

PROCESSO	- A. I. Nº 269277.0011/07-2
RECORRENTE	- SHV GÁS BRASIL LTDA. (MINASGÁS)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0239-01/08
ORIGEM	- SAT/COPEC
INTERNET	- 30/03/2012

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0053-12/12

**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 preliminar de decadência. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para cobrar ICMS, no valor de R\$29.237,43, acrescido de multa de 60%, relativo às seguintes infrações:

*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, com apresentação de preliminar e afastando todas as infrações. Houve a informação fiscal às fls. 160 a 164, pugnando pela manutenção integral da autuação.

Devidamente instruído, a 1ª JJF julgou procedente o Auto de Infração em epígrafe, conforme o seguinte voto, *in verbis*:

**“VOTO**

(...)

*Do exame das peças processuais, verifico que, em preliminar, o autuado argüiu 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, prevêem 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.*

*Cumpre 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, consequentemente, 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 subsequentes.

Ocorre que as irregularidades apontadas no Auto de Infração em exame, não se reportam ao GLP e a sua saída subsequente, 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).”

(...)

Conforme pode ser observado no dispositivo regulamentar acima transscrito, 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.

Inconformado com a Decisão, o autuado interpõe tempestivamente Recurso Voluntário, às fls. 188 a 200.

Alega em preliminar a decadência do crédito tributário 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. Neste sentido, rebate o voto prolatado em primeiro grau afirmado que o presente caso é passível de aplicação do art. 150, §4º do CTN ao invés dos artigos 173, I do CTN, 107-A do COTEB e 965, I do RICMS/97.

Explica com base nos próprios argumentos trazidos no voto da Decisão da Junta, o qual transcreve, que a aplicação do art. 173, I do CTN só é possível nos casos em que não houver nenhum pagamento de ICMS pelo sujeito passivo. Ilustra sua posição afirmado que “*em momento algum (o Sr. Fiscal) alegou que o autuado teria deixado de recolher o imposto. Pelo contrário, A autuação se deu em razão de a oro recorrente ter recolhido o imposto a menor, por ter supostamente, se apropriado integralmente do crédito de ICMS do Ativo Fixo no mês, não respeitando o limite a proporcionalidade de 1/48 e se apropriando(sic), indevidamente*”.

Passando para análise das questões de mérito, em relação às infrações 1 e 3, diz que as autuações foram equivocadas, pois deixou bem claro que não se tratava de material de uso e consumo, mas de insumos destinados ao emprego no processo de envasamento do GLP, o que chama de insumos de comercialização, logo, não haveria que se falar em aquisição de mercadorias destinadas ao ativo permanente ou ao uso/consumo do estabelecimento.

Após transcrever outra parte do voto de primo grau, ataca o entendimento do Conselheiro Relator de que “*o recorrente não teria direito ao aproveitamento do crédito do ICMS nas aquisições de insumos empregados a requalificação dos botijões, porque não comercializa botijões*”. Argumenta que mesmo não comercializando botijões, os insumos por ela adquiridos não são adquiridos para o seu consumo próprio, mas para, “*efetivamente, serem utilizados no processo de envasamento dos botijões que servirão ao acondicionamento do GLP por ela comercializado*”. Arrematando o seu raciocínio, assevera que não adquiri botijões para comercializá-los, mas os utiliza por serem indispensáveis para comercialização do GLP e arremata comparando os vasilhames como se fosse “material de embalagem” do gás que revende.

Afirma que 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 que o acondicionamento/engarrafamento, nos termos do artigo 4º, incisos IV e V, do Regulamento do IPI, são formas jurídicas de industrialização, não pode, em hipótese alguma, desconsiderar o fato de que ao lado de sua atividade comercial, o recorrente 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 nº.s 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.

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

Diz ainda que, por ter características de comércio e indústria, e com base no princípio da isonomia, consagrado no “caput” do artigo 5º, e artigo 150, II, da Constituição Federal, não pode ter uma tratamento diverso ao do conferido às indústrias, ou seja, tem o direito a crédito do ICMS incidente na aquisição de insumos. Neste diapasão, mais uma vez alega que os bens adquiridos adere/integra o produto final produzido, uma vez que, sem eles, não seria possível haver a comercialização.

Sendo assim, afirma que o recorrente não só faria jus ao crédito como também não deveria pagar o ICMS DIFAL. Não sendo assim, conclui que estaria configurado o “*rompimento com o princípio da não-cumulatividade, bem como o princípio da isonomia tributária, já que para os estabelecimentos exclusivamente industriais o creditamento do ICMS é permitido sem qualquer restrição*”.

Já em relação à infração 02, repisa os argumentos trazidos em sede de defesa afirmando que a autuação ocorreu quando já ultrapassados os 48 meses que teriam que ser respeitados 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.

Argumenta que, como a lavratura do Auto de Infração somente ocorreu em dezembro de 2007, 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.

Ao final, requer ou que sejam acolhidas as razões preliminares atinentes à decadência do crédito tributário, ou que sejam acolhidas as razões de mérito para julgar improcedente o Auto de Infração.

Após a PGE/PROFIS se manifestou (fls 206 a 208), por meio da ilustre procuradora Maria José Coelho Lins de A. SENTO-SÉ, considerando ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar a revisão do acórdão ora recorrido. Primeiramente, afasta as teses do recorrente quanto à questão preliminar da decadência por entender ser aplicável ao caso, o quanto disposto no art. 173, I do CTN. Quanto ao mérito, diz ter havido o reconhecimento da infração 2 por parte do recorrente e que a tese de defesa no que toca às infrações 1 e 3 não pode ser considerada, pois, além do sujeito passivo ser uma empresa comercial e não industrial, as mercadorias comercializadas são caracterizadas como sendo de uso e consumo, sendo vedada a apropriação do crédito fiscal referente ao imposto destacado nas notas fiscais de aquisição, já que não afetam e nem tampouco se integram ao produto industrializado.

Ressalta, também, que só gozam da situação de intermediário, os produtos que sejam consumidos no processo produtivo e concomitantemente integrem o produto final, na condição de elemento indispensável à sua composição, conforme o art. 93, §1º do RICMS.

Em assentada de julgamento do dia 27.05.09, essa 2ª CJF decidiu pela realização de diligência à PGE/PROFIS, para que fosse emitido Parecer sobre a repercussão nas questões discutidas dos autos, diante da edição da Súmula Vinculante nº 08 do STF.

O PAF foi dirigido à PGE/PROFIS que determinou o sobrestamento dos autos até a manifestação do Ilustre Procurador Chefe da PROFIS no incidente de uniformização de orientação jurídica nº PGE 2010391236-0.

Em 03.11.11, o ilustre Procurador Geral do Estado, o Senhor Rui Moraes Cruz, em sucinta resposta à solicitação anteriormente elaborada, manifesta-se no Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica de título “PRAZO DECADENCIAL PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO” afirmando que não foi acolhida a proposta de revisão do entendimento suscitado no Parecer PA-CMG-92-2009, devendo os processos sobrestados ser analisados de acordo com o entendimento anteriormente adotado pela PROFIS.

Ademais, tendo em vista o conteúdo das discussões sobre a matéria em comento, acolheu a sugestão da Procuradora Chefe em exercício, para que tal Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica retornasse “à PROFIS para que seja elaborada uma minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, §5º do COTEB, com o propósito de afastar a

*divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN”.*

Após a resposta da diligência realizada, foi emitido novo Parecer da PGE/PROFIS, da lavra da ilustre procuradora Maria Dulce Baleeiro Costa no sentido de que é válida a norma do COTEB e não se aplica a SV 08 do E. STF.

Reproduz §4º do art. 150 do CTN, alegando que a ressalva prevista no início do parágrafo citado embasa a validade do art. 28, §1º do COTEB, ou seja, a lei estadual, utilizando-se do permissivo legal do art. 150, §4º do CTN, pode prorrogar o início do prazo decadencial para os tributos estaduais por homologação, como o ICMS, para o primeiro dia do exercício seguinte. Neste sentido, trouxe à colação doutrina do Prof. Paulo de Barros Carvalho e jurisprudência do TRF 4ª Região.

Opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, com a manutenção do Auto de Infração.

#### **VOTO VENCIDO (Quanto à preliminar de decadânci)**

Trata-se de Recurso Voluntário cujos objetos são os pedidos de reconhecimento de decadânci e a improcedênci das infrações 1, 2 e 3 no que tange à cobrança do valor histórico de R\$29.237,43, acrescido de multa de 60%, para elidir totalmente a cobrança das exações que entende não serem devidas.

*Ab initio*, passo a analisar a questão preliminar sobre a decadânci do direito de constituição do crédito tributário.

O recorrente sustenta que, no caso em tela, houve a decadânci do direito do fisco de constituição do crédito tributário conforme o art. 150, §4º do CTN, pois, segundo relata, os fatos geradores ocorreram em 2002 e a autuação foi lançada somente em 13.12.2007, ou seja, cinco anos após os fatos geradores.

Por seu turno, para decidir sobre essa questão, é necessário fazer uma reflexão sobre a edição da Súmula Vinculante nº 08 e o Parecer exarado pelo ilustre Procurador Geral do Estado da Bahia, em decorrênci da diligênci suscitada por esta 2ª CJF.

Pois bem, 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 decadânci de crédito tributário”.*

Primeiramente, ressalto 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. Entretanto, somente após uma leitura atenta e diante de uma reflexão profunda 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.

Após uma análise mais apurada dos seus fundamentos, entendo 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 decadânci 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 decadânci 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 lapidar e resume toda a essênci da debatida Súmula, por isso, vale transcrevê-la, *in litteris*:

*“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)” (grifo nosso)*

Diante deste inequívoco pronunciamento, está claro 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 prespcionais 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 Supremo.

Na inteligência dessa jurisprudência vinculante, permitir regulação distinta por parte de cada ente da federação, implicaria um verdadeiro ataque 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, tecidas as considerações acerca dos reflexos advindos da Decisão do STF, 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, conforme suscitou a ilustre procuradora no seu Parecer de fls. 218 e 219.

A meu ver, para solucionar essa celeuma, devemos fazer uma interpretação jurídica com referência a dois aspectos relevantes na análise desta questão: a) 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, b) a de 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 eu entendo, 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 esta 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.

Ora, 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, *mutatis mutandis*, 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, instituidora 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, salta aos olhos que 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.

Porém, antes de fechar o raciocínio sobre a SV. 08, é necessário fazer breves comentários em relação à Resposta da Consulta sobre o Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica, elaborada pela PGE/PROFIS às fls. 217, de lavra do Procurador Geral do Estado da Bahia. Quadra apontar que, infelizmente, a Resposta concedida não aborda de maneira abalizada a questão principal para a solução dessa lide. Vejo que a d. 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. Em outras palavras, entendo que não houve 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 que pese o zelo sempre expedido por este órgão nos debates da matéria, devido à importância da questão em si, com consequências tributárias, administrativas e políticas práticas para o Povo e o Estado da Bahia, sinto que a 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. Ademais, a Resposta prestada pela PGE formalmente responde à Diligência solicitada por esta 2ª Câmara de Julgamento, mas não esclarece em nenhum aspecto, o posicionamento a ser seguido nas situações iguais esta, vivida nos autos.

Dest'arte, apreendo que a única manifestação valiosa da Resposta, exarada pelo Procurador Geral do Estado, o Srº Rui Moraes Cruz, 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! Salvo melhor inteligência, a sugestão proposta parece indicar, com grande clareza e veemência, 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, tudo 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.

Por fim, com a patente alteração de paradigma ocorrida, tenho como certa a assertiva de que não podemos mais seguir a ‘antiga’ jurisprudência desse Conselho, que abraçava entendimento diferente sobre a possibilidade do regramento da decadência e da prescrição. Agora, após a edição da Súmula em debate, com a legislação sob novo enfoque, 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 opinou 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 perquira 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. Consequentemente, para sabermos qual regramento deve ser usado, 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”*

Entretanto, mesmo a despeito do entendimento consagrado do STJ de que qualquer pagamento efetuado a título de tributo já afirmaria a natureza jurídica do lançamento para a espécie por homologação, vislumbro, com a devida vênia, que tal definição é extremamente fluida, sem delinear a necessária segurança jurídica que a situação impõe.

Pois bem, deixar a configuração do lançamento tributário ao alvitre do contribuinte não é a melhor resposta diante do ordenamento jurídico. Trilhando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o sujeito ativo poderia ‘ganhar’ um ano a menos de decadência com o pagamento de apenas 0,01 (hum centavo)! Trata-se de uma situação teratológica, que não se coaduna com os princípios constitucionais da legalidade e da segurança jurídica. Desse modo, percebo que a caracterização deve advir da lei, caso a caso.

No caso do ICMS, em regra, a apuração é mensal, com lançamento feito pelo contribuinte e homologação posterior dos cálculos e do pagamento pela autoridade administração.

Diante desse quadro legal, assegurado que: (i) a regra do ICMS é o lançamento por homologação, sendo exceção o lançamento de ofício, nos casos de lançamento por presunção do art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96, e (ii) entendendo que somente o CTN pode regulamentar as normas gerais de direito, por mandamento constitucional e aplicação da SV. 08 nos seus fundamentos, concluo que o prazo a ser observado nos lançamentos do ICMS é aquele previsto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, 5 (cinco) anos após o dia de ocorrência do fato gerador.

Por tudo exposto, concluo que as ocorrências datadas antes 12.12.2002 não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto alcançada pela decadência, prevista no artigo 150, §4º do CTN.

Vencido que fui e superada a preliminar da decadência, passo à análise do *meritum causae*.

A infração 1 trata da falta de recolhimento pela diferença de alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado. A questão gira em torno de botijões que foram adquiridos para a comercialização do GLP. A JJF rechaçou os argumentos defensivos dizendo que a empresa comercializa GLP e não os vasilhames.

Entendo que está correta a capitulação lançada no Auto de Infração, mantida na Decisão de base. No caso em tela, os botijões devem ser considerados mercadorias destinadas ao ativo fixo da empresa, uma vez que, trata-se de empresa que comercializa combustíveis e, não recipientes ou embalagens desse produto. Logo, voto no sentido de manter a infração 1.

No que tange a infração 2, pelo uso indevido do crédito fiscal, referentes a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente, houve desrespeito ao art. 93, §17 do RICMS de apropriação de 1/48 avos por mês. Tal assertiva não é refutada pelo contribuinte, que tenta se esquivar do pagamento alegando que entre a aquisição dos bens até o lançamento da infração, já decorreram os 48 meses que do creditamento total.

Novamente, tenho como certa a Decisão de primeiro grau que votou pela procedência da autuação. Entendo que mesmo ultrapassado os 48 meses de creditamento, houve uma burla à legislação que poderia ter causado prejuízo de relevante monta.

Assim sendo, a infração 2 deve ser mantida.

Por fim, a infração 3, tanto quanto na infração 1, o crédito fiscal utilizado pela empresa é indevido, pois, refere-se a material de consumo, situação essa com regra condicionante da utilização dos créditos conforme o RICMS/BA, nos artigos 93, V, 'b' e 97.

*"Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

(...)

*V - o valor do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, de mercadorias, bens ou materiais, bem como do imposto relativo aos respectivos serviços de transporte, inclusive o imposto pago a título de diferença de alíquotas, sendo as mercadorias, bens ou materiais destinados:*

(...)

*b) a partir do prazo previsto na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, ao uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendidas as mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação;"*

A Lei Complementar nº 87/96, atualmente determina no seu artigo 33, I, que somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento a partir de 1º de janeiro de 2020. Desse modo, a infração deve ser mantida.

*Ex positis*, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto, mantendo a Decisão de Primeira Instância.

#### **VOTO VENCEDOR (Quanto à preliminar de decadência)**

Este voto refere-se à arguição de decadência parcial suscitada pelo recorrente.

Conforme relatado, o contribuinte alegou a decadência em relação aos fatos geradores objeto da autuação em relação ao período compreendido entre janeiro e dezembro de 2002, tendo em vista o lapso temporal maior que 05 anos ocorrido entre os fatos geradores e o lançamento fiscal datado de 12 de dezembro de 2007, conforme consta à fl. 01 do Auto de Infração, e do qual foi cientificado em 26/12/2007.

Os artigos 150, §4º, e 173, do CTN, estabelecem:

*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 administrativo, 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 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.*

*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;*

*II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

O artigo 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que incorporou o artigo 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispõe:

*Art. 107-B*

*§ 5º. Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser arguida a determinação do artigo 150, §4º, do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos foram relativos ao exercício de 2002, ou seja, os fatos geradores ocorreram entre o período de 01/01/2002 a 31/12/2002 e só seriam desconstituídos, em relação ao exercício de 2002, se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2008.

Assim, por este aspecto comungo do entendimento da JJF no sentido de que não ocorreu a alegada decadência, tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 12/12/2007, com ciência do autuado em 26/12/2007, conforme relatado.

Quanto ao argumento, apresentado em sessão de julgamento, acerca da aplicabilidade, na lide em foco, do teor da Súmula Vinculante nº 08 do STF, aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008, permito-me transcrever, por com o mesmo concordar integralmente, o voto da preclara Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade, proferido no Acórdão CJF nº 0130-11/11 deste CONSEF, e que de maneira precisa trata a questão:

*Acórdão CJF nº 0130-11/11:*

*“VOTO*

*Incialmente, no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto aos períodos anteriores a julho de 2004, entendemos, comungando com a JJF, que não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrita, in verbis:*

*(...)*

*Registre-se que, embora o recorrente não tenha feito menção à Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008 – registro feito apenas pela PGE/PROFIS em seu opinativo, a mesma declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto- lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”*

*No entanto, a referida Súmula não se aplica ao ICMS e, em reforço a esta tese, os próprios doutrinadores que estão a se debruçar sobre a matéria cingem sua aplicabilidade à esfera da Administração Pública Federal, a qual compete gerir as contribuições previdenciárias. Ressaltamos, no entanto, e aí comungando com o Parecer proferido pela PGE/PROFIS, que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, mormente diante da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que, através do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 08 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo a quo do prazo decadencial que comunga com o externado pelo recorrente, além de entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, através do Parecer CFS nº 02/2008, embora deva ser também ressaltado que ambos não vinculam a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente diante da disposição expressa da nossa legislação, acima citada.”*

Pelo exposto, voto pelo NÃO ACOLHIMENTO da arguição de decadência.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269277.0011/07-2**, lavrado contra **SHV GÁS BRASIL LTDA. (MINASGÁS)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$29.237,43**, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

**VOTO VENCEDOR** (Quanto à preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

**VOTO VENCIDO** (Quanto à preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Carlos Henrique Jorge Gantois, José Antonio Marques Ribeiro e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de março de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Quanto à preliminar de decadência)

OSMIRA FREIRE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – VOTO VENCEDOR  
(Quanto à preliminar de decadência)

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS