

**A. I. N°** - 279459.0003/21-0  
**AUTUADO** - BRF S.A.  
**AUTUANTE** - FERNANDO ANTÔNIO CÂNDIDO MENA BARRETO  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 08/11/2021

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0188-04/21-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAIS PARA USO OU CONSUMO PRÓPRIO PELO ESTABELECIMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Em se tratando de estabelecimento que exerce a atividade de comércio, os materiais que foram objeto da glosa dos créditos não podem ser admitidos como produtos intermediários, pelo simples fato do estabelecimento autuado não exercer atividade industrial. Incompetência do órgão julgador administrativo para analisar questões de constitucionalidade na legislação tributária posta. Acusação mantida. **b)** MERCADORIA ADQUIRIDA COM PAGAMENTO DO IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DESTAQUE DO IMPOSTO EM OPERAÇÃO DE DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA SUJEITA À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Restou demonstrado que as mercadorias objeto da autuação, apesar de se encontrarem incluídas no rol da substituição tributária, tais créditos decorreram de operações de devoluções de mercadorias, cujo imposto referente à operação própria, fora debitado por ocasião da saída respectiva. Acusação insubsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos, de lançamento tributário no total de R\$67.876,27, mais multa de 60%, com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, em face das seguintes acusações:

1 – “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Contribuinte se creditou indevidamente de ICMS destacado nas aquisições de material de uso e consumo, tais como: Gás GLP, Pallet de madeira, telefone celular, entre outros. Tudo conforme demonstrativo analítico, mídia gravada e Acórdão CJF 0314 onde temos julgado como procedente a cobrança dessa infração, anexos”. Valor lançado R\$9.824,68.

2 – “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida (s) com pagamento do imposto por antecipação tributária. Contribuinte se creditou do ICMS destacado na devolução de mercadorias pertencentes a substituição tributária através CFOP 1202-2202. Tudo conforme demonstrativo analítico e mídia gravada em anexo”. Valor lançado R\$57.951,59.

O autuado, por intermédio de seus representantes legais, ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 18 a 31, onde, inicialmente, na descrição dos fatos, asseverou ser o Auto de Infração inteiramente improcedente, tendo em vista que:

I – Em relação a infração 1, as mercadorias listadas pelo Auto de Infração são materiais intermediários que utiliza em seu processo produtivo, o que lhe permite aproveitar créditos correspondentes ao imposto incidente nas respectivas operações;

II – Mesmo que se entenda que as mercadorias objeto da glosa dos créditos dizem respeito a bens de uso e consumo, o que diz assumir apenas para fins de argumentação, deve-se reconhecer que a vedação ao crédito de ICMS nas aquisições de bens destinados ao uso ou consumo imposta pelo artigo 29, § 1º, inciso II da Lei nº 7.014/96, afronta o princípio constitucional da não-cumulatividade, uma vez que a legislação do Estado da Bahia pretende vedar a utilização do crédito em hipótese não prevista na Constituição Federal – CF.

III – Em relação a infração 2, disse que o crédito aproveitado atendeu aos requisitos previstos pelos arts. 451 e 452 do RICMS/BA, uma vez que o ICMS destacado nas notas fiscais de devoluções correspondem, exatamente, ao valor do ICMS próprio destacado nas Notas Fiscais que acobertaram as vendas canceladas por conta de devoluções realizadas por seus clientes.

Dito isto, passou a discorrer de forma mais pormenorizada acerca da infração 1, afirmando que as aquisições se referem a bens intermediários que utiliza em seu processo produtivo, que lhe permitem a utilização dos créditos, citando a diferenciação do que considera como bens de consumo e bens intermediários.

Neste sentido disse que o Superior Tribunal de Justiça – STJ, já consolidou o entendimento de que os produtos intermediários, isto é, aqueles utilizados no processo industrial e que se desgastam gradativamente no processo produtivo, ainda que de forma indireta, geram direito a crédito de ICMS, citando como paradigma decisão monocrática proferida no Agravo em Recurso Especial nº 471.109.

Mencionou, em seguida, que no caso concreto seu estabelecimento em Salvador dedica-se a produção de produtos alimentícios diversos das marcas BRF, sendo notório que a fabricação de produtos alimentícios demanda cuidados especiais com a qualidade de insumos utilizados, com a refrigeração adequada, acondicionamentos para venda, esterilização do ambiente fabril, etc.

Por conta disso citou quão é necessário é o abastecimento dos aparelhos de condicionamento da sua unidade, com os gases responsáveis pelo seu funcionamento, a exemplo do Gás Freon e do Gás Oxigênio Industrial, os quais sustenta que se enquadram como produtos intermediários em seu processo produtivo.

Da mesma forma se referiu aos palletes, os quais considera imprescindíveis dos mesmos no seu processo produtivo, já que são utilizados para compor a própria embalagem do produto final, sem os quais seria impossível a venda das mercadorias que comercializa.

Para sustentar seus argumentos citou vasta legislação que considera aplicável ao seu entendimento, a nível estadual, federal, inclusive a CF do tocante ao princípio da não-cumulatividade do imposto, para concluir que não há dúvidas de que a vedação ao crédito de ICMS nas aquisições de bens destinados a uso e consumo imposta pelo artigo 29, § 1º, inciso II da Lei Estadual nº 7.014/96 afronta o princípio constitucional da não-cumulatividade do imposto, uma vez que a legislação deste Estado pretende vedar a utilização de crédito em hipótese não prevista na CF.

No tocante a infração 2, decorrente de utilização de créditos de ICMS relativos a devoluções de mercadorias por seus clientes, sustentou que a acusação merece ser inteiramente cancelada visto que seu procedimento atende os requisitos previstos pela legislação baiana para seu aproveitamento, uma vez que corresponde exatamente ao valor do ICMS próprio destacado nas Notas Fiscais de venda das mercadorias posteriormente devolvidas, citando os arts. 451 e 452 do RICMS/BA.

Para efeito de sustentação ao seu argumento, citou a título de exemplo, as seguintes operações, afixando foto dos documentos fiscais às fls. 127 e 128 dos autos: (i) em 18.12.2018 emitiu a nota fiscal de venda nº 5231379 por meio da qual vendeu ao cliente Cencosud Brasil Comercial Ltda., 1.440 caixas de “*Frango Sadia Int Cong*” e destacou o ICMS próprio no valor de R\$9.952,92, correspondente a R\$6,43 por caixa de mercadoria; (ii) no dia seguinte, 19.12.2018, a Cencosud devolveu uma das caixas adquiridas e, com isso, emitiu a nota fiscal de devolução nº 4475612 na

qual foi destacado um valor de ICMS exatamente de R\$6,43; *(iii)* com base na nota fiscal de devolução nº 4475612 se creditou do ICMS no valor de R\$6,43 a título de ICMS próprio, de modo a anular parcialmente, apenas na proporção da devolução, os efeitos da nota fiscal original.

Disse que esse procedimento ocorreu de forma idêntica as demais notas fiscais de devolução glosadas pelo autuante, razão pela qual mostra-se absolutamente improcedente o Auto de Infração.

Ponderou, ainda, que o Art. 290 do RICMS veda aos substituídos tributários que se aproveitem dos créditos de ICMS nas situações em que o imposto antecipado já fora recolhido anteriormente pelo substituto tributário, desonerando as operações subsequentes com as mesmas mercadorias.

Afirmou não ser esta a situação presente no caso sob análise já que figurou como substituta tributária, e não substituída, na cadeia produtiva, e, nessa qualidade, recolheu tanto o ICMS próprio na saída da mercadoria, quanto o imposto antecipado na entrada da mercadoria no Estado, incidente de forma presumida em relação as operações subsequentes.

Desta maneira, sustentou que a operação de saída que ensejou o recolhimento do ICMS próprio, em sua maioria operações interestaduais, foi cancelada por meio de devolução das mercadorias, fato este que implicou na necessidade de anulação dos efeitos fiscais da operação da venda original, sendo que, justamente para possibilitar essa anulação, evitando o enriquecimento ilícito do Estado, que os arts. 451 e 452 do RICMS regulamentaram a possibilidade de creditamento do ICMS próprio no caso de devoluções de mercadorias, sem fazer qualquer ressalva em relação à sistemática de substituição tributária.

Em conclusão disse que tendo em vista que cumpriu os requisitos para o aproveitamento do crédito do ICMS nas operações autuadas, e que o Art. 290 do RICMS/BA não é inaplicável às operações autuadas, não devendo, pois, prevalecer a glosa dos créditos, motivo pela qual o débito da infração 2 deve ser cancelado.

Aio final requereu a Improcedência do Auto de Infração, e, ainda, pela eventual conversão do julgamento em diligência a fim de que se confirmem os elementos trazidos pela Defesa e, por fim, indicou o endereço dos seus representantes legais para efeito de recebimento das intimações relativas ao presente PAF.

O autuante prestou a Informação Fiscal de fl. 147, nos seguintes termos:

*“Infração 01 – 01.02.02: Contribuinte se creditou indevidamente de materiais de uso e consumo, tais como, GLP a granel, pallet de madeira, gás, cabo silicone, cortina de pvc, fluido de corte, telefone celular, dentre outros, conforme planilha demonstrativa, notas fiscais e Acórdão CJF 0314 em anexo ao PAF.*

*Infração 02 – 01.02.05: Contribuinte se creditou indevidamente do imposto destacado nas devoluções de mercadorias pertencentes a substituição tributária com uso dos CFOPs 2202 e 1202, conforme demonstrativo analítico e notas fiscais em anexo ao PAF”.*

Concluiu ratificando a autuação e pugnando pela Procedência do Auto de Infração.

## VOTO

Inexistindo questionamentos relacionados aos aspectos formais do lançamento, que atende ao regramento previsto pelo Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, adentro ao exame do mérito da autuação.

Inicialmente, com fundamento no Art. 147, inciso I do citado RPAF/BA, indefiro o pedido de diligência formulado pelo autuado, tendo em vista que se encontram presentes nos autos todos os elementos necessários à formação do meu convencimento na condição de julgador. Aliás, a este respeito, vale aqui registrar, que apesar do autuante não ter enfrentado todos os aspectos da defesa, na forma prevista no § 6º, Art. 127 do referido Regulamento, dei prosseguimento à instrução processual, ante às razões acima já expostas.

Dito isto, vejo que a infração 01, onde foi exigido ICMS no valor de R\$9.825,68, se encontra assim posta: *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Contribuinte se creditou indevidamente de ICMS destacado nas aquisições de material de uso e consumo, tais como: Gás GLP, Pallet de madeira, telefone celular, entre outros. Tudo conforme demonstrativo analítico, mídia gravada e Acórdão CJF 0314 onde temos julgado como procedente a cobrança dessa infração, anexos”*.

O argumento defensivo é no sentido de que faz jus à utilização dos créditos fiscais que foram glosados, em razão de que os materiais objeto da autuação se enquadram como produtos intermediários que são utilizados em seu processo produtivo, e por esta razão, considerando o princípio da não-cumulatividade do imposto, tem direito à utilização dos mesmos.

Em primeiro lugar, é importante ressaltar que o estabelecimento autuado não exerce qualquer atividade industrial, sendo que, por isso mesmo, se encontra cadastrado na SEFAZ sob três atividades econômicas:

- Principal: 4634601 – Comércio atacadista de carnes bovinas, suínas e derivados;
- Secundárias: 4631100 – Comércio atacadista de leite e laticínios;  
4635499 – Comércio atacadista de bebidas não especificadas anteriormente.

Portanto, o tratamento a ser dado em relação aos materiais objeto da autuação, inseridos na planilha de fl. 08, é de aquisições de materiais por estabelecimento que exerce a atividade de comércio e não de indústria.

A citada planilha indica que tais aquisições se referem a GLP a granel, pallet de madeira, gás, cabo silicone, cortina de PVC, fluido de corte, telefone celular, antiembaçante para óculos, cancela, micro chave e fluido.

Analisando o tratamento tributário a ser dado a estas aquisições, em se tratando de estabelecimento inscrito na condição de comércio atacadista, considero que tais materiais, em nenhuma hipótese podem ser enquadrados como produtos intermediários, já que o estabelecimento autuado nada industrializa, apenas comercializa, tendo, portanto, todos eles, a característica de materiais para uso ou consumo próprio pelo estabelecimento, até porque, não se constituem em materiais para embalagem destinada ao consumidor final.

Nesta condição o Art. 29, § 1º, inciso II da Lei nº 7.014/96, estabelece que o uso do crédito fiscal ocorrerá a partir da data prevista na Lei Complementar nº 87/96, tratando-se de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento adquirente, enquanto a referida LC, em seu Art. 33, I, fixa esta data a partir de 1º de janeiro de 2033. Portanto, a glosa dos créditos levada a efeito na infração 1 está correta e deve ser mantida.

No que diz respeito ao argumento de que a vedação prevista pelo Art. 29 da Lei nº 7.014/96, afronta o princípio constitucional da não cumulatividade do imposto, destaco que o Art. 167, inciso I do RPAF/BA, dispõe que não se inclui na competência do órgão julgador administrativo a declaração de inconstitucionalidade na legislação tributária posta.

Infração 01 subsistente.

A infração 02 acusa o autuado de que *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida (s) com pagamento do imposto por antecipação tributária. Contribuinte se creditou do ICMS destacado na devolução de mercadorias pertencentes a substituição tributária através CFOP 1202-2202. Tudo conforme demonstrativo analítico e mídia gravada em anexo”*, sendo lançado o valor de R\$57.951,59.

O argumento defensivo central apresentado pelo autuado, é de que os créditos fiscais lançados, objeto da glosa, não podem ser exigidos, na medida em que os registros atendem a todos os requisitos previstos pela legislação para seu aproveitamento, em razão de corresponderem

exatamente ao valor do ICMS próprio destacado nas notas fiscais de vendas de mercadorias, e que posteriormente foram devolvidas.

Em sua informação fiscal, o autuante se limitou a dizer que o imposto foi creditado de forma indevida pelo autuado, nas devoluções de mercadorias sujeitas a substituição tributária, sem, contudo, ter efetuado uma análise pontual dos fatos.

Desta maneira, dúvidas não há de que tais créditos decorreram de devoluções de mercadorias efetuadas pelos clientes do autuado. De acordo com a planilha constante à fl. 09, essas operações predominantemente foram realizadas por contribuinte localizado no Estado de Sergipe, portanto, operações interestaduais, e, apenas quatro, resultaram de devoluções de vendas por contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Apesar das mercadorias envolvidas na autuação se encontrarem realmente incluídas na substituição tributária, produtos comestíveis resultantes do abate de aves e de suínos, tem-se que o crédito fiscal autuado foi decorrente do ICMS próprio destacado nas notas fiscais de vendas pelo autuado, cujo débito fora realizado em sua escrita fiscal por ocasião das respectivas saídas, e ocorrendo devolução total ou parcial dessas operações, mediante notas fiscais regulares emitidas pelos clientes do autuado, com destaque do imposto, este fora, ao meu ver, corretamente utilizado pelo autuado, para anular o débito da operação de venda/saída anterior, situação esta não contestada pelo autuante.

Se assim não procedesse o autuado, neste caso, o Estado estaria se beneficiando de um valor recolhido e não devido pelo autuado.

De maneira que ao meu entender, o procedimento do autuado não implicou em qualquer prejuízo ao erário, na medida que simplesmente anulou um débito anterior em face do desfazimento da operação originária, via devolução da mercadoria.

Desta forma, considero insubsistente a infração 02.

Em conclusão, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração no valor de R\$9.924,68.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279459.0003/21-0**, lavrado contra **BRF S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$9.924,68**, acrescido da multa de 60%, prevista pelo Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de setembro de 2021.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR