

**A. I. N°** - 269277.0011/07-2  
**AUTUADO** - SHV GÁS BRASIL LTDA  
**AUTUANTE** - OSVALDO AZEVEDO BASTOS FILHO  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**INTERNET** - 22. 07. 2008

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JF N° 0239-01/08

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. BEM DESTINADO AO ATIVO PERMANENTE. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre as entradas decorrentes de operações interestaduais, quando as mercadorias são destinadas ao uso e consumo do estabelecimento ou ao seu ativo imobilizado. Infração caracterizada. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO PERMANENTE. O sujeito passivo se apropriou indevidamente da totalidade do crédito fiscal quando a apropriação deveria ser dividida à razão de 1/48 avos por mês, conforme estabelecido no artigo 93, §§ 12 e 17, do RICMS/BA. Infração caracterizada. **b)** MATERIAL ADQUIRIDO PARA USO E CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal nas aquisições de material para uso e consumo. Infração subsistente. Não acolhida a arguição de decadência e indeferido o pedido de perícia ou diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 12/12/2007, exige do autuado ICMS no valor total de R\$ 29.237,43, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS:

01 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo imobilizado do próprio estabelecimento, nos meses de janeiro, fevereiro, abril, maio, setembro a dezembro de 2002, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 22.105,38, acrescido da multa de 60%. Consta que, conforme planilha de entradas do ativo imobilizado e cópias das notas fiscais de entrada, anexo ao processo;

02 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, no mês de dezembro de 2002, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 6.523,68, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte se creditou integralmente do ICMS do ativo imobilizado no mês, não respeitando a proporcionalidade de 1/48 avos, sendo por isso estornado o valor indevido correspondente a 47/48, conforme relatório SAFA e cópias de notas fiscais;

03 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro, março e abril de 2002, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 608,37, acrescido da multa de 60%. Consta que, conforme notas fiscais e relatório SAFA anexo ao processo.

O autuado apresentou defesa às folhas 146 a 155, argüindo, preliminarmente, a decadência do direito do Fisco em constituir o suposto crédito tributário do ICMS, em relação ao período compreendido entre janeiro e dezembro de 2002, tendo em vista o lapso temporal maior que 5 (cinco) anos ocorrido entre os fatos geradores e o lançamento fiscal datado de 13 de dezembro de 2007, cuja notificação ocorreu em 26/12/2007.

Sustenta que o prazo decadencial para que o fisco homologue o crédito tributário se encerra em cinco anos, contados do fato gerador, caso em que haverá a homologação tácita do respectivo crédito, que ficará definitivamente extinto, não mais sendo suscetível de reclamação por parte do Fisco, reproduzindo o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional para fundamentar o seu argumento. Acrescenta que a decadência implica na perda pelo Fisco, do direito à constituição do crédito tributário, através do lançamento de ofício.

Prosseguindo, diz restar comprovada a ocorrência da decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário de ICMS, referente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a dezembro de 2002, haja vista que a autuação ocorreu em 13/12/2007 com a notificação em 26/12/2007 quando decorridos mais de cinco anos em relação aos fatos geradores do imposto relativos ao período supracitado.

Reproduz para ilustrar o seu entendimento, a jurisprudência do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, bem como acórdão do STJ – Superior Tribunal de Justiça, concluindo ser pacífico o entendimento pela extinção do crédito tributário em face da decadência, sempre que a autuação fiscal ocorra em data posterior aos cinco anos previstos pelo art. 150, § 4º, do CTN.

Argumenta que o Fisco não pode se basear no art. 173, inciso I, do CTN, para contar o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte após a ocorrência do fato gerador, considerando que isso somente poderia ser aplicado a créditos que não tivessem sido pagos antecipadamente, fato que não se verifica no presente caso, por já ter ocorrido antecipação de pagamentos dos tributos, tendo apenas segundo o entendimento do autuante ocorrido o recolhimento (retenção) a menos que o devido.

Atacando as infrações 01 e 03, diz que o autuante entendeu de forma equivocada que os insumos adquiridos em operação interestadual para serem empregados no processo de engarrafamento do Gás Liquefeito de Petróleo – GLP ensejariam o pagamento da diferença de alíquotas e não dariam direito ao crédito de ICMS, por serem destinados ao ativo permanente ou ao uso/consumo do estabelecimento.

Afirma que, por ser o GLP é um produto volátil e explosivo, é obrigado pelo Poder Público a desenvolver um processo industrial de acondicionamento/engarrafamento do gás em cilindros, a fim de que estejam em perfeitas condições de uso, garantindo a segurança dos consumidores.

Ressalta que a distribuição, a armazenagem e o engarrafamento do GLP são fiscalizados pelo INMETRO – Instituto Nacional de Metrologia, Normatização e Qualidade Industrial e pela ANP – Agência Nacional de Petróleo e regulamentados pela ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas.

Aduz que, considerando ser o acondicionamento/engarrafamento forma de industrialização, conforme o artigo 4º, incisos I, do Regulamento do IPI, não pode ser desconsiderado o fato de que ao lado de sua atividade comercial, a impugnante desenvolve verdadeiro processo industrial de GLP, acondicionando-o em botijões (engarrafamento).

Sustenta que, em decorrência disso, no processo de engarrafamento do GLP, regulamentado pelas NBR's nºs 8460/93 e 8469/94, da ABNT, são utilizados tinta, solvente, sabão lubrificante, esteira, lápis estaca para marcação de tara, lacre, cartelas de segurança, arruela de neoprene, dentre outros.

Salienta que, apesar de estar classificada corretamente como empresa comercial, não resta dúvida de que as suas atividades possuem natureza industrial intrínseca e totalmente indissociável do seu objeto social.

Acrescenta que, não pode se comparar as suas atividades com as de uma empresa que se dedica exclusivamente à revenda de mercadorias, afirmando que pensar em tratamento diverso ao do conferido às indústrias, seria desprezar os mais relevantes princípios constitucionais, tais como o da igualdade e o da isonomia, consagrado no “caput” do artigo 5º, e artigo 150, II, da Constituição Federal.

Diz ainda que, como os materiais são consumidos no processo produtivo, sendo essenciais à atividade industrial, aderindo/integrando o produto final, pois sem eles não pode comercializar o GLP, além de fazer jus ao crédito também não deve pagar o ICMS diferença de alíquotas.

Afirma que o não aproveitamento dos créditos de ICMS relativos aos bens adquiridos e consumidos diretamente no processo industrial, bem como a exigência de pagamento da diferença sobre a operação de aquisição interestadual, configura um rompimento com o princípio da não-cumulatividade e da isonomia tributária, pois os estabelecimentos exclusivamente industriais utilizam o crédito do ICMS sem qualquer restrição.

Quanto à infração 02, afirma que a autuação ocorreu quando já ultrapassados os 48 meses que teria que ter respeitado para apropriação integral do crédito proveniente da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado. Acrescenta que as mercadorias foram adquiridas em dezembro de 2002 e sendo respeitada a proporcionalidade de 1/48 avos por mês para apropriação do crédito, somente em dezembro de 2006, passados os 48 meses, é que todo o crédito de ICMS teria sido apropriado.

Como a lavratura do Auto de Infração somente ocorreu em dezembro de 2007, alega que não pode prevalecer a autuação, por estar glosando crédito que a teria direito integralmente, pois apropriado os 48/48. Pede que seja reconhecido o seu crédito integral, tendo em vista que a autuação somente veio a ocorrer após ultrapassados os 48 meses que deveria ter respeitado, admitindo apenas a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Finaliza a sua peça de defesa, requerendo a improcedência da autuação, protestando por todos os meios de prova admitidos e pela realização de perícia ou de diligência, para apuração da veracidade dos fatos.

A autuante prestou informação fiscal às fls. 160 a 164, contestando as alegações defensivas sobre a ocorrência da decadência dos fatos geradores ocorridos no exercício de 2002, afirmando que apesar da existência de posições doutrinárias e isoladas de alguns ministros do STJ, nesse sentido, a posição prevalecente no STJ é no sentido de que “o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário não tem seu início com a ocorrência do fato gerador, mas sim, depois de cinco anos contados do exercício seguinte àquele em que foi extinto o direito potestativo da Administração rever e homologar o lançamento.” (STJ – RESP.1986341/SP(1998/0093273-9) –T2-Rel.Min.Franciulli Netto – DJ 22.05.2000-p.100) –Decisão unânime.

Reproduz a legislação e jurisprudência pertinente à matéria no caso, o artigo 107-A do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB; o artigo 965, do RICMS/BA; o artigo 173 do CTN; e acórdãos do STJ.

Contesta as alegações defensivas relativas às infrações 01 e 02, sobre o direito ao crédito do ICMS e o não pagamento da diferença de alíquotas, afirmando que estas não podem prosperar, tendo em vista que os produtos constantes nas notas fiscais elencadas, apesar de alguns serem efetivamente utilizados no processo produtivo da empresa, não podem ser considerados insumos, pois não se integram ao produto industrializado, dando origem a um novo produto. Cita como exemplos as notas fiscais às fls. 22, 23, 28, 41, 46, 73 e 75, acostadas aos autos.

Sustenta que não resta dúvida que nenhum dos produtos enquadra-se nas hipóteses de utilização de crédito fiscal, conforme previsto no artigo 93, I, “b”, do RICMS/BA.

Quanto à infração 03, afirma que a autuação se refere a um determinado período, independente da data da autuação, respeitando-se o limite do prazo decadencial, sendo que, no ano de 2002 houve efetivamente um crédito indevido, relativo ao ativo imobilizado, conforme o artigo 97, inciso XII, do RICMS/BA.

Conclui mantendo integralmente a autuação.

## VOTO

Versa o Auto de Infração em lide sobre exigência de ICMS, por ter o autuado deixado de recolher o ICMS relativo à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais e de ter utilizado indevidamente crédito fiscal do imposto, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao consumo e ao ativo imobilizado do próprio estabelecimento.

Do exame das peças processuais, verifico que, em preliminar, o autuado argúi a ocorrência de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quanto aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2002, sob o argumento de ter sido ultrapassado o prazo previsto no art. 150, § 4º, do CTN, cuja contagem começa a partir da data de ocorrência do fato gerador.

Certamente, a pretensão do contribuinte não pode prosperar, haja vista que as disposições do artigo 173, I, do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, I, do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei 3.956/81) e no art. 965, inciso I, do RICMS/97, prevêm que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Observo que a aplicação da regra prevista no artigo 150, § 4º, do CTN diz respeito às situações em que o contribuinte lançou o valor do imposto e antecipou o seu pagamento antes da homologação pela autoridade administrativa.

No caso em exame, o contribuinte deixou de oferecer parcelas do tributo e o Fisco agiu no sentido de recuperá-las mediante o lançamento de ofício, isto é, por meio de Auto de Infração, e, neste caso, é aplicável o prazo decadencial expresso no artigo 173, inciso I, do CTN, conforme explicitado acima.

Assim sendo, o prazo para a contagem iniciou-se em 01/01/2002, com termo final em 31/12/2007. Como o lançamento ocorreu em 12/12/2007, não há que se falar em decadência do direito.

Cumpra registrar, que esse tem sido o entendimento do CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF 0102/12-05, 0113/12-05 e 0192-11-05, este último cujo trecho reproduzo em parte abaixo:

*“Sobre o tema “decadência”, já me pronunciei em outras oportunidades, entre elas a que gerou o Acórdão CJF nº 0274-12/02, da 2ª CJF, e CJF nº 0061-11/05, da 1ª CJF, nos seguintes termos:*

*“Na segunda alegação preliminar, foi trazido o argumento que, considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 30/04/2001, só poderia tratar dos impostos cujos fatos geradores ocorreram após o dia 30 de abril de 1996, em razão da extinção dos créditos tributários relativos aos fatos geradores anteriores, por decadência, visto que o prazo de 5 (cinco) anos para que o sujeito ativo realizasse o ato homologatório de lançamento do crédito tributário, previsto no art. 150, § 4º, do CTN, já teria expirado.*

*Tal dispositivo do CTN determina que, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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.*

*Ocorre que o art. 173, I, do mesmo CTN, preconiza que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, significa dizer lançamento de ofício, como é o caso do Auto de Infração,*

*extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*Desta forma, está claro que não se operou a decadência do período anterior a 30 de abril de 1996, como pretendeu fazer crer o recorrente.”*

*Este meu entendimento encontra lastro em Decisão do Superior Tribunal de Justiça, STJ, 1ª Seção, EResp. 101.407/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, DJ: 08.05.00, pois aquele precedente jurisprudencial, contém o seguinte mandamento: “Se o pagamento do tributo **não for antecipado**, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no **artigo 173, I, do Código Tributário Nacional**. Embargos de divergência acolhidos.” (grifo meu)*

*Foi exatamente o que ocorreu neste Auto de Infração: o contribuinte ao utilizar indevidamente redução de base de cálculo e crédito fiscal de ICMS, bem como deixar de realizar o estorno de crédito fiscal previsto na legislação, promoveu a redução do imposto a ser recolhido, e, conseqüentemente, não houve o pagamento antecipado deste imposto.*

*Assim, entendo que, também no presente caso, por se tratar de lançamento de ofício, via Auto de Infração, não se operou a decadência para o período de janeiro a setembro de 1999, pois o prazo que a Fazenda Pública Estadual teria para constituir o crédito tributário relativo a este findaria em 01-01-2005, e o Auto de Infração foi lavrado em 10-09-2004 e o contribuinte cientificado do mesmo em 29-09-2004.”*

Não acolho, portanto, a arguição de decadência pretendida pelo autuado.

No que concerne ao pedido de realização de perícia ou diligência, indefiro a solicitação por entender que, no presente caso, os elementos acostados aos autos são suficientes para formação do meu convencimento sobre a lide.

Verifico nos documentos acostados às fls. 19 a 21, que o contribuinte encontra-se cadastrado na SEFAZ/BA, com a Atividade Econômica Principal 4682600 – Comércio atacadista de gás liquefeito de petróleo (GLP).

Assim, a mercadoria comercializada pelo autuado é o gás liquefeito de petróleo - GLP, adquirido da refinaria de petróleo com o ICMS já retido, de acordo com os valores informados pela distribuidora a refinaria, o que encerra a sua fase de tributação nas saídas subseqüentes.

Ocorre que as irregularidades apontadas no Auto de Infração em exame, não se reportam ao GLP e a sua saída subseqüente, mas, sim, a falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais; a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo imobilizado do estabelecimento; e a utilização indevida de crédito fiscal referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento; respectivamente, infrações 01, 02 e 03.

Noto que o autuado sustenta os mesmos argumentos, para rechaçar as infrações 01 e 03, ou seja, de que as mercadorias adquiridas têm a característica de insumos utilizados no processo produtivo.

Conforme se vê, o cerne da questão de ambas as infrações reside na necessidade de identificar se as mercadorias mencionadas nas exigências dizem respeito a materiais de consumo ou se tratam de insumos utilizados no processo produtivo do autuado.

Entendo assistir razão a autuante, haja vista que o autuado tem como atividade principal o comércio atacadista de GLP, valendo dizer que não comercializa botijões, mas, sim, o produto neles engarrafados. Também não industrializa o GLP, que é recebido na qualidade de produto acabado produzido pela refinaria.

Vejo na comercialização do GLP através de botijões, situação assemelhada à comercialização de outras mercadorias que necessitam de acondicionamento e condições próprias para consumo. Cito a título exemplificativo, os vasilhames (botijões), recipientes e embalagens, tratados no artigo 19, mais seus incisos, alíneas e parágrafos, do RICMS/97, que abaixo transcrevo:

*“Da Isenção das Remessas de Vasilhames, Recipientes e Embalagens*

*Art. 19. São isentas do ICMS as remessas e os retornos de materiais de acondicionamento ou embalagem:*

*I - nas saídas de:*

*a) vasilhames, recipientes e embalagens, inclusive sacaria, quando não cobrados do destinatário ou não computados no valor das mercadorias que acondicionarem, e desde que devam retornar ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular (Lei Complementar nº 4/69, Conv. ICM 15/89 e Convs. ICMS 25/89, 48/89, 113/89, 93/90 e 88/91);*

*b) vasilhames, recipientes e embalagens, inclusive sacaria, em retorno ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular ou a depósito em seu nome, devendo o trânsito ser acobertado por via adicional da Nota Fiscal relativa à operação de que trata a alínea anterior (Lei complementar nº 4/69, e Convs. ICMS 25/89, 48/89, 113/89, 93/90 e 88/91);*

*II - nas saídas relacionadas com a destroca de botijões vazios (vasilhames) destinados ao acondicionamento de gás liquefeito de petróleo (GLP), inclusive derivado de gás natural, quando efetuadas por distribuidor de gás, como tal definido pela legislação federal específica, seus revendedores credenciados e pelos estabelecimentos responsáveis pela destroca dos botijões (art. 514) (Convs. ICMS 10/92 e Protocolo 33/03).*

*§ 1º A movimentação de “paletes” e “contentores” de propriedade de empresa indicada no Anexo do Convênio ICMS 4/99, por mais de um estabelecimento, ainda que efetuada por terceira empresa, antes de retornar ao estabelecimento do qual tenham originalmente saído, terá o mesmo tratamento previsto no caput deste artigo, desde que (Conv. ICMS 4/99):*

*I - os “paletes” e “contentores” contenham o logotipo da empresa à qual pertençam e estejam pintados na cor escolhida pela empresa, conforme Anexo do Convênio, excetuando-se, quanto à exigência da cor, os “contentores” utilizados no setor hortifrutigranjeiro;*

*II - a remessa, efetuada pela proprietária dos “paletes” e “contentores”, esteja amparada pela isenção prevista neste artigo;*

*III - a movimentação esteja relacionada com a locação dos “paletes” e “contentores”, inclusive o seu retorno ao local de origem ou a outro estabelecimento da empresa proprietária.*

*§ 2º As Notas Fiscais, emitidas para a movimentação dos “paletes” e “contentores” a que se refere o parágrafo anterior, serão lançadas nos livros próprios de entrada e de saída de mercadorias com utilização apenas das colunas “Documento Fiscal” e “Observações”, indicando-se nesta a expressão “Paletes” da empresa ... (a proprietária)” e, além dos requisitos exigidos, deverão conter (Convs. ICMS 44/98 e 4/99):*

*I - a expressão “Regime Especial - Convênio ICMS 4/99”;*

*II - a expressão “Paletes ou Contentores de Propriedade da Empresa ....(nome)”.*

*§ 3º Para os fins do disposto no § 1º, considera-se como (Convs. ICMS 44/98 e 4/99):*

*I - “palete”, o estrado de madeira, plástico ou metal destinado a facilitar a movimentação, armazenagem e transporte de mercadorias ou bens;*

*II - “contentor”, o recipiente de madeira, plástico ou metal destinado ao acondicionamento de mercadorias ou bens, para efeito de armazenagem e transporte, que se apresenta nas formas a seguir:*

*a) caixa plástica ou metálica, desmontável ou não, de vários tamanhos, para o setor automotivo, de produtos químicos, alimentícios e outros;*

*b) caixa plástica ou metálica, desmontável ou não, de vários tamanhos, específica para o setor*

*hortifrutigranjeiro;*

*c) caixa "bin" (de madeira, com ou sem "palete" base específica para frutas, hortaliças, legumes e outros.*

*§ 4º A empresa proprietária manterá controle da movimentação dos "paletes" e "contentores" com indicação mínima da quantidade, tipo e do documento fiscal correspondente, bem como do estoque existente em seus estabelecimentos e de terceiros e fornecerá, ao fisco estadual, quando solicitado, o demonstrativo de controle previsto neste parágrafo, em meio magnético ou em outra forma que lhe for exigida (Conv. ICMS 4/99)."*

Conforme pode ser observado no dispositivo regulamentar acima transcrito, o seu inciso II trata de isenção nas saídas relacionadas com a destroca de botijões vazios (vasilhames) destinados ao acondicionamento de gás liquefeito de petróleo (GLP), inclusive derivado de gás natural, quando efetuadas por distribuidor de gás, como tal definido pela legislação federal específica, seus revendedores credenciados e pelos estabelecimentos responsáveis pela destroca dos botijões.

Efetivamente não vislumbro nenhuma relação dos botijões com o que o autuado denomina de processo de industrialização, salvo a sua condição de recipiente do GLP. Observa-se claramente que os botijões saem e retornam, havendo troca e destroca. Os materiais utilizados nos botijões decorrem da necessidade de mantê-los sempre em condição de uso com a indispensável segurança exigida pela legislação específica.

Aspecto que entendo relevante na análise do presente caso, diz respeito à contabilização dos botijões. Ora, um estabelecimento que comercialize botijões, lançará sempre no Ativo Circulante – conta Mercadorias, as suas aquisições e vendas. Neste caso, em observância ao princípio da não-cumulatividade do ICMS deverá escriturar nos livros fiscais próprios a título de crédito fiscal, o valor do imposto anteriormente cobrado destacado no documento fiscal de aquisição, e a título de débito fiscal, o valor do imposto destacado no documento fiscal de saída (venda).

Já no caso do autuado, a mercadoria comercializada é o GLP e não os botijões, sendo estes utilizados como vasilhames para entrega do combustível, portanto, destinados às atividades da empresa. Nessa condição, a escrituração contábil deve ser feita no Ativo Imobilizado, não cabendo se falar em ofensa ao princípio da não-cumulatividade.

Assim, pela descrição das mercadorias objeto da autuação, em se tratando de estabelecimento cuja atividade é o engarrafamento e a comercialização de GLP, tais mercadorias se caracterizam como material de uso/consumo, sendo vedada a apropriação do crédito fiscal referente ao imposto destacado nas notas fiscais de aquisição.

Vale consignar que, para serem considerados como produtos intermediários, é necessário que não apenas sejam consumidos no processo produtivo, mas, concomitantemente, integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, conforme está previsto no art. 93, § 1º, do RICMS/97.

Indubitavelmente, no caso em exame, as mercadorias objeto da autuação têm a natureza de material de uso/consumo. Observo, inclusive, que a jurisprudência do CONSEF sobre a matéria aponta no sentido de que é devido o recolhimento da diferença de alíquotas referente à sua aquisição, bem como, que não enseja o direito à utilização de crédito fiscal, tendo em vista que não são consideradas insumos, pois não afetam o processo produtivo.

A propósito, reproduzo abaixo, parte do voto proferido no Acórdão CJF Nº 0015-11/03, que tem similitude com o presente caso:

*"ACÓRDÃO CJF Nº 0015-11/03 (1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL)*

*Tem imperado nas decisões do CONSEF, órgão de julgamento administrativo fiscal do Estado da Bahia, o entendimento contido no Parecer Normativo nº 1, da*

*Procuradoria da Fazenda Estadual, que expressa posição de que não estão albergados no conceito de produtos intermediários e de matérias-primas os chamados bens instrumentais ou ferramentais, considerados acessórios ou componentes de reposição de maquinários leves ou pesados. Nesse conceito se incluiriam as denominadas “bolas de aço” ou “bolas de moagem e britagem”. Com referência aos demais produtos elencados nos demonstrativos do Auto de Infração e referenciados na decisão da Junta, o Parecer Normativo nº 1 também os exclui do conceito de produto intermediário por se enquadrarem no conceito de produtos não afetados diretamente ao processo produtivo mas consumidos pelo estabelecimento na conservação, limpeza e em serviços diversos executados na linha de produção ou exploração de matérias-primas. A legislação do ICMS adota, desde a Constituição Federal até a lei ordinária, o princípio do crédito físico, salvo as exceções expressas, que vincula entradas tributadas a saídas tributadas. Esta é a substância do princípio da não-cumulatividade do ICMS, positivada no art. 155, § 2º, inc. I da Carta Magna, que admite a compensação do imposto em relação às operações de entradas tributadas vinculadas a saídas também tributadas, salvo hipótese de manutenção de crédito. Em consequência, a compensação do ICMS se estabelece com referência às operações de aquisição de mercadorias e produtos que estejam vinculados diretamente ao processo de transformação dos insumos de que decorra, na etapa seguinte, saídas tributadas pelo imposto. As etapas vinculadas a outros processos, indiretamente vinculados à produção, a exemplo da manutenção de equipamentos, tratamento de resíduos industriais e conservação de maquinário, que se realizam “a latere” do processo produtivo, ensejam consumo de produtos que a legislação fiscal dá o tratamento de materiais de consumo e que, portanto, não asseguram direito de apropriação de crédito fiscal. Em verdade, o sistema de crédito que tem imperado na operatividade do ICMS é restrito, não comportando ampliações para abranger os insumos empregados na conservação, limpeza ou reposição de peças de equipamentos (bens ferramentais), pois, tudo que entra no processo produtivo é insumo, porém, nem todo insumo gera direito ao crédito. Esse é o entendimento que deflui da interpretação das normas que compõem o ordenamento, referentes a crédito fiscal do imposto de circulação de mercadorias, contidas na Lei Complementar nº 87/96, Lei Estadual nº 7014/96 e Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.*

*Decisões reiteradas do órgão administrativo de julgamento consignadas nos Acórdãos nºs 0130/00, 0222/00, 1134/00, 1416/00, 1731/00, 2667/00, vem se posicionando no sentido de que produtos não diretamente afetados ao processo de produção ou extração não geram direito de crédito fiscal. Nessas circunstâncias, em que as citadas mercadorias, apesar de indispensáveis, não são objeto de consumo direto no processo produtivo ou extrativo ou na elaboração dos produtos finais, mas participam do processo na qualidade de agentes de manutenção dos equipamentos ou peças de reposição, enquadram-se na categoria de material de consumo, cujos créditos só estarão assegurados aos contribuintes a partir do ano de 2007, por força de disposição da Lei Complementar nº 114/02”.*

Assim, não resta dúvida de que o entendimento dominante nas decisões prolatadas por este CONSEF, expressa a posição de que não estão albergados no conceito de produtos intermediários e de matérias-primas os chamados bens instrumentais ou ferramentais, considerados acessórios ou componentes de reposição de maquinários leves ou pesados, entre os quais se incluiriam os materiais utilizados pelo autuado. Assim sendo, cabe a exigência da diferença de alíquotas exigida na infração 01, bem como a glosa dos créditos relativa à infração 03.



No que concerne à infração 02, que trata da utilização indevida de crédito de bens do ativo imobilizado, vejo que o próprio autuado admite haver se apropriado integralmente o crédito fiscal, quando a apropriação deveria ter sido de 1/48 avos, contudo, alegando em seu favor, que já foram transcorridos os 48 meses a que faria jus por ter o Auto de Infração sido lavrado em dezembro de 2007.

Sobre a apropriação de créditos fiscais relativos a bens do ativo imobilizado, assim dispõem os §§ 12 e 17 do art. 93, e o § 2º do art. 339, todos do RICMS/97:

“Art. 93.

...

*§ 12. Além dos lançamentos de que cuida o parágrafo anterior, os créditos referentes a bens do ativo imobilizado serão objeto de outro lançamento, em documento denominado Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), nos termos do § 2º do art. 339.”*

...

*“§ 17. O uso do crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte, ocorridas a partir de 1º/1/2001 fica sujeito as seguintes disposições (Lei nº 7710):*

*I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;*

*II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;*

*III - para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;*

*IV - o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;*

*V - na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos, contados, da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;*

*VI - serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo, na forma prevista no § 2º do art. 339, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo;”*

“Art. 339.

...

*§ 2º O CIAP Modelo C destina-se ao controle da apropriação dos créditos de ICMS sobre as entradas de bens destinados ao ativo permanente a partir de 01/01/01, que deverá ser escriturado pelo contribuinte de acordo com o disposto neste parágrafo.”*

Como se observa acima, a apropriação do crédito fiscal será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento.

Ocorreu que, o autuado ao invés de lançar cada uma das partes iguais em que deveria ter sido dividido o crédito fiscal à razão de um quarenta e oito avos por mês, se apropriou integralmente do valor do referido crédito fiscal, não restando dúvida de que o lançamento da forma irregular como foi realizado, representa prejuízo para o Erário estadual, haja vista a possibilidade de redução do imposto debitado com a sua utilização indevida, contrariamente do que alega o autuado.

Diante disso, este item da autuação é integralmente subsistente.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **269277.0011/07-2**, lavrado contra **SHV GÁS BRASIL LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$29.23743**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alínea “f” e VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de julho de 2008.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - JULGADOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – JULGADOR