

A. I. N° - 298574.0003/04-3
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS
AUTUANTES - MARCO ANTÔNIO CARVALHO DE MATOS e JOWAN DE OLIVEIRA ARAÚJO
ORIGEM - I F E P-DAT/METRO
INTERNET - 29.03.05

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0076-02/05

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material de uso e consumo. Reconhecido parte do débito lançado. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DE CONSUMO. Infração caracterizada. 3. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR. REDUÇÃO MAIOR DO QUE A PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. Nas saídas interestaduais de produtos relacionados no inciso XI, do art. 20, do RICMS/97, incluindo-se a uréia, calcula-se a redução em 30%, quando as mercadorias forem produzidas para uso na agricultura e pecuária. Infração comprovada. 4. ZONA FRANCA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO INTERNAMENTO DE PRODUTOS PELA SUFRAMA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Fato não contestado. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 27/12/2004, refere-se à exigência de R\$7.095.961,39 de ICMS, mais multa, tendo em vista que foram constatadas as seguintes irregularidades:

1. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS no valor de R\$141.014,01, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Produtos químicos utilizados no tratamento de água de refrigeração e tratamento de efluentes, nos exercícios de fevereiro de 2000 a dezembro de 2003, conforme Anexo A – fls. 22 a 33.
2. Deixou de recolher o ICMS no valor de R\$46.926,88, decorrente da diferença de alíquotas, nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao consumo do estabelecimento. Produtos químicos utilizados no tratamento de água de refrigeração e tratamento de efluentes, nos exercícios de 2001 a 2003, conforme Anexo B – fls. 34 a 40.
3. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS no valor de R\$4.166.057,41, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Materiais erroneamente classificados pelo autuado como ativo fixo e os respectivos valores creditados indevidamente, no período de janeiro de 2000 a dezembro de 2003, conforme Anexo C – fls. 41 a 102.
4. Deixou de recolher o ICMS no valor de R\$2.741.326,17, referente à saída de produtos com utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo. Reduziu a base de cálculo de uréia nas saídas interestaduais em valores superiores aos estabelecidos pela legislação, nos períodos de janeiro a setembro de 2000, maio de 2001 a dezembro de 2003, conforme Anexo D - fls. 229 a 397.
5. Deixou de recolher ICMS no valor de R\$636,92, em virtude de saída de produto industrializado para a Zona Franca de Manaus com benefício de isenção de imposto sem comprovação do

internamento por parte da SUFRAMA, nos meses de março de 2000 e outubro de 2001, conforme Anexo E – fls. 528 a 529.

O advogado da empresa apresenta defesa às fls. 556 a 567, na qual, fez um resumo da autuação destacando que foi cientificado da lavratura do Auto de Infração no dia [30/12/2005], sobre a ocorrência de cinco irregularidades ocorridas no período de 01/01/2000 a 31/12/2003, e transcreveu todas as infrações e os respectivos enquadramentos legais.

Em seguida, informou que reconheceu a procedência parcial das infrações 01 e 03, e a totalidade da infração 05, e que já recolheu o débito no valor de R\$ 10.965,16, correspondente ao valor principal do ICMS mais os acréscimos moratórios, conforme cópia do DAE à fl. 576.

Quanto a infração 01, salienta que a parte reconhecida no valor de R\$ 1.134,43, acrescida dos encargos legais, se refere às Notas Fiscais nº 5.667 de 12/12/2000, 62.458 de 11/01/2001, 650 de 25/04/2001, 13.777 de 12/11/2003 e 12.708 de 02/12/2003, correspondentes a materiais de uso e consumo erroneamente classificados como ativo fixo.

Sobre a parte reconhecida da infração 03 no valor de R\$ 4.802,51, acrescido dos encargos moratórios, o autuado informou que também se refere a materiais classificados erroneamente como ativo fixo, relativamente às Notas Fiscais nºs 16.878 de 20/01/00; 15.522 de 24/05/00; 997 e 29.603 de 25/05/00; 8.940 de 31/05/00; 2.804 de 01/06/00; 9.474 de 15/07/00; 27.901 de 27/07/00; 6.720 de 23/08/00; 35.188 de 12/09/00; 10.330, 17.219 e 35.645 de 22/09/00; 422 de 27/09/00; 32.729 de 28/09/00; 35.817 de 28/09/00; 60.060 de 28/09/00; 35.975 de 02/10/00; 25.963 de 06/10/00; 587 de 10/10/00; 18.565 de 20/10/00; 8.884 de 09/11/00; 42.520 de 13/11/00; 61.556 de 01/12/00; 5.043 de 02/12/00; 1.737 de 04/12/00; 38.370 de 06/12/00; 4.616 de 15/12/00; 45.030 de 15/12/00; 29.168 de 16/12/00; 39.418 de 11/01/01; 32.541 de 06/01/01; 41.570 de 15/03/01; 70.712 de 23/11/01 e 71.004 de 01/12/01.

Além disso, destaca que foi reconhecido e recolhido na infração 03 o valor de R\$ 639,88, já acrescido dos acréscimos tributários, referente às Notas Fiscais nº 685 de 17/03/00 e 25.857 de 11/05/00, devido a erro ocorrido na troca de CFOP.

No tocante a infração 05, assinala que reconheceu integralmente e recolheu o débito no valor de R\$ 636,92.

Prosseguindo, o defendente ressaltando que as operações tributárias realizadas pelo estabelecimento e apontadas na autuação como infração à legislação, têm suporte legal e jurídico, foram impugnadas as acusações fiscais com base nos seguintes fatos e fundamentos jurídicos.

Infração 01

Em relação ao primeiro item do Auto de Infração, o autuado alegou que os produtos cujo crédito fiscal foi considerado ilegítimo são, HIPOCLORITO DE SÓDIO e CLORO LIQUEFEITO para controle microbiológico, FOSFATO TRISSÓDICO para controle do pH, HIDRATO DE HIDRAZINA, usado para consumir o oxigênio dissolvido na água e BAUNILHA/CARBONATO DE SÓDIO, utilizado para controle de pH, evitando corrosão e/ou incrustação.

Apresentou o seu entendimento no sentido de que os citados produtos são imprescindíveis para a produção de AMÔNIA e URÉIA. Disse que não se deve perder de vista o comando constitucional relativo ao princípio da não cumulatividade, e sobre essa questão, citou ensinamentos dos Profs. José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo. Assim, argumentou que em se tratando de aproveitamento de créditos, deve-se observar que ele existe para que se efetive o princípio da não cumulatividade do imposto, ressaltando que o creditamento não é uma faculdade, mas um dever do contribuinte, e que o CONSEF nos diversos Autos de Infração lavrados contra o autuado, tem sido alertado de que se trata de matéria que não pode ser apreciada sem atentar-se para o comando constitucional, lembrando também, o ensinamento de Roque Carraza, além do voto do Conselheiro Nelson Teixeira Brandão no processo administrativo fiscal que teve o objeto o Auto

de Infração nº 281076.0002/99-0 (Acórdão CJF Nº 2153-11/01). Assim, o autuado entende que inexistente qualquer infração, por considerar que se tratam de produtos químicos que se caracterizam como insumos indispensáveis ao processo industrial.

Infração 02

Disse que essa infração tem estreita relação com a anterior, e como demonstrado na defesa, apresenta o entendimento que os produtos não podem ser considerados simplesmente de consumo, pois são insumos do processo fabril, cuja participação no fabrico da AMÔNIA e da URÉIA são indispensáveis aos produtos finais, e por isso, não há como se falar de fato gerador do imposto, da obrigação de recolher a diferença de alíquota.

Infração 03

Alegou que os materiais impugnados se referem a válvulas, juntas, tubos, flanges, curvas, conexões, típicos de materiais de ativo imobilizado, e de acordo com o princípio da não cumulatividade todo o imposto incidente nas operações anteriores deve ser compensado nas operações seguintes. Por isso, entende que utilizou critérios de apropriação do crédito de ICMS incidente sobre os bens adquiridos para o ativo fixo, sendo improcedente a autuação nesse ponto.

Infração 04

Lembrou a redução da base de cálculo prevista no Convênio 100/97, nas saídas de insumos agropecuários, onde foram estabelecidas duas alíquotas de redução da base de cálculo, quais sejam: 60% nas saídas interestaduais de ração para animal, concentrados ou suplementos, fabricados por indústria de ração animal, concentrado ou suplemento, devidamente registrada no Ministério da Agricultura e da Reforma Agrária; ou 30% nas saídas interestaduais de uréia produzida para uso na agricultura e na pecuária.

Arguiu a improcedência deste item da autuação, sob alegação de que utilizou a redução de 60% de forma lícita, considerando que os produtos estão na condição de suplemento animal, conforme comprovam os documentos que anexou aos autos (fl. 577), que demonstram o registro do estabelecimento autuado no Ministério da Agricultura e do Abastecimento.

O defendente pede que seja julgado improcedente o Auto de Infração no que diz respeito aos itens impugnados e compensação de todos os valores recolhidos pelo autuado, especialmente as quantias relativas às infrações reconhecidas e liquidadas.

O autuante apresentou informação fiscal (docs. fls. 581 a 587), dizendo que a defesa do autuado foi motivada pela transcrição de opiniões de diversos juristas sobre a matéria referente ao primeiro item do Auto de Infração, relativo à utilização indevida de créditos fiscais oriundos de aquisições de materiais de uso e consumo do estabelecimento.

Sobre os produtos objeto da autuação informou que a empresa já foi autuada anteriormente sobre essa mesma questão e quanto aos mesmos produtos, e embora as decisões do CONSEF tenham sido sempre pela procedência da glosa dos créditos, houve o voto de um conselheiro, que embora vencido, no julgamento do AI nº 281076.0002/99-0, apresenta o mesmo entendimento da empresa sobre a matéria. Além desse julgamento, mencionou o AI nº 279464.0001/03-7, referente a glosa de créditos idênticos aos que cuida o presente processo, que mesmo existindo o voto vencido do relator, foi mantido o entendimento da procedência da ação fiscal no caso em tela.

Assinalou que a lavratura do Auto de Infração está consubstanciada na disposição contida no RICMS, citando e transcrevendo o art. 93, caput, inciso V e alínea “b”, do RICMS/97, ressaltando que os mencionados dispositivos fundamentaram a autuação, considerando que os materiais não têm qualquer vinculação com o produto final, pois os produtos objeto da autuação são destinados ao tratamento de águas de refrigeração e tratamento de efluentes.

Sobre esta questão, informou que a Petrobrás através de sua unidade industrial FAFEN trata a sua Água de Refrigeração com o intuito de preservação dos equipamentos industriais, cujo sistema de resfriamento com água de refrigeração é um sistema fechado, sem perdas, ou seja, a mesma água circula várias vezes pelo mesmo sistema, sendo conveniente mantê-la em condições de PH para evitar a corrosão dos seus equipamentos. Do exposto, concluiu que a adição dos produtos objeto da autuação têm a função de inibidores de corrosão, desincrustantes, bactericidas, etc, sem nenhuma relação com o processo industrial responsável pelas reações necessárias para a fabricação dos produtos Amônia, Uréia e Ácido Nítrico, não podendo serem considerados como indispensáveis ao processo industrial ou para produção dos produtos finais.

Quanto a infração 02, disse que estando vinculada à primeira infração, mantém a cobrança da diferença de alíquotas referente aos produtos classificados como de uso e consumo, pelas razões expostas no item anterior.

Infração 03 – Em relação à parte impugnada pelo autuado, informou que os materiais objeto de glosa dos créditos fiscais nos mais diversos tipos são destinados à reposição de equipamentos e máquinas e/ou estruturas já existentes na instalação industrial. Conforme demonstrativos ANEXO C e cópias dos documentos fiscais (fls. 41 a 229), tratam-se de materiais de uso genérico, quais sejam, arruelas, parafusos, tubos, gaxetas, recheio de torres, luminárias, porcas, rolamentos, cabos flexíveis, eletrodutos, juntas, válvulas dos mais diversos tipos (esfera, globo, etc), tubos de aço carbono e inox, barras roscadas, flanges, curvas, conexões, mancais, retentores e vários outros materiais com as mesmas características.

Infração 04 – Salientou que a autuação está consubstanciada na disposição contida no RICMS vigente à época de ocorrência das entradas dos produtos. Citou os arts. 11, 20 e 79, do RICMS/97, além da Cláusula segunda do Convênio ICMS 100/97, quanto à redução de 30% da base de cálculo do ICMS. Argumenta que pela análise realizada na legislação citada, é cristalino o entendimento de que uréia pecuária é um produto à base de uréia, e em última análise um análogo do que foi produzido, que o próprio nome indica para uso na pecuária.

Quanto à infração 05, destacou que o autuado reconheceu a sua procedência e recolheu o valor do imposto apurado.

Por fim, ressaltou que o autuado cometeu todas as irregularidades descritas no Auto de Infração, e por isso, opina pela sua total procedência.

VOTO DISCORDANTE (QUANTO ÀS INFRAÇÕES 1 e 2)

A minha discordância em relação ao voto do ilustre Relator prende-se a dois aspectos, que, na verdade, giram em torno de uma só questão: os créditos fiscais (item 1º) e a diferenças de alíquotas (item 2º) de produtos químicos empregados no tratamento de água de refrigeração.

Note-se que, embora na descrição do fato, no Auto de Infração, conste que os produtos seriam empregados no tratamento de água de refrigeração e no “tratamento de efluentes”, não consta – a meu ver – que os produtos em questão fossem empregados no tratamento de efluentes. Esse ponto é relevante, pois se costuma dizer que o tratamento de água de refrigeração é feito dentro do processo de produção, ao passo que o tratamento de efluentes seria feito fora do referido processo. Embora essa distinção seja tênue – se é que existe –, levarei em conta, neste voto, o seguinte critério: o tratamento de água de refrigeração é algo intrinsecamente relacionado ao processo produtivo, ao passo que o tratamento de efluentes constitui uma circunstância extrínseca àquele processo, por ser uma decorrência das relações da fábrica com o meio ambiente, não estando, a rigor, atrelado ao processo produtivo.

Considero legítimo o crédito fiscal relativo aos produtos químicos empregados no tratamento da água de refrigeração, na condição de produtos intermediários, por força do princípio da *não-*

cumulatividade. Minha convicção nesse sentido já manifestada em várias decisões anteriores envolvendo créditos fiscais de produtos empregados na produção industrial em condições semelhantes às verificadas no presente caso. Assim, por questão de coerência, considero-me no dever de expor o que penso acerca da matéria em discussão, a saber, a glosa de créditos fiscais de insumos industriais e o pagamento da diferença de alíquotas relativamente aos mesmos.

É evidente que *materiais empregados na atividade industrial* não podem ser considerados “materiais de consumo”, quer do ponto de vista contábil, quer do ponto de vista econômico, quer do ponto de vista jurídico-tributário.

O autuado é uma empresa industrial. O processo de refrigeração de água integra o sistema produtivo. Do mesmo modo que os automóveis, de um modo geral, carecem de um radiador para evitar superaquecimento do motor, também as fábricas precisam refrigerar a água destinada a manutenção de temperatura adequada em suas máquinas e equipamentos.

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 subsequentes 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.

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. Concorro com o ponto de vista do autuado: as mercadorias em questão são produtos intermediários empregados no processo industrial, e não “materiais de consumo”, conforme pretende a fiscalização.

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.

Já tive a oportunidade de atuar como relator em inúmeros processos envolvendo créditos fiscais relativos a 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.

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 utiliza 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.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, com a exclusão das parcelas relativas aos insumos industriais empregados no processo produtivo, consistentes em produtos químicos empregados no tratamento de água de refrigeração dos equipamentos da fábrica.

VOTO

Considerando que todas as questões discutidas neste processo já foram objeto de outra autuação, através do Auto de Infração nº 279464.0001/03-7, que foi julgado totalmente procedente por esta Junta (Acórdão JF nº 0081-02/04) em cujo referido julgamento participei como julgador, e tendo em vista que o recurso interposto pelo contribuinte contra a decisão não foi provido pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal (Acórdão CJF nº 0127-012/04), tomarei por base para o presente voto as mesmas conclusões do citado processo, pois as infrações são idênticas divergindo tão somente aos períodos que foram levantados os valores.

Desta forma, analisando cada infração de per si, concluo.

Infração 01 – trata-se de utilização indevida de crédito fiscal, cujas mercadorias constantes nas notas fiscais que instruem a autuação constantes às fls. 22 a 33 são: CLORO LIQUEFEITO; BARRILHA LEVE; HIPOCLORITO DE SÓDIO; CARBONATO DE SÓDIO; FOSFATO TRISSÓDICO; NITROGÊNIO LÍQUIDO; GRAXA VEDANTE PARA VÁLVULA; INIBIDOR DE CORROSÃO; BARRA SEXTAVADA EM AÇO; LÍQUIDO DISPERSANTE; HIDRAZINA COM PUREZA; ARGÔNIO, e foram consideradas pela autuação que foram adquiridas para uso e consumo do estabelecimento, com base no entendimento de que elas não são empregadas no processo produtivo, pois tais mercadorias foram utilizadas no tratamento de água de refrigeração, sendo, também, exigido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre as mesmas mercadorias.

Em sentido contrário, foi alegado na defesa que tais produtos são produtos intermediários, aceitos como geradores de créditos fiscais em razão do princípio constitucional da não cumulatividade, e

que são legítimos tais créditos em razão de que os citados produtos são imprescindíveis para a produção de amônia e uréia, mercadorias produzidas pelo autuado.

Para que os materiais sejam considerados como produtos intermediários, é necessário que integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, e sejam consumidos no processo produtivo, conforme está previsto no art. 93, § 1º RICMS/97.

Observo que, embora o autuado tenha alegado que os produtos são imprescindíveis na produção de AMÔNIA a URÉIA, na verdade são utilizados no tratamento de água de refrigeração, e desta forma, a jurisprudência do CONSEF nestes casos, é no sentido de que não ensejam o direito a utilização de crédito fiscal, tendo em vista que não são considerados produtos intermediários, pois não são afetados ao processo produtivo, servindo na conservação e preservação de equipamentos adequando os efluentes à legislação ambiental.

Quanto ao mencionado Voto Vencido do Conselheiro Nelson Teixeira Brandão, citado nas razões de defesa, relativamente ao Auto de Infração nº 281076.0002/99-0 (Acórdão CJF nº 2153-11/01), ressalto que a decisão proferida em 21/11/2001, pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF, pelo voto vencedor foi no sentido de não acatar os créditos fiscais. Embora o autuado tenha reconhecido parte da infração, com base no exposto, concluo pela procedência total deste item da autuação, devendo ser homologado o valor reconhecido no valor de R\$1.134,43, e recolhido pelo autuado.

Infração 02 – Trata da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença de alíquotas, nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao consumo do estabelecimento, relativamente aos produtos químicos utilizados no tratamento de água de refrigeração e tratamento de efluentes especificados no Anexo B (docs. fls. 35 a 40).

Pelas conclusões anteriores, e considerando que os valores exigidos se referem aos mesmos produtos que foram objeto do item anterior, e que foram adquiridos em outras unidades da Federação para o uso e consumo no tratamento de água de refrigeração, concluo pela subsistência deste item, tendo em vista que a previsão legal no art. 5º, inciso I, do RICMS/97, que para efeito do pagamento da diferença de alíquotas, considera-se que ocorre o fato gerador do imposto no momento da entrada no estabelecimento de contribuinte, de bens oriundos de outros Estados, quando destinados ao uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento.

Infração 03 - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, erroneamente classificado pelo autuado como ativo fixo, conforme Anexo C (docs. fls. 41 a 102).

O defendente apresentou o entendimento de que os créditos fiscais em questão são relativos a materiais típicos de ativo imobilizado, e de acordo com o princípio da não cumulatividade todo o imposto incidente nas operações anteriores deve ser compensado nas operações seguintes. Reconheceu que foram erroneamente classificados como ativo fixo os produtos constantes das Notas Fiscais nº 16.878 de 20/01/00; 15.522 de 24/05/00; 997 e 29.603 de 25/05/00; 8.940 de 31/05/00; 2.804 de 01/06/00; 9.474 de 15/07/00; 27.901 de 27/07/00; 6.720 de 23/08/00; 35.188 de 12/09/00; 10.330, 17.219 e 35.645 de 22/09/00; 422 de 27/09/00; 32.729 de 28/09/00; 35.817 de 28/09/00; 60.060 de 28/09/00; 35.975 de 02/10/00; 25.963 de 06/10/00; 587 de 10/10/00; 18.565 de 20/10/00; 8.884 de 09/11/00; 42.520 de 13/11/00; 61.556 de 01/12/00; 5.043 de 02/12/00; 1.737 de 04/12/00; 38.370 de 06/12/00; 4.616 de 15/12/00; 45.030 de 15/12/00; 29.168 de 16/12/00; 39.418 de 11/01/01; 32.541 de 06/01/01; 41.570 de 15/03/01; 70.712 de 23/11/01 e 71.004 de 01/12/01.

Analisando os demonstrativos e documentos às fls. 41 a 229, além dos materiais que foram reconhecidos como indevido o creditamento do imposto pelo autuado, constam ainda os seguintes: arruelas, parafusos, bucha, luvas, luminárias, porcas, rolamentos, cabos flexíveis, eletrodutos, juntas, válvulas dos mais diversos tipos, tubos de aço carbono e inox, barras

rosçadas, flandes, curvas, conexões, mancais, retentores e vários outros materiais que apresentam as características de que são destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, e pela sua descrição indicam que são utilizados em equipamentos e máquinas e/ou estruturas já existentes na instalação industrial, conforme informado pelo autuante. Considero correta a autuação, pois realmente tais mercadorias no processo industrial não devem gerar crédito fiscal, sendo totalmente subsistente este item do Auto de Infração, devendo ser homologado o valor R\$ 4.802,51 reconhecido e recolhido pelo autuado.

Infração 04 - Deixou de recolher o ICMS no valor de R\$ 2.741.326,17, referente à saída de produtos com utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo nas operações de saídas interestaduais de uréia, em valores superiores aos estabelecidos pela legislação.

O autuado alega que utilizou a redução no percentual de 60% de forma lícita, por entender que o produto objeto da autuação está na condição de suplemento animal, apresentando registro do estabelecimento no Ministério da Agricultura e do Abastecimento, relativamente à sua habilitação como fabricante de alimentos para animais. Entretanto, a legislação estabelece claramente que nas saídas interestaduais de produtos relacionados no inciso XI, do art. 20, do RICMS/97, incluindo-se a uréia, calcula-se a redução em 30%, quando as mercadorias forem produzidas para uso na agricultura e pecuária, conforme art. 79, inciso II, c/c art. 20, inciso XI, do RICMS/97, dispositivo que está de acordo com a Cláusula segunda do Convênio 100/97, citado nas razões de defesa. Assim, não é acatada a alegação do autuado, considerando a previsão regulamentar, que está de acordo com o citado Convênio 100/97, e por isso, é procedente a exigência fiscal.

Infração 05 – Deixou de recolher ICMS no valor de R\$636,92, em virtude de saída de produto industrializado para a Zona Franca de Manaus com benefício de isenção de imposto sem comprovação do internamento por parte da SUFRAMA, nos meses de março de 2000 e outubro de 2001, conforme Anexo E (docs. fls. 528 a 529).

Ante o reconhecimento do autuado, subsiste a exigência fiscal, devendo ser homologado o valor recolhido pelo contribuinte.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, considerando devido o imposto apurado, no total de R\$7.095.961,39, devendo ser homologado o valor já recolhido pelo autuado, referente à parte reconhecida nas razões de defesa.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298574.0003/04-3**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$7.095.961,39**, sendo R\$ 2.443.175,29, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “a” e VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes, e mais R\$ 4.652.786,10, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alíneas “a” e “f”, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor recolhido, referente à parte reconhecida pelo autuado.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de março de 2005.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/VOTO DISCORDANTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA