

A. I. Nº - 271330.0007/12-1
AUTUADO - BRASKEM S.A.
AUTUANTE - JORGE VICTOR GRAVE e MARCO AURÉLIO PAUL CRUZ
ORIGEM - SAT/COPEC
INTERNET - 18.06.2013

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0114-01/13

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. EXTINÇÃO DO DIREITO AO CRÉDITO APÓS 5 ANOS CONTADOS DA DATA DE EMISSÃO DO DOCUMENTO FISCAL OU DA ENTRADA DA MERCADORIA NO ESTABELECIMENTO. CRÉDITO FISCAL EXTEMPORÂNEO REFERENTE AO FAZCULTURA. Não se trata neste caso de “crédito fiscal”. O art. 1º da Lei nº 7.015/96, que instituiu o Fazcultura, cuida de “abatimento”, e não de “crédito fiscal”. O abatimento do Fazcultura não faz parte da escrituração e apuração da conta corrente do imposto pelo critério da não cumulatividade (débitos das saídas menos créditos das entradas), pois somente se aplica depois de apurado o saldo devedor, ou seja, o abatimento se aplica no momento do preenchimento do documento de arrecadação. A expressão “crédito fiscal” traduz um conceito relacionado à não cumulatividade do ICMS. Por seu turno, o “abatimento” previsto na lei do Fazcultura não tem nada a ver com a não cumulatividade, trata-se simplesmente de uma “exclusão tributária” incidente sobre o valor a ser pago, não sendo escriturado por ocasião da entrada de mercadoria ou da utilização de serviço de transporte ou de comunicação – ele é escriturado quando o patrocinador do projeto aprovado dispõe de saldo devedor. Sendo assim, não se aplica neste caso o art. 93, § 3º, do RICMS: esse dispositivo aplica-se unicamente em se tratando de “crédito fiscal”. No caso do “abatimento” em discussão nestes autos, a previsão de decadência ou prescrição teria de ser feita na própria lei do Fazcultura, e a lei é omissa, como omissa é também o art. 42 da Lei nº 7.014/96, que tem natureza penal, e norma penal não admite interpretação extensiva ou emprego de analogia para punir fato atípico. O prazo extintivo do direito ao abatimento apenas começa a ser contado a partir do instante em que o contribuinte deixa de utilizar o abatimento, tendo como utilizá-lo, ou seja, não havendo óbices que o impeçam de utilizá-lo. Neste caso, a empresa sempre apresentou saldos credores. Assim que apurou saldo devedor, prontamente fez uso do abatimento. O direito ao abatimento não poderia se perpetuar no tempo de forma indefinida, sem um termo inicial e um termo final. O termo inicial da contagem da prescrição neste caso há de ser o mês em que a empresa apresentou saldo devedor, podendo então fazer

uso do abatimento. A Consulta feita pelo autuado obteve resposta favorável ao abatimento em questão. Não houve decadência ou prescrição. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 27.12.12, acusa utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a documento cujo direito ao crédito se extinguiu após 5 anos contados da data de emissão ou da entrada da mercadoria no estabelecimento. Na descrição da infração consta um adendo explicando que o autuado apropriou crédito fiscal na apuração do ICMS no campo de ajustes de créditos no mês de novembro de 2011, referente ao Projeto Fazcultura dos exercícios de 2000, 2001 e 2002. Valor do crédito glosado: R\$ 2.279.290,63. Multa: 60%.

O contribuinte apresentou defesa (fls. 32/45) alegando que a descrição do fato neste Auto não se amolda à conduta realizada, e por isso a norma jurídica invocada é inaplicável a este caso, pois não houve entrada de mercadoria que ensejasse a apropriação de crédito, tal como articulado pelo relato da fiscalização.

Diz que a empresa promoveu dedução do ICMS no mês de novembro de 2011, que tem origem em apoio financeiro a projetos culturais de programas aprovados pela Secretaria de Cultura do Estado da Bahia, através do Fazcultura, cujos títulos foram concedidos em 2000, 2001 e 2002, e a fiscalização glosou essa dedução relativa a títulos de incentivo por entender que os valores teriam supostamente a natureza de crédito fiscal e teriam sido alcançados pela prescrição, nos termos do art. 93, § 3º, do RICMS/97, invocado na peça acusatória.

Argumenta que o incentivo fiscal em questão é concedido mediante a emissão de Título de Incentivo após aprovação da Comissão Gerenciadora, a ser utilizado para abatimento do valor de ICMS devido pela empresa patrocinadora.

Frisa que na autuação não é questionada a legitimidade dos títulos de incentivo, mas apenas o suposto advento de prazo prescricional.

Sustenta que o Fazcultura não tem natureza de crédito fiscal para fins de utilização na conta corrente, mas sim de incentivo fiscal para dedução do ICMS devido, observadas as condições e requisitos estabelecidos na Lei nº 7.015/96 e no Decreto nº 12.901/11. Aduz que um dos requisitos para fruição do benefício é a existência de saldo devedor de ICMS, e não há lançamento de crédito na escrita da empresa, mas sim o abatimento do imposto a recolher no período de apuração em que o saldo for devedor, sendo portanto inconfundível com crédito fiscal.

Fala do objetivo do Programa Estadual de Incentivo à Cultura (Fazcultura), instituído pela Lei nº 7.015/96, cujo art. 1º transcreve, regulamentada pelo Decreto nº 7.833/00, do qual transcreve os arts. 13 e 16.

Reitera sua discordância quanto ao entendimento do fisco acerca da natureza desse incentivo, argumentando que ele não tem natureza de crédito fiscal, e por isso não está sujeito à regra do art. 93, § 3º, do RICMS/97, que estabelece prazo prescricional de 5 anos para sua utilização. Frisa que incentivo fiscal é modalidade isencional na cobrança da exação, mediante supressão ou mitigação do seu valor, porém não se admite que qualquer redução do valor a ser pago como tributo deva ter tratamento de crédito fiscal, como se fossem o mesmo instituto.

Destaca que o art. 1º da referida Lei nº 7.015/96 fala da concessão de “abatimento”, e não de concessão de “crédito fiscal”, e a seção III do Decreto nº 7.833/00 intitula-se “Da Escrituração do Abatimento”, não se referindo o legislador a “escrituração de crédito fiscal”.

Argumenta que os créditos fiscais têm natureza jurídica e consequentemente regime jurídico autônomo, decorrente da sistemática não cumulativa do ICMS, ao passo que o Programa Fazcultura tem o seu próprio regime jurídico, não se aplicando a ele as regras de apropriação do crédito fiscal.

Aduz que o Fazcultura não é escriturado como crédito fiscal, pois seu registro segue a regra do art. 16 do Decreto nº 7.833/00 e se dá apenas no momento do pagamento do imposto, sendo que na escrituração fiscal eletrônica (EFD) os valores do Fazcultura são tratados no campo “Demonstrativos das Deduções”, e não como “Outros Créditos”, como deveriam ser escriturados caso tivessem natureza de créditos fiscais.

Considera que entender que o incentivo do Fazcultura seria crédito fiscal seria o mesmo que afirmar, sem qualquer rigor científico, que redução de base de cálculo tem a mesma natureza de crédito fiscal, já que reduz o valor do tributo a ser pago.

Assinala que o nosso ordenamento jurídico veda a interpretação ampliativa das normas, sobretudo quando tenha por finalidade extinguir direito do contribuinte.

Informa que a empresa fez Consulta à Secretaria da Fazenda, sob o nº 11172320121, que concluiu pela possibilidade de “abatimento” com o incentivo Fazcultura do valor do ICMS a ser pago, depois de compensado o valor dos créditos acumulados, em razão da existência de termo de acordo para apuração centralizada das suas unidades na Bahia, conforme excertos do parecer que transcreve. Diz que a própria Consulta ratifica o entendimento de que o Fazcultura não é crédito fiscal, mas incentivo para abatimento do saldo devedor de ICMS, com regime jurídico próprio. Por essas razões, reafirma que não pode ser aplicada a regra do art. 93, § 3º, do RICMS/97 ao incentivo em apreço, pois este não tem natureza jurídica de crédito fiscal.

Observa que dispõe o Decreto nº 7.833/00, da mesma forma que o atual Decreto nº 12.901/11, que a utilização do incentivo fica condicionada à existência de saldo devedor de ICMS da empresa patrocinadora, no art. 13, “caput”, de modo que a empresa apura o ICMS normalmente, fazendo o encontro de créditos e débitos, e ao final, havendo imposto a recolher, é feito o abatimento no percentual determinado pelo art. 1º da lei do Fazcultura.

Aduz que a empresa sempre acumulou crédito fiscal, e por conta disso, diante da relação de parceria existente entre ela e o Estado da Bahia, foi celebrado termo de acordo que passou a vigor a partir de abril de 2011, por meio do qual o Estado da Bahia se comprometeu a reduzir a carga tributária das operações com nafta e, posteriormente, diferir o ICMS devido quando da sua aquisição, sendo que, em contrapartida, a empresa passaria a utilizar créditos fiscais acumulados de ICMS para compensação do saldo devedor mensal em montante pré-determinado, passando a gerar débito de ICMS, e, além disso, a empresa se comprometeu a investir no Estado da Bahia R\$ 650.000.000,00.

Prossegue dizendo que, concomitantemente, foi concedido regime especial para a transferência de saldos apurados nas unidades produtivas da Braskem (créditos e débitos), possibilitando o abatimento proporcional dos créditos acumulados, e em virtude disso, a partir de então, a empresa passou a recolher ICMS.

Sustenta que a prescrição tem como pressupostos básicos a existência de uma ação exercitável e a inércia do titular da ação durante certo lapso de tempo, e, se o contribuinte não tem condições de utilizar esse crédito mediante abatimento do valor do ICMS devido, não haveria como lhe imputar qualquer inércia, muito menos impor-lhe a perda de um direito que na prática estava impossibilitado de exercer. Aduz que o STJ já produziu diversos julgados no sentido de que a prescrição está intimamente ligada à inércia do titular do direito e que se a demora no seu uso não é imputável ao seu titular, então não se pode lhe imputar o ônus da prescrição, pois para fluência do prazo prescricional é imperioso que não exista qualquer óbice fático ao uso do direito, o que

caracteriza a condição suspensiva. Transcreve trecho do AgRg no Ag nº 1.131.197/PR. Cita ensinamento do prof. Hugo de Brito.

Conclui dizendo que, quando a empresa voltou a apurar débito de ICMS, prontamente efetuou a dedução do incentivo em sua apuração mensal.

Pede que o lançamento seja declarado insubsistente. Juntou documentos.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 69/71) alertando para a incidência da preclusão consumativa com a apresentação da defesa.

Quanto à evocação da natureza do incentivo em questão, considera que a discussão deste lançamento se limita a questões puramente materiais, de prova, porém aduz que, para não deixar a “provocação” do autuado sem resposta, o ICMS é um tributo “regulado” pela Constituição da República, que instituiu o mecanismo de créditos e débitos, e sendo assim, não será lei, decreto, portaria ou qualquer outro instrumento normativo que retirará do ICMS a natureza que lhe foi conferida pela Constituição, de modo que uma norma que conceda incentivo fiscal aos contribuintes, permitindo que do débito apurado se abata um valor “X”, independentemente do título que esta norma conferir a “X”, em função do mandamento constitucional, o valor “X” tem a natureza de crédito, ou não se estará falando de ICMS.

Prossegue dizendo que, deixando de lado estas questões de direito, para se fixar nas questões probantes, chama a atenção para a alegação do autuado de que só poderia ter sido alcançado pela prescrição caso tivesse oportunidade de fazer uso do benefício no período de 5 anos, ao que contrapõe o autuante que neste ponto é que se pode comprovar que efetivamente o autuado teve oportunidade de fazer uso do benefício e não o fez, unicamente por sua inércia, pois basta uma simples consulta ao sistema de recolhimentos da Sefaz para perceber que o autuado recolheu, ano a ano, os totais que passa a especificar. Considera que a apresentação desses valores recolhidos pelo autuado só fazem prova das oportunidades que teve o autuado de exercer o seu direito com os abatimentos permitidos em lei, e não o fez por inércia, não havendo mais qualquer justificativa para o uso extemporâneo após ter sido alcançado pela prescrição.

No que tange ao termo de acordo citado pelo autuado e ao regime especial de centralização da apuração das filiais na unidade do autuado, considera o autuante que em nada altera a fruição deste benefício, que deveria ter ocorrido até no máximo 2007, enquanto que o termo de acordo e o citado regime especial são de 1.1.09 e 29.8.11, respectivamente.

Com relação à Consulta que o autuado efetuou, na qual o autuado questiona se poderia fazer uso dos valores do incentivo em função do termo de acordo e do regime especial, a resposta positiva da Sefaz autorizou a utilização do benefício nas condições questionadas, porém a Consulta não menciona que o direito ao uso do incentivo estaria prescrito, e na resposta, como não poderia deixar de ser, a Sefaz autoriza a utilização do benefício, e o que a Sefaz não autoriza, na resposta à Consulta, é a utilização de valores do benefício “após percorridos mais de cinco” de direito ao seu uso *[sic]*.

Opina pela procedência do Auto de Infração.

VOTO

O lançamento em discussão diz respeito à utilização indevida de “crédito fiscal de ICMS” relativo a documento cujo direito ao crédito se extinguiu após 5 anos contados da data de emissão ou da entrada da mercadoria no estabelecimento.

O autuado alega que o valor abatido neste caso não tem natureza de crédito fiscal, e por conseguinte os dispositivos regulamentares invocados não são aplicáveis a este caso. Sustenta que

o Fazcultura não tem natureza de crédito fiscal, não estando sujeito à regra do art. 93, § 3º, do RICMS/97, que estabelece prazo prescricional de 5 anos para utilização de “créditos fiscais”. Destaca que os créditos fiscais têm natureza jurídica e consequentemente regime jurídico autônomo, decorrente da sistemática não cumulativa do ICMS, ao passo que o Programa Fazcultura tem o seu próprio regime jurídico, não se aplicando a ele as regras de apropriação do crédito fiscal. Faz ver que o Fazcultura não é escriturado como crédito fiscal, pois seu registro segue a regra do art. 16 do Decreto nº 7.833/00 e se dá apenas no momento do pagamento do imposto, sendo que na escrituração fiscal os valores do Fazcultura são tratados no campo “Demonstrativos das Deduções”, e não como “Outros Créditos”, como deveriam ser escriturados caso tivessem natureza de créditos fiscais.

De fato, a acusação fiscal é de que teria havido utilização indevida de “crédito fiscal de ICMS”, e neste caso não se trata de crédito fiscal.

O art. 1º da Lei nº 7.015/96, que instituiu o Fazcultura, se inicia assim: “Art. 1º. Fica concedido abatimento...”

Portanto, o legislador se refere a “abatimento”, e não a “crédito fiscal”.

É muito importante atentar para a terminologia precisa dos institutos de direito. A compreensão e correta interpretação das normas jurídicas exigem que os institutos sejam submetidos a conceitos unívocos e precisos. Uma coisa são os *créditos fiscais* relativos a operações ou prestações anteriores, para abater dos *débitos fiscais* nas operações e prestações subseqüentes, de acordo com o critério da não cumulatividade. Coisa bem diversa é a autorização legal do Programa Fazcultura, no sentido de que, depois de apurado o imposto pelo regime de débitos e créditos, na conta corrente fiscal, se proceda ao *abatimento* do valor correspondente ao aludido Programa.

O fato de o crédito fiscal representar o abatimento do tributo devido, em função da regra da não cumulatividade, não significa que todo abatimento seja um crédito fiscal.

A expressão “crédito fiscal” traduz um conceito relacionado à não cumulatividade do ICMS.

Por seu turno, o “abatimento” previsto na lei do Fazcultura não tem nada a ver com a não cumulatividade. Trata-se simplesmente de uma “exclusão tributária” incidente sobre o valor a ser pago.

O *crédito fiscal* é escriturado no Registro de Entradas por ocasião da aquisição ou entrada da mercadoria ou por ocasião da utilização de serviço de transporte ou de comunicação.

Já no caso do *abatimento* autorizado pela lei do Fazcultura, ele não é escriturado por ocasião da entrada de mercadoria ou da utilização de serviço de transporte ou de comunicação – ele é aplicado quando o patrocinador do projeto aprovado dispõe de saldo devedor, ou seja, no momento do preenchimento do documento de arrecadação.

Ou seja, o abatimento do Fazcultura incide “após” a apuração dos débitos e créditos fiscais, com uma condição: só incide *se e quando* houver saldo devedor.

Por considerar que se trataria de crédito fiscal, o autuante capitulou o fato no art. 93, § 3º, do RICMS/97.

Porém não se aplica neste caso o art. 93, § 3º, do RICMS/97. Esse dispositivo aplica-se unicamente em se tratando de “crédito fiscal”. No caso do “abatimento” em discussão nestes autos, a previsão de decadência ou prescrição teria de ser feita na própria lei do Fazcultura, e a lei é omissa.

Aliás, se fosse para manter este Auto, haveria um problema quanto à multa. Note-se que o fato foi tipificado no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96. Ocorre que esse dispositivo diz respeito à utilização indevida de “crédito fiscal”, e não custa repetir que o “abatimento” autorizado pela lei do

Fazcultura não é “crédito fiscal”. O art. 42 da Lei nº 7.014/96 tem natureza penal, e norma penal não admite interpretação extensiva ou emprego de analogia para punir fato atípico.

Não há previsão de infração para este caso. O Fazcultura tem lei e regulamento próprios, e nem a lei nem o regulamento do Fazcultura cuidam de prazo para fruição do abatimento.

Os fiscais autuantes consideraram na informação que uma norma que conceda incentivo fiscal aos contribuintes, permitindo que do débito apurado se abata um valor “X”, independentemente do título que esta norma conferir a “X”, em função do mandamento constitucional, o valor “X” teria a natureza de crédito fiscal, ou não se estaria falando de ICMS.

Ora, de fato o Fazcultura não tem nada a ver com ICMS. O legislador autoriza o abatimento do Fazcultura do valor do ICMS a ser pago, do mesmo modo que poderia mandar abater do IPVA ou do ITD, mas isso não significa que o Fazcultura tenha natureza de tributo. O ICMS tem como campo de incidência operações com mercadorias e prestações de serviços de transporte e de comunicação. Por seu turno, o Programa Fazcultura tem a ver com o incentivo às manifestações culturais, e a cultura não é mercadoria, a cultura não é serviço de transporte, a cultura não é serviço de comunicação ou telecomunicação.

Para eventual preocupação com perda de arrecadação, cumpre advertir que o abatimento em questão é previsto em lei, e o legislador teve a sábia percepção de que a cultura é tão essencial quanto o pão. O pão alimenta o corpo. A cultura é o alimento do espírito.

Talvez valha a pena definir se neste caso se trataria de *decadência* ou de *prescrição*. A decadência é fenômeno atinente ao prazo para o *lançamento* do crédito tributário. Como neste caso não se trata de lançamento de *crédito tributário*, e sim de utilização de *crédito fiscal*, e considerando-se que “crédito tributário” não se confunde com “crédito fiscal”, a conclusão lógica é que o fenômeno em discussão não se refere a decadência, e sim a prescrição.

Considero que o prazo extintivo do direito ao abatimento apenas começa a ser contado a partir do instante em que o contribuinte deixa de utilizar o abatimento, tendo como utilizá-lo, ou seja, não havendo óbices que o impeçam de utilizá-lo.

A empresa justificou-se explicando que sempre apresentou saldos credores. Em decorrência de um termo de acordo celebrado com a Fazenda Estadual e de um regime especial que lhe foi outorgado, a empresa passou a pagar o tributo, e prontamente fez uso do abatimento.

Na sessão de julgamento, um dos autuantes ponderou que, conforme assinalou na informação fiscal, houve pagamentos de imposto pelo autuado, ao que o defensor do autuado contrapôs e demonstrou que à época dos fatos a legislação somente autorizava o abatimento do saldo devedor do imposto, e a previsão do abatimento de imposto diferido, da antecipação parcial e na importação foi acrescentada em alteração do novo decreto do Fazcultura.

É evidente que o direito ao abatimento não poderia se perpetuar no tempo de forma indefinida, sem um termo inicial e um termo final. O termo inicial da contagem da prescrição neste caso há de ser o mês em que a empresa apresentou saldo devedor, podendo então fazer uso do abatimento. Enquanto somente apresentava saldos credores, não havia como fazer o abatimento, e portanto não houve inércia de sua parte.

A Consulta feita pelo autuado obteve resposta favorável ao abatimento em questão.

Não houve decadência ou prescrição.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **271330.0007/12-1**, lavrado contra **BRASKEM S.A.**

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20.12.11.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de maio de 2013

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR