

**PROCESSO** - A. I. Nº 089008.0801/11-7  
**RECORRENTE** - KEMIGÁS COMÉRCIO DE GÁS BAHIA LTDA. (MINAS GÁS)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0027-02/12  
**ORIGEM** - INFRAZ TEIXEIRA DE FREITAS  
**INTERNET** - 23.05.2013

### 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0192-13/13

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. FALTA DE PAGAMENTO. Nas aquisições interestaduais de materiais destinados ao ativo imobilizado do próprio estabelecimento, é devido o pagamento do ICMS referente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração ora apreciado, referente à cobrança de ICMS no valor de R\$72.275,08, bem como multa no percentual de 60%, pela constatação de três infrações, sendo objeto da lide apenas a primeira:

INFRAÇÃO 1. Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, no valor de R\$71.702,50, além da multa de 60%, fato ocorrido nos meses de fevereiro, julho a setembro de 2006, julho a setembro de 2007;

No julgamento de Primeira Instância, foi rejeitada a preliminar de nulidade suscitada:

*Inicialmente, verifico que em sua defesa o sujeito passivo solicita o julgamento do Auto de Infração como nulo, todavia, não apresenta a título de preliminar, qualquer elemento que nos termos dos artigos 18 e 39 do RPAF/99 possa ensejar a nulidade do lançamento. Dessa forma, entendendo tal menção como fruto de desconhecimento técnico acerca do sentido da expressão “nulidade”, tratarrei do pedido realizado como de julgamento pela improcedência do Auto de Infração.*

Quanto ao mérito, os ilustres julgadores de primeiro grau observaram que o contribuinte não se insurgiu contras as infrações 2 e 3, apenas se manifestando contrariamente à infração 1, e mantiveram todas as infrações em razão do seguinte:

*Analisando o mérito do lançamento, constato que o sujeito passivo apenas impugnou de forma objetiva a infração 01, não fazendo qualquer menção às demais, razão pela qual as reputo procedentes, nos termos do artigo 140 do RPAF/99, o qual dispõe que o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.*

*De relação à infração 01, constato que o documento trazido na informação fiscal, constante à fl. 152 informa que a atividade do sujeito passivo é depósito de gás, sendo o regime de apuração do imposto “conta corrente fiscal”, ou seja, mecanismo de débito e crédito, e que o regime de apuração do imposto é “normal”.*

*Tais observações são importantes, pela razão de que o regime de apuração do imposto, bem como a opção do contribuinte pela forma de tributação, alteram substancialmente não só a obrigatoriedade de recolhimento do imposto lançado na ação fiscal, como, de igual modo, traz outras implicações, sob o aspecto tributário.*

*Verificando as notas fiscais relativas a esta infração, constato que as mesmas, constantes às fls. 14 a 21, são de veículos do tipo “caminhão trator” (notas fiscais 119.413, 136.181, 136.182, 136.183 e 137.673) e “carrocerias gás intermunicipal” (notas fiscais 130.670, 133.451 e 133.865), as quais foram emitidas em operações interestaduais com alíquota de 7%.*

*A previsão legal para a cobrança de ICMS em tais operações encontra-se nos incisos VII e VIII, do artigo 155 da Constituição Federal, que de forma expressa, determina:*

*(...) VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:*

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

Já a Lei 7.014/96, mantendo a mesma linha de entendimento não somente da Carta Magna, como, de igual forma, da Lei Complementar, determina em seu artigo 2º, que:

Art. 2º O ICMS incide sobre:

(...) IV- a entrada ou a utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes;

E mais: no mesmo dispositivo:

§ 1º São irrelevantes para caracterização do fato gerador:

**I** - a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo;

**II** - o título jurídico pelo qual a mercadoria ou bem esteja na posse do respectivo titular;

**III** - a validade jurídica da propriedade ou da posse do instrumento utilizado na prestação do serviço;

**IV** - o cumprimento de exigências legais, regulamentares ou administrativas, referentes às operações ou prestações;

**V** - o resultado financeiro obtido com a operação ou com a prestação do serviço, exceto o de comunicação.

§ 2º Considera-se mercadoria, para efeitos de aplicação da legislação do ICMS, qualquer bem móvel, novo ou usado, suscetível de circulação econômica, inclusive semoventes, energia elétrica, mesmo quando importado do exterior para uso ou consumo do importador ou para incorporação ao ativo permanente do estabelecimento.

Por outro lado, o inciso XVI do artigo 3º do mesmo diploma legal estipula:

Art. 3º O imposto não incide sobre:

(...) § 1º Não é devido o pagamento da diferença de alíquotas:

**I** - nas aquisições de mercadorias ou materiais efetuadas por prestador de serviço para emprego ou aplicação na prestação de serviços de qualquer natureza;

**II** - nas aquisições de bens ou materiais pela arrendadora ou pela arrendatária, nas operações de arrendamento mercantil;

**III** - na hipótese de serviço de transporte relativo à aquisição de mercadorias ou bens:

**a**) a preço CIF;

**b**) a preço FOB, se o transporte for efetuado em veículo do vendedor ou remetente, quando a parcela do frete estiver incluída no valor da operação.

**c**) se a operação de remessa for realizada com não-incidência do imposto ou isenção decorrente de convênio. (acrescentada ao inciso III, do § 1º do art. 3º pela Lei nº. 11.899, de 30/03/10, DOE de 31/03/10, efeitos a partir de 31/03/10)

**IV** - nas aquisições de bens ou mercadorias com não-incidência do imposto ou isenção decorrente de convênio.

De tais observações, constata-se que as entradas de bens destinados a uso, consumo ou incorporação ao ativo imobilizado se constituem em fato gerador do imposto.

Note-se que a norma legal, contrariamente ao entendimento esposado pelo contribuinte, não explicita a condição ou sistema de apuração do imposto para desonerá-lo de tal obrigação. Também é clara que o autuado não contesta os documentos, valores, nem qualquer outra questão de natureza fática do lançamento, atendo-se, apenas e tão somente à discussão de natureza jurídica, diante da argumentação apresentada, de que o imposto lançado não seria devido, diante do fato de que sua atividade "é comércio varejista de gás liquefeito de petróleo e transporte rodoviário de cargas, cujos veículos adquiridos são para o transporte de gás liquefeito de petróleo comercializado pela própria empresa, contribuinte do ICMS/BA, desobrigado assim do pagamento da diferença de alíquota conforme determina o RICMS/BA".

*Isso porque, ainda que inscrita estivesse a empresa autuado na condição de empresa optante pelo denominado “SIMPLES NACIONAL”, por força do artigo do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº. 6.284/97, não estaria desonerada do recolhimento do imposto devido pela aquisição de bens para o ativo fixo:*

*Art. 386. O recolhimento na forma do Simples Nacional **não** exclui a incidência do ICMS devido:*

*(...)*

**VIII** - nas aquisições em outros Estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, observada a dispensa prevista no art. 7º inciso V deste Regulamento.

*Parágrafo único. A diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que tratam a alínea “a” do inciso VII e o inciso VIII deste artigo será calculada tomando-se por base as alíquotas aplicáveis às pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional.*

Conforme já visto anteriormente, de acordo com as informações cadastrais apensadas ao feito, a empresa se encontrava inscrita no Estado da Bahia, na condição de submetida ao regime “normal” de apuração, quando da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária, o que não permitiria a aplicação do artigo 7º do RICMS/BA, especialmente o inciso IV, alíneas “b” ou “c”, diante da mesma argumentação utilizada anteriormente, vez que a sua admissibilidade encontra-se condicionada ao regime de apuração do imposto, e no caso em tela, reitere-se, a empresa autuado o recolhia à época da autuação através de conta gráfica, ou seja, mediante a escrituração de débitos e créditos fiscais.

*Dessa forma, descabe a alegação defensiva, vez, repito, provado no curso do processo que embora tenha como atividade secundária o transporte de cargas, especialmente a de bujões de gás que comercializa, efetivamente encontra-se obrigada a recolher o tributo devido pela aquisição em operações interestaduais de bens destinados ao seu ativo imobilizado.*

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário no qual se insurge somente contra a infração 1 alegando que, diante das provas trazidas ao PAF, resta comprovado que a autuante deixou de considerar o crédito CIAP dos valores constantes nas notas fiscais de compras para o ativo imobilizado, conforme previsto no Artigo 93, V, e §§ 11 e 12, e § 1º do RICMS-BA.

Transcreve as notas fiscais e os respectivos créditos:

“Nota Fiscal nº 119413, data 22.02.2006, valor do crédito R\$ 15.067,50.  
Nota Fiscal nº 130670, data 04.07.2006, valor do crédito R\$ 696,50.  
Nota Fiscal nº 136181, data 31.07.2006, valor do crédito R\$ 10.360,00.  
Nota Fiscal nº 136182, data 31.07.2006, valor do crédito R\$ 10.360,00.  
Nota Fiscal nº 136183, data 31.07.2006, valor do crédito R\$ 13.608,00.  
Nota Fiscal nº 137673, data 24.08.2006, valor do crédito R\$ 7.455,00.  
Nota Fiscal nº 133451, data 29.08.2006, valor do crédito R\$ 980,00.  
Nota Fiscal nº 133865, data 06.09.2006, valor do crédito R\$ 980,00.  
Nota Fiscal nº 169759, data 02.07.2007, valor do crédito R\$ 4.060,00.  
Nota Fiscal nº 169760, data 08.07.2007, valor do crédito R\$ 4.060,00.  
Nota Fiscal nº 179012, data 31.07.2007, valor do crédito R\$ 11.130,00.  
Nota Fiscal nº 152000, data 23.08.2007, valor do crédito R\$ 857,50.  
Nota Fiscal nº 182300, data 29.08.2007, valor do crédito R\$ 7.700,00.  
Nota Fiscal nº 152854, data 11.09.2007, valor do crédito R\$ 717,50.”

Alega que tais créditos totalizam o valor de R\$ 88.032,00 (oitenta e oito mil e trinta e dois reais).

Em Parecer de fls. 77/78, a PGE/PROFIS, por intermédio da Procuradora Maria José Coelho Sento-Sé, opina pelo não provimento do Recurso Voluntário. Aduz que o recorrente não trouxe argumentos suficientes para que a Decisão recorrida seja modificada e argumenta que o cerne da infração 1 não consiste na cobrança de crédito indevido e sim na exigência do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, razão pela qual é incabível qualquer consideração do crédito CIAP.

## VOTO

O Recurso Voluntário reclama a apropriação do crédito CIAP (Controle do Crédito de ICMS do Ativo Permanente) referente às aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo fixo. A apropriação de tais créditos resta disciplinada no art. 93, §17º do RICMS/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:*

**§ 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;*

**VII** - *ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.*

Da leitura do dispositivo, combinada com os demais artigos da Constituição, da Lei nº 7.014/96 e do RICMS/97, transcritos no voto do acórdão de primeira instância, resta claro que o diferencial de alíquota referente à aquisição interestadual do bem destinado ao ativo fixo deve ser recolhido na entrada do bem no estabelecimento e o respectivo crédito (crédito CIAP) será apropriado na razão de 1/48 por mês a partir do mês seguinte à aquisição do bem.

No mesmo sentido, a Lei Complementar nº 87/96:

*Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

*§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado: (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)*

**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 deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (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 ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos;*

**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 contado 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 e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e*

VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado. (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

Ou seja, a legislação determina que o crédito seja utilizado na razão de 1/48 por mês e que, ao final dos quatro anos, acaso haja saldo remanescente do crédito, este deverá ser cancelado. Destarte, observa-se que a conduta do contribuinte deveria ter sido recolher o diferencial de alíquota no momento da aquisição da mercadoria, o que definitivamente não foi feito, haja vista que o recorrente nem mesmo se insurge contra tal fato. Após tal recolhimento, o contribuinte deveria escriturar o respectivo crédito CIAP para utilizá-lo na razão de 1/48 por mês de acordo com o previsto na legislação, o que também não foi feito e nem mesmo poderia, pois, como não houve recolhimento, não há que se falar em crédito do imposto.

A cobrança em tela exige o imposto decorrente da aquisição interestadual de bem destinado ao ativo permanente, fato gerador que resta comprovado nos autos e que não é impugnado pelo contribuinte. Ou seja, não há qualquer dúvida de que as compras realizadas pelo recorrente se subsumem à hipótese de incidência do diferencial de alíquota e que, portanto, ocorreu o fato gerador do crédito tributário.

Além disso, o imposto recolhido sobre a operação interestadual (alíquota interestadual de 7%) foi considerado para apuração do imposto cobrado, uma vez que se exigiu a diferença entre a alíquota interna (17%) e alíquota interestadual (7%).

Ante ao exposto, entendo que é devida a cobrança exigida no Auto de Infração em apreço e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<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 089008.0801/11-7 lavrado contra KEMIGÁS COMÉRCIO DE GÁS BAHIA LTDA. (MINAS GÁS), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$72.275,08, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “d” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 10 de maio de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – RELATOR

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA – REPR. DA PGE/PROFIS