

**A. I. N °** - 269277.0002/07-3  
**AUTUADO** - BAHIANA DISTRIBUIDORA DE GÁS LTDA.  
**AUTUANTE** - OSVALDO AZEVEDO BASTOS FILHO  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**INTERNET** - 04. 12. 2007

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0384-01/07

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL DE CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material de consumo. **b)** MATERIAL DE EMBALAGEM E OUTROS INSUMOS APLICADOS EM PRODUTOS CUJAS SAÍDAS TIVERAM IMPOSTO ANTECIPADO. Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente. Infração subsistente. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO. Insubsistência da exigência fiscal por se tratar de aquisições destinadas a brindes e cesta básica. Infração elidida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/07/2007, atribui ao sujeito passivo o cometimento das seguintes irregularidades, reclamando o ICMS no valor total de R\$ 34.855,47:

- 1) utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no valor de R\$ 3.589,65, com multa de 60%, relativo aos meses de janeiro, março, setembro e dezembro de 2004, janeiro, março, maio, setembro e dezembro de 2005;
- 2) deixou de recolher o ICMS, decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, no valor de R\$ 4.237,97, com multa de 60%, relativo aos meses de janeiro, março e dezembro de 2004, janeiro, março, maio, setembro e dezembro de 2005;
- 3) utilizou indevidamente como crédito fiscal, referente ao ICMS recolhido a título de antecipação tributária, no valor de R\$ 27.027,85, com multa de 60%, relativo aos meses de janeiro a julho e setembro a dezembro de 2004, fevereiro, março, abril e junho de 2005. Consta que o contribuinte utilizou indevidamente crédito de material de embalagem e outros insumos aplicados a produtos cujas saídas tiveram o imposto pago antecipadamente.

O autuado, às fls. 21 a 38 dos autos, apresenta a impugnação ao Auto de Infração, alegando, em relação à infração 01, que as notas fiscais elencadas nos demonstrativos do autuante, acobertam operações de entrada de brindes e não aquisição de material para uso e consumo.

Entende que, de acordo com o art. 564 e seguintes do RICMS/BA, o contribuinte que adquirir brindes para distribuição direta a consumidor ou usuário final, no caso em tela, deverá lançar a Nota Fiscal emitida pelo fornecedor com direito a crédito do imposto destacado no documento fiscal. Razão pela qual considera improcedente a infração 01.

Quanto à infração 02, argumenta que houve equívoco do autuante, já que o as notas fiscais relacionadas no demonstrativo acobertaram operações de entradas de brindes e cestas básicas, portanto, não acarretando a cobrança do diferencial de alíquota devido em operações interestaduais quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado à operação ou prestação subsequentes.

No que se refere à infração 03, argumenta que o autuante fundamenta a suposta infração no artigo 356 do RICMS/BA, passando a reproduzir a íntegra do aludido dispositivo regulamentar.

Acrescenta que pela simples leitura do dispositivo legal, citado, constata-se o equívoco da Autoridade Fiscal, pois, na verdade, o referido artigo veda a utilização do crédito fiscal - salvo exceções expressas - relativo ao próprio ICMS recolhido por substituição tributária. O dispositivo legal ora analisado, segundo o impugnante, não veda o crédito fiscal do ICMS devidamente destacado para contribuintes que tenham operações posteriores abrangidas pelo Regime de Substituição Tributária; nem poderia ser diferente, caso contrário haveria flagrante afronta ao Princípio da não-cumulatividade do ICMS; ademais, notas fiscais elencadas infração 3 do auto de intermediários/insumos e, os materiais/mercadorias acobertados pelas notas constantes do demonstrativo, referentes à infração ora combatida, são materiais, portanto, geram crédito fiscal de ICMS.

Quanto aos lacres e etiquetas, argumenta que o gás liquefeito de petróleo (GLP) é mais conhecido no Brasil como “gás de cozinha”, tendo em vista sua ampla utilização. Normalmente comercializado em botijões no estado líquido, torna-se gasoso à pressão atmosférica e temperatura ambiente. O GLP tem grande aplicabilidade como combustível por sua facilidade de armazenamento e transporte a partir do seu engarrafamento em vasilhames (botijões, cilindros ou tanques). Na linha de produtos domiciliares da BAHIANA (autuado), o GLP pode vir acondicionado em diferentes tipos de recipientes que são padronizados e variam conforme a utilização e necessidade dos consumidores. Na linha empresarial, afirma que possui produtos personalizados que atendem a necessidade da empresa.

Com base no que dispõe a Resolução nº 15 de 18/05/2005, relativo à atividade de distribuição de GLP, passa a descrever as suas atividades:

- a) o impugnante adquire o GLP da empresa produtora, bem como adquire os botijões para acondicionamento do gás;
- b) uma vez adquiridos tais produtos, o impugnante tem um processo de acondicionamento e armazenamento do GLP para que este seja posteriormente comercializado;
- c) descreve as etapas desse processo:

Descarregamento dos botijões:

01) Nessa primeira fase os botijões (novos e usados) são verificados, utilizando lanças telescópicas para garantir um descarregamento mais seguro e rápido com o intuito de aumentar sua vida útil.

Seleção visual:

02) verificação visual do estado de conservação dos botijões, com especial atenção as condições visuais do mesmo, tal como amassados, enferrujado, batidos, ou com defeitos, que devem ser evitados;

03) na seleção visual, todos os botijões são criteriosamente inspecionados e analisados, separando-se os defeituosos e com vazamento previamente identificado;

04) Importante notar que todas as unidades de seleção visual do impugnante são certificadas pelo Imetro.

Lavagem e Pintura:

05) os botijões, após verificação visual, recebem lavagem e pintura na cor azul que identifica a marca Bahiana/Ultragaz e diferencia o botijão dos demais comercializados no mercado. Procedimento este legalmente obrigatório através da Agência Nacional de Petróleo.

Acondicionamento, colocação de válvula e plugue:

06) o impugnante utiliza a mais moderna tecnologia no processo de enchimento dos botijões, colocando a quantidade exata de GLP. Os controles estatísticos garantem o volume correto de gás;

07) são colocadas válvulas de controle de entrada e saída do gás do botijão, garantindo-lhes um manuseio seguro, uma vez que permite a saída do gás e se fecha automaticamente sempre que o cone-borboleta for desconectado;

08) instala-se também o plugue-fusível, que é um mecanismo de segurança dos botijões, o qual possui uma liga metálica que suporta uma temperatura ambiente entre 70°C e 77°C.

Recheck:

09) o recheck é um procedimento onde, após o enchimento, se verifica novamente a quantidade correta de GLP.

Verificação de vazamento:

10) depois de feito o recheck, equipamentos sensíveis identificam possíveis vazamentos nas válvulas, com o intuito de garantir a segurança dos botijões.

Colocação de lacre:

11) nesta fase, depois do acondicionamento do GLP nos botijões, colocação de válvula, plugue e descartado qualquer problema de vazamento, estes recebem um lacre plástico, que contém o nome da empresa engarrafadora (Ultragaz/BAHIANA), para fins de inviolabilidade do conteúdo e do sistema de segurança, o que garante ao consumidor adquirente, a certeza de compra da quantidade de gás e qualidade de armazenamento, nos termos da legislação competente.

Colocação de etiqueta:

12) por fim, a última fase desta etapa é a colocação de etiquetas que trazem informações sobre o produto, assim como dicas de segurança e a identificação da marca Ultragaz/Bahiana.

Após a descrição de suas operações, passa a tecer algumas considerações acerca do conceito de industrialização e a configuração de tal operação neste conceito.

Reproduz o teor do artigo 4º do Decreto 4.544 de 26/12/02, que aprovou o Regulamento do IPI, o qual caracteriza industrialização.

Conclui, com base nesse dispositivo regulamentar do IPI, que modifica o acabamento e a apresentação do GLP, com o objetivo de o aperfeiçoar para o consumo, tal como descrito no caput do artigo 4º do RIPI, realizando a industrialização.

Acrescenta que coloca o produto em uma embalagem (botijão), sem a qual o produto não pode ser utilizado pelo consumidor final, com inclusão de informações sobre o produto, dicas de segurança e marca da empresa (etiqueta e lacre), configurando perfeitamente o previsto no inciso IV acima.

Salienta que este tipo de acondicionamento não se confunde com embalagem exclusiva para transporte, haja vista que aquele é parte integrante do produto, enquanto esta pode ser inutilizada após o transporte.

Reproduz o teor do art. 6º do RIPI, que descreve os requisitos necessários para se caracterize o acondicionamento para o transporte.

Complementa, afirmando que o botijão que acondiciona o GLP não serve apenas para seu transporte, tampouco pode ser descartado depois de transportado ao consumidor final. Ao contrário, é parte indispensável para sua utilização.

Assevera que a atividade de acondicionamento do GLP está abrangida pelo processo de industrialização, muito embora não existe CNAE para a referida atividade. O Lacre e Etiquetas utilizados no processo de acondicionamento são considerados produtos intermediários ou secundários, já que são produtos empregados diretamente no processo de industrialização, integra-se a este, sem perder suas características e propriedades originais. O Produto intermediário ou secundário agrega-se ao novo produto industrializado, mantendo sua condição de mercadoria, mas se tornam inutilizáveis em decorrência do processo de industrialização.

Entende que, no caso em tela, o lacre e etiqueta são inutilizáveis a cada utilização do botijão, sendo necessária sua constante renovação, quando de cada acondicionamento.

Afirma que os produtos intermediários não se confundem com os bens instrumentais e ferramentais que são necessários à obtenção da produção e contabilizados no ativo imobilizado da empresa. Da mesma maneira, não se identificam com outros materiais não ligados diretamente ao processo produtivo, conforme aqueles em que o fabricante emprega ou consome na limpeza, manutenção, conservação e outros serviços diferentes ao praticado na linha de produção. O lacre e etiqueta dos botijões de GLP participam diretamente de todo o processo de industrialização e inutiliza-se em função da utilização dos botijões (exposição física).

Argúi que, segundo diversas manifestações do Fisco, produto intermediário, para efeito de direito ao crédito do imposto, vem a ser aquele que, ao ser empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto. Definiu-se ainda, por extensão, que produto intermediário também vem a ser aquele que, embora não se integrando ao novo produto, seja consumido, imediata e integralmente, no curso da industrialização. Por consumo imediato entenda-se o consumo direto no processo de industrialização, ou seja, em um ponto qualquer da linha de produção e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

Afirmam que outro aspecto ratificador deste entendimento é que se pode classificá-los como insumos, pois segundo a Secretaria da Receita Federal, em sentido estrito através da IN SRF nº 404/2004, define que são “insumos” utilizados na fabricação de produtos destinados à venda, exclusivamente, a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado. Complementa que no caso sob comento, o lacre e a etiqueta são produtos indispensáveis ao acondicionamento do GLP (processo de industrialização), não se confundindo com ativo imobilizado que são os próprios botijões. Tais produtos são descartáveis, sendo necessário a sua reposição a cada condicionamento do GLP.

Conclui, diante exposto, que o direito de creditar-se em sua escrita fiscal do valor do ICMS incidente sobre as compras dos lacres e etiquetas, conforme artigos 93 e 106 do RICMS/BA. Passando a reproduzir os aludidos dispositivos regulamentares.

Destaca manifestação da Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais sobre a questão ora avaliada, através de uma consulta apresentada por contribuinte.

Alega que em relação às notas fiscais nº 21.413 e 8.569, citadas no demonstrativo 01.02.67 apresentando pelo autuante, resta tão somente anexar manifestação da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (doe. 04), na qual fica evidente que o referido produto é considerado insumo do GLP - Gás Liquefeito de Petróleo. Desta forma, possível o crédito fiscal do ICMS incidente nas operações de aquisição do Propano e, conseqüentemente, improcedente a infração 3 do auto de infração aqui combatido.

Requer, por fim, a imediata anulação do presente Auto de Infração, em especial pela comprovada improcedência da acusação fiscal no tocante a:

Infração 1: o crédito Fiscal de ICMS é devido, pois as operações citadas no demonstrativo apresentado pela Autoridade Fiscal são de entrada/aquisição de brindes e cestas básica e, portanto, conforme legislação pertinente (arts 564 e seguintes do RICMS/BA), legalmente possível o crédito.

Infração 2: improcedente a cobrança do ICMS referente ao diferencial de alíquota, eis que as notas fiscais citadas no demonstrativo apresentado pela autoridade fiscal acobertam operações de brindes e cestas básicas. Tais operações — de acordo com a legislação estadual pertinente — possuem tratamento equivalente às operações com mercadorias que estão vinculadas a operações subsequentes, não sendo devido o ICMS referente ao diferencial de alíquota.

Infração 3: o crédito fiscal do ICMS referente à aquisição de lacre e etiqueta é devido, já que tais materiais são classificados como produtos intermediários no acondicionamento do GLP. Em relação ao Propano, também é devido o crédito fiscal do ICMS incidente na operação de aquisição do referido produto já que o mesmo é considerado insumo do GLP, conforme constata-se pela manifestação da própria Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Requer a total improcedência o auto de infração nº 269277.0002/07-03, determinando-se, como consequência, o arquivamento do respectivo processo administrativo.

O autuante, às fls. 65 a 68, reproduz o art. 564 do RICMS, que considera “brinde” ou presente a mercadoria que, não constituindo objeto normal da atividade do contribuinte, tiver sido adquirida para distribuição gratuita a consumidor ou usuário final.

Entende o autuante que não é preciso uma análise minuciosa para constatar que o diploma legal apenas define o que é brinde, não se detendo ao papel de disciplinar o direito ou não do uso do crédito fiscal nas compras destes itens. Quem disciplina a forma de utilização do crédito fiscal para “brindes” é o Artigo 565 e seus incisos, que condiciona o direito deste crédito a emissão no ato da entrada dos itens de uma Nota Fiscal que deverá ser lançada no livro de saídas, com o respectivo débito do ICMS devido, procedimento este que não foi adotado pelo autuado, tomando, no entendimento do autuante, a utilização do crédito indevida.

Segundo o autuante, ainda que o crédito, ora questionado, fosse direito do contribuinte, este estaria anulado pelo falta do lançamento do correspondente valor a débito como previsto na legislação.

No que diz respeito à infração 02, para contestar a alegação do autuante de que as notas fiscais relacionadas no demonstrativo referem-se a brindes e cestas básicas e não ser devido o diferencial de alíquota, reproduz o conteúdo do art. 50 do RICMS/BA, que relaciona os fatos geradores para fim de pagamento da Diferença de Alíquotas.

Entende que “brinde” equipara-se a material de uso e consumo, visto que não integram a atividade fim da empresa, não integrando o produto de venda, sendo, portanto, devido à diferença entre alíquotas.

Argumenta que, se aceitas as alegações do contribuinte de que brinde deve ser tratado como mercadorias, adotando-se o mecanismo de débito e crédito, fundamenta a cobrança na inexistência de registro de saídas dos mesmos, gerando um débito de igual valor a infração ora questionada, conforme planilha que anexa.

Quanto à infração 03, alega que o contribuinte utilizou indevidamente o crédito de material de embalagem e outros insumos aplicados a produtos, cuja saída teve o imposto antecipado.

Argumente que o autuado, na tentativa inócua de confundir a autoridade julgadora, omitiu na sua peça de defesa a segunda parte da descrição da infração. Como ele mesmo afirma a nossa autuação foi baseada no artigo 356 do RICMS.

Para amparar e fundamentar a infração imputada o autuante reproduz o disposto nos artigos 356 e 97, buscando justificar a vedação os créditos apropriados pelo autuado, visto que de acordo com o artigo 356 do RICMS, ocorrido à antecipação tributária, encerra-se a fase de tributação, sendo, portanto, as operações posteriores desoneradas (isentas) do pagamento de imposto, que é reforçada com o que dispõe o artigo 97, inciso I alínea “a” do RICMS/BA. Afirma que basta darmos uma olhada no inciso IV, alínea b, art. 97 do RICMS/BA, do mesmo dispositivo legal, para que sejam dirimidas quaisquer dúvidas quanto à lisura e procedência da autuação ora questionada.

Complementa afirmando que não existe nenhuma dúvida quanto à procedência da autuação, pois o autuado adquire Gás Liquefeito da Distribuidora e este produto vem com antecipação tributária, sendo as saídas subsequentes desoneradas do imposto, não tem porque haver o crédito dos insumos, a exemplo de lacres e outros insumos aplicados ao produto, pois, se assim proceder, haverá uma acumulação de crédito e isto somente é possível e permitido nos casos previstos na legislação.

Conclui pela procedência total do auto de infração.

### VOTO

O Auto de Infração, sob impugnação, é concernente a imputação de 03 infrações, relativas ao descumprimento de obrigação principal do ICMS.

A primeira infração o autuado é acusado de utilizar indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Em sua defesa, alega que os produtos, constantes das notas fiscais relacionadas pelo autuante, são brindes e não material de uso e consumo, fundamentando sua arguição no art. 374 do RICMS. Cabe razão ao autuante pois, como ele próprio menciona, o diploma legal citado pelo impugnante apenas define, para efeito da Legislação Tributária deste Estado, o que é brinde, restado ao art. 565 com seus incisos do RICMS/BA, definir a forma de utilização do crédito fiscal para “brindes”. Esse dispositivo condiciona o direito a utilização do crédito, relativo aos brindes, à emissão, no ato da entrada destes, de uma Nota Fiscal que deverá ser lançada no livro de saídas. Como o respectivo procedimento não foi adotado pelo autuado, fato inclusive por ele não contestado, tornou a utilização do crédito indevida.

A infração 02 surge sob a acusação de que o autuado deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. O autuante, no presente caso, não obteve o mesmo acerto da infração anterior, pois exigiu o imposto, resultante da diferença entre as alíquotas, de brindes e produtos da cesta básica, conforme pode ser verificado através da planilha que compões o presente Auto de Infração às fls. 16 a18 dos autos.

O art. 5º do RICMS/BA estabelece que, para efeitos de pagamento da diferença de alíquotas, ocorre o fato gerador do ICMS no momento, em relação ao seu inciso I, da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, quando destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento.

Em dissonância com o entendimento do autuante, os brindes não podem ser classificados como bens para uso e consumo, pois não serão utilizados pela empresa em suas atividades, bem como não serão por ela consumidos. O art. 564 do RICMS/BA, ao definir brindes dita que: “*considera-se brinde ou presente a mercadoria que, não constituindo objeto normal da atividade do contribuinte, tiver sido adquirida para distribuição gratuita a consumidor ou usuário final*”. Assim, os brindes são destinados à distribuição gratuita não cabendo o seu uso ou consumo pelo estabelecimento. Amparado nessa premissa, não cabe a exigência, ora pretendida, da diferença entre alíquotas sobre “brindes”, bem como não cabe a aludida exigência em relação às mercadorias da “cesta básica” que também foi exigida na infração sob apreciação, uma vez que estas mercadorias têm alíquotas internas de 7%, conforme art. 51, inciso I, alínea “a” do RICMS/BA, não havendo, portanto, diferença entre alíquotas, já que a menor alíquota interestadual é 7%.

Sendo assim, e, diante do exposto, não é subsistente a infração 02, devendo ser deduzido o valor nela reclamado do total do crédito tributário exigido no presente Auto de Infração.

Quanto à infração 03, o autuado é acusado de ter utilizado indevidamente como crédito fiscal o valor referente ao ICMS recolhido a título de antecipação tributária. O impugnante centra sua defesa na demonstração de que as mercadorias, alvo das alegações de crédito indevido, são insumos aplicados no processo de industrialização de acondicionamento do gás, entendido como tal pela Legislação Tributária do Estado da Bahia e pela Legislação Federal do IPI. Ocorre que o produto, GLP - Gás Liquefeito de Petróleo-, é adquirido com o imposto pago antecipadamente, através do regime de substituição tributária, encerrando, portanto, as demais fases de tributação deste produto, não havendo, salvo exceções expressas, a utilização de créditos ou débitos originários da posterior circulação deste produto, conforme pode ser constatado através do disposto no “caput” do artigo 356, que segue:

*“Art. 356. Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária.” (grifo não original)*

Através da aproximação entre a fixação da base de cálculo da substituição tributária e o preço final de venda a varejo do produto ao consumidor, enquadrado no referido regime, o Estado procura satisfazer a exigência tributária de todas as demais fases de sua circulação, razão pela qual não exige mais débitos e, evidentemente, não autoriza os créditos relativos nas demais etapas até seu efetivo consumo. Quero dizer com isso que os preços de seus insumos ou qualquer outro produto nele aplicado, desde que não o transforme em outro produto, já estão contemplados nos cálculos do imposto antecipado devido através da substituição tributária.

Sendo assim, é subsistente a infração 03, tendo em vista que efetivamente o autuado utilizou créditos que expressamente são vedados pela legislação tributária do estado da Bahia.

Diante do exposto, voto pela Procedência Parcial do Auto de Infração, devendo ser excluído o valor de R\$ 4.237,97, exigido da infração 02, e mantidos os valores reclamados originalmente das infrações 01 e 03, respectivamente de R\$ 3.589,65 e R\$ 27.027,85, totalizando o Auto de Infração em R\$ 30.617,50.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração **269277.0002/07-3**, lavrado contra **BAHIANA DISTRIBUIDORA DE GÁS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 30.617,50**, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso VII, alínea “a” do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de novembro de 2007.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - RELATOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - JULGADOR