

A. I. Nº - 206854.0002/18-6  
AUTUADO - ELEQUEIROZ S/A.  
AUTUANTES - LUIZ CARLOS PRATES SANTOS e ANTONIO TORRES DE BARROS  
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 12/06/2019

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0117-03/19**

**EMENTA:** ICMS. 1. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO. MATERIAL DE USO E CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material de consumo. Infração 01 subsistente. 2. ESCRITURAÇÃO FORA DO PERÍODO EM QUE SE CONFIGUROU O DIREITO À SUA UTILIZAÇÃO. A escrituração do crédito fiscal será efetuada pelo contribuinte no próprio mês ou no mês subsequente em que se verificar a entrada da mercadoria ou o direito à utilização do crédito, e a escrituração do crédito fora do prazo estabelecido na legislação, dependerá de autorização do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte. O não cumprimento das regras para a escrituração extemporânea estatuídas no RICMS/BA, não veda o uso de créditos legalmente permitidos, mas resulta na aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória. Convertida a exigência do imposto em multa de 60% do valor do crédito fiscal. 3. FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO. ENTRADAS DE MERCADORIAS. ATIVIDADES ALHEIAS AO ESTABELECIMENTO. Infração 03 reconhecida. 4. MULTA. ENTRADA DE MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Infração 04 reconhecida e paga. Indeferido pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 12/06/2018, referindo-se à exigência do crédito tributário no valor total de R\$177.595,55, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01 - 01.02.02. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2016 e fevereiro a dezembro de 2017. Exigido o valor de R\$69.431,90, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “a”, do inciso VII, do art. 42, da Lei 7.014/96;

Consta como complemento que: “*Creditou-se indevidamente do Hipoclorito de sódio material de uso e consumo, utilizado em dois setores distintos na fábrica: 1-na estação de tratamento de água potável na função de purificação dessa água que é fornecida em diversas dependências da empresa, tais como cozinha industrial, sanitários etc. Portanto setor totalmente desvinculado do processo produtivo; 2-nas torres de resfriamento, como biocida no tratamento da água, visando evitar a formação de camadas microbiológicas nas tubulações, portanto também setor sem afetação direta no processo industrial. Conforme Demonstrativo anexo - INFRAÇÃO 01*”.

Infração 02 - 01.02.73. Escrituração crédito fiscal fora do período em que se verificou a entrada da mercadoria, a aquisição de sua propriedade, a prestação do serviço por ele tomado, ou fora do período em que se verificou ou configurou o direito à utilização do crédito, no mês de janeiro de

2017. Exigido o valor de R\$96.760,54, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “a”, do inciso VII, do art. 42, da Lei 7.014/96;

Consta como complemento que: “*O contribuinte creditou-se indevidamente em razão de não ter requerido autorização ao Inspetor Fazendário de sua circunscrição, o lançamento de crédito extemporâneo, consignado no Livro de Apuração\EFD-Outros Créditos em janeiro/17. Conforme Demonstrativo anexo - INFRAÇÃO 02*”.

Infração 03 - 01.05.16. Falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias utilizadas em fins alheios à atividade do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2016 e 2017. Exigido o valor de R\$4.689,84, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “b”, do inciso VII, do art. 42, da Lei 7.014/96;

Consta como Complemento que: “*Falta de Estorno de Crédito dos Bens Destinados à Construção de Imóveis por Acessão Física Lançadas Indevidamente no CIAP. Além dos dispositivos Infringidos já consignados no Auto de Infração, também violou, no Enquadramento, os seguintes dispositivos: Art. 310, VII, § único, II do Ricms/Ba. Dec. 13780/12. E na Tipificação: alínea “a”, VII do Art. 42 da Lei 7014/96. Conforme Demonstrativo anexo - INFRAÇÃO 03*”.

Infração 04 - 16.01.02. Entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro, março a dezembro de 2016 e janeiro a dezembro de 2017. Exigida a multa no valor de R\$6.713,27, prevista no inciso XI, do art. 42, da Lei 7.014/96;

Consta como complemento que: “*A partir de cruzamento de dados digitais nos nossos Sistemas de Fiscalização - Circularização com Fornecedores e Remetentes Diversos, juntamente com a captação de notas fiscais nos Postos Fiscais, detectamos que Fornecedores e Remetentes diversos enviaram mercadorias para este contribuinte ora autuado, e as mesmas não foram lançadas na Escrita Fiscal Digital - EFD (livros fiscais próprios). Conforme Demonstrativo anexo - INFRAÇÃO 04*”.

O Autuado apresenta defesa, fls. 73 a 87, de início, observa a tempestividade da impugnação, reproduz o teor das infrações e reconhece o cometimento das Infrações 03 e 04, se reportando, tão-somente, em relação às Infrações 01 e 02.

Infração 01 - crédito indevido do produto hipoclorito de sódio material de uso e consumo - verifica que a fiscalização alega que o produto em questão foi utilizado em dois setores distintos na fábrica.

Observa que os Fiscais solicitaram esclarecimentos quanto ao uso e aplicação do produto Hipoclorito de Sódio no processo produtivo do autuado, os quais foram respondidos pelo Sr. Jorge Eduardo (engenheiro), cuja íntegra do e-mail segue anexa. Destaca que após esclarecimentos prestados pelo engenheiro, ainda assim, foi autuado em razão da classificação equivocada dada pela fiscalização, por entender que o Hipoclorito de Sódio é nada mais que um material de uso e consumo e que, na condição de material de uso e consumo, não daria direito ao crédito de ICMS das entradas.

Observa que utiliza o Hipoclorito de Sódio na condição de insumo (material intermediário) em suas plantas industriais, especificamente, na purificação da água utilizada nas torres de resfriamento, o que de acordo com o RICMS, é permitido o crédito de ICMS das entradas.

Salienta que o objeto desta infração a ser definido é a classificação do hipoclorito de sódio, tendo um vista a sua utilidade em suas dependências fabris, sendo que o Auditor Fiscal classificou como material de uso ou consumo e classifica o mesmo como insumo na condição de material intermediário vinculado ao processo produtivo.

Ressalta que é possível verificar no e-mail trocado em 10/05/2018 (anexo), os próprios Auditores afirmaram que o Hipoclorito de Sódio é um produto bem conhecido para fins de purificação da água, e indagaram qual a necessidade do seu uso na água do sistema de resfriamento. No dia 11/05/2018, o Sr. Eduardo complementou as informações dadas em 27/04/2018, detalhando de forma minuciosa o uso do Hipoclorito de Sódio nas torres de resfriamento das plantas industriais

demonstrando a necessidade deste produto intermediário no tratamento da água utilizada nas plantas industriais.

Esclarece que não se trata de material de uso e consumo, pois toma crédito de ICMS sob a condição de material intermediário utilizado em seu processo produtivo, para o qual é permitida a tomada de crédito com base no RICMS deste Estado.

Diz que o entendimento dos fiscais, o Hipoclorito de Sódio trata-se na verdade de produto de uso e consumo do estabelecimento, porém, interpretação totalmente equivocada, ainda que prestados todos os esclarecimentos pelo engenheiro responsável por seu setor de processos produtivos. Acrescenta que, de fato, se o produto objeto desta infração (hipoclorito de sódio) for considerado material de uso e consumo, as respectivas aquisições não assegurariam o direito ao crédito do imposto, bem como, também seria devido o ICMS a título de diferencial de alíquotas quando adquiridas de outras unidades da Federação.

Frisa que não deve prevalecer a imputação, pois, em e-mail de 11/05/2018 esclareceu de forma minuciosa, dentre outros materiais fiscalizados, que o Hipoclorito de Sódio é essencial ao processo produtivo, inclusive no resfriamento das correntes de fluido quente do processo industrial de uma petroquímica, demonstrando a sua utilidade no processo industrial.

Pondera não restar dúvida que o Hipoclorito de Sódio, se trata de aquisição de material intermediário, empregado no processo produtivo da empresa, representando dispêndios relacionados diretamente com sua atividade. Reproduz o art. 309, inciso I, alínea “b” e seu §1º, do RICMS-BA/99.

Discorre que a vedação ao crédito é taxativa e consta do art. 29, § 4º, da Lei nº 7.014/96 e do art. 310, do RICMS-BA/12, e neste contexto, sustenta que nenhum dos artigos mencionados se aplicaria na referida infração, de modo a vedar o crédito, devendo, portanto, ser mantido o crédito de ICMS tomado.

Sustenta que não resta dúvida que a utilização do crédito está diretamente ligada à industrialização dos produtos, fazendo parte do seu processo produtivo, sendo indispensável e necessário, pois a falta de tratamento da água utilizada nas torres de resfriamento com o hipoclorito de sódio é essencial na medida em que trata os circuitos fechados com água que é utilizada para resfriar as correntes de fluido quente do processo industrial. Por se tratar de um circuito fechado, são feitas várias dosagem de produtos químicos para adequar a água de resfriamento. Essa água necessariamente precisa ser tratada, ou caso contrário, desenvolveria material microbiológico que causa corrosão nos equipamentos ao longo do tempo, afetando diretamente o processo produtivo.

Registra que os microrganismos existentes no sistema de resfriamento de água industrial podem afetar de modo adverso à eficiência de operação nestes sistemas, seja pela quantidade, por seus produtos metabólicos ou pela formação de depósitos. Reitera que, como resultado da atividade microbiológica nas águas de resfriamento, ocorre acúmulo de limo bacteriano (biofilme) o que com o decorrer do tempo causa problemas de corrosão, obstrução de fluxos e diminuição da eficiência de troca térmica nos equipamentos.

Ressalta que dentre as técnicas aplicadas para prevenção e remoção do biofilme, a mais comum é adição de substâncias biocidas, capazes de eliminar e/ou inibir a reprodução de microrganismos nas águas de resfriamento.

Declara que as indústrias químicas utilizam o cloro como biocida no tratamento de águas de resfriamento, tanto na forma de cloro gás solubilizado (Cl<sub>2</sub>) como na forma líquida, através da adição de hipoclorito de sódio (NaClO). O cloro mostra-se extremamente eficaz na redução da contaminação microbiana em águas de resfriamento e sua ação biocida está baseada na formação do ácido hipocloroso, resultante da adição de cloro à água.

Assinala que todos os detalhes acima foram repassados aos Autuantes, e ainda, a empresa se colocou à disposição para averiguação *in loco* nas plantas industriais onde há o tratamento da água com o uso do Hipoclorito de Sódio, porém, após e-mail enviado em 11/05/2018, os Auditores

prosseguiram com a autuação sem, sequer, fazer qualquer diligência na planta industrial para conhecer a fundo o processo industrial.

Lembra que haver direito ao crédito em relação às aquisições de mercadorias, de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, se faz necessário que uma das condições ali elencadas seja atendida, vale dizer: a mercadoria adquirida deve estar vinculada à industrialização. Arremata frisando que, embora o produto intermediário não participe diretamente da industrialização, está a ele vinculado, ou seja, nele é consumido.

Assinala que “produto intermediário” é considerado insumo para fins de apropriação de crédito dos chamados tributos não cumulativos, quais sejam o ICMS, IPI, PIS e COFINS. Observa que se entende por “produto intermediário”, em linhas gerais, os itens não classificados como matérias primas, mas que são empregados ou consumidos no processo de produção.

Lembra que a extensão do conceito de “produto intermediário” figurou expressamente no Regulamento do IPI de 1972, o qual permitia a apropriação de crédito apenas para os itens intermediários que, não incorporados ao produto final, fossem consumidos “imediata e integralmente” no processo de industrialização. Revela que a partir do Regulamento do IPI de 1979, houve a supressão do termo “imediata e integralmente”.

Menciona que o RICMS é expresso quanto ao direito de crédito referente a produto intermediário, conforme dispõe a alínea “b”, do inciso I, do art. 309, devendo ser mantido o crédito apropriado com base no referido artigo e consequentemente, cancelada a respectiva cobrança.

Destaca que o tratamento da água com o hipoclorito de sódio, utilizada nas torres de resfriamento contribuem de forma indireta na composição do produto final, como elementos indispensáveis, devendo neste caso, serem considerados como produtos intermediários, porquanto são consumidos no processo de obtenção do produto final, tornando-se necessários e indispensáveis ao desempenho da atividade fim do autuado.

Esclarece que tanto os materiais de consumo como os produtos intermediários, são “consumidos” por um estabelecimento industrial, porém o que importa para a sua caracterização legal é onde o consumo acontece: se o bem é consumido em função e como resultado de sua participação direta no processo de fabricação do produto da empresa, então há que se denominá-lo de produto intermediário; caso contrário, deve ser definido como material de consumo.

Observa que ao contrário do que constou na descrição da autuação, todo hipoclorito de sódio adquirido e utilizado tem ligação com o processo produtivo e afetaria diretamente no seu processo industrial, não sendo o caso de tratamento de água potável na função de purificação que seria fornecida em suas diversas dependências fabris.

Acrescenta assinalando que conforme entendimento respaldado nas próprias decisões administrativas e judiciais, como também no entendimento do que é um produto intermediário, outra não pode ser a conclusão senão a de que referidos produtos não se subsistem ao conceito de material de uso e consumo do estabelecimento e em assim sendo, deve ser garantido o direito ao crédito do ICMS destacado nos documentos de aquisição deste insumo classificado como produto intermediário (hipoclorito de sódio). Junta decisão do CONSEF (A-0323-11/13) relativa a créditos de aquisição de produtos para tratamento de água de resfriamento.

Requer o deferimento de perícia ou diligência em seu estabelecimento, para que seja certificada a real utilidade do hipoclorito de sódio como material secundário do autuado no tratamento de água utilizada em seu processo de industrialização e tão apenas nele, pois também não procede o apontamento de tratamento de água potável utilizada em diversas áreas da empresa, como constou na autuação.

Indica assistente técnico Sr. Jorge Eduardo Fernandez Costa para o caso de necessidade da perícia requerida, conforme a serem respondidos os seguintes quesitos:

1. A água tratada com o Hipoclorito de Sódio é utilizada apenas nas torres de resfriamento das

plantas industriais, fazendo parte do processo produtivo da Recorrente ou também é utilizada em outro setor da fábrica? Caso a resposta seja a utilização em outro setor, qual setor?

2. O resfriamento das torres está ligado ao seu processo produtivo e a água tratada com hipoclorito de sódio tem a efetiva participação neste processo? A água tratada com hipoclorito de sódio tem afetação direta com o processo industrial da Recorrente?

Infração 02 - Afirma que essa infração não contesta a existência do crédito em si, mas tão somente a sua escrituração extemporânea sem autorização ao Inspetor Fazendário, porém, glosando o valor do crédito apropriado e aplicando multa por descumprimento de obrigação acessória.

Sustenta que de fato os créditos oriundos das Notas Fiscais nºs 7672, 7852, 7664 e 7824 (anexas), emitidas pela BASF S/A em setembro de 2015, foram apropriados pelo autuado somente em janeiro de 2017, porém, ainda que apropriado como crédito extemporâneo, certo é que tal suposta ilegalidade não trouxe qualquer prejuízo ao erário, não devendo prevalecer a referida autuação.

Frisam que, caso alguma ilegalidade tenha sido praticado pelo autuado, seria apenas o descumprimento de obrigação acessória, a qual é passível apenas de multa e não a cobrança do imposto propriamente dita.

Destaca que emitiu notas fiscais de saídas tributadas para BASF S/A, com natureza de operação para testes, sendo que os retornos pela BASF S.A, foram devidamente tributadas, fazendo jus ao crédito de ICMS destacados nas respectivas notas fiscais, cujas cópias seguem anexas.

Revela que pode ser verificado em seu livro Registro de Entradas, as Notas Fiscais nºs 7672 e 7852 (retornos emitidos pela BASF com tributação de ICMS) foram registradas em outubro de 2015 - folha 54 (anexo). Destaca que as Notas Fiscais nºs 7664 e 7824 (retornos emitidos pela BASF com tributação de ICMS) foram registradas no livro Registro de Entrada (anexo), em setembro de 2015 - folha 4 (anexo), porém, sem o crédito do ICMS, conforme fl. 85.

Registra que, em decorrência da falta de apropriação dos créditos, referentes às Notas Fiscais nºs 7672, 7664, 7852 e 7824, se apropriou dos referidos créditos de ICMS na apuração de janeiro/2017, cuja cópia da apuração segue anexa, onde consta o lançamento do crédito no valor de R\$96.760,54, fl. 85.

Reitera que, de acordo com apuração de ICMS de janeiro de 2017, é possível verificar que possui saldo credor, a transportar para o período seguinte, no valor de R\$1.050.418,62, o que comprova que de fato qualquer prejuízo foi causado ao erário.

Sustenta que não justifica a glosa dos créditos de ICMS das referidas notas fiscais que foram devidamente escrituradas e tributadas, cuja tomada de crédito deu-se apenas de forma extemporânea pelo autuado, sob pena de infringir diretamente o princípio da não cumulatividade.

Ressalta pela regra da não cumulatividade assegura ao contribuinte o direito de abater do imposto relativo às suas operações (ou prestações) o montante cobrado nas operações e prestações anteriores. Junta Decisão do CONSEF (A-0186-12/17) que a falta de autorização não retira o direito de apropriação de seus créditos, não podendo o Fisco exigir o cumprimento de obrigação principal, pois neste contexto, é passível apenas de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Transcreve o § 7º, do art. 42 da Lei nº 7.014/96 para sustentar que resta evidente que a infração não foi praticada com dolo, fraude ou simulação e muito menos implicou na falta de recolhimento de imposto, devendo prevalecer à verdade material dos fatos. Requer o cancelamento da multa com base ao dispositivo citado, e alternativamente, seja reduzida pelas razões de fato e de direito apresentadas.

Advoga a ilegalidade da multa de 60%. Disse que a cobrança denota-se flagrante confisco ao patrimônio do contribuinte, assim como a capacidade contributiva do Autuado, em razão da multa aplicada sobre o valor do tributo cobrado a título de multa por infração.

Salienta que a multa não pode ter caráter indenizatório mas, tão-somente, finalidade coercitiva, para que não haja atraso demasiado nos recolhimentos dos impostos, não sendo condizente com os

princípios de direito, pois a CF veda o confisco em relação aos tributos e inclusive aos acessórios como no caso das multas.

Afirma que não prospera o lançamento indevido do crédito aplicou multa de 60% nas Infrações 01 e 02, sob o argumento de que o imposto deixou de ser recolhido ou apropriado indevidamente, sob pena de caracterizar o confisco vedado na CF. Acrescenta, afirmando que não pode atingir o direito de propriedade, cabendo ao Poder Legislativo, com base no princípio da proporcionalidade, a fixação dos limites à sua imposição, bem como, a sua aplicação indevida caracterizar enriquecimento sem causa. Solicita o cancelamento da multa.

Conclui requerendo que seja:

- dado provimento à presente impugnação para cancelar as Infrações 01 e 02 na sua integralidade; especificamente: “a) seja reconhecido o direito ao crédito do Hipoclorito de Sódio utilizado para tratamento da água de resfriamento no processo industrial do autuado: b) seja mantido o direito ao crédito lançado de forma extemporânea pelo autuado e cancelada ou reduzida a multa por descumprimento de obrigação acessória, com base no art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96;
- deferida diligência, com base no artigo 145 do RPAF, caso após toda demonstração e comprovação pelo autuado, ainda assim, permaneçam dúvidas que possam ser sanadas através de diligência fiscal no estabelecimento para constatação do uso do hipoclorito de sódio no tratamento de água utilizada no processo de industrialização do autuado;
- acolhida a juntada a qualquer tempo de documentos necessários no sentido de embasar o correto procedimento adotado, tudo em homenagem à busca da verdade material, princípio que rege o processo administrativo tributário, por ser esta a melhor forma de se restabelecer a necessária e esperada.

Na informação fiscal, fls. 120 a 123, ressalvas quanto à afirmação a Defesa, fl. 80, parágrafo 2º, de que todo hipoclorito de sódio adquirido pela autuada é usado no processo industrial/torres de resfriamento. Asseveram que isto não foi declarado pelo Eng. Chefe da empresa, Sr. Jorge Eduardo Fernandez Costa, em reunião presencial em 26/04/2018, na Planta, contando com a presença também dos funcionários da área fiscal e desta dupla de Auditores, quando o mesmo disse que o citado produto também era largamente utilizado na Estação de tratamento de água potável, localizada nas dependências da empresa. Observam que tal informação foi posteriormente confirmada via e-mail, pelo referido Senhor, fl. 29, enfatizando que se contrapõem a esses argumentos da defesa.

Em relação à Infração 01, frisam que a Fiscalização teve o cuidado de comparecer pessoalmente na fábrica, localizada no Polo Petroquímico de Camaçari, justamente para ver e entender *“in loco”* o processo produtivo da empresa e dirimir dúvidas, tanto com os funcionários da área técnica, como fiscal-contábil.

Salientam também que, em ambos os setores da planta, seja na estação de tratamento de água ou nas torres de resfriamento, não existe a ligação ou afetação direta com o processo produtivo, consequentemente não dando direito a crédito.

Esclarecem também que o hipoclorito na função de tratamento de água de refrigeração, nada tem a ver com o processo industrial do estabelecimento, nem possui, muito menos, o caráter de indispensabilidade.

Revelam que o hipoclorito de sódio é utilizado como biocida cuja função nada mais é do que evitar a incrustação dos equipamentos chamados “trocadores de calor”, cuja sobrevida, esta sim, é o objetivo do uso do hipoclorito, não há qualquer afetação ao processo, sendo vedado o crédito nestes termos.

Acrescentam que os biocidas combatem o crescimento desordenado de microrganismos no sistema, evitando os depósitos orgânicos e a consequente corrosão bacteriana sob estes depósitos. Tal ação decorre do fato de que o Hipoclorito de Sódio, quando em contato com a água, libera cloro livre que é o agente bactericida ativo.

Sustentam que os produtos utilizados no tratamento de água de refrigeração não participam do processo produtivo de forma direta, servem apenas para conservar os equipamentos expostos à água de refrigeração. Frisam que têm uma função similar à das tintas que também servem para proteger os equipamentos das intempéries, sendo inclusive dispensáveis nos sistemas de refrigeração abertos, onde a água é captada em rios, lagos ou mares e devolvida para os mesmos. Logo, acrescentam que as funções desses produtos são de conservação e preservação dos equipamentos, não são afetados ao processo produtivo, e nem tampouco são elementos indispensáveis à composição do produto final. Concluem que estes produtos são materiais de uso e consumo.

No que diz respeito à Infração 02, assinalam que toda argumentação apresentada pela defesa, só vem fortalecer e comprovar a infração, pois, demonstra que o fato gerador que originou o crédito ocorreu em setembro e outubro de 2015 quando deveriam ser creditadas as notas fiscais emitidas pela BASF, mas o crédito só foi efetivado em janeiro de 2017, caracterizando assim a extemporaneidade e sem ter solicitado autorização ao Inspetor Fazendário de sua circunscrição.

Constatam a violação dos dispositivos legais, artigos 314 e 315 do RICMS-BA/12, no qual foi efetuado o lançamento conforme previsto no SLCT- Sistema de Lançamento do Crédito Tributário, sob o código 01.02.73.

Concluem, após constar uma memória de cálculo, pela procedência das irregularidades autuadas.

Às fls. 128/131, constam extratos do SIGAT discriminando os pagamentos das Infrações 03 e 04.

Em Pauta Suplementar, essa 3<sup>a</sup> JJF, fl. 132, converte os autos em diligência à IFEP INDÚSTRIA para que os Autuantes examinassem a documentação fiscal do impugnante relativa as operações objeto das notas fiscais que deram azo à exigência fiscal, ou seja, a utilização extemporânea de crédito fiscal para que sejam aferida a legitimidade dos referidos créditos fiscais.

Na conclusão da diligência, fls. 135 e 136, os Autuantes informam que após a análise do exposito pelo contribuinte, que não apresenta nenhum argumento ou fato novo em relação a sua defesa inicial, fls. 73 a 87, portanto, ratificam no sentido de que a infração e a consequente multa vinculada, é devidas porque o crédito foi extemporâneo, e a empresa não pediu autorização prévia ao Inspetor Fazendário para o lançamento do crédito.

Responde a diligência solicitada que durante a auditória, foi verificada a legitimidade dos créditos, ou seja, a operação descrita que: *"Destaca-se que a Recorrente emitiu notas fiscais de saídas tributadas para BASF S/A, com natureza de operação para testes, sendo que os retornos pela BASF S.A., foram devidamente tributadas, fazendo jus ao crédito de ICMS destacados nas respectivas notas fiscais cujas cópias seguem anexas."*

Observam que, pela análise da natureza dos produtos, fossem material de uso e consumo, por exemplo, enquadrariam a infração em outro código no SLCT-Sistema de Lavratura de Créditos Tributários da SEFAZ.

Afirma que a irregularidade é que os créditos são extemporâneos, e o contribuinte não solicitou ao Inspetor Fazendário a autorização previa para uso dos mesmos, conforme determina os artigos 314 e 315 do RICMS-BA/12.

Sustentam que esse tipo de infração no sistema SLCT faz a cobrança do imposto como crédito indevido mais a multa de 60%.

Concluíram que o crédito por ter sido lançado comprovadamente de forma extemporânea, sem autorização previa do Inspetor Fazendário, torna-se um crédito indevido e conforme prevê no SLCT, código de Infração 01/02/73, deve-se fazer a cobrança do imposto mais a multa de 60%, em consonância com a legislação vigente, principalmente com os artigos acima citados.

Em nova manifestação do contribuinte, fls. 140 a 145, afirma que o teor da notificação deixa claro o reconhecimento de crédito legítimo, ao considerar abertura de prazo para manifestação, por se

tratar de crédito extemporâneo.

Reitera seu pleito pelo cancelamento de diversos lançamentos do Auto de Infração, em especial o 2º item que se refere ao aproveitamento de crédito de ICMS no valor de R\$96.760,54, decorrentes das entradas para testes de produtos, que apesar de legítimo o crédito, por ser extemporâneo, deveria demandar autorização prévia da autoridade fiscal, contudo tal obrigação de obtenção do aval perante a autoridade não está previsto na legislação, representando verdadeiro obstáculo ilegal para aproveitamento do crédito legítimo.

Salienta que, com efeito, o aproveitamento de crédito legítimo nas entradas não deve depender de autorização para seu correto aproveitamento na conta gráfica do imposto, uma vez que porque a legislação não fez qualquer ressalva sobre os créditos aproveitados em data posterior, não podendo o regulamento simplesmente impor regra burocrática para impedir o contribuinte de sua utilização.

Ressalta que é legítimo direito de crédito e seu aproveitamento, uma vez cumpridas às obrigações acessórias relacionadas ao crédito, mesmo porque sendo legítimo o crédito, como bem informa a autoridade fiscal, não houve prejuízo ao erário com o aproveitamento sem “autorização”. Assinala que, ao contrário, o Fisco se aproveitou do valor a maior do imposto recolhido naquele mês em que deveria ter sido apropriado o crédito, por todo o período que ele. Neste contexto, destaca que ocorrendo posteriormente o creditamento, houve aproveitamento financeiro pelo Fisco no período até a correta apropriação do crédito.

Reproduz o art. 20, da LC 87/96 que estabelece sem qualquer ressalva que é assegurado o direito de crédito do imposto pago em operações anteriores que resultaram na entrada da mercadoria.

Sustenta que se restringir o legítimo crédito, que deve ser submetido aos escrutínios da autoridade fiscal para sua aprovação, pois está em desacordo com a legislação complementar, sendo criados empecilhos aos exercícios do direito de crédito “assegurado” pela Lei citada, sobretudo ao estabelecer penalidade sem justo de legítimo crédito que até então não havia sido deduzido ou creditado do imposto mensal a pagar.

Registra que a regra da não cumulatividade assegura ao contribuinte o direito de abater do imposto relativo às suas operações (ou prestações) o montante cobrado nas operações e prestações anteriores sem qualquer restrição ou aval do Fisco, diga-se noutras palavras, sem necessidade de aval da autoridade fiscal, porque legítimo tal crédito, cuja natureza foi inclusive reconhecido pelo referido fiscal signatário do AIIM. Junta Decisão do CONSEF (A-0186-12/17) e volta sustentar pela redução e cancelamento da multa.

Reprisa seus argumentos quanto à ilegalidade da multa aplicada para as Infrações 01 e 02.

Conclui ao final volta a rechaçar o pedido feito na inicial.

Em nova informação fiscal os Autuantes, fls. 165 e 166, reafirmam os mesmos argumentos articulados na informação anterior.

Às fls. 169/171, constam extratos do SIGAT de pagamento parcial do Auto de Infração.

## VOTO

Incialmente, ao compulsar as peças que integram os constato, no tocante a formalização do PAF, constato que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, cujas cópias foram entregues Autuado. Assim, o presente processo afigura-se revestido das formalidades legais, e não se encontram os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV, do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

O Autuado requereu à Autoridade Fazendária, a realização de perícia fiscal para a apreciação das

provas apresentadas nas razões de defesa. Fica indeferido o pedido com base nas alíneas “a” e “b”, do inciso II, do art. 147 do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos já constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada diligência para perícia, em vista das provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo Autuante, por isso, indefiro o pedido de perícia.

No mérito, o Auto de Infração imputa ao sujeito passivo o cometimento de quatro infrações à legislação baiana do ICMS, consoante discriminação minudente no preâmbulo do relatório, contendo o enquadramento legal e a indicação da multa prevista para irregularidade cometida.

Em relação às Infrações 03 e 04, ante o expresso reconhecimento pelo Autuado em sua peça defensiva, desses itens da autuação, efetuando, inclusive o correspondente recolhimento do débito apurado ficam mantidas as exigências a elas atinentes.

Infração 01 - trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento.

Como consta no complemento da descrição desse item da autuação, o Autuado *creditou-se do Hipoclorito de sódio material de uso e consumo, utilizado em dois setores distintos na fábrica: 1- na estação de tratamento de água potável na função de purificação dessa água que é fornecida em diversas dependências da empresa, tais como cozinha industrial, sanitários etc. Portanto setor totalmente desvinculado do processo produtivo; 2 - nas torres de resfriamento, como biocida no tratamento da água, visando evitar a formação de camadas microbiológicas nas tubulações, portanto também setor sem afetação direta no processo industrial.*

Em sede de defesa, o Impugnante concentrou seus argumentos aduzindo, em síntese, não restar dúvida que a utilização do crédito está diretamente ligada à industrialização dos produtos, fazendo parte do seu processo produtivo, sendo indispensável e necessário. Sustentou que a falta de tratamento da água utilizada nas torres de resfriamento com o hipoclorito de sódio é essencial, na medida em que trata os circuitos fechados com água que é utilizada para resfriar as correntes de fluido quente do processo industrial. Manifestou seu entendimento de que, por se tratar de um circuito fechado, são feitas várias dosagens de produtos químicos para adequar a água de resfriamento e que essa água necessariamente precisa ser tratada, ou caso contrário, desenvolveria material microbiológico que causa corrosão nos equipamentos ao longo do tempo, afetando diretamente o processo produtivo.

Em suma, esse é o eixo fundamental em que o Impugnante sustentou suas razões de defesa para pugnar pela improcedência da autuação.

Ao seu turno, os Autuantes rechaçaram os argumentos defensivos asseverando que o hipoclorito de sódio, na função de tratamento de água de refrigeração, nada tem a ver com o processo industrial do estabelecimento, nem possui, muito menos, o caráter de indispensabilidade. Explicaram que o hipoclorito de sódio é utilizado como biocida, cuja função nada mais é do que evitar a incrustação dos equipamentos chamados “trocadores de calor”, cuja sobrevida, esta sim, é o objetivo do uso do hipoclorito de sódio, não havendo qualquer afetação ao processo, sendo vedado o crédito nestes termos.

Como exposto acima, emerge do contraditório instalado em torno da acusação fiscal como ponto central para o deslinde da questão, a necessidade imperiosa de se definir, se o hipoclorito de sódio utilizado no processo produtivo do estabelecimento fabril do Autuado atua como produto intermediário, ou funciona como material de uso e consumo, como se alicerça a acusação fiscal desse item da autuação.

O produto intermediário, além de ser essencial ao processo produtivo requer que seu desgaste ou sua fruição esteja vinculado ao contato direto com a produção, jamais atuando na linha marginal como ocorre com o material de consumo.

No presente caso, se o hipoclorito de sódio utilizado no tratamento da água que circula nas torres de refrigeração do processo fabril do Autuado deixar de ser utilizado, não resfriará menos o fluxo circulante e nem afetará o produto final, eis que, afetará, tão-somente, a vida útil e a periodicidade da manutenção dos trocadores de calor.

Por esse motivo, é que resta caracterizada a natureza indiscutível do hipoclorito de sódio, que atua como material de uso e consumo no tratamento de água veiculada no sistema hermético das torres de refrigeração citadas pelo Impugnante.

Aliás, esse tem sido o entendimento reiterado exarado nas decisões de 2ª Instância desse CONSEF, que somente tem admitido como produto intermediário os produtos utilizados para tratamento de água, quando esse líquido participa direta e efetivamente no produto final, como é o caso dos produtos utilizados no tratamento da água para produção de refrigerantes e bebidas. Cito como exemplo as decisões prolatadas nos Acórdão CJF de nºs 0355-11/13, 0297-12/17, 0261-12/18 e 0284-12/18.

Logo, entendo restar demonstrado que o hipoclorito de sódio utilizado pelo Impugnante, se constitui como material de uso e consumo, portanto, não dando direito ao crédito em suas aquisições.

Nos termos expendidos, concluo pela subsistência da autuação.

Infração 02 - cuida da escrituração de crédito fiscal fora do prazo, onde verifica a entrada da mercadoria, ou fora do período em que se verificou ou configurou o direito à utilização do crédito.

Em suas razões de defesa, em apertada síntese, sustentou que de fato os créditos oriundos das Notas Fiscais de nºs 7672, 7852, 7664 e 7824 (anexas), emitidas pela BASF S/A em setembro de 2015, foram apropriados somente em janeiro de 2017, porém, ainda que apropriado como crédito extemporâneo, certo é que tal suposta ilegalidade não trouxe qualquer prejuízo ao erário, não devendo prevalecer a referida autuação.

Os Autuantes, ao prestarem informação fiscal, mantiveram a autuação asseverando que toda argumentação apresentada pela defesa, só vem fortalecer e comprovar a infração, por demonstrar que o fato gerador que originou o crédito ocorreu em setembro e outubro de 2015 quando deveriam ser creditadas as notas fiscais emitidas pela BASF, mas o crédito só foi efetivado em janeiro de 2017, caracterizando assim a extemporaneidade e sem ter solicitado autorização ao Inspetor Fazendário de sua circunscrição, violando, assim os dispositivos legais, artigos 314 e 315 do RICMS-BA/12, sob os quais se fundamenta o lançamento.

Mediante diligênciça solicitada por essa 3ª JJF, os Autuantes informaram que foi verificada a legitimidade dos créditos ora em lide.

Como se depreende do expedido acima, a acusação fiscal não põe em dúvida à legitimidade do direito da utilização dos créditos fiscais pelo sujeito passivo. Logo, a questão a ser dirimida em relação à infração 02, diz respeito exclusivamente a pertinência, ante a legislação de regência, do momento em que o Autuado escriturou o crédito fiscal, objeto da autuação.

O RICMS-BA/12 em seus artigos 314 e 315 disciplina a escrituração de crédito fiscal, *in verbis*:

*"Art. 314. A escrituração do crédito fiscal será efetuada pelo contribuinte no próprio mês ou no mês subsequente em que se verificar:*

*I - a entrada da mercadoria e a prestação do serviço por ele tomado ou a aquisição de sua propriedade;*  
*II - o direito à utilização do crédito.*

*Art. 315. A escrituração do crédito fora dos períodos de que cuida o art. 314 dependerá de autorização do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte*

*[...]*

*§ 1º Formulado o pedido de autorização para escrituração extemporânea de crédito e não havendo deliberação no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da sua protocolização, o contribuinte poderá creditar-se, em sua escrita fiscal, do respectivo valor;*

[...]

§ 3º A escrituração dos créditos autorizada pelo fisco ou nos termos do § 1º deste artigo deverá ser realizada em tantas parcelas mensais, iguais e consecutivas, quantos tenham sido os meses em que o contribuinte deixou de se creditar.”

Da intelecção do dispositivo regulamentar que rege o lançamento de crédito fiscal, claramente se constata que os créditos, mesmo legítimos, se não lançados no próprio mês ou no mês subsequente, não podem ser lançados ao alvedrio do contribuinte. Eis que, para serem devidamente utilizados devem se submeter ao regramento estabelecido. Portanto, se não obedecido o quanto estatuído no RICMS, resta caracterizada a sua utilização, em termo temporal, em dissonância com a legislação de regência.

No presente caso, restou evidenciado nos autos que o Defendente, não requereu a autorização para utilização extemporânea dos créditos fiscais objeto da autuação, escriturando os de forma não prevista em seu livro Registro de Apuração do ICMS.

Nestes termos, fica inequivocamente evidenciado nos autos, que o Impugnante lançou os créditos fiscais, legítimos conforme asseveraram os Autuantes, em momento não preconizado pela legislação, implicando, portanto, descumprimento de obrigação acessória.

Logo, por terem sido os créditos fiscais registrados em sua escrita fiscal em momento não previsto na legislação, é induvidoso que devem ser alcançados pela sanção tipificada na alínea “a”, do inciso VII, do art. 42 da Lei 7.014/96, *in verbis*:

“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

[...]

VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:

a) quando da utilização indevida de crédito fiscal;”

Assim, mesmo não ocorrendo descumprimento da obrigação principal, remanesce patente nos autos como ponto incontrovertido o inadimplemento, pelo Autuado, de obrigação acessória expressamente estatuída na legislação de regência, qual seja, a apropriação dos multicitados créditos fiscais legítimos, porém, em momento não previsto na legislação.

Assim, nos termos expendidos, fica afastada a glosa dos créditos fiscais e mantida a aplicação da multa prevista na alínea “a”, do inciso VII, do art. 42, da Lei 7.014/96, que resulta no débito de R\$58.050,32.

Consigno, não haver ilegalidade alguma nas multas incidentes sobre as exigências devida pelo Autuado e apurado nos dois itens da autuação questionados pelo Impugnante. O inciso V, do art. 97 do CTN - Código Tributário Nacional, determina que a Lei pode fixar a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos ou para outras infrações nela definidas. As multas aplicadas às irregularidades cometidas, afiguram-se devidamente preconizadas no art. 42 da Lei 7.014/96.

No que diz respeito ao pedido da Defesa para redução da multa aplicada à Infração 01, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, descabe não somente aplicação de multa de natureza de descumprimento de obrigação acessória, ou a sua redução ou afastamento, conforme solicitado, nos termos do art. 42, §7º da Lei 7.014/96, que diz respeito apenas à multa por obrigação acessória.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206854.0002/18-6, lavrado contra ELEQUEIROZ S/A., devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento de imposto no valor de **R\$74.121,74**, acrescido da multa de 60%, prevista nas o art. 42, VII, alíneas “a” e “b” da Lei

nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$64.769,59**, prevista, respectivamente, inciso VII, alínea “a”, e no inciso IX do mesmo artigo e diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala de Sessões do CONSEF, 30 de maio de 2019.

ARIVADO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA