

**PROCESSO** - A. I. Nº 281332.0002/15-6  
**RECORRENTE** - R. CRUZ SUPERMERCADO LTDA. - EPP  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0046-05/16  
**ORIGEM** - INFAS ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 08.09.2020

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0143-11/20-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. **a)** OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. **b)** OPERAÇÕES COM ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DO IMPOSTO APURADO ATRAVÉS DE SAÍDA DE MERCADORIA POR ECF. 2. LIVROS FISCAIS. DIVERGÊNCIA ENTRE O VALOR DE ICMS DEVIDO APURADO ATRAVÉS DO MAPA RESUMO DAS VENDAS DAS MÁQUINAS DE ECF E O ESCRITURADO NOS LIVROS FISCAIS. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Não ficou demonstrada a impossibilidade de se apurar a infração através do levantamento realizado pelo autuante. Infração mantida. O lançamento foi baseado em sua integralidade na documentação fornecida pelo próprio Recorrente, utilizando da classificação fiscal das mercadorias indicadas nos Cupons Fiscais. Não restou comprovado o cumprimento dos requisitos para fruição do benefício insculpido no art. 353, §5º do RICMS/97. A simples negativa do cometimento das Infrações não tem o condão de afastar a presunção de legitimidade da Autuação, nos termos do art. 143 do RPAF. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão proferida pela 5ª JJF em 10/03/2016 que julgou, por unanimidade, Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado com o objetivo de exigir crédito tributário no valor histórico de R\$390.290,48, em decorrência do cometimento de quatro infrações, sendo que apenas foram objeto do Recurso Voluntário, as Infrações 01 a 03.

**Infração 01.** – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. (RV).

**Data da Ocorrência:** Entre 31/01/2011 e 31/12/2012. **Valor:** R\$ 353.984,56.

**Infração 02.** – Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. Erro na determinação do valor do imposto apurado através de saída de mercadoria por ECF, onde são cadastradas as alíquotas correspondentes à carga tributária efetivamente praticada. (RV).

**Data da Ocorrência:** Entre 31/01/2011 e 31/12/2012. **Valor:** R\$ 19.973,44.

**Infração 03.** – Recolheu a menos ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. Trata-se de diferença entre o valor de ICMS devido apurado através do mapa resumo das vendas das máquinas de ECF e o escriturado nos livros fiscais Demonstrativos listados no item 04 do índice desse PAF. (RV).

**Data da Ocorrência:** 31/07/2012 e 31/08/2012. **Valor:** R\$ 12.732,48.

Após concluída a instrução, os autos foram remetidos para apreciação pela 5ª JJF que entendeu

por bem, julgar, por unanimidade, Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe nos seguintes termos:

*“O presente lançamento de ofício, ora impugnado, contempla 04 infrações, tanto por descumprimento de obrigação principal como acessória, já devidamente relatadas.*

*Cabe alinhar, preliminarmente, que o sujeito passivo sustenta exclusivamente a nulidade quanto às infrações 01 a 03, sob o argumento de que os levantamentos efetuados pela autuante não permitem as conclusões que chegou quanto à falta de recolhimento do ICMS. A nulidade arguida não se verifica, na medida em que a autuante embasa seu levantamento no tratamento concedido pelo autuado a cada mercadoria, extraída dos cupons fiscais. O impugnante não trouxe aos autos as provas necessárias para demonstrar que os levantamentos constatam as diferenças apuradas ou não refletem o incorreto tratamento tributário, aplicado pelo autuado.*

*Verifico, em relação às infrações 01 e 02, que o autuante realizou o levantamento, conforme consta em sua informação fiscal, com base nos Cupons Fiscais que discriminam, por item de mercadoria e por venda, os valores que na Redução Z refletidos na escrita fiscal do contribuinte. Assim, como base para elaboração dos demonstrativos, foram usados dados retirados diretamente dos ECF. Foram extraídos dos ECFs do contribuinte os dados das vendas dos mesmos e analisado o tratamento tributário dado a cada item de mercadoria vendida, por Cupom Fiscal.*

*Foi elaborado o demonstrativo que serve de base para o lançamento, constando número da máquina de EFC na qual o cupom foi emitido, o número e data de cada cupom e número de item do cupom, bem como a descrição da mercadoria e o tratamento tributário, diferente da questão enfrentada no acórdão trazido pelo impugnante, na medida em que o levantamento a que se refere o auto de infração constante do acórdão foi com base nos arquivos do SINTEGRA, que podem ser contrapostos à escrita fiscal, conforme destaca muito bem o autuante.*

*Quanto à arguição de que não se pode generalizar a aplicação das alíquotas por mercadoria, verifico que, em relação ao que o sujeito passivo aponta especificamente, o benefício previsto no art. 353, §5º do RIMCS/97, e art. 271 do atual RICMS/BA, é condicionado ao atendimento de seus requisitos.*

*O sujeito passivo não demonstra ter atendido as condições para fruição do benefício que alega, bem como não demonstra que o tratamento tributário por ele concedido às mercadorias, alvo da exigência, está conforme determina a legislação do ICMS, ou seja, exemplificadamente, se as mercadorias consideradas, por ele, com fase de tributação encerrada atende ao que determina a legislação (adquiriu com substituição tributária ou pagou a antecipação), ou mesmo se as mercadorias, alvo de isenção ou redução de base de cálculo, têm os seus benefícios assegurados com o atendimento das condições necessárias pra fruição do mesmo.*

*Quanto a esta questão destaca ainda o autuante: “Ressalte-se, porém, que a nota fiscal a ser emitida pelo estabelecimento abatedor, sem destaque do ICMS, deverá conter a informação relativa à observância da legislação sanitária estadual ou federal, para fins de controle da fiscalização. Da mesma forma, o documento fiscal emitido pelo Consulente quando das vendas subsequentes dos referidos produtos deverá conter a observação de que a operação encontra-se beneficiada pela dispensa do lançamento e recolhimento do imposto, na forma prevista no Art. 271 do RICMS/BA.”*

*Considero, assim, mantidas as infração 01 e 02.*

*Em relação à Infração 3, trata “de diferença entre o valor de ICMS devido apurado através do mapa resumo das vendas das máquinas de ECF e o escriturado os livros fiscais.”*

*Cabem aqui as mesmas considerações relativas às infrações 01 e 02 no que tange ao exame dos dados que serviram de base para a exigência fiscal. Reitero que: a escrita fiscal do contribuinte reflete a Redução Z, que traz apenas o resumo diário das vendas por situação tributária. Nesse trabalho, afirma, novamente, que analisou os Cupons Fiscais, que discriminam por item de mercadoria, e por venda, os valores que na Redução Z estão consolidados. Estamos fazendo portanto, o trabalho com o dado na menor granulação possível e portanto numa situação incontestável de segurança documental. Destaca que os demonstrativos são claros e estão exaustivamente detalhados não deixando margem a nenhum questionamento. As alegações do autuado restam infundadas.*

*Para as infrações 01 e 02 foram examinadas e exigidas as diferenças relativas ao tratamento tributário dispensado para cada produto. As diferenças foram em razão de equívocos do sujeito passivo quanto ao tratamento tributário incidente em cada produto. Na infração 03 foi examinado se o montante declarado nos livros fiscais coincidia com o montante apurado, consolidando-se os movimentos das máquinas de ECF no período fiscalizado. Trata-se de diferença entre o valor de ICMS devido apurado através do mapa resumo das vendas das máquinas de ECF e o escriturado nos livros fiscais Demonstrativos listados pelo autuante no item 04 anexo aos autos.*

*Assim, na infração 3 o tratamento tributário dado pelo contribuinte aos produtos não foi objeto de análise.*

*Diante do exposto, tendo em vista que o sujeito passivo não trouxe aos autos elementos que elidam a exigência*

*fiscal, fica mantida na íntegra a infração 3.*

(...)

*Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”.*

Intimado acerca do resultado do julgamento, o sujeito passivo interpôs **Recurso Voluntário (fls. 209/217)**, com base nas seguintes alegações:

- a) Com relação às Infrações 01 e 02, afirma que a sistemática de escrituração das operações de vendas realizadas mediante emissão de Cupom Fiscal é diferenciada da escrituração de nota fiscal, haja vista que no Cupom Fiscal emitido não há destaque de ICMS. Por isso, a escrituração é pautada pelos lançamentos dos respectivos valores consolidados diariamente e apurados para as diversas situações tributárias, e que, dessa forma, a escrituração das operações realizadas mediante emissão de Cupom Fiscal no livro Registro de Saídas deve ser realizada com base na Redução Z emitida para cada dia de operação de venda no ECF;
- b) Segue aduzindo que, para que se possa apurar se o contribuinte escriturou erroneamente os valores para cada situação tributária, é necessário que a Fiscalização demonstre quais os valores que deveriam ter sido lançados para cada dia de venda e por ECF. Ou seja, demonstrar, para cada Redução Z escriturada que os valores lançados para as diversas alíquotas efetivas estavam divergentes dos valores apurados no levantamento fiscal realizado, o que não teria sido feito;
- c) Indica procedimento que entende ser o correto, caso houvesse um roteiro de fiscalização para verificar a regularidade dos valores lançados pelas vendas em ECF, qual seja:

**i) para apuração de valores diários por ECF:**

1. a partir dos registros C425 do arquivo da EFD-ICMS/IPI ou o arquivo binário extraído das memórias internas de cada ECF (Memória Fiscal e Memória de Fita-Detalhe) – levantar os itens de mercadorias ou serviços comercializados ou prestados no mês, os valores das operações e a tributação aplicada (quando se tratar de item tributado, indicar alíquota efetiva); Atenção: o uso de arquivo binário extraído do ECF requer a conversão para arquivo tipo texto no leiaute definido no Ato COTEPE/ICMS nº 17/04;
2. efetuar a classificação fiscal de cada item, na visão do Fisco;
3. levantar os valores consolidados por situação tributária, por dia e por ECF, na visão do fisco;
4. confrontar os valores apurados com os valores lançados pelo contribuinte nos respectivos livros Registro de Saídas; considerando que a apuração é mensal, deve-se considerar a totalidade, por situação tributária, dos valores lançados para todos os ECF;
5. verificar se os valores lançados foram transportados corretamente para o respectivo livro Registro de Apuração do ICMS e se houve lançamento de ajuste na apuração;
6. havendo divergência a favor do fisco, entre os valores apurados e os lançados pelo contribuinte, realizar o lançamento de ofício, com imposição de multa;

**ii) para apuração de valores mensais por ECF:**

1. a partir dos registros fiscais tipo 60R do arquivo Sintegra, dos registros C425 e dos registros C495 do arquivo da EFD-ICMS/IPI ou o arquivo binário extraído das memórias internas de cada ECF (Memória Fiscal e Memória de Fita-Detalhe) – levantar os itens de mercadorias ou serviços comercializados ou prestados no mês, os valores das operações e a tributação aplicada (quando se tratar de item tributado, indicar alíquota efetiva); Atenção: (1) o uso dos registros C245 requer seja realizada a consolidação mensal dos valores por situação tributária; (2) o uso de arquivo binário extraído do ECF requer a conversão para arquivo tipo texto no leiaute definido no Ato COTEPE/ICMS nº 17/04;
2. efetuar a classificação fiscal de cada item, na visão do Fisco;

3. levantar os valores consolidados por situação tributária, por mês e por ECF, na visão do Fisco;
  4. confrontar os valores apurados com os valores lançados pelo contribuinte nos respectivos livros Registro de Saídas; considerando que a apuração é mensal, deve-se considerar a totalidade, por situação tributária, dos valores lançados para todos os ECF;
  5. verificar se os valores lançados foram transportados corretamente para o respectivo livro Registro de Apuração do ICMS e se houve lançamento de ajuste na apuração;
  6. havendo divergência a favor do fisco, entre os valores apurados e os lançados pelo contribuinte, realizar o lançamento de ofício, com imposição de multa.
- d) Sustenta que não há como afirmar, com base na sistemática e nos demonstrativos apresentados pela autuante, que a autuada lançou a menor o ICMS devido mensalmente nas saídas com emissão de Cupom Fiscal;
- e) Afirma que não se poderia generalizar que determinado produto tivesse sempre a mesma tributação nas vendas a varejo, como foi feito pela Fiscalização. Afirma que cuidados deveriam ser tomados a esse respeito. Para exemplificar, indicou que nos relatórios apresentados para as infrações 01 e 02 a auditora fiscal atribuiu a carga tributária efetiva de 7,00% (sete por cento) para todas as mercadorias “charque”, quando a legislação estabelece diferenciação de tributação pela origem do produto. Tal diferenciação estava prevista no art. 353, § 5º do RICMS vigente até 31/03/2012 e está presente no atual RICMS em seu art. 271, onde há expressa dispensa do lançamento e do pagamento do ICMS para os produtos comestíveis, resultantes do abate de gado bovino, bufalino, suíno, equino, caprino, ovino, asinino e muar, efetuadas de estabelecimento abatedor que atenda a legislação sanitária estadual ou federal, bem como as operações internas subsequentes. Alega que o mesmo se pode conjecturar em relação aos produtos do tipo linguiça, nos termos do Parecer DITRI nº 22102/2013, de 29/08/2013;
- f) Aduz que a conjectura acima foi teórica e serve para mostrar que quem alega deve provar suas alegações. Se há exigência de ICMS para charque pela tributação de 7,00%, caberia à autuante provar que o charque era produzido fora da Bahia ou que não contava com a dispensa do lançamento e pagamento do ICMS. Quem acusa deve provar, salvo na hipótese de presunção legal com inversão do ônus da prova;
- g) Alega ainda que os relatórios da auditora fiscal também apresentam erros na tributação de mercadorias, a exemplo dos produtos “CREMOSINHO DOCE MEL” e “REDUTOR SANITARIO LO”, sujeitos ao regime da substituição tributária. Afirma que tais erros seriam apenas demonstrativos, e que a falta de relatório com o cadastro de mercadorias com a classificação fiscal a partir do ponto de vista da auditora, impede a análise mais ampla para todos os ECF e situações indicadas nas infrações 01 e 02.
- h) Assim, sustenta que a autuação seria nula, pois demonstrativos apresentados configuram uma situação jurídica de insegurança na constatação da ocorrência do ilícito (infração) objeto das acusações (art. 18, IV, “a”, do RPAF), assim como do montante do débito tributário devido (art. 18, § 1º do RPAF), caso a infração tivesse ocorrido.
- i) No tocante à Infração 03, alega que a fiscalização não indicou os valores apurados por situação tributária para cada dia de emissão de Redução Z nos ECF, e que seria necessário que indicasse os valores por situação tributária que entende ser o correto e demonstre a apuração dos valores. Depois é necessário comparar os valores apurados com os valores lançados por situação tributária por dia e por ECF, no livro Registro de Saídas. Depois verificar a ocorrência de ajuste no livro Registro de Apuração do ICMS. A partir daí, indicar as divergências, sejam a menor, a maior ou ausência de lançamento de Redução Z;
- j) Além disso, aduz que a Fiscalização teria errado na classificação de itens e mercadorias, o que compromete o lançamento, a exemplo de Iogurtes sujeitos à ST e de Arroz Integral que é

isento;

k) Por fim, pugna também pela nulidade da Infração 03, pois se configura situação jurídica de insegurança na apuração do montante do débito (art. 18, § 1º do RPAF).

A PGE/PROFIS, ao tomar conhecimento do Recurso Voluntário emitiu parecer (**fls. 225/227**), opinando pelo não provimento do Recurso Voluntário, tecendo os seguintes argumentos:

- i) Restou comprovado que a autuação tomou como base a classificação das mercadorias fornecidas pelo próprio sujeito passivo, a partir da análise dos dados constantes nos seus ECF'S;
- ii) A Recorrente não teria trazido provas que sustentassem suas alegações, de modo que a simples negativa do cometimento das infrações não tem o condão de elidir a autuação, nos termos do art. 143 do RPAF;
- iii) Com relação à alegação de que a Fiscalização não poderia generalizar que um produto esteja sujeito sempre a mesma alíquota nas vendas a varejo, pontuou que o Recorrente não demonstrou ter cumprido os requisitos para fruição do benefício insculpido no art. 353, §5º do RICMS/97 e art. 271 do RICMS/12, nem tampouco evidenciou que a classificação tributária por ele atribuída está em compasso com as normas atinentes à matéria.

Os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, na assentada de julgamento datada de 06/10/2016 após a leitura do relatório e identificação da matéria objeto da lide, decidiram converter os autos em diligência (**fl. 229**), com o objetivo de que o Recorrente apresente lista completa das mercadorias que entende estarem lançadas no Auto de Infração com tributação incorreta, tendo em vista o exemplo trazido à fl. 226.

O Recorrente junta petição anexando a lista solicitada (**fls. 239/265**).

Intimada sobre a Manifestação do Recorrente, a Autuante se manifesta (**fl. 268**), alegando que o exemplo apresentado pelo Recorrente à fl. 226 se refere à Infração 03, a qual tomou como base a classificação tributária constante nos cupons fiscais emitidos pelo próprio Recorrente. Além disso, sustenta que a lista elaborada pelo Recorrente não faz conexão aos demonstrativos elaborados pela Fiscalização, pois não existe referência de nº de cupom fiscal, data ou mesmo ao exercício que se refere.

Os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, na assentada de julgamento datada de 04/04/2019, após a leitura do relatório e identificação da matéria objeto da lide, decidiram novamente converter os autos em diligência (**fl. 291**), com o objetivo de que o Recorrente apresente as informações indicadas pela Autuante.

Em cumprimento à diligência, o Recorrente peticionou (**fl. 298**) informando a juntada de CD com as informações solicitadas.

Posteriormente, os autos foram reencaminhados para esta 1ª Câmara, com o objetivo de ser apreciado o Recurso Voluntário.

## VOTO

Mediante o presente Auto de Infração, imputa-se ao sujeito passivo o cometimento de quatro infrações à legislação tributária, sendo que apenas constituem objeto do Recurso Voluntário as Infrações 01 a 03, todas referentes à falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS. A Infração 04 foi julgada Improcedente pela Junta, sem Recurso de Ofício.

O Recorrente, na sua peça recursal, alega em síntese, que a Autuação padece de nulidade, sob o argumento de que há insegurança na constatação da ocorrência do ilícito objeto das acusações, assim como do montante do débito tributário, na medida em que afirma que o critério de avaliação utilizado pela Autuante não serviria para apurar corretamente eventuais diferenças no recolhimento, e pelo fato da Autuante ter considerado como tributadas determinadas mercadorias

sujeitas à ST ou Isentas.

Destaco inicialmente que o lançamento foi baseado em sua integralidade na documentação fornecida pelo próprio Recorrente, utilizando da classificação fiscal das mercadorias indicadas nos Cupons Fiscais, bem como que as alegações do contribuinte quanto à metodologia utilizada pela Fiscalização não tem o condão de infirmar o resultado, pois atuou a Autuante com base no que dispõe a legislação, e que devia o sujeito passivo indicar expressamente os itens em que a tributação teria sido supostamente indicada erroneamente, com indicação, inclusive, dos dispositivos legais aptos a sustentar eventual isenção, redução de base de cálculo, etc.

Com relação a planilha juntada pelo Recorrente em cumprimento à diligência solicitada por esta Câmara, observo que somente faz referência a uma das máquinas de cupom fiscal, qual seja a “DR0610BR000000208618”. Compulsando por amostragem a listagem solicitada, observo que diversos produtos listados não são objeto de qualquer das Infrações objeto do lançamento, a título de exemplo o produto “CUSCUZ SAO BRAZ” relacionado ao Cupom nº 073406 de janeiro de 2011.

Aparentemente a lista acostada se refere a todas as mercadorias comercializadas pelo Recorrente com pagamento realizado naquela máquina, o que torna impossível a análise por parte deste Julgador. Somente foi possível verificar a existência dos produtos “Charque” e “Linguiça” nos meses de janeiro e fevereiro de 2011 que se encontram efetivamente na autuação.

Com relação a esses produtos, a questão perpassa pelo cumprimento dos requisitos para fruição do benefício insculpido no art. 353, §5º do RICMS/97, que assim dispõe:

*§ 5º Tratando-se de produtos comestíveis resultantes do abate de aves e de gado bovino, bufalino e suíno:*

*I - fica atribuída ao contribuinte que efetuar a remessa de aves vivas e gado bovino, bufalino e suíno destinado para o abate, a responsabilidade pela antecipação do ICMS relativo às operações internas subsequentes com os produtos comestíveis resultantes do abate, sendo que o imposto relativo à antecipação tributária englobará o devido na operação com os animais vivos.*

*II - se o abate ocorrer em estabelecimento situado neste Estado que atenda às disposições da legislação sanitária federal e estadual, observado o disposto no § 8º do art. 347:*

*a) fica dispensado o lançamento e o pagamento do imposto relativo às operações internas, próprias e subsequentes;*

*b) tratando-se de operação de saída interestadual, será emitida Nota Fiscal com destaque do imposto, sem ônus tributário para o emitente, para creditamento do imposto pelo destinatário.*

*III – tratando-se de gado suíno, a dispensa prevista na alínea “a” do inciso II deste parágrafo, alcança as operações com os produtos resultantes do abate efetuado em estabelecimento localizado em outro estado da Federação, desde que:*

*a) o abatedouro atenda as disposições da legislação sanitária federal;*

*b) o abate seja realizado por conta e ordem de contribuinte localizado na Bahia;*

*c) tenha sido celebrado protocolo para remessa e retorno do gado com suspensão do imposto.*

Segundo a Fiscalização, o benefício de que trata o presente dispositivo não foi concedido “porque não restou comprovado que o contribuinte cumpriu as exigências legais para fazer jus ao mesmo”, notadamente com relação à comprovação de que o abate do animal ocorreu com o atendimento das condições estabelecidas na legislação sanitária federal e estadual. Tal fato, destaco, não foi objeto de argumentação específica pelo Recorrente, bem como não foram juntados documentos capazes de infirmar o entendimento esposado pela Fiscalização.

Dessa forma, a simples negativa do cometimento das Infrações não tem o condão de afastar a presunção de legitimidade da Autuação, nos termos do art. 143 do RPAF.

Por tudo quanto exposto, não verifico qualquer nulidade no lançamento e, assim, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 281332.0002/15-6, lavrado contra **R. CRUZ SUPERMERCADO LTDA. - EPP**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$385.690,48**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de junho de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LEONEL ARAÚJO SOUZA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGF/PROFIS