

PROCESSO - A. I. Nº 206944.0003/10-3
RECORRENTE - BRASKEM S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0025-01/12
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 12/12/2012

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0380-12/12

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. Restou demonstrado que os produtos se referiam a bens do ativo imobilizado para ampliação de laboratório, alheio à atividade do estabelecimento autuado. Irregularidade constatada nos itens 1 e 2. Infrações mantidas. **b)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. Vedada a utilização de crédito fiscal de mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento. Infração caracterizada. Não acolhida a arguição de decadência e a solicitação de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo contra Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 19 de dezembro de 2010, com exigência de R\$598.958,68 de ICMS, acrescido da multa de 60% através do Acórdão JJF Nº. 0025-01/12 (fls. 381 a 395), pela constatação das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 01. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, nos meses de outubro a dezembro de 2006, janeiro a dezembro de 2007, janeiro a dezembro de 2008, janeiro a dezembro de 2009 e janeiro a agosto de 2010, exigindo imposto no valor de R\$319.528,50. Consta na descrição dos fatos que se refere à aquisição de bens não vinculados ao processo produtivo e nem destinados à manutenção das atividades de industrialização ou comercialização do estabelecimento

INFRAÇÃO 02. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, nos meses de outubro a dezembro de 2006, janeiro a dezembro de 2007, janeiro a dezembro de 2008, janeiro a dezembro de 2009 e janeiro a agosto de 2010, exigindo imposto no valor de R\$80.602,53. Consta que se refere à aquisição de mercadorias registradas indevidamente como ativo imobilizado com direito a crédito, sem a apresentação de informações sobre o projeto, onde as mercadorias são utilizadas e a sua alocação no processo de industrialização ou comercial, conforme Anexos acostados aos autos.

INFRAÇÃO 0. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, relativo à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de outubro a dezembro de 2006, janeiro a dezembro de 2007 e janeiro a novembro de 2008, sendo exigido imposto no valor de R\$198.827,65. Informação contida nos autos dá conta que se refere a bens classificados como ativo fixo, que não estão não vinculados ao processo produtivo, sendo que houve intimação fiscal na empresa Polialden S/A, relativa ao período de março de 2006 a novembro de 2008, após a lavratura do Auto de Infração nº 281076.0005/06-0 contra essa empresa, que no seu item 3 efetuou a cobrança da irregularidade até fevereiro de 2006, conforme Anexos C-1 e C-2, bem como cópias do referido Auto de Infração e da Intimação Fiscais acostados ao processo.

Assim se posicionou o órgão de primeiro grau em sua Decisão:

“Adentrando no mérito, ressalto que o autuado é sucessor por incorporação da Polialden Petroquímica S/A, contra quem fora lavrado o Auto de Infração nº 28107600005/06-0, pelas mesmas razões arroladas nas Infrações 1 e 3 do presente processo, bem como o Auto de Infração nº 2069440002/10-7, que trata da mesma matéria que cuida a Infração 2 deste processo. Segundo a autuante, a empresa sucedida fora intimada a estornar os créditos dos itens glosados nas duas infrações e, como não fora feito o estorno, aproveitando demonstrativos do levantamento anterior, dos períodos não glosados, foi tomado como referência algumas dessas planilhas para fundamentar a autuação.

Na Infração 1 o contribuinte foi acusado de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, uma vez que os bens não eram vinculados ao processo produtivo, nem destinados à manutenção das atividades de industrialização ou comercialização do estabelecimento.

Ao se insurgir contra a exigência, o sujeito passivo aduziu que se trata de bens utilizados para implantação e modernização do laboratório da PE2, inclusive na área de segurança de sua planta. Discriminou o local de uso e a destinação de cada uma dos bens e explicou que esses bens foram adquiridos para integrar o seu ativo imobilizado. Acrescentou que tais bens ensejavam o direito ao crédito fiscal, pois eram destinados à manutenção das atividades do seu estabelecimento, uma vez que o laboratório atua intrinsecamente na atividade de industrialização.

O artigo 93, V, “a”, do RICMS-BA, admite o crédito fiscal do ICMS para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, do valor do imposto anteriormente cobrado em operações de entradas de mercadorias, bens e materiais, assim como o imposto pago a título de diferença de alíquotas, sendo as mercadorias, bens ou materiais destinados ao ativo imobilizado, assim entendidos os bens destinados à manutenção das atividades do estabelecimento. Todavia, o disposto no art. 97, IV, “c”, § 2º, I, do RICMS-BA veda a utilização de crédito do ICMS referente a bens do ativo imobilizado que não sejam destinados diretamente ao processo industrial e comercial do contribuinte, nos seguintes termos:

Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados:

*...
IV - quando a operação de aquisição ou a prestação:*

*...
c) se referir a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento;*

§ 2º Para os efeitos da alínea “c” do inciso IV, consideram-se alheios à atividade do estabelecimento, não conferindo ao adquirente direito a crédito, dentre outras situações:

*...
I – os bens, materiais, mercadorias ou serviços não destinados à utilização na comercialização, industrialização, na produção, na extração, na geração ou na prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação, a exemplo dos bens do ativo permanente adquiridos para locação a terceiros ou para fins de investimento ou especulação, ressalvados os bens do ativo imobilizado e os materiais de uso ou consumo efetivamente utilizados, empregados ou consumidos pelo contribuinte do imposto.*

Consoante dicção da norma, no caso em exame, não se admite a utilização de crédito fiscal do ICMS atinente a aquisição de bens e materiais alheios as atividades do contribuinte, os quais fundamentaram a imputação e foram utilizados pelo sujeito passivo no laboratório, no sistema de segurança, bem como de outros ativos fixos não vinculados às atividades de industrialização do contribuinte autuado.

Quanto aos bens destinados ao laboratório de controle de qualidade, o entendimento prevalecente neste CONSEF é de que essas aquisições não geram direito à apropriação de crédito fiscal de ICMS, uma vez que o laboratório de controle de qualidade não integra o processo produtivo. O fato de alguns bens terem vida útil superior a um ano e se classificarem no ativo imobilizado da empresa não basta para gerar o direito ao crédito fiscal, já que é necessário que esses bens estejam alocados no setor produtivo do estabelecimento industrial. A Decisão citada na defesa não vincula e nem reflete o posicionamento prevalecente neste CONSEF sobre essa matéria.

Os itens de segurança listados na autuação também não integram o processo produtivo do estabelecimento, não compõem o produto final e nem se consomem no referido processo fabril. Esses itens são utilizados para garantir a integridade patrimonial dos equipamentos, das instalações industriais e dos funcionários, bem como na preservação do meio ambiente. Nessa situação, tais itens de segurança não geram direito a crédito fiscal.

Quanto às “envelopadoras”, ressalto que não se tratam de materiais de embalagens, mas sim, de itens de segurança relacionados à movimentação dos produtos, assim, também não geram direito à apropriação de crédito fiscal de ICMS.

De acordo com a norma supratranscrita, não se admite a utilização do crédito fiscal do ICMS atinente à aquisição de materiais e bens alheios às atividades do contribuinte, no caso em exame, aplicados na modernização e ampliação do laboratório do sujeito passivo, posto que as mercadorias, os bens e materiais listados nos demonstrativos às fls. 14 a 59, tais como, aparelho de ar condicionado, agitador, mesa, armário, aspirador, balança, bomba centrífuga, cabo de comando, cabo de potência, cadeira, condutele alumínio, cotovelo, curva, capacete bombeiro, disjuntor, parafuso, agitador magnético, estufa, termo higrômetro, máquina de colagem, tubo, válvula, arruela, bomba a vácuo etc. não estão vinculados à atividade de industrialização da empresa, mas sim, ao laboratório de controle de qualidade, que tem por objeto, conforme afirmou o sujeito passivo de realizar análise das matérias primas, de produto acabado, controle de contaminação ambiental, controle de qualidade, testes de ajustes de síntese polimétrica, pesagem de amostras etc., conforme sustentado pelo próprio sujeito passivo na defesa.

Dessa forma, como foi demonstrado acima, as mercadorias, os bens e os materiais constantes dos demonstrativos às fls. 14 a 59 não são passíveis de creditamento do imposto e, portanto, resta caracterizada a Infração 1.

A Infração 2 trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, no período de outubro de 2006 a agosto de 2010. A fiscalização constatou que o contribuinte adquiriu mercadorias registradas indevidamente como sendo ativo imobilizado com direito a crédito, sem apresentação de informações sobre o projeto, onde as mercadorias são utilizadas e a sua alocação no processo de industrialização ou comercial, conforme Anexos B-1 e B-2, às fls.61 a 82.

Ao se defender o contribuinte alegou que as mercadorias relacionadas no Anexo B-1, a exemplo de às fls.77 e 78 estão conectadas à manutenção das atividades do seu estabelecimento.

A autuante sustentou que o sujeito passivo apesar de intimado a apresentar a finalidade dos bens objeto das Infrações 1 e 2, não apresentou os projetos, de sua utilização, alocação, finalidade nem a vida útil de cada um deles.

Os diligenciadores informaram que realizaram visita à planta do estabelecimento do autuado e, mediante verificação “in loco,” constataram que os bens objeto da autuação se encontram alocados no laboratório situado no estabelecimento industrial do contribuinte e desempenham funções de análise do catalisador para definir sua aplicação, conforme o produto que o mesmo será capaz de produzir, de acordo com suas propriedades, passando pelos testes de contaminação durante o processo até o controle de qualidade do produto acabado e sua certificação, informado na nota fiscal de saída. Acrescentaram que as descrições de finalidades, bem como dos projetos a que pertence cada equipamento, neste sentido, foram inclusive, informados pelos patronos do autuado às fls.337 a 346.

Observe que em conformidade com a defesa, as manifestações e o resultado da diligência não há dúvida de que os bens e materiais em questão, a exemplo dos citados nos respectivos projetos – a exemplo dos “Plastometro Extrusão Linus OLS EN MP600” (Doc. 10 – fls. 223/224), e “Titulador PH/MV/TEMP. ELETR.” – foram utilizados no laboratório de controle de qualidade do autuado e, conforme já explicado na infração anterior, não geram direito à apropriação do crédito fiscal correspondente. Esse mesmo posicionamento também se aplica aos bens destinados ao “bunker” existente no citado laboratório. A “Peneira Molecular” e o “Coulometro Metrohm 756 KF” fazem parte de equipamento utilizado no processo produtivo. Nessa situação, não se pode dizer que sejam bens utilizados no processo produtivo, mas sim peças de reposição e, portanto, não possibilitam o direito ao crédito fiscal.

Portanto, nos termos do art. 97, IV, “c”, § 2º, I, do RICMS-BA, transcrito linhas acima, o contribuinte não faz jus ao crédito fiscal do ICMS, por não se tratar de bens e materiais destinados à utilização na comercialização, industrialização, na produção, na extração, na geração ou na prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação.

Com base no exposto acima, ficou também, caracterizada a imputação de que o contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal do imposto atinente a mercadorias e bens adquiridos para integrar o ativo permanente do seu estabelecimento, conforme contextualizado no Auto de Infração, fundado no demonstrativo às fls. 61 a 76 do PAF. Infração caracterizada.

A Infração 3 diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal relativamente à aquisição de materiais para uso e consumo do estabelecimento, classificados como ativo fixo que não está vinculado ao processo produtivo.

O Regulamento do ICMS – RICMS-BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, veda o aproveitamento de crédito fiscal sobre material de uso e consumo. O art. 5º, I, da mencionada norma define como sendo materiais de uso ou consumo do próprio estabelecimento aqueles bens adquiridos, porém não destinados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, nem, tampouco, consumidas nem integrantes do

produto final ou do serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação. Esta definição encontra-se claramente posta no art. 93, V, “b”, do RICMS-BA, tendo por base a Lei Complementar nº 87/96 com suas posteriores alterações e Lei Estadual nº 7.014/96.

Saliento que consoante sustentado pela autuante, constatado in loco pelos Auditores Fiscais diligentes, e confirmado pelo contribuinte, as Notas Fiscais nos 746, 25313, 1875, 25542, 89, 25747, 17900, 108, 1200 e 37585 são referentes à aquisição da “Fresadora MDX-500”, “Prensa Carver Monarch”, “Forno Mulfa Microondas”, “Resil Impacto Izod/Charpy”, Fluorescência Raios X”, “Colorímetro SCG-900 Color”, “Unidade medidora automática + Estativa AVS/SHT”, “Plastômetro Extrusão” e da “Prensa Hidráulica”. Esses bens citados na defesa são bens do ativo fixo destinados ao laboratório do estabelecimento industrial, portanto, consoante se colhe da norma, não é concedido o direito de utilização de crédito fiscal.

Por tudo exposto, saliento que os mencionados bens e materiais não geram direito à utilização de crédito fiscal e, portanto, foi acertada a Decisão da autuante. Infração mantida.

Por fim, saliento que a diligência solicitada para responder os quesitos formulados à fl. 347 foi indeferida porque as questões visavam, em apertada síntese, comprovar que os bens e mercadorias eram referentes ao laboratório de controle de qualidade do estabelecimento auditado. Desse modo, os quesitos apresentados não justificavam a realização da diligência pelos seguintes motivos: a) saber se os catalizadores eram, ou não, analisados no laboratório de controle de qualidade não constituía um fator capaz de modificar a formação do convencimento dos julgadores, uma vez que a legislação tributária estadual veda a apropriação de crédito fiscal atinente a aquisições destinadas a emprego em laboratórios de controle de qualidade; b) quanto à apuração de índice de fluidez, peso molecular, densidade, etc., não havia dúvida que essas informações eram prestadas pelo laboratório de controle de qualidade; c) a existência da “unidade bunker” que simulava o processo produtivo do estabelecimento autuado é razoável, uma vez que é típico de laboratório de controle de qualidade simular, em pequena proporção, o processo produtivo do estabelecimento; d) a emissão de certificados que atestam a propriedade das resinas também é uma atividade típica de laboratórios de controle de qualidade e, portanto, não é uma informação capaz de elidir as infrações que compõem o lançamento de ofício.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.

Cientificada do julgamento, o autuado, por intermédio de seus advogados interpôs Recurso Voluntário (fls. 410 a 435), onde, após historiar o lançamento, e os principais atos nele contidos, argumenta que a Decisão prolatada não há de prosperar, diante dos motivos que pretende destacar:

Preliminarmente, argui nulidade da Decisão recorrida por conta do cerceamento do direito de defesa. Embasa tal argumentação, no fato de que o processo foi convertido em diligência (fl. 91) pela própria Junta de Julgamento Fiscal para que fosse efetuada visita ao estabelecimento autuado para verificar a real alocação dos bens objeto de autuação.

Informa que a referida diligência foi realizada por auditores estranhos ao feito que concluíram que “[...] os bens objeto da autuação encontram-se no laboratório situado no mesmo estabelecimento industrial do contribuinte e que desempenham funções específicas nas diversas etapas da produção, desde a análise do catalisador para definir sua aplicação, conforme o produto que o mesmo será capaz de produzir, de acordo com suas propriedades, passando pelos testes de contaminação durante o processo até o controle de qualidade do produto acabado e a certificação do mesmo, que deve ser informada na nota fiscal de saída [...]”.

Firma posição no sentido de que a legislação não faz qualquer vedação ao laboratório para limitar o direito ao crédito, exigindo apenas que os bens sejam destinados à manutenção das atividades do estabelecimento, o que tornaria indispensável a realização de uma ampla diligência, pois o direito ao crédito depende exatamente do caso concreto, ou seja, da real utilização dos bens glosados no desempenho das atividades do estabelecimento.

Reafirma que o relatório de fl. 34 foi bastante enfático ao evidenciar a importância do laboratório na manutenção das atividades da planta, todavia, como a Junta de Julgamento Fiscal não se convenceu de tais conclusões, deveria ter exaurido a diligência requerida pelo recorrente às fls. 363/365, caracterizando preterição ao direito de defesa.

Por consequência, entende que deve ser reconhecida a nulidade do Acórdão recorrido, por violação ao artigo 18, inciso II, do RPAF, cujo teor transcreve.

A seguir, argui a ocorrência de decadência, pontuando que a LC 87/96 se propõe a disciplinar a sistemática da não cumulatividade, bem como a apropriação de créditos pelo contribuinte, e que o crédito poderá ser apropriado no prazo de 5 anos, a contar da entrada da mercadoria no estabelecimento do contribuinte, a partir da emissão do documento correlato à entrada (artigo 23 da LC 87/96).

Já o artigo 93, § 3º, do RICMS/97 previa que o direito ao crédito extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da data da emissão do documento fiscal ou entrada da mercadoria no estabelecimento.

No caso ora em análise, nas Infrações 01 e 02, as operações que geraram os créditos foram escrituradas no período de Janeiro de 2005 até Setembro de 2006, passando a ser apropriados de forma diferida mês a mês, na proporção de 1/48. Por outro lado, o Auto de Infração foi lavrado em 19.12.2010, com notificação válida tão somente em 23.12.2010.

Vale destacar que o STJ, pacificou jurisprudência no sentido de que, as autuações decorrentes da glosa de crédito, devem observar o prazo de 5 (cinco) anos, contados da escrituração das operações quando da apreciação do AgRg nos EREsp 1199262/MG, ao decidir que o prazo para exigência do ICMS, nos casos de glosa/estorno de créditos, deve ser computado nos moldes do artigo 150, §4º, CTN. Isto significa que, o prazo para que o Estado proceda à glosa e, por conseguinte, ao lançamento do imposto, inicia-se quando do fato gerador, ou seja, da escrituração da operação.

Afirma que se consumou o prazo quinquenal para glosa dos créditos originados no período de Janeiro de 2005 a Novembro de 2005, considerando a data de entrada das mercadorias no estabelecimento. Essas operações estão representadas no demonstrativo abaixo, colhido nos Anexos A-2 e B-2 do Auto de Infração.

Aduz que, se assim não fosse, teríamos que admitir, sem qualquer respaldo legal, um prazo decadencial de até 09 (nove) anos para o Fisco promover as glosas (5 anos + 48 meses), conforme exemplifica. Portanto, com a entrada da mercadoria no estabelecimento do contribuinte, inaugura-se o prazo decadencial de 5 (cinco) anos para o Fisco apreciar a atividade exercida pelo contribuinte, o que não foi observado no caso específico em relação aos bens ativados no período de Janeiro de 2005 a Novembro de 2005.

Destaca a vinculação deste órgão ao art. 150, § 4º, do CTN, pois a Emenda Constitucional nº. 45/2004 inseriu o artigo 103-A no texto constitucional original, prevendo o instituto da “súmula vinculante”, a qual emana uma norma cogente, tanto aos contribuintes quanto à Fazenda Pública, que visa dirimir, vez por todas, controvérsias rotineiras, tal como a presente.

Indica que no exercício que lhe compete, o STF editou a súmula vinculante nº. 8, cujo motivo determinante para a sua edição foi justamente à chamada “reserva de lei complementar”. Ficou definido que, em matéria tributária, nos termos do artigo 146, III, da CF/88, compete à Lei Complementar dispor sobre a decadência/prescrição de tributos. Por consequência, a presente controvérsia deve ser apreciada à luz do CTN.

Nesse sentido, compete a este órgão julgador aplicar a supra-referida norma, em detrimento da norma Estadual. Fazer isso não significa desobediência ao princípio da legalidade, ao revés, significa respeito e cumprimento de preceito fundamental, veiculado na Constituição Federal e na Súmula Vinculante nº 8.

Faz, breve exposição acerca da cadeia petroquímica e especificamente do processo produtivo da PE2 (estabelecimento autuado pela fiscalização) para a melhor compreensão do caso e identificação do tratamento adequado a ser dispensado ao julgamento em tela, para concluir que nesse contexto, surge a importância do laboratório unidade industrial, tendo em vista que os equipamentos que compõem a sua estrutura física são imprescindíveis para o controle do processo produtivo, desde o início do processo produtivo até a obtenção do produto final, estando intrinsecamente vinculados ao processo produtivo.

A seguir, adentra na análise das infrações que compõem o lançamento:

Em relação à primeira delas, que vem a ser a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, a qual está fundamentada no crédito indevido de ICMS, referente a mercadorias que não estariam vinculadas ao processo produtivo, entende que os projetos relacionados nos Anexos A-1 e A-2, diferentemente do apontado pela fiscalização, estão destinados à manutenção das atividades do estabelecimento, classificados em duas categorias básicas: (a) laboratório e (b) segurança.

A seguir, passa a expor as atividades do laboratório, para informar que o reconhecimento do direito ao crédito, conforme jurisprudência cristalina deste órgão, depende da análise do caso concreto, ou seja, da efetiva utilização de bens no processo produtivo do contribuinte, e que, de fato, o laboratório está intrinsecamente ligado à atividade de industrialização da PE2, seja no início do processo produtivo ou na obtenção do produto final.

Após trazer fluxo da produção, conclui que não há dúvidas quanto ao enquadramento do laboratório no conceito legal de ativo imobilizado para fins de creditamento: “bens destinados à manutenção das atividades do estabelecimento”, conforme preceitua o art. 93, V, “a”, do RICMS/BA.

Informa, ainda, que o laboratório da PE2 participa diretamente na análise das matérias-primas e do produto final (resina), ao longo de toda cadeia produtiva, atestando o peso molecular, densidade, coloração, porosidade e fluidez, para ressaltar que a diligência fiscal realizada asseverou, de forma irrefutável, a importância do laboratório na manutenção das atividades do estabelecimento, e que, caso não se reconheça o direito ao crédito em tal cenário, seremos obrigados a concluir pela absoluta impossibilidade de crédito relativo a bens alocados em quaisquer laboratórios no Estado da Bahia, critério que jamais restou positivado e que contraria a jurisprudência deste Conselho.

A seguir, transcreve parte do Acórdão CJF nº. 0705/99 da 2ª Câmara, para defender que a questão cinge-se ao fato de que o laboratório é responsável por testes das matérias-primas e do produto para atestar as condições mínimas daqueles, atendendo as exigências de cada cliente, especialmente quanto ao índice de fluidez, porosidade, densidade e coloração, ressaltando que os bens foram adquiridos com a perspectiva de permanência na empresa superior a um exercício, seja para modernização ou substituição dos equipamentos.

Passa, a seguir, a abordar a segunda aplicação dos produtos, que vem a ser na segurança, especialmente ressaltando que não obstante a denominação utilizada verifica-se que parte dos bens estão vinculados a investimentos diretamente atrelados à atividade de industrialização, conforme exemplifica.

Faz de igual forma, menção ao projeto 711129, que diz respeito à aquisição de máquina de colagem Robatech, equipamento utilizado na fase de ensacamento do produto final, como adesivo na sacaria Palett, bem como os demais bens estão relacionados aos seguintes investimentos: para atender normas específicas de segurança do Ministério do Trabalho (projetos 711082, 711130, 711109), para prevenção de acidentes, inclusive ambientais (projetos 711108, 711068, 711095, 711094, 711074, 711101) e para aquisição de bens móveis, utensílios e instalações, necessários para o desenvolvimento da atividade produtiva (projetos 11959, 711087 e 711093).

Dessa forma, entende restar comprovado que os bens glosados pela fiscalização, sob a denominação de “segurança”, também atendem ao conceito da legislação estadual sobre ativo imobilizado para fins de creditamento, ou seja, “bens destinados à manutenção das atividades do estabelecimento”, conforme preceitua o artigo 93, V, “a”, do RICMS/97.

Quanto à infração 2 (utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento), informa que a mesma, também envolve diversos bens alocados na área do laboratório, tais como: Projeto 711058 (Nota Fiscal:

125), Projeto 711112 (Notas Fiscais: 18889, 155 e 156), Projeto 711143 (Nota Fiscal: 17885) e Projeto 711144 (Nota Fiscal: 18885).

Informa, ainda, que o laboratório da PE2 desempenha função específica e essencial no processo produtivo da planta, especialmente na validação de todos os lotes de catalisadores produzidos na planta e posteriormente utilizados no processo produtivo.

Os demais bens relacionados no Anexo B-1 do Auto de Infração se referem a bens móveis utilizados para aparelhamento do laboratório, tais como computadores, aparelhos de ar condicionado e sala de reunião, ou, ainda, alocados na área de segurança, razão pela qual entende que deve ser cancelada integralmente a mesma, pois inequívoco o direito ao crédito, à luz do artigo 93, V, “a”, do RICMS/97.

No tocante à infração 3 (utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, relativo à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento), informa que verifica-se o equívoco no enquadramento da infração, supostamente pelo crédito indevido de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, vez que a própria natureza dos bens questionados, seja pelo porte dos equipamentos ou pela efetiva utilização na planta, muitos deles alocados no laboratório, jamais permitiria o enquadramento como bens de uso e consumo.

Assim, não há qualquer mácula na contabilização dos bens na conta de ativo imobilizado, cujo crédito depende da comprovação de que tais bens são destinados à manutenção das atividades do estabelecimento.

Informa que diversos bens questionados pela fiscalização estão diretamente relacionados com a manutenção das atividades do estabelecimento, conforme descreve: Nota Fiscal nº. 746, cuja entrada ocorreu em 12.08.2004, referindo-se a Fresadora MDX-500; Nota Fiscal nº. 1875, com entrada em 19.10.2004, referindo-se a “Forno Mufla Microondas”, dentre outros.

Reitera, mais uma vez, que o laboratório é responsável pela análise de todos os catalisadores produzidos na planta, atestando as condições de polimerização, antes da utilização nas demais fases do processo de industrialização, e que durante todo o processo produtivo da PE2, o laboratório participa na obtenção do produto final (resina), especialmente na definição do peso molecular, densidade, coloração, porosidade e fluidez, cujas características variam conforme o cliente do recorrente, em face da grande gama de utilização da indústria plástica.

Afirma que os demais itens glosados pela fiscalização referem-se a equipamentos periféricos aos ativos indicados (acessórios ao principal) pelo que inquestionável o direito de crédito, destacando, finalmente, que o pagamento do crédito tributário relativo ao PAF nº 281076.0005/06-0, reflexo à Infração 03 ora recorrida, não deve influenciar no presente julgamento, diante do fato de que o direito tributário, ramo do direito público, está regido pelo princípio da estrita legalidade, de forma que eventual recolhimento não impede o questionamento do crédito tributário em relação a períodos distintos, inclusive o recolhimento foi realizado pela antiga Polialden, razão pela qual entende que a mesma deva ser cancelada integralmente.

A seguir, passa a tecer considerações acerca das normas constitucionais e legais de regência do ICMS que entende lhe asseguram o direito ao aproveitamento dos créditos glosados, em sua integralidade, especialmente o artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, transcrito, para inferir que extrai-se do comando constitucional o direito inquestionável ao crédito resultante de operação anteriormente tributada, por respeito à regra da não cumulatividade.

Transcreve doutrina a respeito do tema, especialmente Heron Arzua, ao mencionar Geraldo Ataliba.

A seguir, adentra nos dispositivos relacionados ao direito de crédito previstos na Lei Complementar nº 87/1996, cujo teor transcreve bem como o RICMS/BA artigo 93, V, alínea a, de igual forma, transcrito.

Conclui afirmando que comprovou que os bens cujos créditos foram glosados, especialmente aqueles alocados no laboratório, são indispensáveis à manutenção das atividades do estabelecimento, desde o início do processo produtivo até a obtenção do produto final, motivo pelo qual resta evidente o seu direito à manutenção dos créditos de ICMS relativos aos bens registrados no ativo fixo e questionados pela fiscalização.

Solicita que, na hipótese de a diligência fiscal lançada à fl. 304 não ser suficiente para convencimento da importância do laboratório, seja o presente processo convertido em nova diligência para que os mesmos auditores, estranhos ao feito, respondam a sua quesitação, indicando a sua Assistente Técnica.

Finalizando, requer se dignem que seja o Recurso conhecido e provido ao presente Recurso Voluntário para, inicialmente, declarar a nulidade do acórdão recorrido por preterição ao direito de defesa, conforme razões aduzidas no presente Recurso, bem como reconhecer a decadência do crédito tributário referente aos bens ativados no período de Janeiro de 2005 a Novembro de 2005, relativos às infrações 01 e 02, e no mérito, cancelar integralmente o crédito tributário lançado nas infrações 01, 02 e 03, conforme razões já expostas.

Após a protocolização do Recurso Voluntário, o Recorrente retorna ao processo para manifestar-se, solicitando a juntada de Laudo Técnico, o qual informa que todos os lotes de catalisadores utilizados no processo industrial, ressalte-se, produzidos na própria planta, são analisados pelo Laboratório antes das etapas subsequentes de industrialização dos polímeros, o qual, no seu entendimento, converge com o teor da diligência fiscal de fl. 304 transcrita em parte, que atestou a importância do laboratório no processo produtivo específico da planta autuada, que sequer foi visitada pela autuante.

Reafirma que seu laboratório não é responsável por simples testes, por amostragem, e sim, pela análise de todos os lotes de catalisadores, quanto às propriedades químicas, cuja produção é realizada na própria unidade industrial, peculiaridade não considerada pela fiscalização.

Ratifica mais uma vez os termos do Recurso Voluntário apresentado, e reiterando o pedido pelo seu conhecimento e provimento integral.

Parecer da PGE/PROFIS (fls. 442 a 447), após historiar os fatos, adota o relatório de fls. 381 a 391 dos autos, para pontuar que não vislumbra a ocorrência de nulidade por cerceamento de defesa, vez que a decisão sobre a realização de diligência é faculdade do julgador.

Quanto à decadência argüida, afirma que a mesma é destituída de qualquer lógica, jurídica, em razão de desconsiderar a interpretação sistemática da norma entalhada no artigo 150, § 4º do CTN, e sua interação com o disposto no artigo 173, inciso I do mesmo “*codex*”.

Chama a atenção para o fato de que o artigo 150 do CTN ao falar do momento em que ocorre o lançamento por homologação, só autoriza a conclusão de que a “*atividade assim exercida*” é o pagamento antecipado.

Transcreve doutrina, para embasar seu raciocínio, para concluir que, a falta de pagamento do imposto ou imposto pago a menor desloca o linde decadencial para as balizas descritas no artigo 173, inciso I do CTN, ao invés do artigo 150, § 4º do mesmo código. Cita jurisprudência, para afirmar que não há como se aceder à tese recursal, devendo ser afastada tal hipótese decadencial.

Quanto ao mérito, informa que não se encartam os produtos objeto da autuação no conceito de produtos intermediários, diante do fato de que não serem consumidos integralmente em um único processo produtivo ou prestação de serviço.

Passa, a seguir, a analisar a etimologia da palavra “uso”, para, transcrevendo o teor do artigo 93 do RICMS/97, inferir que se enquadram como bens de uso e consumo aqueles bens que, não são consumidos integralmente e nem integram o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à produção.

Questiona a razão de tal delimitação legal, para adentrando no conceito de crédito físico, operacionalizar o princípio da não cumulatividade.

Analisando os autos, conclui que se tratam de bens do ativo fixo destinados ao laboratório do estabelecimento industrial, sendo indevido o direito de utilização do crédito fiscal.

Por tal razão, conclui pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Após o opinativo da PGE/PROFIS, o Recorrente volta aos autos para manifestar-se acerca do conteúdo de tal peça.

Informa, inicialmente, ser sua manifestação imperiosa sobre o quanto alegado pela PGE/PROFIS no presente Recurso, a fim de que fique claramente demonstrada e delimitada a questão de fundo que está sendo discutida e que deve ser objeto de apreciação por ocasião do julgamento.

Propondo-se explicitar que os produtos objeto da atuação não concedem direito ao crédito fiscal, aduz a PGE/PROFIS que “dentro de uma análise do conceito de produto intermediário passível de gerar crédito fiscal, não se encartam os produtos objeto da atuação, porquanto não consumidos integralmente em um único processo produtivo ou prestação de serviço”, concluindo que o legislador não permitiu a utilização de crédito fiscal relativo a bens de uso e consumo.

Registra que a discussão travada não é sobre a possibilidade de aproveitamento do crédito fiscal decorrente de aquisição de bens de uso e consumo, mas sim de aquisição de bens para incorporação ao ativo imobilizado da empresa, destinados à manutenção das atividades do estabelecimento, para fins de aplicação da regra do artigo 93, V, “a”, do RICMS/97, matéria delimitada quando do julgamento do Auto de Infração pela 1ª JF.

Afirma que a conclusão da diligência realizada evidencia a importância dos bens imobilizados na manutenção das atividades do estabelecimento, preenchendo o requisito elencado pela legislação para utilização do crédito fiscal respectivo.

Entende que resta necessário o complemento do Parecer PGE/PROFIS para que possa opinar, de forma conclusiva, acerca do direito ao crédito em relação aos bens registrados no ativo imobilizado, confrontando com as constatações da diligência fiscal empreendida na planta do Recorrente pelos auditores fiscais estranhos ao feito, por não haver controvérsia em relação aos bens de uso e consumo.

Finaliza, reiterando todos os pedidos deduzidos no Recurso Voluntário, especialmente no tocante à nulidade do acórdão por cerceamento do direito de defesa, bem como o reconhecimento da decadência do crédito tributário referente aos bens relativos a infração 01 e 02.

Na assentada do julgamento, houve sustentação oral por parte dos advogados da empresa, bem como explanação realizada pela Sra. Iara Rita Ribeiro de Souza, Química da empresa recorrente, sendo dada vistas do processo ao Conselheiro Carlos Gantois.

VOTO

Inicialmente, abordarei a questão preliminar suscitada pelo recorrente, no que tange à arguição de existência da decadência parcial, no período abarcado pela atuação, diante do entendimento da mesma de ter a mesma ocorrido, mencionando em seu amparo, inclusive a Decisão do STF motivadora da edição da Súmula Vinculante nº 8.

Impende afirmar-se que quando da edição de tal Súmula Vinculante, este fato gerou controvérsias no âmbito deste Conselho, que, e de ofício, provocou a Procuradoria Estadual para que este órgão Jurídico se pronunciasse acerca da contagem inicial do prazo de decadência relativo ao ICMS.

Aquele órgão, após análise jurídica do conteúdo e alcance da citada Súmula do STF e em relação ao ICMS neste Estado, opina que os processos onde tal matéria se fizesse presente deveriam ser

analisados de acordo com o entendimento anteriormente adotado pela PGE/PROFIS, e, por consequência, por este órgão julgador.

Foi suscitada por essa CJF a questão da decadência do direito do fisco de constituição do crédito tributário conforme o art. 150, §4º do CTN, pois, segundo consta nos autos, os fatos geradores ocorreram no ano de 2006, e o lançamento encontra-se com data de 19 de dezembro de 2010, ou seja, menos de cinco anos após dos fatos geradores.

Para decidir sobre essa questão, é necessário fazer uma reflexão sobre o teor da Súmula Vinculante nº 08 e o Parecer exarado pelo ilustre Procurador Geral do Estado da Bahia, de conhecimento de todos, a respeito da matéria.

Assim diz a Súmula Vinculante nº 08, editada pelo STF:

“São inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Inicialmente, importante observar-se que a redação dada ao verbete sumular não ajuda o intérprete a reconhecer o extraordinário alcance e dimensão dessa nova norma jurídica inserida no sistema legal brasileiro. A princípio, a referida manifestação do STF unicamente expurga do ordenamento jurídico, por vício de inconstitucionalidade, os citados artigos de matéria previdenciária.

Todavia, apenas somente após uma leitura atenta e diante de uma reflexão dos fundamentos que levaram a edição desta posição jurisprudencial importante, é que podemos entender como todo o sistema tributário nacional foi alterado de forma indelével.

Noto, a partir da análise dos seus fundamentos, que a verdadeira questão de fundo neste posicionamento do Supremo Tribunal Federal é o estabelecimento da competência legislativa e o tipo de norma legal adequada para prever a aplicação dos institutos da decadência e prescrição. Da leitura dos votos dos Recursos Extraordinários que embasaram o entendimento sumular vinculante nº 8 (RE's 556664-1, 560626-1, 559943-4, dentre outros), fica constatado com plena nitidez que o STF conclui que a prescrição e a decadência só podem ser disciplinadas por Lei Complementar de âmbito nacional, vez que são institutos gerais do direito tributário.

A ementa do Recurso Extraordinário nº 556.664/RS é esclarecedora e resume e enriquece toda a discussão.

“EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica.

II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.

III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os

recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento.

(RE 556664 / RS-RIO GRANDE DO SUL / RECURSO EXTRAORDINÁRIO / Relator(a): Min. GILMAR MENDES / Julgamento: 12/06/2008 / Órgão Julgador: Tribunal Pleno)”

Diante deste inequívoco pronunciamento, claro está que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal, via Súmula Vinculante nº 8, é no sentido de que somente o CTN pode prever prazos prescricionais e decadenciais em torno de matéria tributária, e, deste modo, não poderia o COTEB versar sobre esses assuntos, por se tratar de matérias reservadas a Lei Complementar, segundo mandamento constitucional e interpretação do STF.

Na inteligência dessa jurisprudência vinculante, permitir regulação distinta por parte de cada ente da federação implicaria um verdadeiro desrespeito aos princípios da isonomia e da segurança jurídica. Portanto, se faz necessária que a regulação desses temas tributários tenha âmbito nacional, sob a égide de uma única norma, o CTN.

Deste modo, à vista de tais considerações, entendo que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial não se coaduna com o quanto disposto na própria Constituição Federal e no quanto estabelecido nos fundamentos da Súmula Vinculante nº 8 do STF.

Por seu turno, também devemos analisar a ressalva do início do §4º do art. 150, de que supostamente instituiria uma permissão legal para fixação de prazo diverso de decadência em outra lei. Nesse ponto, impende fazer uma interpretação jurídica com referência a dois aspectos relevantes na análise desta questão: a de que o CTN é anterior à promulgação da Constituição Federal de 1988, ou seja, aquele Código deve se adequar aos mandamentos constitucionais e, que o entendimento esposado pelo STF, com a edição desta Súmula Vinculante, não permite o regramento de institutos gerais de direito tributário por outras normas, a não ser a Lei Complementar prevista na própria Constituição Federal, afastando automaticamente a ressalva disposta no texto original do Código Tributário, parte, que ao meu ver, não fora recepcionada pela Carta Magna.

Em outras palavras, não podemos nos ater a uma interpretação literal do disposto no §4º e conceder uma permissão aos legisladores infraconstitucionais, pois, tal atitude está em flagrante desacordo com a exegese do texto da Carta Magna e a interpretação do STF quando da expedição deste juízo Sumular. Caso contrário, não poderíamos falar em preservação da equidade e da segurança jurídica, princípios centrais e sustentadores da Decisão vinculante do Tribunal Superior.

Como a Súmula Vinculante declarou a inconstitucionalidade dos artigos de uma lei de natureza tributária, no caso, os art. 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tinham como fundamento de existência legal o mesmo mandamento do art. 150, §4º, primeira parte do CTN, então, verificada a inconstitucionalidade dos referidos artigos por falta competência material, fica afastada a aplicação da mesma permissão legal do §4º para as outras normas de natureza tributária de todos os entes da federação, instituidoras de qualquer tributo. Isso nada mais é do que uma consequência lógica/jurídica inegável e inexorável, com aplicação e abrangência em relação à lei criadora de qualquer tributo, seja a lei do ICMS, ISS, IPI, etc.

Dessa forma, para o STF não cabe a nenhuma norma, de nenhum ente federativo, instituidora de qualquer tributo, regulamentar os institutos gerais de direito tributário, reservados pela Constituição Federal ao alvitre exclusivo de Lei Complementar, de âmbito nacional.

Contudo, entendo necessário tecer algumas observações em relação à Resposta da Consulta sobre o Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica, elaborada pela PGE/PROFIS, de lavra do Procurador Geral do Estado da Bahia.

Ao meu entendimento, e com a devida *vênia*, a Resposta concedida não aborda de maneira abalizada a questão principal para a solução dessa discussão. Verifico que a PGE não fundamenta a sua posição quanto à possibilidade da aplicação ou não do COTEB, levando-se em conta o posicionamento do STF, mas tão somente expõe uma negativa de reabertura de debate, mantendo um posicionamento antigo, sob a égide de outras luzes que não mais existem, sem haver o aprofundamento e a reflexão necessários que cabem no trato da questão da decadência e da prescrição, assuntos modificados após o pronunciamento do STF.

Em função da falta de um posicionamento fundamentado, inequívoco e suficientemente claro deixou de trazer a necessária segurança jurídica para os administrados e para os contribuintes deste Estado.

Entendo, ainda, que da resposta, exarada pelo Procurador Geral do Estado, é a indicação da necessidade de alteração do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB) para afastar divergências entre este e o Código Tributário Nacional. Pela importância dessa sugestão, transcrevo tal passagem:

“Não obstante, tendo em vista o conteúdo das discussões sobre a matéria em comento, acolho a sugestão manifestada pela i. Procuradora Chefe em exercício no despacho de fls. 187/188, deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, 5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazo estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN.”

Ora, se há necessidade de alteração, é sinal de que tal norma não é adequada para a solução e regulação das situações jurídicas tributárias realizadas dentro do Estado da Bahia. Daí se depreende a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que reforça a tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional, lei de âmbito nacional, consoante inteligência da Súmula Vinculante nº 08.

Nesse contexto, devo lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, em razão do seu caráter e efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública direta e indireta, em todas as esferas de poder. Ou seja, me parece inapropriada, quiçá impossível, a utilização do COTEB como ferramenta de condução da questão de definição do marco inicial do prazo decadencial, uma vez que as questões gerais de matéria tributária só podem ser dispostas em lei específica, ditada pela Constituição Federal.

Com a edição da Súmula em debate, devemos repensar nosso entendimento para adequá-lo à nova realidade jurídica, imposta pelo STF, mas de forma alguma aplicá-la como anteriormente se fazia (com base no COTEB ao invés do CTN), como tem opinado a PGE/PROFIS, sob pena de prejudicar o próprio erário estadual, ante a flagrante inconstitucionalidade do regramento estadual e de se afastar do princípio da eficiência (art. 37, caput da CF), pois, nos tempos atuais, em plena era digital, 5 anos é tempo mais que suficiente para que o Fisco lance ou perquirar qualquer soma a título de tributo.

Tecidas as considerações acerca da impossibilidade da aplicação do COTEB na regulação de matérias gerais de direito tributário, por não ser a norma prevista na CF/88, resta saber quando devemos aplicar o regramento do CTN no ICMS. Como sabido, o Código Tributário tem dois artigos dispondo sobre a decadência: o art. 150, §4º, para lançamento por homologação, e o art. 173, I, para lançamentos de ofício.

Daí, para sabermos qual a regra deva ser usada, temos que definir de maneira segura, quando estamos diante de um lançamento por homologação e quando estamos diante de um lançamento de ofício.

Primeiramente, vale transcrever os artigos 150, §4º e 173, I do CTN:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

(...)

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”

Depois, devemos observar as normas e o entendimento jurisprudencial dominante do STJ para definir quando é caso de lançamento por homologação e de ofício. Nessa esteira, o COTEB, numa reprodução do artigo 150, do CTN, assim entende o que seria o lançamento por homologação, consoante o teor do seu art. 107-B:

“Art. 107-B. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

Sobre a diferenciação dos lançamentos, o STJ já pacificou seu entendimento no sentido de que lançamentos por homologação seriam aqueles que os sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento do ICMS sem que haja prévio exame por parte da autoridade administrativa, sendo aplicável, nestes casos, o quanto disposto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, a regra da decadência após 5 anos da ocorrência do fato gerador.

Podemos trazer à baila, a Decisão do Agravo Regimental no Recurso Especial 117291 do Rio Grande do Sul, de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, que muito bem expõe o entendimento consolidado do STJ:

“EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ART. 20, § 4º, E 21, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC.

1. Agravo regimental no Recurso especial em que se discute o prazo para a constituição de crédito tributário remanescente de ICMS, no caso em que ocorre o pagamento a menor do tributo.

2. Nos tributos cujos sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento sem que haja prévio exame da autoridade administrativa, caso se apure saldo remanescente, a Fazenda deverá constituir-lo no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de ocorrer a extinção definitiva do crédito, nos termos do parágrafo 4º do art. 150 do CTN. Precedentes: AgRg no REsp 1.152.747/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 22/2/2011; AgRg no REsp 1.192.933/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 11/2/2011; AgRg no REsp 1.182.862/RS, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 2/2/2011.

3. Ademais, a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.

4. Honorários advocatícios fixados em 0,5% sobre o valor atualizado da causa, nos termos do art. 20, § 4º e 21, § 1º, do CPC.

5. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1172391 / RS / AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2009/0249482-0 / Relator(a) Ministro BENEDITO GONÇALVES (1142) / Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento: 04/08/2011 / Data da Publicação/Fonte DJe 10/08/2011)”.

Desse modo, em reforço a tal argumentação, e consoante pacificada jurisprudência, sobretudo do Superior Tribunal de Justiça, conforme já mencionado, o prazo decadencial conta-se na forma do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. ALTERAÇÃO DAS CONCLUSÕES DA CORTE A QUO. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA

SÚMULA N. 7/STJ. DECADÊNCIA. INÍCIO DO PRAZO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN).

(...)

3. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando o sujeito passivo omite-se no cumprimento dos deveres que lhe foram legalmente atribuídos, deve a autoridade fiscal proceder ao lançamento de ofício (CTN, art. 149), iniciando-se o prazo decadencial de cinco anos no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito (artigo 173, I, do CTN).

4. Agravo regimental não provido (AgRg no Ag nº. 1.315.679/SP, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgamento ocorrido em 02 de junho de 2011).

AGRAVO REGIMENTAL. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ICMS. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. (RECURSO REPETITIVO - RESP 973.733-SC).

1. O tributo sujeito a lançamento por homologação, em não ocorrendo o pagamento antecipado pelo contribuinte, incumbe ao Fisco o poder-dever de efetuar o lançamento de ofício substitutivo, que deve obedecer ao prazo decadencial estipulado pelo artigo 173, I, do CTN, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

(...)

3. Desta sorte, como o lançamento direto (artigo 149, do CTN) poderia ter sido efetivado desde a ocorrência do fato gerador, é do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao nascimento da obrigação tributária que se conta o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, na hipótese, entre outras, da não ocorrência do pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, independentemente da data extintiva do direito potestativo de o Estado rever e homologar o ato de formalização do crédito tributário efetuado pelo contribuinte (Precedentes da Primeira Seção: AgRg nos EREsp 190287/SP, desta relatoria, publicado no DJ de 02.10.2006; e ERESP 408617/SC, Relator Ministro João Otávio de Noronha, publicado no DJ de 06.03.2006).

(...)

5. À luz da novel metodologia legal, publicado o julgamento do Recurso Especial nº. 973.733/SC, submetido ao regime previsto no artigo 543-C, do CPC, os demais Recursos já distribuídos, fundados em idêntica controvérsia, deverão ser julgados pelo relator, nos termos do artigo 557, do CPC (artigo 5º, I, da Res. STJ 8/2008).

6. Agravo regimental desprovido (AgRg no REsp. n. 1.074.191/MG, rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, j. em 2-3-2010, DJe de 16-3-2010).

Frise-se que não estou aqui negando efeito à Súmula Vinculante do STF, muito ao contrário, pois a sociedade vive ao império da lei, e do princípio da legalidade. Todavia, as decisões acima enunciadas não se reportam à Decisão acerca de matéria previdenciária, tal como a que baseou a Súmula Vinculante nº. 08, mas, especificamente, a ICMS, tributo que se discute nesta oportunidade.

Observe-se pela importância, o prazo extintivo do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, ou seja, efetuar o lançamento de ofício é regulado, repito, pelo artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional, que estabelece o decurso de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O citado dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do art. 149, inciso V do mesmo diploma legal.

Acerca desta matéria, a festejada professora Misabel de Abreu Machado Derzi, aborda a questão com propriedade:

"A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício ou revisão de ofício, previsto no art. 149. Inaplicável se torna então a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º,

própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a regra geral do prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173 do mesmo Código." (Direito Tributário Brasileiro – Editora Forense, 11ª Edição, páginas 912 e 913).

Dessa forma, não poderia ser outro o meu entendimento, diante dos argumentos acima expostos.

Logo, da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2006, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 1º de janeiro de 2007 findando-se em 31 de dezembro de 2011. Desta forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao período questionado, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 1º de janeiro de 2012.

Assim, claro está que a constituição do crédito tributário, relativamente ao exercício de 2006, deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo, vez que o lançamento deu-se em 19 de dezembro de 2010.

Por tais razões, afasto a decadência argüida pelo recorrente, rejeitando a preliminar levantada, vez que o processo administrativo tributário, sob pena de nulidade, obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência, que no caso presente, foram rigorosamente obedecidos, razão pela qual adentro no exame da próxima preliminar.

Todavia, toda esta discussão perde sentido quando se verifica que inexistente qualquer decadência no lançamento, vez que o este cinge-se a fatos ocorridos quatro anos antes do lançamento, independentemente do critério que venha a ser utilizado para a contagem temporal do período decadencial, por se tratar de fatos relativos ao ano de 2006, e o lançamento tributário ocorreu em 2010.

Frente aos alegados nove anos (cinco mais quatro) aventados pela Recorrente, que teriam decorrido entre o lançamento e a constituição do crédito tributário, evidentemente não pode ser acolhida, pois o período inicial para a contagem do prazo de apropriação do crédito nas aquisições de material imobilizado é justamente cada mês em que o índice de 1/48 é apropriado, sendo descabida qualquer alegação em contrário, pela absoluta inexistência de qualquer lógica técnica ou jurídica da mesma.

Quanto à outra preliminar suscitada, acerca de existência de violação do princípio da ampla defesa, entendo que ao curso de toda a tramitação do feito, a empresa teve não só conhecimento de todos os atos processuais, como a oportunidade de exercer o contraditório, além do que o processo encontra-se fartamente documentado no sentido de embasar a acusação fiscal, como, aliás, bem pontuou a Procuradoria Geral do Estado, através de sua representante.

A propósito do princípio da ampla defesa, oportuno citar Odete Medauar, quando se posiciona no sentido de que:

“ [...] a Constituição Federal de 1988, alude, não ao simples direito de defesa, mas, sim à ampla defesa. O preceito da ampla defesa reflete a evolução que reforça o princípio e denota a elaboração acurada para melhor assegurar a observância. Significa, então, que a possibilidade de rebater acusações, alegações, argumentos, interpretações de fatos, interpretações jurídicas, para evitar sanções ou prejuízos, não pode ser restrita, no contexto em que se realiza. Daí a expressão final do inciso LV, com os meios e Recursos a ela inerentes englobados na garantia, refletindo todos os desdobramentos, sem interpretação restritiva”. (A Processualidade no Direito Administrativo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, páginas 105 e 106).

Verifica-se, portanto, que o direito de ampla defesa não está vinculado somente na possibilidade de atuação do administrado no processo administrativo, por meio do contraditório, mas diretamente ligado a outras garantias que lhe possibilitam essa atuação. E pela análise do feito, percebe-se claramente que todas as garantias que poderiam ser oferecidas à Recorrente, o foram de modo insofismável.

Por outro lado, o princípio da ampla defesa impõe que o julgador administrativo observe a fiel aplicação das normas processuais e de todos os princípios jurídicos incidentes sobre o processo e

atinentes ao direito de defesa do contribuinte sendo que a não observância a tais princípios implica nulidade da Decisão por cerceamento de defesa. E, repita-se, tal fato não ocorreu ao longo do processo em sua trajetória até o presente momento.

Dessa forma, não há de se falar em existência de qualquer elemento motivador para a decretação da nulidade do processo, sequer da Decisão de primeiro grau como pleiteia o recorrente, exatamente pela obediência não somente aos ritos, como de igual forma, ao sagrado e constitucional direito do sujeito passivo de não só conhecer o teor da acusação fiscal, como, de igual forma, contraditá-lo.

O argumento utilizado pelo Recorrente para tal carece de qualquer fundamento, não estando presentes nenhum dos elementos motivadores de nulidade previstos na legislação, especialmente nos artigos 18 e 39 do RPAF/99, inexistindo, pois, motivação real para tal requerimento. Por tais razões, não acolho a preliminar levantada.

No que concerne ao pedido formulado de realização de nova diligência, para que os **mesmos diligentes** (grifo do relator) respondessem aos questionamentos do recorrente, é preciso se observar que o não deferimento da mesma não pode ser considerado como cerceamento de defesa, à vista do fato dos dados constantes no processo serem suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147 do RPAF/99, o qual estabelece que deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável, razão pela qual indefiro o mesmo.

O entendimento doutrinário, inclusive, é o de que o deferimento de diligência deve obedecer a uma série de requisitos, contidos na norma legal. Todavia, o não atendimento desses requisitos é causa de descon sideração do pedido sem que isso signifique cerceamento do direito de defesa.

Ainda que atendidos todos os requisitos, caso a autoridade julgadora entender que o pedido é prescindível, deverá fundamentar o indeferimento, sob pena de nulidade da Decisão por cerceamento do direito de defesa. Como decorrência do princípio da livre convicção, as diligências ou perícias também podem ser requeridas de ofício pela autoridade julgadora, quando as entender necessárias, conforme autorização normativa.

Diante de tais considerações, impende dizer-se que embora obedeça aos requisitos legais, o pedido submete-se unicamente à decisão do julgador, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício, ficando o atendimento ou não do pedido submetido, reitere-se ao entendimento unicamente do julgador.

Por outro lado, ainda que o pedido fosse deferido, não poderia o recorrente, como pretende impor por quem a realizaria, no caso os mesmos auditores que realizaram a diligência anteriormente constante aos autos, diante do fato de ser uma decisão que compete unicamente à administração pública, e como tal, a ela circunscrito, não sendo cabível qualquer indicação externa. Da mesma maneira, seguramente o recorrente não aceitaria imposição de terceiros na condução de seus procedimentos internos e somente a ela inerentes.

Ressalte-se que a diligência, mais do que qualquer coisa, é prerrogativa do relator, diante do seu entendimento, ou da necessidade de coligir ao feito elementos que aclarem a discussão da lide, o que não é o caso do presente feito.

No mérito, a questão relativa a aproveitamento de crédito fiscal não é nova, já tendo este órgão ao longo do tempo, consolidado seu entendimento a respeito, podendo-se mencionar diversos Acórdãos no sentido, inclusive em que figura como sujeito passivo a empresa recorrente.

A questão cinge-se à possibilidade de utilização de créditos fiscais, nas diversas situações postas, relativamente a bens do ativo imobilizado.

Nas infrações 1 e 2, a próprio Recorrente admite que os materiais são utilizados em seu laboratório, invocando o artigo 93 do RICMS/97 a seu favor, para amparar o seu procedimento, contestado pela fiscalização.

O Recorrente, em seus argumentos, traz à baila que os produtos cujos créditos foram glosados, são utilizados pelo laboratório da PE2, o qual participa diretamente na análise das matérias-primas e do produto final (resina), ao longo de toda cadeia produtiva. Nesse ponto, contrariamente ao argumento recursal, não se difere o trabalho deste laboratório do de qualquer outro.

Na sistemática de tributação atual, tal imposto exige-se a título de diferencial de alíquota, no caso de aquisições interestaduais. Sendo internas, a operação viria com a alíquota interna para o produto. Todavia, em ambos os casos, o crédito fiscal deve ser apropriado na proporção de 1/48 atendendo a regra regulamentar, e não de uma única vez.

Tais bens destinados ao ativo imobilizado, na forma da Lei 6.404/76, artigo 179, item “IV”, eram conceituados como *“os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens”*.

Com a edição da Lei nº. 11.638/2007, tal definição do imobilizado foi modificada, passando a excluir dele os bens não corpóreos (marcas, patentes, concessões etc.) e incluindo bens que embora não pertençam à empresa, mas, além de serem *“exercidos com essa finalidade”* (de manutenção das atividades da companhia) como havia antes, incorpora os bens decorrentes de operações que transfiram à entidade os benefícios, os riscos e o controle desses bens. Em resumo, são o conjunto de bens e direitos necessários à manutenção das atividades da empresa, natureza diversa, pois, dos bens destinados a uso e consumo.

Ou seja: nem é necessário que os bens sejam próprios para se considerar os mesmos como imobilizados da empresa.

E mais: a legislação é muito clara a respeito, ao sistematizar toda a tributação de tais produtos, de forma que não se pode alegar obscuridade ou desconhecimento do regramento legal. De igual forma, tem sido recorrente a apreciação de tal matéria, inclusive, quanto a sistemática de tributação e a possibilidade de apropriação de créditos fiscais em tais circunstâncias, inclusive em aquisições de bens destinados à utilização em laboratório.

Há de se perquerir, todavia, se todos os créditos fiscais relativos a aquisições de bens do ativo imobilizado são possíveis de creditamento, à luz da legislação.

Com base no princípio da não cumulatividade, que norteia a tributação pelo ICMS, a Lei Complementar 87/1996 enseja a possibilidade de uso do crédito fiscal do ICMS na aquisição de bem destinado ao ativo permanente. Porém esse crédito só é permitido nas aquisições de bens para o ativo imobilizado que estejam diretamente ligados à finalidade da empresa, à sua atividade fim. Portanto, máquinas e equipamentos de uma indústria, que estejam na linha de produção das mercadorias, dão direito ao crédito do ICMS. Da mesma forma, por exemplo, um veículo adquirido para ser utilizado para transportar as mercadorias produzidas ou comercializadas pela empresa também dará direito ao crédito, uma vez que está vinculado à atividade fim da empresa, tributada pelo ICMS. Por outro lado, veículo adquirido para ser utilizado no transporte pessoal de um diretor, não gera o direito a tal crédito, justamente pela sua desvinculação com a atividade da empresa.

A partir das modificações introduzidas pela Lei Complementar nº 102/2000, o benefício financeiro do Crédito do ICMS do Ativo Permanente passou a ser apropriado no Livro Registro de Entradas em quatro anos. Ao final dos quatro anos, o valor acumulado dos créditos não apropriados deve ser cancelado fiscalmente, através de um lançamento contábil específico. O valor acumulado dos

créditos não apropriados também deve ser cancelado no caso das baixas ocorridas antes destes quatro anos (quarenta e oito meses).

Todavia, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação, o direito aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente da empresa depende de algumas condições adicionais, dentre elas, a escrituração no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), modelo C ou D.

Dessa forma, o Ativo Imobilizado, quando atendidos alguns requisitos da norma tributária serão considerados para efeito do crédito fiscal de ICMS (Em vigor desde 01/11/1996) conforme já visto anteriormente, dentre eles, o de que, para fazer jus ao crédito do ICMS o bem deverá participar da industrialização ou da comercialização de mercadorias com saídas tributadas. Não poderá, por exemplo, valer-se de créditos sobre móveis, equipamentos e máquinas utilizados na área administrativa, embora usualmente sejam classificados como Ativo Fixo.

Alguns estados da Federação, a exemplo de São Paulo, já normatizaram a matéria e seu entendimento, como se denota, da Decisão Normativa CAT 01, de 2001:

*“Decisão Normativa CAT 1, de 25-04-2001
(DOE de 27-04-2001)*

Entende a Consultoria Tributária, com fundamento no artigo 20 da Lei Complementar nº. 87/96 (artigo 38 da Lei nº. 6.374/89), que dão direito a crédito do valor do ICMS apenas os bens relacionados à produção e/ou comercialização de mercadorias ou a prestação de serviços tributadas pelo ICMS, ou seja, quando se tratar dos chamados bens instrumentais, vale dizer, bens que participem, no estabelecimento, do processo de industrialização e/ou comercialização de mercadorias ou da prestação de serviços. Neste particular, recomenda-se a leitura da Decisão Normativa CAT nº 2, de 7 de novembro de 2000, que bem delineou os aspectos conceituais da dicção ativo permanente”.

Por outro lado, o Poder Judiciário, através de seu órgão maior, o STF, tem firmado posição no seguinte sentido, conforme se denota na recente Decisão da sua 2ª Turma, da lavra do ministro Joaquim Barbosa, ao examinar o AI 763848 PR, julgado em 26 de junho de 2012:

*“Ementa: AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL. ICMS. BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. COMPENSAÇÃO. DIREITO NÃO PREVISTO NA CONSTITUIÇÃO. BENEFÍCIO FISCAL QUE DEPENDE DE PREVISÃO EM LEI. ART. 20, §§ 3º, I E II, E 5º, V, DA LEI COMPLEMENTAR 87/1996. FUNDAMENTO INFRACONSTITUCIONAL SUFICIENTE NÃO AFASTADO PELA VIA PRÓPRIA DO RECURSO ESPECIAL PERANTE O STJ. Não há direito constitucional assegurado ao creditamento do ICMS incidente nas operações de aquisição de **bens destinados à integração ao ativo fixo que não se integrem diretamente à mercadoria circulada** ou ao serviço prestado. Trata-se de benefício fiscal cuja aplicabilidade depende de previsão em legislação infraconstitucional. A conclusão de que a pretensão da parte encontraria óbice no art. 20, §§ 3º, I e II, e 5º, V, da Lei Complementar 87/1996 e no fato de a parte assumir a condição de consumidora final dos bens adquiridos e cedidos em comodato a terceiros consubstancia fundamento infraconstitucional autônomo e suficiente que não foi afastado pela via própria do Recurso especial perante o Superior Tribunal de Justiça, o que inviabiliza o trânsito do Recurso extraordinário (Súmulas 283 e 636 do STF). Agravo regimental a que se nega provimento”. (grifo do relator)*

Ou seja: o entendimento é o de que, não integrando diretamente o produto final, o crédito fiscal da sua aquisição não pode ser apropriado, o que nada mais é do que o objeto da presente discussão, vez que o critério aceito é justamente o da integração, o que no caso ora em exame, não restou comprovado em qualquer momento.

Quanto aos materiais de segurança que o recorrente afirma apropriar-se como imobilizado, mas que na verdade se caracterizam como de uso e consumo, algumas observações merecem ser feitas.

A legislação somente concede direito de crédito para as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020, conforme redação dada pela Lei Complementar nº. 138/2010.

Assim, obriga o contribuinte a pagar a diferença de alíquota na hipótese de suas aquisições serem interestaduais (art. 5º, I do RICMS/97) e define como material de uso ou consumo do próprio estabelecimento, aquelas mercadorias adquiridas, porém não destinadas à “comercialização,

industrialização, produção, geração, extração ou prestação, nem, tampouco, consumidas nem integrantes do produto final ou do serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação.”

Tal conceito encontra-se registrado no artigo 93, inciso V, alínea “b” do RICMS/97, o qual, diga-se de passagem obedece ao disposto na Lei Complementar nº 87/96 com suas posteriores alterações e Lei Estadual nº 7.014/96, seguindo, pois, o comando constitucional inserido no seu artigo 155.

Tal conceituação visou distinguir “insumo” (tudo quanto é gasto ou investido visando à obtenção de determinado resultado, produto final ou a prestação do serviço - matéria prima e produtos intermediários) de “material de uso e consumo”. Este Colegiado, em reiteradas decisões, tem se posicionado nesta linha, conforme já observado acima.

A Câmara Superior deste órgão, inclusive, no Acórdão CS Nº 0196-21/02, ao analisar matéria semelhante, assim se posicionou:

“O sistema de crédito que tem imperado na operatividade do ICMS é restrito, não comportando abranger insumos empregados em processos que não estejam diretamente vinculados à produção. Predomina no ICMS, enquanto vedado, por lei, o crédito relacionado às operações de aquisição de bens para uso e consumo, a sistemática do crédito físico, admitindo-se apenas, para fins de compensação, o imposto que incidiu na aquisição de insumos aplicados diretamente no processo produtivo que resulte em saídas de produtos tributados. Assim, se o insumo não for aplicado ou utilizado de forma direta na produção, de maneira que o seu consumo/utilização não guarde relação direta com os produtos finais fabricados, nem como elemento integrante (massa molecular) do produto final, nem como elemento consumido proporcionalmente à quantidade processada (produto intermediário), é vedado ao contribuinte apropriar-se dos créditos fiscais. Constitui exceção a essa regra o ICMS que incidiu na aquisição de bens do ativo imobilizado, configurando um típico crédito financeiro, entre outros previstos em lei. No entanto, os produtos relacionados ao tratamento de efluentes, limpeza do maquinário e das instalações da fábrica e aplicados em laboratório, em verdade são consumidos em função do processo produtivo e não no processo produtivo, posto que a finalidade dos mesmos ou é assegurar a manutenção ou o aumento da vida útil das máquinas e equipamentos da fábrica, a preservar a salubridade do ambiente ou possibilitar o controle de qualidade e pesquisa de novos processos. O consumo daqueles produtos não tem relação direta com a produção. Participam de forma indireta. Nessas circunstâncias, em que as citadas mercadorias, apesar de indispensáveis, não são objeto de consumo no processo produtivo ou na elaboração dos produtos finais, mas participam, por exemplo, do processo de manutenção dos equipamentos, impõe-se enquadrá-los na categoria de material de consumo, cujos créditos só estarão assegurados aos contribuintes a partir do ano de 2003, por força de disposição da Lei Complementar nº. 99/99. Nessa linha de entendimento vem se posicionando o CONSEF, através de julgados reiterados, a exemplo das Decisões de suas Câmaras, consignadas nos Acórdãos nos 0130/00, 0222/00, 1134/00, 1416/00, 1731/00 e 2667/00”. (grifo do relator).

Quanto a argumentação recursal de que não se estaria respeitando a não cumulatividade do imposto, a Lei Complementar em seu artigo 33 com redações dadas pelas LC 92/97; 99/99 e 114/02, determina que na aplicação do art. 20 “somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de ...”, passando a fixar prazos sucessivos que até o presente momento veda a utilização de créditos de mercadorias destinadas ao uso ou consumo até o ano de 2020.

Assim, apesar do legislador constitucional ter inserido a regra matriz do princípio da não cumulatividade, não o fez apenas com base no valor pago do imposto nas operações antecedentes (financeiro) e sim de apropriação com base em critérios determinados em aspectos físicos das operações subseqüentes. Logo, ao contrário do que afirma o recorrente, a LC 87/96 estabelece restrições ao uso do crédito fiscal, em obediência ao regramento de compensação de crédito ditada pela Constituição Federal.

Com efeito, tais produtos não geram direito a utilização de crédito fiscal, sendo considerados material de uso e consumo e, por consequência, correta a glosa dos créditos fiscais utilizados, uma vez que a exigência fiscal tem a necessária base legal.

Por tais motivos, mantenho a autuação em tais itens, tal como originalmente lançada.

Na infração 3, a matéria de fundo é a possibilidade de utilização de crédito fiscal relativo a aquisições de bens para o ativo imobilizado. Da análise das peças processuais, e até mesmo de

elementos trazidos pelo recorrente, observa-se, de fato, que os bens nela arrolados, , são relativos a materiais integrantes do ativo imobilizado a exemplo da Nota Fiscal nº. 1875, com entrada em 19.10.2004, referindo-se a “Forno Mufla Microondas”, cuja sistemática de apropriação de crédito fiscal é específica, e consta de forma explícita no regramento legal do ICMS.

Mesma situação ocorre em relação aos demais produtos, constantes nos anexos do lançamento.

Quanto a eventual equívoco invocado como ocorrido na autuação, entendo que o mesmo não trouxe qualquer prejuízo para a defesa, vez estar muito claro na descrição da mesma que o lançamento *“se refere a bens classificados como ativo fixo, que não estão não vinculados ao processo produtivo”*.

A argumentação ora posta é a mesma já colocada anteriormente, razão pela qual seria repetitivo abordar mais uma vez tal matéria, de forma que confirmo o resultado do julgamento da primeira instância, mantendo a autuação.

Quanto ao Acórdão CJF nº. 0705/99 da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal trazido ao processo pelo recorrente, o mesmo data de 1999, relativo a fatos geradores anteriores. Sabido é que sendo o direito dinâmico, e mais do que isso a sua interpretação, não se pode querer que o entendimento permaneça imutável por tanto tempo, ainda mais diante de matéria que tem ensejado, ao longo do tempo, mudanças de conceitos e posicionamentos, inclusive por este órgão, sobretudo na questão de crédito fiscal, sendo sabido, por exemplo, as mudanças que ocorreram na aceitação do crédito fiscal de diversos ramos de atividades, e produtos, a exemplo daquelas que ocorreram na área de mineração, além daqueles outros mencionados e transcritos em parte em outro local deste voto.

Quanto a questão posta pelo recorrente como questão prejudicial de retorno do feito à PGE/PROFIS, a fim de que *“seja suprida a ausência de manifestação do órgão sobre a questão objeto do presente Recurso”*, impende dizer-se que os Pareceres daquele órgão são meramente opinativos, e não vinculam de igual forma, o julgador, razão pela qual o não atendimento de tal solicitação em momento algum vem a se constituir em óbice para o exercício da defesa plena do sujeito passivo, sequer representa qualquer prejuízo para o processo, ou as partes envolvidas. Até por que, recente alteração na legislação alterou a sistemática de Pareceres por tal órgão, inclusive dispensando-o.

No que concerne ao Auto de Infração consubstanciado ao PAF nº 281076.0005/06-0, reflexo à Infração 3 ora recorrida, é certo que o pagamento do crédito tributário relativo não deve influenciar no presente julgamento, mas se afigura como um reconhecimento por parte da empresa, de que, de fato, o lançamento subsiste.

Dessa forma, o entendimento manifestado no mesmo não pode ser acolhido, diante dos julgados posteriores a respeito da matéria, e a mudança de entendimento.

Por tais razões, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE

Em que pese o brilhante voto do i. Conselheiro Relator, me permito divergir do seu posicionamento em relação às infrações 1, 2 e 3 no que tange a questão da glosa do crédito fiscal de ICMS para bens adquiridos para o laboratório da empresa recorrente, ao entender, equivocadamente, que tais bens não geram crédito por não se constituírem ativo imobilizado passível de crédito fiscal.

Antes de mais nada, trago à baila o entendimento do próprio Conselheiro Relator, exarado no seu voto acima, quando ele expressa que *“Dessa forma, o Ativo Imobilizado, quando atendidos alguns requisitos da norma tributária serão considerados para efeito do crédito fiscal de ICMS (Em vigor desde 01/11/1996) conforme já visto anteriormente, dentre eles, o de que, para fazer jus ao crédito do ICMS o bem deverá participar da industrialização ou da comercialização de*

mercadorias com saídas tributadas. Não poderá, por exemplo, valer-se de créditos sobre móveis, equipamentos e máquinas utilizados na área administrativa, embora usualmente sejam classificados como Ativo Fixo.

Não há porque divergir deste entendimento. Nesta esteira, constato que várias mercadorias (equipamentos e materiais de laboratório) que estão no cerne das três infrações guerreadas se enquadram neste viés fiscal, ou sejam, foram adquiridas para integrar o ativo imobilizado, fazendo assim jus ao crédito fiscal de ICMS por participarem da industrialização, sobretudo por se tratar de um processo de produção de polímeros na indústria petroquímica, na qual o controle fabril é essencial para a qualidade, conformidade e aceitação do produto final resultante da cadeia da produção.

A própria Decisão Normativa CAT 1, de 25-04-2001, (DOE de 27-04-2001), citada no voto do i. Conselheiro Relator entende que “(..)a Consultoria Tributária, com fundamento no artigo 20 da Lei Complementar nº. 87/96 (artigo 38 da Lei nº. 6.374/89), que dão direito a crédito do valor do ICMS apenas os bens relacionados à produção e/ou comercialização de mercadorias ou a prestação de serviços tributadas pelo ICMS, ou seja, quando se tratar dos chamados bens instrumentais, vale dizer, bens que participem, no estabelecimento, do processo de industrialização e/ou comercialização de mercadorias ou da prestação de serviços”

Ora, não resta dúvida que a questão está em se esclarecer a real função de certos equipamentos e materiais de laboratório adquiridos pelo recorrente. Fica patente que vários deles permitem o crédito fiscal por terem como função os ensaios para controle de qualidade e segurança das diversas etapas fabris até o produto final e entram em contato com os subprodutos e o produto final, aí se desgastando, de modo a garantir a indispensável conformidade do processo de produção em todas as suas fases, sem a qual não se tem a formação do produto. Apenas para efeito exemplificativo, posso citar o equipamento Analisador de Partícula, o Cromatógrafo, a Estufa a Vácuo, o Molde de Injeção Corpo de Prova Base/Placa Centrífuga, as Balanças Analíticas, o Agitador Mecânico, as Envelopadeiras, dentre outros.

É patente que tais equipamentos e materiais laboratoriais são indispensáveis e integram o processo fabril, garantindo a sua plena continuidade, inclusive entram em contato com os subprodutos e o produto final, se desgastando ao longo deste processo e permitindo o seu controle, conforme já susomencionado.

Esses equipamentos e materiais participam desde a etapa de aquisição/aceitação das matérias primas até o produto final. São tais materiais que garantem a viabilização da cadeia da produção e a própria qualificação e segurança das partes e do produto acabado.

Sem este controle direto, feito através desses equipamentos e acessórios, não se tem a aceitação técnica do produto, para que o mesmo possa ser expedido para comercialização. Tal aceitação exige o devido certificado de qualidade ou conformidade, à luz das normas técnicas que regulamentam os ensaios, os procedimentos fabris e as especificações técnicas do produto final.

Isto, em última análise, significa que, sem estes componentes laboratoriais, não existe a industrialização, pois não se forma o bem industrial. Por conseguinte, não há porque se falar em ICMS, na medida em que não se tem fato gerador, pois ele exige a circulação física de um produto/bem industrializado, que no caso em tela não se formou para fins de comercialização, ou seja, não se faz a circulação econômica. Enfim, reitero que não havendo produto em conformidade, o mesmo não está passível de comercialização, consequentemente inexistente ICMS a ser cobrado, pois tal imposto é gerado apenas a partir da circulação física e econômica do produto.

Merece ressaltar que a própria diligência, datada de 13 de setembro de 2011, da lavra dos i. Auditores Fiscais da IFEP Indústria/SEFAZ/BA, expressa o claro e firme entendimento de que os bens, objeto da autuação, encontravam-se no laboratório industrial do recorrente, visitado *in loco* pelos diligentes, e tais bens ***“desempenham funções específicas nas diversas etapas da***

produção, desde a análise do catalisador para definir sua aplicação (...) até o controle de qualidade do produto acabado e a certificação do mesmo, que deve ser informada na nota fiscal de saída” (grifos meus)

Assim sendo, tais equipamentos e materiais acessórios de laboratório na indústria, sobretudo na química e petroquímica, dão direito ao crédito fiscal do ICMS para a empresa adquirente, por serem destinados ao seu ativo imobilizado, ou seja, não se destinam a material de uso e consumo. Portanto, é de meridiana clareza que se deve excluir da glosa dos créditos fiscais todos os itens de laboratório apontados pelo recorrente que perfazem as condições tratadas neste meu voto.

Todavia, no âmbito do laboratório do recorrente é mister excetuar, para fins de crédito fiscal, todos os móveis, armários, arquivos, quadros de aviso, mostruários, redes de segurança eletrônica/incêndio/acústica, mesas, cadeiras, computadores, softwares, televisores, multimídia, CD ROM, aparelhos de ar condicionado e afins, na medida em que eles não se enquadram na essencialidade e contato ao processo fabril de que tratei mais acima.

Enfim, por tudo quanto exposto, reitero, respeitosamente, a minha convicta divergência ao entendimento exarado pelo i. Conselheiro Relator, ao tempo em que voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, nos termos acima postos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206944.0003/10-3**, lavrado contra **BRASKEM S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$598.958,68**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Ivo Moraes Soares, Valtércio Serpa Júnior e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Carlos Henrique Jorge Gantois e José Antonio Marques Ribeiro.

Sala de Sessões do CONSEF, 28 de novembro de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – VOTO DIVERGENTE

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS