizados nos veículos de transporte, não tem correlação com as mencionadas decisões que tratam de operações de comercialização de GLP, em operações com fase de tributação encerrada (ST), cujo crédito fiscal é vedado (art. 93, §1º, RICMS/97).

Entende que o lacre de segurança se caracteriza como material de embalagem que serve para garantir a integridade do produto que será entregue ao cliente, que o cliente rompe e joga fora, quando recebe a mercadorias, sem retorno ao estabelecimento da recorrente.

Entende que o crédito fiscal é legítimo (art. 93, I, “a”, do RICMS/BA) e requer a improcedência do valor remanescente discutido de R\$ 14.509,70.

Com relação à infração 2, destaca que é consequência da infração 1, visto que é exigido diferença de alíquota na aquisição do mesmo produto (lacre) e requer a improcedência do valor remanescente exigido de R\$ 19.519,01.

Ressalta que as infrações 3 e 4 foram julgadas improcedentes.

No tocante à infração 5 (utilização de crédito fiscal relativo à entrada de bem do ativo imobilizado em valor superior ao permitido pela legislação) diz que a fiscalização recalculou o coeficiente de creditamento do CIAP sem considerar, no “*valor das operações de saídas e prestações tributadas*” (numerador) os valores relativos a operações de:

- (i) as remessas para armazenagem;
- (ii) as saídas equiparadas à exportação;
- (iii) saída sem transferência de titularidade.

Afirma que a 4ª JJF manteve a autuação, sem fundamentar a decisão a respeito das saídas para armazenagem ou sem transferências de titularidade, limitando-se a consignar que às saídas para a ZFM, se trata de operação imune.

Afirma que a Decisão deve ser reformada, principalmente em razão da Instrução Normativa nº 53/13 que versa sobre o crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo.

Argumenta que as continua tratando as operações de saídas, com base na mencionada Instrução Normativa:

- a) CFOPs 6.501 (Remessa para fim específico de exportação) como equiparada a tributada de acordo com o item 2.3 – das operações de saída e prestações com destino ao exterior (diretas e indiretas) e inciso III, do §17, do artigo 93, do RICMS/BA. Ressalta que conforme artigo 6º, II, e artigos 581 e 584, do RICMS/BA, mesmo não havendo incidência, equipara-se a tributadas e não se exige o estorno do crédito (art. 103, I, “b”, do RICMS/BA), não se exige o estorno do crédito fiscal relativo às entradas de mercadorias que venham a ser exportadas para o exterior, com não incidência do ICMS.
- b) CFOPs 6.109 (Venda para a ZFM), diz que se trata-se de um incentivo fiscal e de acordo com o disposto no art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67, “*para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro*”;
- c) CFOP 5.095 que as saídas para armazenagem e operações de transferências configuram saídas transitórias e não gera qualquer impacto econômico, motivo pelo qual a DITRI interpretou a Instrução Normativa nº 53/13 que:

*“4 – Não devem ser computados no valor total das operações de saídas ou prestações do período nem no valor das operações de saídas e prestações tributadas:*

*4.4 – outras saídas que não tenham caráter definitivo, quando não há transferência de titularidade, exceto transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa;”*

- d) CFOP 5902, 5.903, 6.918 e 6.921. Afirma que vale o mesmo raciocínio da remessa para armazenagem, visto que envolvem **circulações provisórias, não transferem a titularidade, não geram qualquer impacto de ordem patrimonial e sequer reduzem o estoque** da empresa, visto que a mercadoria continua sendo de quem a enviou, apenas ficando em **poder** de um terceiro.

Conclui dizendo que devem ser consideradas as operações em questão, tomando como parâmetro a Instrução Normativa nº 53/13 e improcedente esta infração.

No tocante à infração 6 (utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente), diz que a 4ª JJF julgou Procedente a Infração, aduzindo que o direito ao crédito está condicionado à vinculação a industrialização, transcrevendo parte do voto (fls. 1238/1239).

Afirma que não entendeu qual parte do art. 97 do RICMS/97 se aplica ao caso concreto, visto que inciso I trata-se de operações de saída subsequentes e §2º tem *dois incisos*, sendo certo que não foi indicado o aplicável.

Alega que os bens adquiridos não são bens destinados à reposição de itens de desgaste natural da planta e/ou atividade de manutenção de equipamentos da unidade industrial e sim de projeto de

ampliação ou investimento na linha de produção, conforme Parecer Técnico elaborado por engenheiro mecânico registrado no CREA.

Discorre sobre o conceito de ativo imobilizado previsto no art. 179, IV da Lei das S.A, conforme Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (FIPECAFI – FEA/USP), enfatizando as imobilizações em andamento que inclui instalações, máquinas e aparelhos que devem ser classificadas até o momento em que entram em operação, quando são reclassificadas.

Transcreve os artigos 19 e 20, da LC 87/96, que dispõe sobre o princípio da não-cumulatividade e sobre o direito ao crédito de ICMS na aquisição de bens destinados ao ativo permanente, bem como o art. 93, V, “a”, do RICMS/97, que indica bens destinados à **manutenção das atividades do estabelecimento, atendida a legislação federal**.

Ressalta que a alínea “b” do art. 93, V define o que são materiais de uso e consumo que são as *“mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação”*.

Discorre sobre o parecer técnico sobre os investimentos realizados, ressaltando a utilização de válvulas do trocador de calor (fl. 1249), bem como outros componentes a exemplo de mercadorias destinadas à instalação de equipamentos do Ativo Imobilizado (materiais periféricos), tais como postes, caixas de inspeção, trilhos, gaxetas, plugs, juntas, chaves, buchas, cabos, tubos, TEs, condutores, arruelas, cartuchos para conexões, curvas, reles, terminais, disjuntores, dutos, fixadores, grampos, barras e hastes de aterramento, parafusos, anéis, flanges, conectores, joelhos, uniões, virolas, niples, porcas, bujões, canaletas, calhas, cantoneiras, chapas, cruzetas, leitos para cabos, abraçadeiras para amarração de cabos, discos, emendas, engates, junções.

Afirma que a fiscalização se equivocou por entender que tais mercadorias são de uso ou consumo, da mesma forma com relação aos materiais periféricos e materiais destinados a instalações elétricas e de construção civil, tais como: bombas, isolantes térmicos, inversores de frequência, medidores de vazão, filtros, quadros de distribuição, transdutores, transformadores, lâmpadas, luminárias, fusíveis, painéis de interface, eletrodutos, eletrocalhas, desvio para eletrocalha, termoresistência, painéis de distribuição, painéis de luz, painéis de inversores, cimento, telhas, estruturas metálicas, piso, etc.

Ressalta que um equipamento nunca é adquirido sozinho, vindo com ele diversas partes e peças que o compõe e são aplicados na sua instalação, a exemplo de trilhos, gaxetas, plugs, juntas, chaves, buchas, cabos, tubos, TEs, condutores, arruelas, etc, que fazem parte do “sistema” do equipamento, compondo o todo que é o próprio equipamento.

Em seguida passa a discorrer sobre o parecer técnico, indicando onde foram aplicados tubos, eletrodutos, luminárias, parafuso, flanges, virola, juntas, cabos, trocador, bloco de enchimento, rotor (torre de resfriamento), caixa separadora de água/óleo (alvenaria), curvas, tubos, chapas, mangotes (estrutura de armazenamento de tambores), bem como construção de rampa niveladora para carregamento utilizando pallets (descritivo das fls. 1249 a 1264).

Por fim, conclui que os bens adquiridos foram empregados na constituição de bens do ativo permanente, com permanência duradora e destinado as atividades do estabelecimento industrial, não se caracterizando como materiais de uso ou consumo. Requer a improcedência da infração 6.

A PGE/PROFIS no parecer às fls. 1274 a 1276 observa que as razões recursais apresentadas são insuficientes para modificar o julgamento proferido pela primeira instância, visto que reitera as considerações tecidas com a defesa e que já foram apreciadas.

No tocante às infrações 1 e 2, afirma que diante das comprovações foram excluídos os pallets que acompanham os produtos, mas os lacres utilizados nas carretas não configuram material de embalagem e sim material de uso e consumo.



Quanto à infração 5, ressalta que foi objeto de revisão fiscal (fls. 958 e 959) tendo sido acatado parcialmente os argumentos defensivos, não tendo trazido nada que não tenha sido apreciado.

Relativamente à infração 6, destaca que a fiscalização esclareceu que foram glosados créditos que não estão vinculados a projeto de ampliação ou investimento na linha de produção e não deve ser acolhido a pretensão do recorrente com relação a todos os bens adquiridos, dado a restrição prevista no art. 97, §1º, I, “a” do RICMS/97, que estabelece condição de estarem vinculadas ao processo fabril e agregadas permanentemente até o fim da sua vida útil.

Opina pelo Improvimento do Recurso.

## VOTO

Inicialmente cabe apreciar o Recurso de Ofício, relativamente às infrações 1, 2, 3 e 4.

Com relação à infração 1, que exige ICMS a título de utilização indevida, constato que embora a 4ª JJF no voto (fls. 1206 e 1207) não tenha se reportado ao produto pallets, fundamentando apenas que foi mantido a exigência sobre lacre, constato que:

- a) Conforme figura inserida no conteúdo da defesa (fl. 640), a empresa demonstrou que produtos comercializados são sobrepostos sobre pallets e são embalados envolvendo os mesmos, na forma que é comercializado;
- b) No demonstrativo original (fls. 17 a 30) foram relacionados diversos produtos, tendo o autuante na informação fiscal acatado o produto pallets e feito a exclusão dos valores correspondente (fls. 937 a 947).

Pelo exposto, nesta situação específica resta caracterizado que o produto (pallets de madeira) integra o material de embalagem junto com o produto que é comercializado, o que assegura o direito da utilização do crédito fiscal (art. 93, I, “a” do RICMS/97) e consequentemente não é cabível a exigência do ICMS da diferença de alíquota (art. 6º, III do RICMS/97).

Ressalto que conforme enfatizado no voto ora recorrido, as aquisições dos pallets foram feitas apenas em operações internas com alíquota de 17%, de modo que a exclusão dos valores correspondentes não possui qualquer relação com os produtos adquiridos em outros Estados consignados tanto na infração 1 como na infração 2, que exige ICMS da diferença de alíquota.

Dessa forma, considero correta a Decisão que reduziu o débito da infração 1 de R\$ 277.418,51 para R\$105.155,60.

No que se refere à terceira infração (falta de recolhimento dos acréscimos moratórios referentes ao ICMS devido, pago intempestivamente, porém espontâneo), o Relator ressaltou que se trata de aquisições de material de uso e consumo (kurita) adquirido no período *de janeiro a novembro de 2007, que a empresa creditou-se, reconheceu o erro e estornou o crédito indevido*.

O Relator afirmou que o dispositivo tomado como fundamento para a proposição de multa (art. 42, VIII, Lei nº 7.014/1996) diz respeito a imposto não recolhido tempestivamente, bem como as normas infringidas (arts. 124; 138, I; 138-A e 139; RICMS/1997) e fundamentou que em nada se relaciona com o suposto ato infracional (estorno extemporâneo de crédito). Concluiu pela nulidade da infração (art. 18, III e IV, “a”, RPAF/BA - divergência entre os fatos narrados e o enquadramento legal) e improcedente, em razão de não se poder utilizar analogia para efeito de exigir tributo ou acréscimo não previsto em lei (art. 155, § Único do RPAF/BA).

Embora tenha sido proferido um voto concordando com a nulidade e outro pela procedência da infração, pela análise dos elementos contidos no processo faço as seguintes constatações.

A infração foi descrita com clareza, indicando que a empresa lançou indevidamente o crédito fiscal no período de janeiro a novembro/07 e no mês de dezembro/07 promoveu o estorno.

Entretanto, o art. 42, VIII da Lei nº 7.014/96 prevê multa de “60% (sessenta por cento) do valor dos acréscimos tributários que não forem pagos com o imposto, em caso de recolhimento intempestivo, porém espontâneo”. Logo, não se pode afirmar que o valor que foi lançado a

crédito mês a mês tenha resultado em falta de pagamento do imposto.

Constato que no mês de dezembro/07, a cópia do livro RAICMS acostado à fl. 34 indica que para o estorno de crédito de R\$144.637,03, houve transferência de saldo credor do mês anterior de R\$32.973.207,53 e foi transferido para o próximo mês saldo credor de R\$31.566.074,03.

Assim sendo, não restou comprovado que a escrituração do crédito fiscal tenha resultado em falta de pagamento do imposto, pois não se sabe se a sua glosa tanto no período de janeiro a novembro, como o estorno total no mês de dezembro, tenha resultado em falta de pagamento do imposto para caracterizar a infração de que houve “falta de recolhimento” relativo estorno efetuado espontaneamente.

Consequentemente, considero correta a Decisão pela Improcedência da infração 3.

Relativamente à infração 4 (transferências, com preço inferior ao custo de produção), a 4ª JF fundamentou que a fiscalização interpretou que o custo de produção previsto no art. 56, V, “b” do RICMS/97, não faz alusão ao aspecto temporal e utilizou o custo do mês, mas que é razoável utilizar o custo de produção do mês anterior (ou anteriores se não houver produção).

Acatou os demonstrativos apresentados pela empresa e julgou improcedente a infração.

Esta questão é recorrente em diversas autuações, visto que o art. 56, V, alínea “b”, do RICMS/97 previa que na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo é o “*custo da mercadoria produzida, assim entendido...*”.

Logo, como fundamentado na Decisão recorrida, a legislação indica o custo da mercadoria produzida. Entretanto, como o ICMS é apurado mensalmente, do primeiro ao último dia do mês, ao transferir quaisquer mercadorias fabricadas, a empresa não identifica qual o custo unitário de cada produto. Só após a conclusão do mês, é possível apurar o custo unitário de cada produto fabricado. Assim sendo, considero correta a Decisão proferida ao acolher a tese defensiva de que para as operações de transferências ocorridas durante o mês, tomou como parâmetro da constituição da base de cálculo o custo de produção apurado no mês anterior ou anteriores, quando não houve produção no mês imediatamente anterior e Improcedência da infração 4.

Recurso de Ofício Não Provido.

Quanto ao Recurso Voluntário interposto, no que se refere ao valor remanescente da infração 1, o recorrente argumenta que os lacres de segurança para carretas não possui correlação com as decisões contidas nos Acórdãos JF 0408-04/10, mantido no CJF 0303-11/11, em consonância com o CJF 0250-11/08, que trata de operações de comercialização de GLP, com fase de tributação encerrada (ST), cujo crédito fiscal é vedado (art. 93, §1º, RICMS/97).

Argumentou que o lacre de segurança se caracteriza como material de embalagem e legítimo a utilização do crédito fiscal.

Com relação ao primeiro argumento, entendo que assiste razão ao recorrente, visto que há previsão de vedação expressa para utilização de crédito fiscal relativo a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, inclusive de material de embalagem.

Entretanto a questão que se apresenta é que o recorrente manifesta entendimento de que o lacre de segurança apostado nas carretas que transportam os produtos comercializados constituem “material de embalagem”, o que foi contestado pela fiscalização.

Inicialmente, cabe ressaltar que o art. 19 do RICMS/97 prevê que são isentas do ICMS as remessas e os retornos de materiais de acondicionamento ou embalagem nas saídas de vasilhames, recipientes e embalagens, inclusive sacaria, quando não cobrados do destinatário ou não computados no valor das mercadorias que acondicionarem, e desde que devam retornar ao estabelecimento remetente. Isto não se aplica aos lacres de segurança, visto que uma vez apostos nas carretas, são rompidos e jogados fora.

Quanto à embalagem, conceitualmente ela é o invólucro que serve para acondicionar e

apresentar o produto, assegurando sua preservação, identificação e exibir informações, além de outras finalidades. Logo, os materiais que forem utilizados para envolver o produto se caracterizam como embalagens, a exemplo de papel, tinta, fita adesiva, cola, linha, etc. a depender do produto.

Na situação em questão, o lacre de segurança embora seja utilizado para lacrar as carretas que transportam os produtos, assegurando a sua integridade, não se caracterizam como embalagens e sim material de uso ou consumo. Portanto, não encontra amparo para utilizar o crédito fiscal correspondente previsto no art. 93, I, “a”, do RICMS/97, com vedação expressa no inciso “b” do mesmo artigo e diploma legal.

Fica mantida a exigência do valor remanescente discutido de R\$ 14.509,70, na infração 1, relativo a aquisição de lacres de segurança, permanecendo a exigência do valor julgado de R\$105.155,60.

A infração 2 acusa falta de pagamento do ICMS da diferença de alíquota na aquisição do mesmo produto (lacre) exigido na infração 1.

Como apreciado anteriormente, restando caracterizado que o lacre de segurança, na situação em questão, configura material de uso ou consumo, é também procedente a exigência do valor remanescente de R\$ 19.519,01, na infração 2, pertinente a aquisição interestadual de lacre de segurança, ficando mantida a Decisão pela Procedência desta infração.

Quanto à infração 5 (crédito fiscal/ativo imobilizado), o recorrente afirma que a fiscalização recalculou o coeficiente de creditamento do CIAP sem considerar, no “valor das operações de saídas e prestações tributadas” (numerador) dos valores relativos a operações de (i) remessas para armazenagem; (ii) saídas equiparadas à exportação e (iii) saída sem transferência de titularidade. Indicou a aplicação da Instrução Normativa nº 53/13 para reformar a Decisão.

Inicialmente, cabe ressaltar que os fatos geradores objeto da autuação reportam-se aos exercícios de 2007 e 2008, e mesmo que citada Instrução Normativa tenha sido editada em 2013, considerando que trata de esclarecimento quanto ao cálculo da apropriação de crédito fiscal na aquisição de bens do ativo imobilizado de acordo com o estabelecido no art. 93, §17 do RICMS/97, deve se tomar os parâmetros como válidos.

De forma objetiva o recorrente argumenta que não foram consideradas as saídas com os CFOPs 6.501 (Remessa/exportação); CFOPs 6.109 (Venda/ZFM); CFOP 5.095 (saídas para armazenagem e operações de transferências); CFOP 5902, 5.903, 6.918 e 6.921 (retornos e devolução).

Com relação a esta infração observo que foi prestado uma informação fiscal e determinada a realização de diligência fiscal, que foi realizada pelo autuante, sendo que:

- a) Na informação fiscal (fls. 955/956), o autuante tomando como parâmetro a diligência determinada para outro processo da mesma empresa que foi indicado de forma genérica o que deveria figurar no numerador: (i) as operações tributadas, destinadas ao exterior e com diferimento (ii) no denominador estas operações e outras listadas (iii) e o que não devia figurar no numerador e denominador: locação, comodato, remessas ...
- b) Na diligência determinada (fls. 1145/1146) foi indicado o que deveria constar no **numerador**, **denominador** e o que não devia constar em **ambos**.

O julgador da primeira instância acatou a primeira informação fiscal, justificando que não concorda com o posicionamento do relator anterior que promoveu a segunda diligência, justificando (fl. 1209):

*Referentemente às saídas sem transferência de titularidade (retornos de industrializações por encomenda, retornos de mercadorias recebidas para industrialização e não usadas no processo, retornos de comodato, retornos de demonstrações, remessas de vasilhames etc.: documentos 97 a 121), assim como as denominadas saídas provisórias (remessas para armazenagem), restam enquadradas no conceito de “total” e devem compor o denominador (não devem figurar no numerador, por não serem tributáveis). (grifo nosso).*

Pelo exposto, houve um equívoco por parte do relator ao interpretar que os retornos de comodatos, demonstrações, armazenagens, deva figurar no denominador, visto que tanto a

operação de remessa como de retorno não caracteriza saídas em caráter definitivo, conforme preconiza o item 4.4 da citada IN que orienta não ser computado o valor das operações de “*outras saídas que não tenham caráter definitivo, quando não há transferência de titularidade, exceto transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa*”.

Considerando o equívoco proferido na Decisão, resta verificar se as operações indicadas pelo recorrente com os CFOPs 6.501, 6.109; 5.095, 5902, 5.903, 6.918 e 6.921 com os ajustes procedidos na informação fiscal e conformidade com a orientação da IN 53/13.

No demonstrativo de fls. 1165 foram consideradas as saídas destinadas a exportação e ZFM conforme indicado nos itens 2.2 e 2.3, referente aos CFOPs 6501 (exportação) e 6109 (ZFM).

Quanto aos CFOPs 5.095 (remessa/armazenagem), 5902/5.903 (retorno/ind), 6.918 (dev/consignação) e 6.921 (dev/vasilhame), que o recorrente alega se tratar de operações provisórias e não devem ser computadas no total das operações de saídas, constato que lhe assiste razão, pois tal previsão está contida no item 4, de forma específica no item 4.4 da citada Instrução Normativa, que excetua apenas as operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa.

Constato que na informação fiscal o autuante quantificou analiticamente as operações relativo a estes CFOPs, além de outros (demonstração, conserto ...), a exemplo do mês de janeiro/07, totalizando R\$4.072.359,45 e transportou para a coluna “c” do demonstrativo sintético à fl. 1165. Entretanto, na apuração do coeficiente não incluiu no numerador (A+a+a'+B+b+d+e) e deduziu do denominador apurado anteriormente (C-c).

Pelo exposto, concluo que os procedimentos adotados pela fiscalização na informação fiscal atende ao que foi contestado no recurso interposto e está em conformidade com a orientação contida na Instrução Normativa nº 53/13. Por isso, acolho o demonstrativo de débito elaborado pelo autuante à fl. 1150, ficando reduzido o valor julgado de R\$541.845,47 para R\$465.430,63 conforme resumo abaixo:

Data Ocorr	Data Vencido	Devido	FL	Data Ocorr	Data Vencido	Devido	FL
31/01/07	09/02/07	32.973,34	1150	31/01/08	09/02/08	17.079,09	1150
28/02/07	09/03/07	23.816,62		29/02/08	09/03/08	21.446,90	
31/03/07	09/04/07	20.781,98		31/03/08	09/04/08	13.215,52	
30/04/07	09/05/07	12.450,01		30/04/08	09/05/08	15.945,44	
31/05/07	09/06/07	20.521,26		31/05/08	09/06/08	17.337,40	
30/06/07	09/07/07	25.064,76		30/06/08	09/07/08	0,00	
31/07/07	09/08/07	25.949,63		31/07/08	09/08/08	7.061,07	
31/08/07	09/09/07	11.803,38		31/08/08	09/09/08	28.969,20	
30/09/07	09/10/07	21.002,76		30/09/08	09/10/08	54.178,59	
31/10/07	09/11/07	13.916,38		31/10/08	09/11/08	0,00	
30/11/07	09/12/07	5.075,64		30/11/08	09/12/08	17.521,97	
31/12/07	09/01/08	0,00		31/12/08	09/01/09	59.319,69	
Total		213.355,76				252.074,87	
Total Geral						465.430,63	

No tocante à infração 6 (utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente), o recorrente argumenta que (i) não entendeu qual parte do art. 97 do RICMS/97 se aplica ao caso concreto e que (ii) os bens adquiridos são destinados a ampliação ou investimento na linha de produção.

Observo que na Decisão ora recorrida foi fundamentado que se trata de “*peças de reposição, reforma, manutenção ou reposição*” e empregadas em construções que não ensejam direito ao crédito, por se tratar de materiais de uso ou consumo.

Com relação ao primeiro argumento, constato que a descrição da infração indica que a utilização indevida de créditos fiscais referem-se à escrituração no CIAP de “*materiais de uso e consumo usados na reposição de itens de desgaste natural da planta e/ou atividades de manutenção de equipamentos*”, indicando como enquadramento o art. 97, XII do RICMS/97.

Conforme demonstrativo apresentado pela empresa (fls. 255/257) foram relacionados postes, caixas de inspeção, 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, niples, porcas, bujões, canaletas, calhas, cantoneiras, chapas, cruzetas, leitos para cabos, abraçadeiras para amarração de cabos, discos, emendas, engates, junções.

No recurso interposto o recorrente apresentou imagens ilustrativas (fls. 1249 a 1264), que já tinha sido apresentada pelo autuante na informação fiscal (fls. 921/925) indicou que os materiais:

MATERIAIS	UTILIZADO	FL.	OBSERVAÇÕES
Válvulas	Trocador de calor	1249	Integra o trocador de calor
Tubo, bomba, caixa de ligação, luminárias, flanges, virola, junta, eletroduto.	Tanque de armazenamento de ácido acético	1253	Aplicação na instalação do tanque
Luminárias, cabos, eletrodutos	Coluna Stripper	1254	Aplicação na coluna
Bloco de enchimento, rotor	Torre de resfriamento	1256/57	
CLP	Controlador Lógico Programável	1258	Materiais utilizados na instalação
Estrutura metálica, curvas, tubo e caixa separadora	Tratamento de efluentes	1260	Materiais utilizados na construção
Tubos, chapas, mangotes	Armazenamento de tambores	1262	Materiais utilizados na construção
Materiais diversos	Rampa niveladora	1264	Materiais utilizados na construção
Materiais diversos	Palletizadora	1264	Materiais utilizados na construção

Constato que os materiais adquiridos foram utilizados:

- A) Na construção de bens por acesso física (caixas de ligação; caixa separadora de água/óleo; base para armazenamento de tambores; rampa niveladora), que apesar de configurarem ativos imobilizado, ao teor do art. 179, IV da Lei das S.A, como afirmado pelo recorrente, porém, a legislação tributária expressamente veda a utilização do crédito fiscal, conforme estabelece o art. 29, § 2º da Lei n º 7.014/96 e art. 97, IV, alínea “c”, c/c o § 2º, do RICMS/97;
- B) Na instalação de equipamentos ou reposição de peças gastas (válvulas, recheio da torre, rotor), que apesar de serem aplicados em ativos imobilizados, não constituem equipamentos ou máquinas de forma individualizada. Logo, se caracterizam como materiais destinados ao uso ou consumo, que conforme fundamentado na Decisão da Primeira Instância, a utilização do crédito fiscal é vedada por não ser utilizado para comercialização, industrialização ou produção de bens com saída subsequente tributada (art. 97, § 2º, I do RICMS/97).

Por fim, com relação ao Trocador de Calor (fl. 1255), o recorrente ressaltou que inicialmente o autuante concordou com a utilização do crédito fiscal, mas que depois voltou atrás.

Constato que na foto ilustrativa à fl. 1255 a empresa indicou o equipamento e sua função (controlar temperatura dos produtos), entretanto o autuante na informação fiscal às fls. 914 e 915 esclareceu que não se trata da instalação de um equipamento individual e sim de troca de “válvula” que é montada sobre o trocador de calor para controle de fluxo de produtos entre diversos equipamentos.

Assim sendo, considero que deve ser dado o mesmo tratamento tributário como apreciado no item “B” acima, ou seja, não se trata de equipamento individual e sim de material de uso ou consumo. Consequentemente, não merece qualquer reparo a Decisão ora recorrida quanto à infração 6, julgada Procedente.

Face ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, com redução do débito da infração 5.

#### **VOTO DIVERGENTE (Quanto à infração 6)**

Em que pese o sempre embasado voto do n. Conselheiro Relator, peço *venia* para discordar do seu entendimento em relação à infração 6. O motivo desta exação é a glosa de créditos sobre as

aquisições de produtos para integrar o ativo permanente, mas que são considerados pela fiscalização como destinados ao de uso e consumo do estabelecimento.

Portanto, a questão posta em discussão neste lançamento diz respeito, fundamentalmente, à classificação destes produtos e seu correlato direito ao crédito.

No entender do n. Relator e dos Julgadores de piso, todos os produtos relacionados aos mencionado lançamento (trocador de calor, tanque de armazenamento, torre de resfriamento flanges e etc.) são produtos de uso e consumo do estabelecimento, alheios a atividade do estabelecimento e, nesta condição, as respectivas aquisições não asseguram o direito ao crédito do imposto, conforme estabelece o artigo 97, incisos IV e XII, ambos combinados com o §2º do mesmo artigo, do RICMS/BA-97.

Pela sua importância, transcrevemos as citadas normas:

*Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados:*

(...)

*IV - quando a operação de aquisição ou a prestação:*

*c) se referir a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento;*

(...)

*XII - quando se tratar de entradas de bens destinados ao ativo imobilizado, e respectivo serviço de transporte, ocorridas a partir de 1º/1/2001, em relação (Lei nº 7710/00):*

*a) à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas, sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;*

*b) à fração que corresponderia ao restante do quadriênio, na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição.*

(...)

*§ 2º Para os efeitos da alínea “c” do inciso IV, consideram-se alheios à atividade do estabelecimento, não conferindo ao adquirente direito a crédito, dentre outras situações:*

*I - os bens, materiais, mercadorias ou serviços não destinados à utilização na comercialização, na industrialização, na produção, na extração, na geração ou na prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação, a exemplo dos bens do ativo permanente adquiridos para locação a terceiros ou para fins de investimento ou especulação, ressalvados os bens do ativo imobilizado e os materiais de uso ou consumo efetivamente utilizados, empregados ou consumidos pelo contribuinte do imposto;*

(...)

*III - os imóveis por acesso física.*

Em sentido oposto, sustenta o Recorrente que ditos produtos se constituem em elementos indispensáveis à consecução de seu processo fabril, são do seu ativo imobilizado indispensáveis para manutenção do funcionamento do seu estabelecimento e, porquanto, preenchem os requisitos do artigo 93, inciso V, alíneas “a” e “b” do RICMS/BA-97, a seguir transcrito, *in verbis*:

*Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

(...)

*V - o valor do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, de mercadorias, bens ou materiais, bem como do imposto relativo aos respectivos serviços de transporte, inclusive o imposto pago a título de diferença de alíquotas, sendo as mercadorias, bens ou materiais destinados:*

*a) a partir de 01/11/96, ao seu ativo imobilizado, assim entendidos os bens destinados à manutenção das atividades do estabelecimento, atendida a legislação federal (§§ 11 e 12);*

*b) a partir do prazo previsto na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, ao uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendidas as mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação;*

Do exame dos dispositivos legais acima alinhavados, dos fatos e informações trazidos pelo Contribuinte, especialmente nas fotos da manifestação de fls. 1083 e seguintes, é possível inferir com clareza hialina que os produtos, partes e peças objeto desta infração foram destinados à substituição e/ou complementação de máquinas e equipamentos que fazem parte do ativo imobilizado da empresa, bens de permanência duradora e essenciais à manutenção das atividades da empresa.

Ademais, tem razão o contribuinte quando alega que um equipamento nunca é adquirido sozinho, pois há diversas partes e peças que o compõe e são aplicados na sua instalação.

Nestas hipóteses, creio possível a concessão do crédito conforme disposto na alínea “a” do inciso V do artigo 93.

Portanto, da análise do conjunto probatório dos autos, verifica-se que não há controvérsia no que concerne à função desempenhada por cada um dos produtos no processo industrial do Recorrente, uma vez que, são elementos destinados ao funcionamento da sociedade empresarial na consecução da sua atividade fim, com intuito de permanência duradora dentro do estabelecimento comercial.

Em suam, acolho os materiais elencados pelo Contribuinte, com exceção apenas da rampa niveladora móvel, por entender que não preenche os requisitos do art. 93, V, ‘a’ do RICMS/BA-97.

Nestes termos, a infração 6 é parcialmente subsistente.

Por tudo quanto acima exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para julgar parcialmente subsistente a infração 6.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279464.0001/11-8**, lavrado contra **OXITENO NORDESTE S/A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.174.278,08**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f” e VII, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores já pagos.

VOTO VENCEDOR (Infração 6) – Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Infração 6) – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel, Raisia Catarina Oliveira Alves Fernandes e Rosany Nunes de Mello Nascimento.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de outubro de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO DIVERGENTE  
(Infração 6)

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