

**A. I. N°** - 298574.0513/05-0  
**AUTUADO** - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS  
**AUTUANTES** - MARCO ANTONIO CARVALHO DE MATOS/JOWAN DE OLIVEIRA ARAÚJO  
**ORIGEM** - IFEP/METRO  
**INTERNET** - 02.12.2005

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0444-01/04

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material de uso e consumo. **b)** DESTAQUE A MAIOR NO DOCUMENTO FISCAL. Infrações reconhecidas. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DE CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Infração caracterizada. 3. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR. REDUÇÃO EM PERCENTUAL MAIOR DO QUE O PREVISTO 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. IMPORTAÇÃO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO IMPOSTO RECOLHIDO A MENOS. Infração reconhecida. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 09/09/2005, exige ICMS no valor de R\$1.983.141,60, acrescido da multa de 60%, em decorrência das seguintes irregularidades atribuídas ao contribuinte:

1. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Conforme demonstrado nas planilhas do Anexo A – Exercício de 2004, no qual encontra-se o demonstrativo com a relação das Notas Fiscais de produtos de uso e consumo e valores de ICMS creditados indevidamente pelo contribuinte referente a esses materiais, pois tratam-se de produtos químicos utilizados no tratamento de Água de Refrigeração e Tratamento de efluentes. Total da Infração nos meses de janeiro a setembro, novembro e dezembro/2004 R\$45.984,43

2. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Conforme demonstrado nas planilhas do Anexo B – Exercício de 2004, no qual encontra-se o demonstrativo com as diferenças de Alíquotas a recolher referente aos produtos químicos utilizados nos tratamentos de água de refrigeração e tratamento de

efluentes e objetos da infração 01. Total da Infração nos janeiro, junho, agosto, setembro e dezembro/2004 R\$5.777,24.

3. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Conforme demonstrado nas planilhas do Anexo C – Exercício de 2004, no qual encontra-se o demonstrativo com a relação das Notas Fiscais de materiais de Uso e Consumo classificados erroneamente pelo contribuinte como ativo fixo e os respectivos valores do ICMS creditados indevidamente pelo contribuinte referente a esses materiais. Total da Infração nos meses de janeiro a setembro e dezembro/2004 R\$547.734,57.

4. Deixou de recolher ICMS referente a saída de produtos com utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo. Conforme demonstrado nas planilhas do Anexo D- Exercício de 2004 – o contribuinte reduziu a base de cálculo do produto “Uréia” nas saídas interestaduais em valores superiores ao estabelecido pela legislação. Total da Infração nos meses de janeiro e dezembro/2004: R\$1.364.170,97.

5. Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. Conforme demonstrado nas planilhas do Anexo E – Exercício de 2004, o contribuinte recolheu a menos o ICMS, em virtude de erro na determinação da base de cálculo do imposto, decorrente da operação de importação. Total da Infração nos meses de janeiro, março a julho/2004: R\$11.597,53

6. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior no(s) documento(s) fiscal(is). Conforme demonstrado nas planilhas do Anexo F – Exercício de 2004 - a empresa utilizou crédito fiscal em valor superior ao recolhido, decorrente do pagamento do ICMS devido à operação de importação. Total da Infração nos meses de março e abril/2004: R\$7.876,86.

O autuado apresenta peça impugnatória ao lançamento de ofício (fls. 326/336) na qual reconhece a procedência das infrações 05 e 06, informando que recolheu o montante de R\$24.148,70, relativo ao valor do ICMS com os acréscimos legais, conforme cópia do DAE que anexa. Relativamente às demais infrações apontadas na autuação, sustenta que têm suporte legal e jurídico, conforme diz que comprovará. No que concerne à infração 01, diz que são produtos químicos utilizados como insumo no processo produtivo. Descreve os produtos e as suas participações no processo produtivo da seguinte forma: Hipoclorito de sódio e Cloro liquefeito – utilizado para controle do microbiológico. Fosfato trissódico – utilizado para controle do pH. Hidrato de hidrazina – é dosado para consumir o oxigênio dissolvido na água. Barrilha/Carbonato de sódio – utilizado para controle de pH evitando corrosão e/ou incrustação. Afirma, que são produtos imprescindíveis para a produção de amônia e uréia.

Prossegue, dizendo que ao se examinar a questão do creditamento fiscal no ICMS, não se deve perder de vista que ele decorre de comando constitucional, especificamente do princípio da não-cumulatividade, que está inscrito na Constituição Federal no artigo 155, § 2º, I, sendo um comando ao qual estão submetidos, tanto o contribuinte quanto o Estado.

Argumenta que tal direito foi insculpido na Carta Magna sem qualquer restrição, sendo inadmissível que lei complementar ou ordinária imponha limites ao seu uso.

Cita e transcreve manifestações doutrinária dos Professores José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo, publicada na obra “A não cumulatividade tributária”, bem como ensinamentos de Roque Carraza e Geraldo Ataliba, sobre a questão da admissibilidade do crédito fiscal e suas restrições.

Menciona que o seu esforço para demonstrar que a questão do creditamento somente pode ser analisada pela correta verificação do princípio da não cumulatividade não tem sido em vão, pois o CONSEF ainda que em votos isolados e vencidos, começa a atentar para este fato conforme julgamento do AI nº 281076.0002/99-0, cujo voto vencido proferido pelo Conselheiro Nelson Teixeira Brandão transcreve.

Conclui quanto a este item da infração, dizendo ser improcedente.

Relativamente à infração 02, afirma que tem estreita relação com a infração 01, não sendo cabível falar-se em obrigação de recolhimento da diferença de alíquotas, pois os produtos não são simples materiais de consumo do estabelecimento, mas, insumos que participam do processo fabril.

Conclui, afirmando que este item da exigência fiscal também é improcedente.

No respeitante à infração 03, diz ser improcedente porque entende que os materiais relacionados no Anexo C, efetivamente se destinam ao seu ativo imobilizado, diferentemente do entendimento do autuante. Afirma que os produtos relacionados se referem a válvulas, juntas, tubos, flanges, curvas, conexões, etc, típicos materiais de ativo imobilizado. Cita e transcreve Roque Carraza, para ilustrar o seu entendimento.

Quanto à infração 04, diz que o ponto reclamado é a redução da base de cálculo da uréia nas saídas interestaduais em valores superiores ao estabelecido pela legislação.

Invoca o Convênio ICMS 100/97, para dizer que este reduz a base de cálculo do ICMS nas saídas de insumos agropecuários, estabelecendo dois percentuais de redução nos seguintes termos:

- 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 da Reforma Agrária;
- 30% nas saídas interestaduais de uréia produzida para uso na agricultura e na pecuária.

Afirma que utilizou o percentual de 60%, de forma lícita, porque os produtos autuados estão na condição de suplemento animal, por tratar-se de uréia pecuária, cuja finalidade específica é a alimentação de bovinos.

Acrescenta que o enquadramento dado pelo autuante se refere genericamente à uréia, utilizada como fertilizante, não sendo o caso da uréia pecuária, devidamente registrada na Secretaria de Defesa Agropecuária do Ministério da Agricultura e do Abastecimento, conforme documento que anexa.

Finaliza a sua peça impugnatória, requerendo que o Auto de Infração seja julgado improcedente, no que diz respeito às infrações impugnadas; a compensação de todos os valores recolhidos e, em especial, das quantias relativas às infrações apontadas no Auto, reconhecidas e liquidadas; além de protestar pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente juntada de novos documentos e perícia.

Na informação fiscal (fls.362/368) os autuantes afirmam que a lavratura do presente Auto de Infração, se baseou na legislação do RICMS vigente à época em que ocorreram os fatos geradores, transcrevendo o art. 93, inciso V, alínea “b do RICMS/97.

Sustentam que o dispositivo acima citado fundamentou a autuação. Dizem que os produtos hipoclorito de sódio, cloro liquefeito, fosfato trissódico, hidrato de hidrazina e barrilha/carbonato de sódio, não tem vinculação com o produto final, pois tais produtos são destinados ao tratamento de Água de refrigeração.

Ressaltam que, o autuado através de sua unidade Industrial FAFEN trata a sua Água de refrigeração com o único intuito de preservação dos equipamentos industriais por onde a mesma circula(trocadores de calor, tubulações, torres, bombas, etc.) uma vez que o sistema de resfriamento com água de refrigeração é um sistema fechado e, portanto, sem perdas, ou seja, a mesma água circula várias vezes pelo mesmo sistema; sendo, assim, conveniente manter a mesma em condições de PH (índice que mede o grau de acidez) entre outras propriedades adequadas, para evitar a corrosão dos seus equipamentos industriais. Em razão disso, a adição dos produtos relacionados na exigência fiscal são adicionados à água com a função de inibidores de corrosão, desincrustantes, bactericidas, etc, não tendo, portanto, nenhuma relação com o processo industrial responsável pelas reações necessárias para fabricação dos produtos Amônia, Uréia e Ácido Nítrico.

Esclarecem que existem outras autuações contra o autuado, envolvendo a mesma matéria objeto do presente Auto de Infração, citando o AI nº 298574.0513/05-0, que foi julgado procedente.

Relativamente à infração 02, dizem que está vinculada à infração 01, e que mantém a exigência fiscal de cobrança da diferença de alíquotas referentes aos produtos classificados como de uso e consumo procedentes de outras unidades da federação relacionadas no Anexo B, do Auto de Infração, por não se enquadrar na classificação de matéria-prima.

No que concerne à infração 03, dizem que os dispositivos que fundamentam a autuação são os mesmos apontados para a infração 01. Afirmam que os materiais que foram objeto de glosa do crédito são peças destinadas à reposição de elementos idênticos nos mais diversos tipos de equipamentos e máquinas e/ou estrutura já existentes na instalação industrial do autuado.

Esclarecem que na planilha que compõem o Anexo C, às fls. 17 a 29, fica claro que os produtos ali relacionados e seus valores dizem respeito a: 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.

Quanto à infração 04, dizem que está consubstanciada nas disposições contidas no RICMS, precisamente nos artigos 11, 79, inciso II, 20, inciso XI, alínea “c”, que transcrevem.

Analizam o Convênio 100/97, citado pelo autuado como base para dar a saída de uréia com a redução de 60% e transcrevem o inciso III da Cláusula segunda, que estabelece que a redução da base de cálculo é de 30% nas saídas de uréia, produzida para uso na agricultura e na pecuária, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa.

Sustentam que pela análise dos dispositivos citados acima é cristalino o entendimento que o produto Uréia Pecuária, demonstrado pelo Anexo D, às fls. 30 a 118, é um produto a base de

uréia ou em última análise um análogo da uréia que foi produzido, como o próprio nome indica, para uso na pecuária.

Concluem, mantendo a autuação.

## VOTO

Preliminarmente, verifico presentes os pressupostos de validação do Auto de Infração, nos termos do artigo 18, seus incisos, parágrafos e alíneas, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

No que concerne à inconstitucionalidade da lei complementar e lei ordinária por inobservarem o Princípio da Não-Cumulatividade, ao não admitirem o crédito fiscal dos produtos objeto da autuação, registro que o artigo 167, inciso I, do RPAF/99, afasta a sua apreciação no âmbito administrativo.

No mérito, apesar da bem elaborada peça defensiva, fruto da reconhecida capacidade e conhecimento técnico-jurídico do seu autor, verifico que relativamente aos itens 01, 02, 03 e 04, a matéria encontra reiteradas decisões no âmbito do CONSEF, contrárias ao autuado.

Constato a existência de autuações anteriores sobre as mesmas matérias descritas no presente Auto de Infração, julgadas procedentes integralmente na 1ª instância e confirmada na 2ª Instância, como v.g. o julgamento da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, Acórdão CJF nº 0242-12/05 e Acórdão CJF nº 0127-012/04.

No Acórdão CJF nº 0242-12/05, que transcrevo parcialmente e passa a fazer parte integrante do meu voto, consta o seguinte:

### “VOTO VENCEDOR

*Não obstante a excelente qualidade do voto proferido pelo ilustre relator, discordo de seu entendimento, pois considero que as decisões proferidas pela Junta de Julgamento Fiscal estão corretas, conforme passo a me pronunciar.*

*Relativamente às infrações 1 e 2, observo que o cerne da questão está em saber se os produtos relacionados nas infrações em tela são ou não destinados ao uso e consumo do estabelecimento do recorrido.*

*De acordo com os demonstrativos de fls. 22 a 33 e 34 a 40, os produtos químicos em questão são hipoclorito de sódio e cloro liquefeito, utilizados no controle microbiológico, fosfato trissódico, para o controle de pH, hidrato de hidrazina, usado para consumir o oxigênio dissolvido na água, e baunilha/carbonato de sódio, empregado no controle de pH, evitando corrosão e/ou incrustação.*

*Conforme reiteradas decisões deste CONSEF, os produtos utilizados no tratamento da água de refrigeração, no controle do pH e para evitar incrustações e corrosões são classificados como materiais de uso e consumo, uma vez que não são consumidos a cada processo produtivo e não integram o produto final na condição de elemento indispensável à sua produção. É importante ressaltar que esses produtos quando utilizados no tratamento de efluentes são utilizados após o processo produtivo, quando é feito o tratamento dos resíduos decorrentes do processo fabril. A tese defendida pelo Dr. José Bezerra Lima Irmão no Acórdão recorrido não representa o entendimento deste CONSEF sobre a matéria. As abalizadas alegações recursais pertinentes à inconstitucionalidade da vedação do direito aos referidos créditos fiscais não podem ser apreciadas por este colegiado, pois, ao teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99, a apreciação da inconstitucionalidade da legislação tributária estadual não se*

*inclui na competência deste órgão julgador. Dessa forma, as aquisições desses produtos, considerados como materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento, não dão direito à apropriação do correspondente crédito fiscal, ao teor do disposto no art. 93, V, “b”, do RICMS-BA/97. Somente a partir de 01/01/07, será permitida pela legislação tributária a apropriação desses créditos fiscais.*

*Uma vez que os produtos químicos arrolados na autuação são classificados como materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento, é devido o pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais desses materiais, nos termos do art. 5º, I, do RICMS-BA/97.*

*Em face do comentado, estão caracterizadas a falta de recolhimento do diferencial de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens destinados ao uso e consumo (infração 1) e a utilização indevida de crédito fiscal referente à aquisição de material de uso e consumo (infração 2). Dessa forma, foi correta a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal.*

*Quanto à infração 3, observo que os materiais arrolados na autuação, por suas características, não são classificados como bens do ativo imobilizado. Como bem informado na Decisão recorrida, as mercadorias em questão “são utilizados em equipamentos e máquinas já existentes na instalação industrial, conforme informado pelo autuante”. Assim, considero que a infração está caracterizada e, portanto, que foi correta a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal.*

*Em relação à infração 4, a alegação recursal não pode ser acolhida, pois a redução da base de cálculo aplicável às saídas interestaduais de uréia destinada a uso na pecuária e na agricultura é de 30%, conforme prevista na Cláusula segunda, inciso III, do Convênio ICMS 100/97, cujo teor transcrevo a seguir:*

*Cláusula segunda Fica reduzida em 30% (trinta por cento) a base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais dos seguintes produtos:*

*[...]*

*III - amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (mono-amônio fosfato), DAP (di-amônio fosfato), cloreto de potássio, adubos simples e compostos, fertilizantes e DL Metionina e seus análogos, produzidos para uso na agricultura e na pecuária, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa.*

*A redução de 60% não se aplica ao caso em tela, uma vez que o recorrente não se classifica como uma indústria de ração animal, concentrado ou suplemento, como exige a Cláusula primeira, inciso III, do Convênio ICMS nº 100/97.*

*Considero, portanto, que a infração está caracterizada e que foi correta a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal.*

*Em face do acima comentado, considero que a Decisão recorrida não merece reparos e, em consequência, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.”.*

*Diante do exposto, relativamente aos itens 01, 02, 03 e 04, apresento conclusivamente o entendimento fazendo os seguintes registros:*

*Itens 01 e 02, os produtos químicos utilizados no tratamento de Água de Refrigeração e Tratamento de efluentes, por não participarem do processo produtivo não podem ser considerados produtos intermediários, tendo por via de consequência, as características de materiais de uso e consumo. Assim, tanto é indevido o crédito fiscal, como exigível o pagamento do imposto relativo à diferença de alíquotas. Mantidas as exigências. Item 03, os*

produtos válvulas, juntas, tubos, flanges, curvas, conexões, etc, são materiais de reposição, não tendo a característica de bens do ativo imobilizado. Faço um registro, por entender necessário, que existe contabilmente uma diferenciação entre peças de reposição e peças sobressalentes. Tratando-se de peças sobressalentes existe a admissibilidade do crédito fiscal, pelo fato desta acompanhar o bem, sofrendo, inclusive, a mesma depreciação que o bem sofre. Já as peças de reposição podem ser encontradas no mercado, em qualquer loja, sendo efetivamente um material de uso/consumo do estabelecimento. Mantida a exigência.

Item 04, acrescento que deve prevalecer a disposição específica sobre a geral. Observo que a Cláusula segunda do Convênio 100/97 estabelece que fica reduzida em 30% (trinta por cento) a base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais de uréia, para uso na agricultura e na pecuária. Verifico que o dispositivo acima mencionado fala especificamente, do produto uréia, destinado para uso na agricultura e na pecuária sendo este o produto objeto da autuação. Mantida a exigência.

Por fim, com relação aos itens 05 e 06, o próprio autuado reconhece a procedência da autuação e recolhe o valor exigido com os devidos acréscimos legais, cabendo a homologação do recolhimento. Mantidas as exigências.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar PROCEDENTE o Auto de Infração nº **298574.0513/05-0**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.983.141,60**, acrescido da multa de 60%, prevista no 42, II, “a”, “f”, e VII, “a”, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de novembro de 2005.

CLARICE ANIZÍA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS –RELATOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – JULGADOR