

**A. I. N°** - 276473.0025/18-9  
**AUTUADO** - MERSALUC COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA.  
**AUTUANTE** - ROSAMARIA BARREIROS FERNANDEZ  
**ORIGEM** - INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 09/07/2019

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0132-03/19

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **b)** MERCADORIAS COM SAÍDAS ISENTAS. **c)** ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA. Fatos reconhecidos pelo autuado. Infrações caracterizadas. 2. RECOLHIMENTO A MENOS. DOCUMENTOS FISCAIS. LIVROS FISCAIS. DIVERGÊNCIA ENTRE O IMPOSTO ESCRITURADO E O RECOLHIDO. Fato não contestado. 3. ALÍQUOTAS. APLICAÇÃO DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS. **a)** ECF. **b)** NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS. O sujeito passivo apresenta elementos, com o condão de elidir em parte, a acusação fiscal. Infrações parcialmente subsistentes. 4. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS. **a)** SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **b)** ANTECIPAÇÃO PARCIAL. Fatos reconhecidos. Infrações subsistentes. Auto de infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 26/09/2018, exige crédito tributário no valor de R\$95.415,25, em razão das seguintes irregularidades:

**Infração 01.** 01.02.03. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, nos meses de março a dezembro de 2015, no valor de R\$354,05 acrescido da multa de 60%;

**Infração 02.** 01.02.05. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a aquisição de mercadorias adquirida com pagamento de imposto por antecipação tributária, nos meses de janeiro, fevereiro, abril a dezembro de 2015, no valor de R\$1.296,20, acrescido da multa de 60%;

**Infração 03.** 01.02.28 – utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, com repercussão na obrigação principal. Erro na determinação da alíquota, nos meses de janeiro a julho, setembro a dezembro de 2015, no valor de R\$1.455,71, acrescido da multa de 60%;

**Infração 04** - 03.01.01 - recolheu a menos ICMS, em decorrência de desencontro entre os valores recolhidos e os escriturados, na apuração do imposto, nos meses de julho a setembro e dezembro de 2015, no valor de R\$977,72, acrescido da multa de 60%;

**Infração 05.** 03.02.02 - recolheu a menos ICMS, em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, através de ECF, nos meses de janeiro a dezembro de 2015, no valor de R\$68.262,65, acrescido da multa de 60%;

**Infração 06.** 03.02.02 - recolheu a menos ICMS, em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, através de NFe, nos meses de janeiro a dezembro de 2015, no valor de R\$8.119,28, acrescido da multa de 60%;

**Infração 07.** 07.01.02 - recolheu a menos o ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente a aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da

Federação, nos meses de fevereiro, abril, agosto e dezembro de 2015, no valor de R\$718,35, acrescido da multa de 60%;

**Infração 08.** 07.15.02 - recolhimento a menos do ICMS por antecipação parcial, referente a aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, destinadas a comercialização, nos meses de janeiro, março a junho, agosto a dezembro de 2015, no valor de R\$14.231,29, acrescido da multa de 60%.

O autuado impugna o lançamento fls.120/123. Reproduz as infrações que lhe foram imputadas. Diz ser empresa de direito privado, atuante no Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – supermercados. Vem por meio de seu advogado, apresentar contestação ao Auto de Infração, de acordo com os fatos que passa a expor.

Afirma que com o término da fiscalização, de posse do respectivo auto de infração, realizou a análise de todo o alegado pelo agente fiscalizador e assim, reconhece como integralmente procedente as infrações 01, 02, 03, 04, 07 e 08. Concorde com a procedência parcial da infração 05, argumentando que, uma vez realizada a análise, constata que os itens de papelaria e construção civil, cuja tributação é pelo regime de substituição tributária, constam no relatório como de tributação normal, conforme planilha em anexo, doc. (02), e por isso, se faz necessário um reexame nos demais itens constantes na infração fiscal.

De igual forma, diz ocorrer com a infração 06, visto que alguns itens apresentaram inconsistência no levantamento fiscal, sobre a tributação. Como exemplo mais chamativo, aponta o item couro bovino fresco. Transcreve os dispositivos regulamentares do RICMS-BA/2012, art. 286, II e III, §§ 2º e 3º, para lembrar que tais produtos possuem diferimento no lançamento do ICMS incidente. Conclui que se verifica a não tributação na saída de couro fresco, planilha em anexo doc 03.

Requer: (i) o recebimento da contestação uma vez que é tempestiva; (ii) a reanálise dos produtos cuja tributação foi apontada como divergente da legislação, uma vez que encontra itens que estão de acordo com regulamento do ICMS; (iii) a improcedência parcial do auto de infração, sendo constituído o valor real devido pelo requerente.

A Autuante presta informação fiscal fls.137/140. Sintetiza os termos da defesa. Constata as infrações que foram reconhecidas pelo Autuado.

Sobre a infração 05 – 03.02.02 – Saídas efetuadas através de ECF, afirma que o contribuinte questionou sobre as saídas de algumas mercadorias. Com relação a estas mercadorias, destaca cada uma delas como feito nas razões defensivas, reconhecendo a procedências dos argumentos contestatórios, no que diz respeito a bloco Fichário Jandaia BC 96 F –, Talão Nota Neutra 50 F, - Nota Promissória Talão com 50, - Talonária Nota Neutra 50 fls, Nota Promissória SD c/50, Joelho 90 Soldável 20 MM Krona, Joelho Soldável Krona Azul ½; Corante Globo Amarelo, Vermelho, Violeta, Cor Azul, Verde, Cor Marrom, Cor Ocre, Cor Preta, Plug Rosca Válvula/Pia/Lav. Krona.

Relativamente às mercadorias a seguir relacionadas, afirma não acolher as alegações do autuado e justifica seu entendimento:

a) - Luva Krona Soldável 20 MM e Luva Roscável 20 MM ½ Krona – Afirma que a NCM respectiva está presente no anexo único, porém a descrição das mercadorias, não se enquadra em qualquer daquelas relacionadas a materiais de construção;

b) - Massa para pastel, Massa leve Cumbuca, Massa leve Discão, Massa Rolo, – massa fresca – diz que não procede a defesa do contribuinte. Sobre as mercadorias, macarrão, talharim, espaguete, massas para sopas e lasanha, e outras preparações similares não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo. Explica que no que diz respeito às massas frescas, informa que são produzidas através do processo de laminação; em seguida passam por um processo de pasteurização ou de cozimento; a partir daí, as massas são submetidas a um processo parcial de secagem para se retirar o excesso de água absorvida na fase anterior. Aduz que as massas frescas são, em geral, comercializadas sobre refrigeração. Uma outra alternativa é a utilização de

embalagens especiais contendo uma atmosfera de nitrogênio e gás carbônico, sendo submetida posteriormente a um processo de esterilização. A umidade máxima é de 35,0% (contra uma umidade máxima de 13% das massas secas). Este maior teor de água é que determina o período menor de validade, pois a maior umidade faz com que as mesmas, fiquem sujeitas ao desenvolvimento de micro organismos.

c) Papel Alumínio – Não é material de papelaria e sim material para embalar e conservar alimentos;

d) Papel Manteiga – Não é material de papelaria e sim material para embalar e conservar alimentos;

e) - Ralo Japonês Válvula Galvanizado e Ralo Pia Cozinha Americano - Proteção do ralo da pia. Não fica fixo na pia. Não se caracteriza como material de construção.

Esclarece que a planilha que serve de base a esta infração foi reexaminada e foram mantidos os demais itens. Afirma que, após a exclusão dos itens listados pela defesa e que foram acolhidos pela fiscalização, foram gerados novos valores a pagar, conforme demonstrados fl.139.

No que diz respeito à infração 06 – 03.02.02 – Saídas efetuadas através de NFe, reproduz o inciso III, do art. 286, do RICMS/BA 2012, sobre o diferimento. Conclui que o estabelecimento, em questão, é um supermercado. Não apresenta entrada de gado vivo para abate. As notas fiscais de retorno de industrialização da empresa Frigorífico Nordeste Alimentos LTDA, de couro, para a empresa, não fazem referência a nenhuma nota fiscal elencada no Auto de Infração e os valores de couro devolvidos são bem inferiores às quantidades constantes nas notas fiscais de saídas.

Prossegue afirmando que as notas fiscais de entradas e saídas de couro encontram-se anexadas ao Auto de Infração. Além disso, o CFOP das notas de saída da empresa é o 5403, “*Venda de mercadoria adquirida de terceiros e sujeita a substituição tributária*”, o que não é o caso em questão. Dessa forma mantém o valor total da autuação nesta infração.

Pelo exposto, pede pela procedência parcial do Auto de Infração.

Ao tomar ciência da informação fiscal, o Autuado volta a se manifestar fls.192/193. Afirma que após análise do auto de infração, reconheceu de imediato a procedência das infrações 01, 02, 03, 04, 07 e 08, realizando o pagamento conforme doc.01 em anexo.

Em relação à infração 05, como foi constatada pelo agente fiscalizador, a procedência de vários itens indevidamente classificados como infração a legislação, pede que a fiscal reanalise a infração como um todo, uma vez que conta com um aparato tecnológico superior ao da Requerente.

Afirma que a análise por ele realizada é manual, item a item, ao apontar os itens improcedentes não significa que os demais são procedentes, ou seja, para a garantia de que as partes não sejam lesadas no seu direito ou em suas obrigações, a reanálise dessa infração é de extrema importância.

Sobre a infração 06, diz que a agente fiscalizadora está equivocada, pois tem as notas fiscais de entradas de gado vivo, adquirido de produtor rural, conforme notas fiscais em anexo doc. 02 a 26, descaracterizando a infração e demonstrado o direito ao diferimento do ICMS.

Diante do exposto requer: (i) a reanálise dos produtos cuja tributação foi apontada como divergente da legislação, uma vez que encontra itens que estão de acordo com regulamento do ICMS. (ii) a improcedência parcial da infração 06, uma vez que o alegado pelo agente fiscalizador não procede.

Consta às fls.226/228, extrato do SIGAT/SICRED com os valores reconhecidos pelo contribuinte.

## VOTO

O Auto de Infração em epígrafe, é composto por oito infrações arroladas pela fiscalização,

conforme relatadas na inicial.

Preliminarmente, embora não tenha sido suscitada qualquer questão de nulidade pelo defendente, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei nº 7014/96 e o RICMS/2012. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas nos levantamentos fiscais, que servem de base ao Auto de Infração, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento de defesa. A apuração do imposto se encontra em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração.

Nesse sentido, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

O defendente reconheceu o cometimento das irregularidades apuradas nas infrações 01, 02, 03, 04, 07 e 08, que declaro procedentes, considerando que não existe litígio a ser julgado, no que diz respeito às citadas infrações. Assim, passo a análise das infrações 05 e 06 que foram parcialmente contestadas.

No mérito, a infração 05 trata de recolhimento a menos de ICMS, em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, através de ECF, nos meses de janeiro a dezembro de 2015.

Em sua impugnação, o defendente contestou sob o argumento de que o levantamento fiscal carecia de uma reanálise, visto que teria identificado itens, como os de papelaria e construção civil, cuja tributação é pelo regime de substituição tributária, e constam do relatório da Autuante, como se fossem de tributação normal. Elaborou demonstrativo apontando tais produtos.

Em sede de informação fiscal, a Autuante afirmou ter realizado, de forma detalhada, uma análise de cada item apontado pela defesa. Acatou os argumentos contestatórios, no que tange as seguintes mercadorias: a Bloco fichário jandaia BC 96 F –, Talão nota neutra 50 F, - Nota promissória talão com 50, - Talonária nota neutra 50 fls, Nota promissória SD C/50, Joelho 90 soldáveis 20 mm krona, Joelho soldável krona azul ½; Corante globo amarelo, vermelho, violeta, cor azul, verde, cor marrom, cor ocre, cor preta, Plug rosca válvula/pia/lav. krona, excluiu do levantamento fiscal, por entender que de fato, se enquadram no referido regime.

Relativamente às mercadorias: Luva krona soldável 20 mm, Luva roscável 20 mm ½ krona, Massa para pastel, Massa leve cumbuca, Massa leve discão, Massa rolo, – massa fresca, Papel alumínio, Papel manteiga, Ralo japonês válvula galvanizado, Ralo pia cozinha americano, afirmou que os argumentos da defesa não podem ser acolhidos, considerando que, seja pela NCM, descrição ou destinação destas mercadorias, elas não estão enquadradas no regime de substituição tributária.

Analisando as alegações da defesa, especialmente o demonstrativo que elaborou, observo que o critério utilizado com base na legislação de regência, para classificar as mercadorias no regime de substituição tributária, decorrem necessariamente, de seu enquadramento na NCM/ Nomenclatura Comum do Mercosul, associado a sua descrição. Dessa forma, deve ser levada em consideração, a NCM associada a cada produto constante do Anexo I do RICMS/2012, e para aquelas mercadorias, em que a norma determina uma destinação específica, esta não pode ser ignorada.

No presente caso, conforme esclareceu corretamente a Autuante, mercadorias que embora possuam descrição similar, a uma outra que esteja no regime de ICMS/ST, mas que possui destinação diversa daquela definida na legislação, não podem gozar do aludido benefício. A título de exemplo, as mercadorias, papel alumínio e papel manteiga, utilizados na proteção e

higienização de alimentos, apesar de descritos como papel, não podem ser confundidos com artigo de papelaria.

Sendo assim, acolho as conclusões da Autuante e a infração 05, remanesce parcialmente em R\$68.195,10, nos exatos termos da planilha que elaborou à fl.139, demonstrativo sintético fls. 141/164. Infração parcialmente subsistente.

No que diz respeito à infração 06 – 03.02.02 – foi imputado ao autuado recolhimento a menos de ICMS, em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, através de NFe, nos meses de janeiro a dezembro de 2015.

O defendente alegou, que da mesma forma que ocorreu na infração 05, identificou alguns itens no levantamento fiscal que apresentaram inconsistência. Cita como exemplo, o couro bovino fresco, que estaria no regime de diferimento nos termos do RICMS-BA/2012, art. 286, II e III, §§ 2º e 3º, e constaria da planilha do fiscal com incidência do imposto. Disse que a agente fiscalizadora se equivocou, pois tem as notas fiscais de entradas de gado vivo, adquirido de produtor rural, que anexou ao PAF, doc. 02 a 26, demonstrando o direito ao diferimento do ICMS.

Em sede de informação fiscal, a Autuante esclareceu que o estabelecimento em questão é um supermercado, por isso não comprovaria a entrada de gado vivo para abate. Acrescentou que as notas fiscais de retorno de couro, da empresa Frigorífico Nordeste Alimentos LTDA, para a empresa autuada, não fazem referência a qualquer nota fiscal elencada no Auto de Infração.

Sobre o diferimento, matéria ora em discussão, assim estabelece o art. 286, II e III, §§ 2º e 3º do RICMS-BA/2012, assim estabelece, *in verbis*:

*Art. 286. É diferido o lançamento do ICMS:*

*( . . . )*

*b) nas seguintes saídas internas de couros e peles em estado fresco, salmourado ou salgado:*

*b.1) retornos simbólicos efetuados por abatedouro que atenda às disposições da legislação sanitária federal ou estadual para o remetente do gado que o tenha enviado para abate por sua conta e ordem, desde que seja emitida nota de venda do respectivo couro ou pele do remetente para o abatedouro;*

*b.2) efetuadas pelo remetente do gado para abate por sua conta e ordem, destinadas ao estabelecimento abatedouro que tenha efetuado o abate do animal e desde que o abatedouro atenda as disposições da legislação sanitária federal ou estadual;*

*b.3) de couros e peles em estado fresco, efetuadas pelo estabelecimento abatedor que atenda as disposições da legislação sanitária federal ou estadual, com destino a estabelecimento de terceiro localizado dentro do próprio estabelecimento abatedor e inscrito no cadastro de contribuintes, que efetue a salmoura ou salga do couro ou pele;*

*b.4) com destino à indústria de curtimento de couro.*

*Encerra-se o diferimento na saída subsequente da mercadoria ou do produto resultante de sua industrialização.*

No presente caso a autuação se deu sobre couro, mercadoria enquadrada no regime mencionado.

Sobre este tema, espécie do gênero substituição, da análise da legislação tem-se que: substituição tributária por diferimento, diz respeito às situações em que, segundo a lei, a responsabilidade pelo pagamento do imposto incidente sobre determinada operação efetuada no presente é transferida para o adquirente ou destinatário da mercadoria na condição de sujeito passivo por substituição vinculado à etapa posterior, ficando adiados o lançamento e o pagamento do tributo para o momento em que vier a ocorrer determinada operação, ou evento expressamente previsto pela legislação.

Ressalto em acorde com os dispositivos retro transcritos, que é diferido o lançamento do ICMS, nas saídas de couros efetuadas pelo remetente do gado para abate por sua conta e ordem, pelo estabelecimento abatedor com destino a estabelecimentos de terceiros localizados dentro do próprio estabelecimento abatedor, e ainda, pelos retornos simbólicos efetuados pelo abatedouro.

Observo que somente se encerra o diferimento, na saída subsequente da mercadoria ou do produto resultante de sua industrialização, ou no momento em que ocorrer a saída para outra Unidade da Federação. Importante registrar, que não há exigência regulamentar para que haja previamente, sua habilitação para operar nesse regime, perante a repartição fiscal do seu domicílio tributário.

Ressalto, que a norma veda o destaque do ICMS no documento fiscal da mercadoria enquadrada no regime de diferimento. Naturalmente que existe também a vedação para não possibilitar ao adquirente neste Estado fazer uso do crédito fiscal destacado. Neste caso específico, as notas fiscais de remessas e retornos de couro em sangue, fls.165/187, foram assim, emitidas. Vale acrescentar, que o autuado rebate a afirmação da autuante, de que não observou entrada de bovinos para abate, pensando os documentos fiscais às fls. 198/233.

Face ao exposto, entendo ser descabida a exigência do ICMS relativo ao couro em sangue, lançado neste item do presente Auto de Infração. Infração parcialmente subsistente.

Dessa forma, excluindo a mercadoria “couro bovino fresco” do levantamento fiscal às fls. 71 a 73 do presente PAF, a infração 06 remanesce no valor de R\$3.177,89, conforme quadro abaixo:

Ocorrências	Após Julgamento	Ocorrências	Após Julgamento
01/2015	681,74	07/2015	283,26
02/2015	226,22	08/2015	108,61
03/2015	482,50	09/2015	110,67
04/2015	336,39	10/2015	94,45
05/2015	351,79	11/2015	76,78
06/2015	365,89	12/2015	59,59

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **276473.0025/18-9**, lavrado contra **MERSALUC COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$90.406,31**, acrescido das multas de 60%, previstas no inciso VII, alínea “a” e inciso II, alíneas “a”, “f”, “b”, “d”, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de junho de 2019.

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA - JULGADOR