

A. I. Nº - 271330.0007/01-6
AUTUADO - QUÍMICA GERAL DO NORDESTE S. A.
AUTUANTE - JORGE VICTOR GRAVE
ORIGEM - INFAZ SIMÕES FILHO
INTERNETE 13.06.02

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0193-01/02

EMENTA: ICMS. **1.** CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. PRODUTOS UTILIZADOS NO TRATAMENTO DE ÁGUA DE REFRIGERAÇÃO. Produtos consumidos diretamente no processo industrial não constituem “materiais de consumo”, são insumos industriais. Os insumos são gênero, do qual são espécies as matérias-primas e os produtos intermediários, nestes incluídos os catalisadores, os materiais de embalagem e outros materiais secundários empregados na produção de novas utilidades. Imputação insubsistente. **b)** FALTA DE EXIBIÇÃO, AO FISCO, DOS DOCUMENTOS FISCAIS COMPROBATÓRIOS DO CRÉDITO. Imputação não elidida. **2.** DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. PRODUTOS UTILIZADOS NO TRATAMENTO DE ÁGUA DE REFRIGERAÇÃO. Imputação inexistente, pelas razões expostas no item 1, “a”, supra. **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. **5.** LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE CONTROLE DA PRODUÇÃO E DO ESTOQUE. FALTA DE ESCRITURAÇÃO. MULTA. Pelos elementos constantes nos autos, o que houve não foi falta de escrituração, mas sim falta de apresentação do livro ao fisco. Infração não caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. 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.

O contribuinte defendeu-se impugnando em conjunto os itens 1º e 2º, que cuidam, respectivamente, de crédito fiscal e de diferença de alíquotas, nas aquisições de materiais destinados ao tratamento de água no processo industrial.

No que concerne ao crédito, o autuado exorta o fisco a atentar para a natureza jurídica do ICMS, que é um tributo não cumulativo. Comenta que, ao contrário da ordem constitucional anterior, que delegava ao legislador complementar a tarefa de erigir as bases do sistema de compensação de créditos e débitos, a Constituição de 1988 encarrega-se, ela própria, de fixar os parâmetros da não-cumulatividade, restando à lei complementar tão-somente tratar de aspectos formais do regime de compensação.

A defesa chama a atenção para o fato de que o ICMS é um tributo indireto. Isso implica que o gravame fiscal deve ser suportado economicamente pelo consumidor final do produto. O sistema de compensação de débitos e créditos tem por objetivo fazer incidir o ICMS, de forma sucessiva, sobre as diversas etapas de circulação do produto, visando a repassar o encargo tributário até o elo final da cadeia produtiva e comercial. Ao não ser permitido o crédito, e tendo em vista que o ICMS integra o valor da operação subsequente, termina o imposto incidindo sobre tributo já pago, ou seja, paga-se tributo sobre tributo, caracterizando-se assim o fenômeno conhecido por “efeito cascata”, comprometendo-se o princípio da não-cumulatividade.

O autuado protesta que as únicas restrições ao direito ao crédito são as previstas no art. 155, § 2º, II, da Constituição. Considera que o Parecer Normativo nº 1/81, mesmo que correto fosse, data do ano de 1981, época em que a Constituição delegava à lei infraconstitucional a tarefa de estabelecer as bases do sistema.

Na opinião do autuado, raciocinar que os produtos envolvidos neste caso se destinam à conservação do maquinário implica restringir o âmbito da questão, de maneira simplista e inconseqüente. Argumenta que, se o contribuinte resolve utilizar todos os recursos no intuito de alcançar o melhor aproveitamento possível de seu complexo industrial, pode fazê-lo sem óbice

algum. Todos os materiais utilizados nesse sentido são integrantes do processo industrial. Diz que o fisco não pode pretender impor um padrão de funcionamento da empresa. Em face do alto nível de competitividade existente no mercado, não pode haver desperdício ou uso desnecessário de materiais no processo de produção. Se o material é utilizado, é certo ter por objetivo o incremento da produtividade ou a manutenção da mesma nos níveis pretendidos. Assegura que os produtos objeto da autuação (itens 1º e 2º) não são de uso ou consumo – são materiais integrados ao processo industrial e, por isso, não apenas dão direito ao crédito, mas também não se sujeitam ao pagamento da diferença de alíquotas.

O autuado insiste em que os referidos materiais são empregados pela empresa visando à obtenção do máximo aproveitamento das reações químicas realizadas na fabricação de seus produtos. Explica que a evolução havida com a extinção do sistema *one way* de utilização da água de resfriamento não se deu unicamente para propiciar melhor uso da água – a evolução tem por objetivo também propiciar o melhor aproveitamento das matérias-primas empregadas nas reações químicas. A utilização dos materiais em discussão, no sistema de resfriamento por circuito fechado, constitui parte integrante do processo industrial. Somente com esses e outros subsídios a planta industrial estará sendo operada de acordo com as suas especificações. A qualidade do produto fabricado pela empresa depende da ocorrência das reações químicas em condições as mais próximas possíveis das ideais, tendo papel importante nesse sentido a temperatura em que ocorrem as reações químicas. Os dutos por onde a água passa devem manter-se desobstruídos, para que ela circule livremente. Os produtos em questão – Inibitor OP 8440, Inibitor OP 8442, Betzdearborn W220 e Spectrus NX 1106 – têm funções específicas dentro do subsistema de resfriamento, garantindo o correto funcionamento do sistema, de modo que ocorra a troca de calor nos níveis de temperatura desejada para a obtenção das reações pretendidas e exigidas pelo mercado. Tais materiais exercem influência direta no produto final.

Conclui dizendo considerar absurdo que a fiscalização classifique como de uso e consumo produtos que desempenham as funções acima descritas.

Quanto ao 3º item do Auto de Infração, a defesa alega que estariam sendo anexados todos os documentos capazes de ilidir integralmente a exigência fiscal.

Questiona também o 4º item, que cuida da falta de estorno de crédito fiscal referente a insumos empregados na fabricação de produtos destinados à Zona Franca de Manaus com isenção de ICMS. A defesa apega-se ao art. 4º do Decreto-lei nº 288/1967, que regula aquela zona franca, segundo o qual a exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou para reexportação para o estrangeiro, para todos os efeitos fiscais constantes na legislação em vigor, é equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro. Com base nesse dispositivo, a defesa argumenta que, se as saídas de mercadorias para a Zona Franca de Manaus são, para todos os efeitos, equivalentes a uma exportação para o estrangeiro, tais saídas devem estar regidas pela legislação aplicável às exportações, e a estas se aplicam as normas da Lei Complementar nº 87/1996, cujo art. 21, § 2º, prevê que não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior. Conclui que, se a legislação equipara as operações de saídas para a Zona Franca de Manaus a operações de exportação para o estrangeiro, e se a legislação concede estímulos fiscais amplos para operações que destinem mercadorias ao estrangeiro, garantindo o direito ao crédito, não cabe a exigência do estorno do crédito. Prossegue destacando que o RICMS/89, no art. 2º, II, explicita as situações de não-incidência do tributo nas exportações. Conclui dizendo considerar equivocada a pretensão do fisco.

O autuado defende-se das acusações 5ª e 6ª (omissões de saídas de mercadorias detectadas através de levantamento quantitativo de estoques) alegando que os valores apurados pelo fisco decorrem de exame da documentação de forma incompleta. Aduz que, a partir do levantamento efetuado pela empresa, é possível agora disponibilizar à fiscalização estadual documentos completos e verídicos. Considera que, em face do exame de tais elementos, será possível verificar não ter havido qualquer omissão de saídas de mercadorias.

Com relação ao 7º tópico do Auto de Infração, a defesa assegura que todos os seus livros fiscais se encontram devidamente escriturados, não havendo fato motivador à aplicação da sanção ali estipulada. Declara que põe à disposição do fisco seus livros fiscais, para que se verifique e confirme a improcedência da multa que foi imposta.

A defesa faz um resumo final das situações em exame, e requer a decretação da improcedência do Auto de Infração.

O fiscal autuante, após observações iniciais em que diz não ser objeto de discussão na informação fiscal o arrazoado jurídico-constitucional aduzido pela defesa, por considerar que o processo administrativo fiscal tem como princípio a informalidade (*sic*), devendo estar sustentado em provas que permitam ao julgador a formação de seu juízo, e por faltar competência ao órgão julgador para discussão de natureza constitucional, passa a expor suas objeções aos termos da defesa, na mesma ordem seguida por esta.

No tocante aos itens 1º e 2º, o autuante assinala que a utilização de créditos fiscais de bens de uso e consumo somente será possível a partir de janeiro de 2003.

Comenta que há várias formas de se estabelecer a diferença entre insumo e material de uso ou consumo. A principal delas refere-se à função que determinada mercadoria exerce no processo produtivo. Dá destaque, nesse sentido, à distinção entre o produto que é consumido e o que se desgasta durante o processo produtivo. Considera-se consumido, segundo o autuante, o produto que se esgota em uma só passagem pelo processo produtivo, ganhando a natureza de insumo, como acontece com a matéria-prima e os produtos intermediários, incorporando-se ou não ao produto principal. Por outro lado, existem os materiais que se desgastam à medida que vão sendo utilizados, perdendo paulatinamente suas características físicas ou químicas, até que não mais atendem às necessidades e finalidades a que se prestavam, devendo, então, serem substituídos. Enquanto o material “consumido” se consome no próprio processo, os materiais “que se desgastam” são substituídos em virtude do desgaste próprio do uso. Segundo o autuante, neste grupo podem enquadrar-se os aditivos de água de refrigeração.

A água de refrigeração – diz o autuante – é usada em muitos dos processos industriais com o fim de remover calor dos materiais em processamento. Para alcançar esse objetivo, existem algumas variações de sistemas de troca térmica, a saber: sistemas de uma só passagem, sistemas fechados e sistemas evaporativos abertos.

O auditor descreve em detalhes a forma como se dá o emprego da água de refrigeração em cada modalidade dos referidos sistemas, bem como a finalidade do emprego de aditivos químicos na água de refrigeração. Na sua opinião, esses aditivos não são elementos indispensáveis ao processo produtivo. O que é indispensável é a própria água, pois esta tem afetação aos produtos, permitindo a estabilização da temperatura de processamento no patamar desejado. Mas salienta que a água de refrigeração não foi motivo de autuação. Se a empresa utilizasse em seu processo de refrigeração o sistema de uma só passagem, não haveria necessidade do emprego dos aditivos em questão. Por conseguinte – diz o autuante –, é possível a produção normal da empresa sem a

presença daqueles aditivos, o que a seu ver afasta o caráter de essencialidade. Conclui considerando que os materiais em discussão constituem bens de uso e consumo.

No que concerne à 3ª infração, o autuante observa que a defesa se limita a afirmar que estariam sendo anexados todos os documentos capazes de elidir o lançamento, mas não especifica a quais Notas Fiscais se refere. Segundo o autuante, as Notas Fiscais arroladas pela defesa não têm nexos com a autuação. Os meses e os valores atinentes aos documentos acostados pela defesa não têm correspondência com os indicados no Anexo “L”.

Quanto à 4ª infração, o autuante declara que a tese da defesa está equivocada porque o art. 4º do decreto-lei por ela citado impõe o respeito à legislação em vigor, e a legislação em vigor na data do fato prevê o estorno dos créditos referentes às entradas. Acentua que, em relação a este item especificamente, o que se deve respeitar é a liminar em Mandado de Segurança concedida pelo STF suspendendo a cobrança dos créditos já constituídos enquanto se aguarda a decisão de mérito. O fisco da Bahia, por dever de ofício, deve constituir os créditos tributários, sobrestando a cobrança para momento posterior à decisão do Supremo.

Quanto às infrações 5ª e 6ª, o autuante diz que não foi indicada na defesa nenhuma falha do levantamento fiscal.

Por fim, no que concerne à 7ª infração, o autuante explica que a empresa foi intimada para apresentar os livros e documentos fiscais e contábeis. Como o livro não foi apresentado, só lhe resta a hipótese de que o mesmo não foi escriturado.

VOTO

Os itens 1º e 2º deste Auto de Infração cuidam de materiais que, no entender do fisco, seriam bens de uso ou consumo. No item 1º, é glosado o crédito fiscal utilizado. No item 2º, apura-se a diferença de alíquotas (aquisições interestaduais). Evidentemente, esses itens devem ser analisados em conjunto, dada a estreita ligação das situações em lide.

Os períodos abrangidos pelo procedimento fiscal encontram-se inteiramente regidos pela Lei nº 7.014/96. Faço esse registro para deixar claro que não tem aplicação, aqui, absolutamente, o Parecer Normativo nº 1/81. Esse Parecer, elaborado pela Procuradoria da Fazenda, desempenhou no passado importante papel na definição do que seriam produtos intermediários, conceituando-os como produtos que se utilizam no processo de industrialização, exigindo a sua renovação ao cabo de cada participação. Todavia, aquele parecer, com a edição da Lei Complementar nº 87/96 e da Lei nº 7.014/96, encontra-se derogado, face à nova orientação legal. Explicarei isso melhor.

A Constituição de 1967, no art. 23, II, ao outorgar a competência aos Estados-membros para instituir o ICM, estabelecia que aquele imposto, aplicável às operações relativas à circulação de mercadorias, era não-cumulativo, devendo-se abater, do tributo devido, o montante cobrado nas operações anteriores, *nos termos do disposto em lei complementar*.

Diferentemente, a Constituição de 1988, ao efetuar a mesma outorga de competência, relativamente ao ICMS, encarrega-se, ela própria, de regular de forma completa o regime de compensação do imposto, em seus aspectos materiais, estabelecendo que deve ser compensado o tributo devido em cada operação ou prestação com o montante cobrado nas anteriores (art. 155, § 2º, I), reservando à lei complementar *disciplinar o regime de compensação do imposto* em seus aspectos formais (art. 155, § 2º, XII, “c”).

Por conseguinte, de acordo com a atual Constituição, o princípio da não-cumulatividade nasce pronto e acabado da própria Constituição, cabendo à lei complementar apenas *disciplinar* a forma como se deva efetuar a compensação do tributo.

A legislação baiana é perfeita nesse ponto. Fiel à Constituição, a Lei nº 7.014/96 e o seu Regulamento estabelecem o mecanismo da compensação ou regime de abatimento de modo a não dar margem a dúvidas.

O Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, prevê, no § 1º do art. 93, de forma bastante didática:

“§ 1º. Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:

I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:

a) estejam *vinculados* à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;

b) sejam *consumidos* nos processos mencionados na alínea anterior; ou

c) *integrem* o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso; e

II - as operações ou prestações subseqüentes sejam tributadas pelo imposto, sendo que, se algumas destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem isentas ou não tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvados os casos em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito.”

Atente-se bem para as conjunções “ou” e “e”. A conjunção alternativa “ou”, aposta no final da alínea “b” do inciso I, indica que, para o contribuinte ter direito ao crédito, não há necessidade de serem preenchidos, cumulativamente, os três requisitos do inciso I. Para ter direito ao crédito, basta preencher um. Já a conjunção aditiva “e”, aposta no final da alínea “c” do inciso I, indica que, uma vez analisados os requisitos das alíneas do inciso I, sendo preenchido algum ou todos os requisitos (conjunção “ou”) daquele inciso, há que se verificar se, também, cumulativamente, é preenchido o requisito do inciso II.

Nestes autos, a empresa é um estabelecimento industrial. Utilizou créditos fiscais nas aquisições de produtos químicos empregados no tratamento de água de refrigeração. A controvérsia estabelecida entre o autuado e o fisco no tocante aos tópicos em apreço – itens 1º e 2º – consiste em definir se tais materiais dão ou não direito ao crédito fiscal de ICMS, e se, nas aquisições interestaduais, é devido o pagamento da diferença de alíquotas.

O autuado, em sua defesa, comenta a forma como as substâncias e materiais em questão participam do processo produtivo. O fiscal, na informação prestada, embora pretendendo negar o direito ao crédito, na verdade corrobora ponto por ponto a estreita participação daqueles produtos no processo de produção. Pela leitura das informações técnicas tanto da empresa como do autuante, chega-se à conclusão de que esses materiais têm emprego efetivo, direto e necessário no processo industrial.

O bom desempenho da fábrica ao produzir suas manufaturas não constitui algo de interesse exclusivo do contribuinte. A boa qualidade dos produtos interessa também ao Estado, pois representa conquista de mercados, fortalecimento da economia, bons negócios, e, conseqüentemente, mais impostos. Se por falhas operacionais resultam produtos fora das especificações, os clientes do fabricante podem não somente devolver os produtos defeituosos, mas também optar por outros fabricantes. Com isso, não somente o fabricante é prejudicado, mas também o Estado e a sociedade como um todo são prejudicados.

O ICMS, atendendo ao princípio da não-cumulatividade, deve ser apurado compensando-se o valor devido em cada operação ou prestação com o “montante” cobrado nas operações anteriores. Não é por acaso que o legislador constituinte empregou o termo “montante”. Por montante entenda-se o imposto relativo a todas as operações e prestações anteriores vinculadas ao negócio objeto da tributação, envolvendo serviços, matérias-primas, produtos intermediários e outros insumos. Concordo com o ponto de vista do autuado: as mercadorias em questão são produtos intermediários empregados no processo industrial, e não “materiais de consumo”, conforme acusa o Auto de Infração.

Durante algum tempo, para se determinar o que dava ou não direito ao crédito do imposto, houve a necessidade de se estabelecer a distinção entre matéria-prima e produto intermediário ou material secundário. Discutia-se, no passado, se o crédito seria físico ou financeiro.

Agora, com a Lei nº 7.014/96, fundada na Carta de 1988 e na Lei Complementar nº 87/96, não há mais necessidade de se especular se o crédito do ICMS é *físico* ou *financeiro*. A nova ordem jurídica adota um *sistema misto*: em vez de optar por um ou outro critério, a legislação simplesmente lista de forma exaustiva o que dá ou não direito ao crédito. Lendo-se o § 1º do art. 93 do RICMS, acima transcrito, não há necessidade, mais, de se indagar o que são matérias-primas, o que são produtos intermediários, o que são catalisadores, etc. De acordo com o dispositivo em apreço, importa apenas analisar se as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:

1. estão *vinculados* à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;
2. são *consumidos* no processo de comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; *ou*
3. devem *integrar* o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso.

Sendo preenchido qualquer desses requisitos, é legítimo o crédito.

Recentemente, tive a oportunidade de atuar como relator em alguns processos envolvendo produtos intermediários. Pelo que tenho acompanhado no desenrolar das lides em torno dessa questão, é fora de dúvida que, se os materiais são consumidos ou empregados no processo produtivo (ou extrativo, ou agropastoril, ou comercial, ou na geração ou prestação), tanto a doutrina como a jurisprudência são firmes ao considerar que os insumos não fazem parte das máquinas ou equipamentos em que sejam empregados, são coisas autônomas, quer do ponto de vista econômico, quer do ponto de vista contábil, quer do ponto de vista fiscal. Uma máquina não se confunde, por exemplo, com o combustível que a faça movimentar-se nem com os lubrificantes ou aditivos químicos que se impregnem em suas engrenagens.

Desde há muito tempo que essa questão já deveria ter deixado de gerar controvérsia. Em 1974, portanto quase três décadas atrás, já Aliomar Baleeiro, o insigne mestre baiano, ministro do STF,

no RE nº 79.601-RS, atuando como relator, concluiu, relativamente ao antigo ICM, que produtos intermediários consumidos ou inutilizados no processo de fabricação não são integrantes ou acessórios das máquinas em que sejam empregados, devendo serem computados no produto final, para fins de crédito do imposto, pelo princípio da não-cumulatividade, pois, ainda que não integrem o produto final, concorrem direta e necessariamente para este por serem utilizados no processo de fabricação, nele sendo consumidos.

Cumpra examinar o emprego efetivo dos materiais em questão pela empresa. Não se trata, evidentemente, de materiais de consumo. Materiais de consumo são coisas que a empresa emprega fora do processo produtivo, como, por exemplo, materiais de limpeza e gastos gerais do escritório. Os materiais objeto desta autuação têm tal vinculação com o processo produtivo que sem eles a produção seria, se não inviável, pelo menos seriamente comprometida. Noutras palavras, sem eles a fábrica corre o risco de interromper a produção, e se ela não produz ou produz menos a consequência é óbvia, também o imposto será pago a menos.

O crédito fiscal não constitui um benefício, um favor, uma benesse que se conceda ou negue livremente. Ao contrário, constitui um direito: o ICMS é um tributo não cumulativo, devendo-se compensar o valor devido pela realização de operações ou prestações com o montante cobrado nas operações e prestações anteriores.

O ICMS é um tributo indireto. Quem arca com o ônus do ICMS é o consumidor final, por isso chamado de *contribuinte de fato*. O sistema de compensação de débitos e créditos previsto pela Constituição tem por objetivo fazer com que a carga tributária seja “empurrada”, de forma sucessiva, nas diversas etapas de circulação econômica, de modo a ser repassada até o elo final da cadeia produtiva e comercial. Se o fisco vedar o crédito fiscal de insumo comercial ou industrial por parte de determinado contribuinte, este, que seria o *contribuinte de direito*, se torna automaticamente *contribuinte de fato*. Isso implica descaracterização do tributo, passando o ICMS a ser um imposto “semidireto”. Como bem disse o autuado em sua defesa, ao não ser permitido o crédito, e tendo em vista que o ICMS integra o valor da operação subsequente, termina o imposto incidindo sobre tributo já pago, ou seja, será pago tributo sobre tributo, caracterizando-se assim o fenômeno conhecido por “efeito cascata”, comprometendo-se o princípio da não-cumulatividade.

Prestei bastante atenção ao que disseram a defesa e o fiscal autuante. O nobre auditor, embora conduza suas observações visando a negar o crédito, termina deixando claro que os aditivos em análise integram de forma inquestionável o processo industrial como elemento absolutamente necessário. Ao descrever a forma como se dá o emprego da água de refrigeração no controle das reações químicas e na dissipação do calor dos produtos em processamento e como são empregados os aditivos químicos em questão, o auditor descreve em detalhes os diversos sistemas de troca térmica (sistemas de uma só passagem, sistemas fechados e sistemas evaporativos abertos), ficando evidente, em suas próprias palavras, que no sistema empregado pela empresa é necessário o emprego de aditivos para que o sistema funcione a contento, tendo afetação direta aos produtos fabricados, permitindo a estabilização da temperatura de processamento no patamar desejado. Os aditivos químicos têm emprego semelhante ao dos lubrificantes das máquinas e equipamentos. Ninguém nega o direito ao crédito relativo a lubrificantes. Pelo que consta nos autos, estou convencido de que os materiais em questão constituem insumos empregados diretamente no processo produtivo. Uns visam a evitar depósitos indesejáveis nas tubulações, que obstruirão o fluxo da água de resfriamento, outros visam a evitar a proliferação de microrganismos na água do sistema de resfriamento na torre e nos trocadores de calor.

Incorre-se em erro técnico e jurídico afirmar que materiais empregados e consumidos diretamente no processo industrial sejam materiais de consumo. Quer do ponto de vista contábil, quer do ponto de vista econômico, quer do ponto de vista jurídico, trata-se, sem dúvida, de insumos empregados na atividade industrial, nos estritos termos descritos no § 1º do art. 93 do Regulamento.

Afinal de contas, o que são “bens de consumo”?

Nada neste mundo é eterno. Tudo se consome. Algumas coisas se consomem de uma só vez, e outras, mais lentamente. O consumo pode ser de tal ordem que o material simplesmente desapareça (como, por exemplo, os combustíveis líquidos). Noutros casos, o consumo se manifesta pelo desgaste, dano ou perda das qualidades essenciais do bem (lubrificantes e aditivos, por exemplo). Para os efeitos fiscais, importa saber se o consumo, desgaste, dano ou perda das qualidades essenciais do material estão relacionados diretamente com o processo industrial ou se a sua ocorrência se verifica fora do referido processo.

Os produtos intermediários não deixam de ser materiais de consumo, porém são consumidos no processo industrial. Para evitar esse tipo de confusão, seria preferível que em vez das expressões “produtos intermediários” (expressão vazia, que nada informa) e “materiais de consumo” (que é muito ampla e, por conseguinte, imprecisa) os materiais de consumo imediato e de vida breve fossem divididos em “materiais de consumo industrial” e “materiais de consumo administrativo”, em oposição aos bens de produção duráveis, estes apropriadamente denominados “bens do ativo permanente”.

Os bens de consumo industrial são na linguagem econômica denominados de insumos. O vocábulo “insumo” corresponde à expressão inglesa *input*, que designa tudo quanto é gasto ou investido visando à obtenção de determinado resultado (*output*). O conceito de insumo contrapõe-se ao de produto: insumo é tudo o que “entra” (*input*), e produto é tudo o que sai (*output*).

Matéria-prima e produto intermediário não são expressões equivalentes, mas também não são coisas muito distintas entre si. A expressão “matéria-prima” tem dois significados. Etimologicamente, significa “matéria primeira”, e designa as coisas que provêm da natureza, antes de qualquer tratamento, beneficiamento ou industrialização, como é o caso dos minérios e dos produtos agrícolas *in natura*. Essa matéria-prima em sentido estrito, depois de passar por algum tipo de beneficiamento ou industrialização, pode constituir um produto acabado – produto final – não suscetível de nova industrialização ou aperfeiçoamento, mas pode também esse produto já industrializado vir a ser objeto de um novo processo de beneficiamento ou industrialização, de modo que, de produto acabado que era, se transforma em matéria-prima (em sentido amplo) para a confecção de novas utilidades. Esse bem que num momento é produto acabado (para quem o produz) e noutro momento é matéria-prima, em sentido amplo (para quem o utilize na produção de novas utilidades), pelo fato de se situar no “meio” da cadeia de industrialização, é denominado por essa razão de produto “intermediário”, também denominado material secundário (chamado “secundário” por ser obtido de uma matéria-prima, “primeira”).

O conceito de produto intermediário, na acepção que acabo de comentar, é um conceito da ciência Econômica.

Já no âmbito do ICMS (e do IPI), o conceito de produto intermediário é um pouco diferente. Na linguagem fiscal, designam-se por produtos intermediários certos bens que são consumidos pelas empresas em sua atividade-fim porém não são nem matérias-primas nem materiais de consumo. São denominados de produtos “intermediários” justamente pela circunstância de se situarem

nessa faixa de transição, no “meio” (intermédio, entremeio), entre os conceitos de matéria-prima e de material de consumo.

Produtos consumidos diretamente no processo industrial não constituem “materiais de consumo”, são insumos industriais. Os insumos são gênero, do qual são espécies as matérias-primas e os produtos intermediários, nestes incluídos os catalisadores, os materiais de embalagem e outros materiais secundários empregados na produção de novas utilidades.

Os materiais em questão representam dispêndios relacionados diretamente com a atividade industrial. Integram o custo das mercadorias produzidas. Desse modo, ao ser determinado o preço de venda dos produtos que a empresa fabrica, nesse preço está computada a parcela correspondente aos insumos empregados na fabricação de tais mercadorias. Se esses insumos integram a base de cálculo das operações de venda, não há como deixar de ser reconhecido o direito ao crédito na sua aquisição, sob pena de ser violado o princípio da não-cumulatividade. A lei autoriza também o crédito fiscal no caso de as operações seguintes destinarem os produtos acabados ao exterior com imunidade ou exclusão (isenção heterônoma) do tributo.

Não há a mais mínima dúvida de que a exigência fiscal em foco é indevida. Considero legítimos os créditos fiscais utilizados. Por conseguinte, por se tratar de insumos, não há também por que se cogitar do pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições dos mesmos materiais, por falta de previsão legal.

Passo ao exame do 3º tópico do Auto de Infração. A defesa alega que estariam sendo anexados todos os documentos capazes de ilidir integralmente a exigência fiscal. Não o fez. É bem verdade que foram anexadas cópias de várias Notas Fiscais, porém estas não têm nexos com a autuação. Conforme destacou o autuante ao prestar a informação, os meses e os valores atinentes aos documentos acostados pela defesa (fls. 301 a 314) não têm correspondência, salvo melhor juízo, com os indicados no Anexo “L” (fl. 19). Mantenho a exigência fiscal.

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.

Os itens 5º e 6º cuidam de ICMS que a empresa deixou de recolher, tendo o débito sido apurado mediante levantamento quantitativo por espécies de mercadorias. A defesa não apontou nenhuma falha do levantamento fiscal. Limitou-se a alegar que os valores apurados pelo fisco decorrem de exame da documentação de forma incompleta. Aduz que, a partir do levantamento efetuado pela empresa, seria possível agora disponibilizar à fiscalização estadual documentos completos e verídicos. A que levantamento se refere a defesa, se não anexou nenhum instrumento dessa natureza? Mantenho a exigência fiscal.

Segundo o 7º item do Auto de Infração, a empresa estaria sendo multada por não ter escriturado o Registro de Controle da Produção e do Estoque. A defesa assegura que todos os seus livros fiscais se encontram devidamente escriturados. O fiscal autuante, ao prestar a informação, deixa patente que o motivo da autuação não foi precisamente a falta de escrituração do aludido livro, mas sim a falta de sua exibição. Explica que, como o livro não foi apresentado, só lhe resta concluir que o mesmo não foi escriturado. Sendo assim, não está caracterizada a infração.

O débito remanescente é este:

1. Item 3º: R\$ 1.214,58.
2. Item 4º: R\$ 19.635,14.
3. Item 5º: R\$ 158.429,59.
4. Item 6º: R\$ 53.052,19.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, 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 autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 232.331,50**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 70% sobre R\$ 211.481,78 e de 60% sobre R\$ 20.849,72, 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.

Relativamente às parcelas referentes ao crédito não estornado concernente a matérias-primas, materiais secundários e materiais de embalagem empregados na produção de bens destinados à Zona Franca de Manaus, fica suspensa a exigibilidade do crédito tributário até a decisão final da

ADIn 310-0-DF, em que figuram como requerente o Governador do Estado do Amazonas e como requeridos os Secretários de Fazenda ou Economia dos Estados e do Distrito Federal.

Sala das Sessões do CONSEF, 3 de junho de 2002.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS – JULGADORA