

PROCESSO	- A.I. Nº 2713300007/01-6
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e QUÍMICA GERAL DO NORDESTE S/A.
RECORRIDOS	- QUÍMICA GERAL DO NORDESTE S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0193-01/02
ORIGEM	- INFRAZ SIMÕES FILHO
INTERNET	- 23.12.02

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0469-12/02

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. PRODUTOS UTILIZADOS NO TRATAMENTO DE ÁGUA DE REFRIGERAÇÃO. Modificada a decisão. Os produtos empregados no tratamento da água de resfriamento, que se destinam a conservação dos equipamentos, evitando a sua corrosão, não se enquadram como insumos, mas como material de uso e consumo do próprio estabelecimento, e não geram direito à utilização do respectivo crédito fiscal, nem do produto, nem do serviço de transporte. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. PRODUTOS UTILIZADOS NO TRATAMENTO DE ÁGUA DE REFRIGERAÇÃO. Modificada a decisão. Por serem considerados materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento, a sua aquisição está sujeita ao pagamento da diferença entre as alíquotas interna e interestaduais. 3. ZONA FRANCA. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO RELATIVO A INSUMOS EMPREGADOS NA PRODUÇÃO DE BENS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS COM ISENÇÃO DO IMPOSTO. Matéria *sub judice*: deferida pelo STF medida cautelar na ADIn 310-0-DF requerida pelo governo do Estado do Amazonas. Mantido o lançamento de ofício para evitar a decadência do crédito tributário, ficando, contudo, suspensa a sua exigibilidade até a decisão do mérito da ADIn. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OMISSÃO DE SAÍDAS. Imputação não elidida. Recurso de Ofício **PROVIDO**. Vencido o voto do Relator. Decisão não unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do Relator. Quanto ao item 4, decisão não unânime, em relação aos itens 5 e 6, decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 20/11/2001, apura os seguintes fatos:

1. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Imposto exigido: R\$ 2.303,51. Multa: 60%.

2. Falta de pagamento de ICMS, relativamente à diferença de alíquotas, nas aquisições interestaduais de material para uso e consumo do estabelecimento. Imposto exigido: R\$ 2.788,37. Multa: 60%.
3. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS – glosa de crédito fiscal por não serem exibidos ao fisco os documentos correspondentes aos valores escriturados. Imposto exigido: R\$ 1.214,58. Multa: 60%.
4. Falta de estorno do crédito fiscal de ICMS relativo a matéria-prima, material secundário, material de embalagem, etc., utilizados na fabricação de produtos destinados à Zona Franca de Manaus – manutenção de crédito fiscal não prevista na legislação. Imposto exigido: R\$ 19.635,14. Multa: 60%.
5. Falta de recolhimento de ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias efetuadas sem emissão de documentos fiscais e consequentemente sem o registro na escrita fiscal, fato apurado através de levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, no exercício de 1996. Imposto exigido: R\$ 158.429,59. Multa: 70%.
6. Falta de recolhimento de ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias efetuadas sem emissão de documentos fiscais e consequentemente sem o registro na escrita fiscal, fato apurado através de levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, no exercício de 1997. Imposto exigido: R\$ 53.052,19. Multa: 70%.
7. Falta de escrituração do Registro de Controle da Produção e do Estoque. Multa: R\$ 397,10.

Em 03/06/2002, através Acórdão nº 0193-01/02, a 1^a JJF julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, por entender que as infrações 1, 2 e 7 eram Improcedentes.

Tendo em vista a decretação da Improcedência dos itens 1 e 2, decisão esta que entendeu “manifestamente contrária à legislação tributária”, o Sr. Presidente do CONSEF, utilizando as prerrogativas que lhe foram dadas pelo art. 169, § 2º, do RPAF/99, apresenta Recurso de Ofício, para que a 2^a Instância o analise.

Inconformada com a Decisão emanada da 1^a JJF, a Empresa entra com Recurso Voluntário onde diz que:

1 – No que concerne aos lançamentos efetuados em virtude do estorno de créditos de ICMS relativos a matéria prima, material secundário, material de embalagem, etc..., utilizados na fabricação de produtos destinados à Zona Franca de Manaus, o julgado deve ser modificado porque exibe equívoco tanto a aspectos materiais, quanto a aspectos formais referentes ao assunto.

2 – Não existe no voto da Junta atenção à perspectiva relativa ao tratamento fiscal dispensado às operações que destinem à Zona Franca de Manaus mercadorias, sejam elas industrializadas ou não. Tal voto guarda observância apenas a pseudo-normas contidas nos dispositivos dos inúmeros convênios interestaduais os quais, pretensamente, regulam a matéria.

3 – Ao se considerar a CF 1988, no que toca a configuração do ordenamento jurídico por ela inaugurado, não interessa o fato de nos Convênios interestaduais, menos ainda no RICMS/97, existir a previsão somente de isenção quanto à operação que destinem mercadoria para a Zona Franca de Manaus, interessando somente se o RICMS está em conformidade com a legislação superior em hierarquia que lhe confere eficácia, e se os convênios estão em conformidade com os ditames constitucionais.

4 – O Decreto nº 288/1967, em seu art. 4º, diz que a exportação de mercadorias de origem nacional, para a Zona Franca de Manaus, ou reexportação para países estrangeiros, será, para todos os efeitos fiscais constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação para o estrangeiro.

5 – Desde 1967, pois, se concede às operações de circulação de mercadorias para a Zona Franca de Manaus o mesmo tratamento fiscal concedido às exportações brasileiras para o exterior, não existindo para o RICMS de cada Estado, nem para os convênios, a possibilidade de dispor diferenças entre as exportações para o exterior e as vendas para a Zona Franca de Manaus.

6 – A Lei Complementar nº 87/1996, guardando observância ao contido no art 155, § 2º, XII da CF/88, trouxe em seu artigo 21, § 2º, a regra de que “não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior”.

7 – Vigente o Decreto nº 288/1967 e tendo em vista a norma trazida pela LC nº 87/1996, conclue-se que as disposições em contrário do RICMS/97 são nulas de pleno direito. Relativamente ao período anterior à LC nº 87/96, considerando as disposições constitucionais a conclusão é a mesma.

8 – Com o advento da LC nº 87/96 e de acordo com o art. 34, § 8º da CF/88, os convênios “morreram”, já que tinham caráter provisório, até a edição da Lei complementar, como manda a CF/88.

9 – Os lançamentos efetuados relativamente às operações realizadas antes da LC nº 87/96, são improcedentes, pois regidos pelas normas do Convênio nº 65/1998.

10 – Por outro lado, estando suspensa a eficácia da legislação que daria à Fazenda o direito de tributar, não há tributo a lançar. Uma vez cessada a causa, devolve-se o prazo à mesma para lançar os créditos tributários.

11 – Os valores relativos aos itens 5 e 6, a partir do levantamento efetuado pelo autuado, agora com documentos completos que estão à disposição do fisco, não procedem, pois não houve qualquer omissão de saída tributável.

Ao final, requer o Provimento do Recurso para que seja declarada a improcedência dos itens 4, 5 e 6 do Auto de Infração.

A PROFAZ, em Parecer de fl. 358, após análise, opina pelo Não Provimento do Recurso, por entender que “a legislação tributária atual foi alterada e prevê exclusivamente a isenção nas remessas à Zona Franca de Manaus de produtos industrializados, tendo optado por deixar de lado a hipótese de manutenção de créditos” e, relativamente aos itens 5 e 6, por entender que a Empresa não trouxe aos autos nada que os pudesse elidir.

VOTO VENCIDO

Inicialmente há que se analisar o Recurso de Ofício apresentado, relativo à decisão que julgou Improcedentes os itens 1 e 2 que tratam dos já conhecidos produtos utilizados na água utilizada pelas Empresas, em seu processo produtivo. Tal assunto já é por demais conhecido de todos no

âmbito do CONSEF, como também o meu posicionamento quanto ao mesmo. A meu ver é inaceitável que a SEFAZ da Bahia ainda teime em não acatar como válidos os créditos tributários referentes aos insumos utilizados pelas indústrias em sua produção. No caso, está comprovado que os produtos glosados pelo fisco são indispensáveis ao processo produtivo do autuado. O voto do ilustre Relator da 1ª JJF José Bezerra Lima Irmão, deveria servir, como norma e como elemento capaz de modificar o entendimento, contrário aos contribuintes, relativamente aos insumos e produtos intermediários. Urge a reforma do entendimento daqueles que não concordam com créditos usados pelos contribuintes, relativamente a esses produtos, pois estão causando grande prejuízo às Empresas e trazendo atraso para a Bahia. Data máxima *vénia*, considerar a Decisão lastrada no voto do Relator da 1ª JJF como contrária à legislação ou às provas contidas nos autos é atitude conservadora e equivocada que não condiz com a realidade dos fatos atuais nem com a mudança imposta pela nova realidade tributária. Está perfeito e exaustivamente comprovado no voto em referência, que passa a fazer parte deste, como se aqui estivesse transcrita, que os produtos cujos créditos foram glosados pelo fisco, são insumos utilizados pelo autuado e indispensáveis ao seu processo produtivo. Não tenho nenhuma dúvida de que é descabida a autuação, no que diz respeito aos itens 1 e 2 do Auto de Infração. Os produtos em tela são, repito insumos, indispensáveis à produção do autuado. Voto, portanto, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício apresentado, para que seja mantida a Decisão Recorrida.

Quanto ao Recurso Voluntário, a Empresa apresenta grande contestação ao item 4, não trazendo nada absolutamente nada, que possa elidir os itens 5 e 6 do Auto de Infração. Ressalte-se ainda que o item 3 não foi objeto do Recurso Voluntário.

Os argumentos referentes à Zona Franca de Manaus, dizem respeito ao mérito da lide, que, no entendimento do autuado, não foi enfrentado pela Junta, que só havia se preocupado em analisar as questões inerentes à liminar concedida pela justiça ao Estado do Amazonas, que teria suspendido a exigibilidade do crédito tributário, mas não a constituição do mesmo. A Empresa expõe questões que levariam à improcedência da autuação, após analisar as questões inerentes aos Dec. nº 288/67 e LC nº 87/96, que normatizam as questões relativas à Zona Franca de Manaus, juntamente com a CF/88. Em realidade o mérito da lide não foi enfrentado pela Junta, o que me impossibilita de fazê-lo pois, se assim for, haverá supressão de instância de julgamento, o que traria prejuízo ao contribuinte. Por isso, relativamente ao item 04 do Auto de Infração em discussão, entendo que deve ser anulado o julgamento da 1ª JJF, para que a mesma aborde as questões de mérito, o que é indispensável ao bom andamento do processo. A meu ver, houve julgamento pela Procedência do item, sem a devida análise do mérito.

Quanto aos itens 5 e 6, entendo, repetindo o já dito, que a empresa nada trouxe ao processo, em seu Recurso, que pudesse elidir a ação do fisco. Voto, portanto, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso, quanto aos itens 5 e 6 do Auto de Infração.

O voto portanto, é pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para que se reforme a Decisão Recorrida, tornando Nulo o julgamento referente ao item 4 do Auto de Infração, devendo o PAF retornar à 1ª JJF para as devidas providências.

VOTO VENCEDOR

Discordo parcialmente do voto do ilustre relator do PAF, somente quanto aos itens 1, 2 e 4, concordando pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, quanto aos itens 5 e 6 do Auto de Infração.

Os itens 1 e 2 vieram sob Recurso de Ofício, processado pelo Sr. Presidente do CONSEF, que utilizou da prerrogativa dada pelo § 2º, do art. 169, do RPAF/99.

Tais itens tratam da utilização indevida de crédito fiscal e da falta de pagamento do ICMS, relativo à diferença de alíquotas, nas aquisições de materiais para tratamento de água de refrigeração, considerados para uso e consumo do estabelecimento.

Estes itens foram julgados improcedentes.

Entretanto, este tema já tem posição consolidada por este Colegiado, inclusive pela sua Câmara Superior, qual seja, os produtos empregados no tratamento da água de resfriamento, que se destinam a conservação dos equipamentos, evitando a sua corrosão, não se enquadram como insumos, mas como material de uso e consumo do próprio estabelecimento, e não geram direito à utilização do respectivo crédito fiscal, nem do produto, nem do serviço de transporte, e a sua aquisição está sujeita ao pagamento da diferença entre as alíquotas interna e interestaduais.

Correto, então, o procedimento do Sr. Presidente do CONSEF, ao processar o presente Recurso de Ofício, pois a Decisão Recorrida contraria reiteradas decisões deste órgão, que deve ser reformada, restabelecendo-se as exigências contidas nestes itens.

No que concerne ao 4º Item, divirjo veementemente do voto do relator deste PAF, quando afirmou que a 1ª JJF não enfrentou a questão de mérito, julgando o item procedente.

Transcrevo o voto de relator da 1ª JJF, quanto a este item:

"O 4º item diz respeito ao crédito de insumos empregados na fabricação de produtos destinados à Zona Franca de Manaus com isenção de ICMS. O fisco glosou o crédito. A defesa considera que se, nos termos do art. 4º do Decreto-lei nº 288/1967, a exportação de mercadorias de origem nacional para a Zona Franca de Manaus, para todos os efeitos fiscais, é equivalente a uma exportação para o estrangeiro, é legítima a manutenção do crédito fiscal, com fundamento no art. 21, § 2º, da Lei Complementar nº 87/1996.

O débito levantado pelo fisco compreende os exercícios de 1996, 1997 e 1998. Esses períodos são regidos por três Regulamentos: o de 1989, o de 1996 e o de 1997.

No RICMS/89, durante algum tempo, nas remessas de mercadorias para a Zona Franca de Manaus havia isenção, redução de base de cálculo e manutenção de créditos. Houve mudanças na legislação, passando atualmente a haver apenas isenção do tributo, nos termos do art. 29 do RICMS/97.

No presente Auto de Infração, discute-se a manutenção do crédito, questão um tanto melindrosa. A matéria, ao que tudo indica, ainda está sub judice. Através do Convênio ICM 65/88 foram concedidos dois benefícios para as remessas de produtos industrializados para a Zona Franca de Manaus: isenção e manutenção do crédito relativo às matérias-primas, aos materiais secundários e aos materiais de embalagem utilizados na produção dos bens que tivessem aquela destinação. Posteriormente, o Convênio ICMS 2/90 restringiu a isenção para os produtos industrializados em sentido estrito, excluindo do benefício os semi-elaborados, que passaram a ter redução da base de cálculo semelhante à prevista para os semi-elaborados exportados para o exterior. Por seu turno, o Convênio ICMS 6/90 viria revogar a cláusula terceira do Convênio ICM 65/88, que autorizava a manutenção do crédito nas saídas com isenção para a Zona Franca de Manaus. Ocorre que os Convênios ICMS 2/90 e 6/90 tiveram os seus efeitos suspensos por medida cautelar deferida pelo STF em Ação Direta de Inconstitucionalidade movida pelo Estado do Amazonas. Trata-se da ADIn 310-0-DF, em que figura como requerente o Governador do Estado do Amazonas e como requeridos os

Secretários de Fazenda ou Finanças dos Estados e do Distrito Federal e o Ministro da Fazenda.

O art. 117 do RPAF/99 prevê que se o sujeito passivo optar pela discussão da lide na via judicial ficam prejudicados sua defesa ou recurso no âmbito administrativo, importando tal escolha a desistência da defesa ou do recurso interposto, considerando-se esgotada a instância administrativa. Essa regra não se aplica ao caso em exame. O contribuinte não ingressou em juízo visando à discussão do presente caso. O que existe é uma ação tramitando no Supremo que, apesar de o autuado não ser parte, a questão diz respeito à norma jurídica que dá sustentação à legislação estadual sobre a matéria aqui analisada.

Existem estudos doutrinários que norteiam o comportamento do fisco e por conseguinte também dos órgãos de julgamento na esfera administrativa quando se trata de medida liminar em Mandado de Segurança ou de medida cautelar ou de tutela antecipada deferida em outras espécies de ações judiciais. Valho-me aqui dos ensinamentos doutrinários expostos pela Dra. Maria Leonor Leite Vieira, em tópico no qual analisa o lançamento de ofício (*Auto de Infração*) na vigência de medida liminar. Segundo a autora, o *Auto de Infração* é lavrado apenas para constituir o crédito tributário, de modo a evitar que venha a caducar o direito de lançá-lo enquanto perdurar a suspensão da exigibilidade. Sua argumentação é peremptória nesse sentido:

“O entendimento segundo o qual, com a suspensão da exigibilidade, está a Fazenda Pública impedida de efetuar o lançamento, por intermédio do auto de infração, assim, parece equivocado, pois que o lançamento contido na peça mencionada consubstancia uma pretensão legítima do Fisco, já que esta se define como sendo a posição subjetiva de poder exigir de outrem alguma prestação ou, na situação reflexa, o dever do outro de realizar a prestação, e o que caracteriza a pretensão é a exigibilidade ou, em outras palavras, a possibilidade de a Administração determinar a terceiros o cumprimento de obrigação veiculada pelo ato” (*A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário*, p. 85).

De fato, o que o CTN prevê, no art. 151, é que a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada suspendem a exigibilidade do crédito, não a sua constituição. O ato administrativo do lançamento é vinculado, não podendo haver óbices à sua prática. O que não pode é o crédito ser exigido, isto é, executado, em caso de medida liminar ou de tutela antecipada, inclusive, evidentemente, em caso de medida cautelar em ADIn.

Noutro trecho, a referida autora assinala:

“Se assim é, para não sofrer os efeitos da decadência, ou seja, para não deixar perecer o crédito tributário, indisponível e irrenunciável para o agentes públicos, o Fisco deve proceder ao lançamento, dele dar ciência ao sujeito passivo e atestar a suspensão da exigibilidade do crédito. Ao fim da discussão – da lide – já terá os elementos para proceder à inscrição da dívida e promover a ação de execução fiscal e haver o seu legítimo crédito” (*op. cit.*, p. 87).

Num artigo publicado em jornal de circulação interna desta Secretaria, a Dra. Sylvia Amoedo Cavalcante, da PROFAZ, traçou com muita propriedade a linha a ser seguida em situação dessa natureza. Reportando-se ao entendimento da Procuradoria da Fazenda Nacional, ela comenta que nos casos de medida liminar concedida em Mandado de

Segurança ou em Procedimento Cautelar com depósito do montante integral do tributo, quando já não houver saldo, deve o fisco efetuar o lançamento, sendo que,

“[...] efetuado o lançamento e notificado o contribuinte, deve ser esclarecido ao mesmo que a exigibilidade do crédito apurado permanecerá suspensa, em face da liminar concedida em MS, nos termos do art. 151 do C.T.N.” (Nulidade do Processo Administrativo Fiscal, in Informativo Técnico Tributário, ano II, nº 9. Set/97, SEFAZ, p. 6-7).

Por conseguinte, o quarto item deve ser mantido, ficando, contudo, suspensa a execução fiscal do crédito tributário correspondente até a decisão final da ADIn 310-0 DF.”

Vê-se que o relator da JJJ enfrentou sim a questão de mérito, pois discorreu, amplamente, sobre a forma de tributação das operações em questão, ressaltando, somente, que a exigência deste imposto fica suspensa até que transite em julgado a ADIn 310-0 DF.

Corroboro, integralmente, com este posicionamento.

Por tudo o que expus, o meu voto é pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício e NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão Recorrida, e julgar o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, restaurando-se as infrações imputadas nos itens 1 e 2.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso de Ofício e, em decisão não unânime, quanto ao item 4 e, por unanimidade, quanto aos itens 5 e 6, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentados e modificar a Decisão Recorrida para julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 271330.0007/01-6, lavrado contra **QUÍMICA GERAL DO NORDESTE S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$237.423,38, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 70%, sobre R\$211.481,78 e de 60% sobre R\$25.941,60, previstas no art. 42, III e VII, "a" e "b", da Lei nº 7.014/96, e no art. 61, VIII, "a", e "b", da Lei nº 4.825/89, e dos acréscimos moratórios correspondentes.

VOTOS VENCEDORES: Conselheiros (as) Ivone de Oliveira Martins, Ciro Roberto Seifert, Helcônio de Souza Almeida.

VOTOS VENCIDOS: Conselheiros (as) José Carlos Boulhosa Baqueiro, José Carlos Barros Rodeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de Dezembro de 2002.

HELCÔNIO DE SOUZA ALMEIDA - PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BOULHOSA BAQUEIRO - RELATOR/VOTO VENCIDO

CIRO ROBERTO SEIFERT - VOTO VENCEDOR

MARIA HELENA CRUZ BULCÃO - REPR. DA PROFAZ