

**PROCESSO** - A. I. Nº 276473.0025/18-9  
**RECORRENTE** - MERSALUC COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0132-03/19  
**ORIGEM** - INFAS TEIXEIRA DE FREITAS (EXTREMO SUL)  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 01/04/2021

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0013-12/21-VD

**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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em razão do acórdão proferido pela 3ª JJF, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em 26/09/2018, para exigir crédito tributário no valor de R\$95.415,25, em razão das seguintes irregularidades objeto do presente recurso:

*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%;*

A 3ª JJF dirimiu a lide com base no voto condutor abaixo transcrito, julgando Procedente em Parte o presente Lançamento Fiscal.

## 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 deficiente 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 respeitos 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 deficiente 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 deficiente 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, apensando 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.*

Inconformada com a decisão de piso, a recorrente interpôs Recurso Voluntário tecendo as seguintes alegações de defesa.

Explica a recorrente que reconheceu as infrações 01, 02, 03, 04, 07 e 08 e que os valores foram recolhidos, devendo estes serem excluídos do auto de infração.

Quanto as infrações 05 e 06 contesta a negativa do seu pedido de diligência. Diz que a insegurança gerada por esta negativa tem causado prejuízos ao contribuinte, uma vez que em seu primeiro contato com a auto de infração o tempo concedido para análise é reduzido, porque é feito de forma manual, com certeza devem existir outros itens cobrados indevidamente que fazem parte do crédito ora apurado.

Aduz que a diligência fiscal significa o reexame não apenas dos itens mencionados pelo

contribuinte, mas na infração como um todo, no caso em analise todas as infrações constatadas foram recolhidas, das 8 infrações restaram duas, as de número 5 e 6, para serem reavaliadas pela autoridade competente, para garantia de que todos os erros foram sanados não transformando um auto de infração em um confisco.

Diante do exposto requer:

- a) O recebimento deste RECURSO VOLUNTÁRIO uma vez que tempestivo.
- b) A dedução do montante das infrações já recolhidas do total do auto de infração, conforme os documentos anexados.
- c) A concessão de DILIGÊNCIA FISCAL, para reexame de todos os produtos constantes na infração 05 e 06 do auto de infração.

Este é o relatório.

## VOTO

Visa o presente Recurso Voluntário, combater especificamente 2 infrações de um Auto de Infração lavrado com 8 infrações.

As infrações 05 e 06 tratam de mesma imputação, qual seja: “*recolheu a menos ICMS, em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas*” sendo a infração 05 através de ECF e infração 06 através de NFe.

Não há alegações de nulidade, pelo que avanço na apreciação meritória das referidas infrações.

A recorrente restringe-se a alegar que a negativa da diligência pleiteada em sede de impugnação prejudicou o contraditório, visto que o prazo de defesa foi insuficiente para análise integral de todos os itens que compõem as referidas infrações.

Alega a recorrente que a análise dos relatórios anexos ao PAF foi toda feita manualmente e que, portanto, há possibilidade de existir outros itens cobrados indevidamente que, apesar de não terem sido apontados em defesa, podem, contudo, fazer parte do crédito ora apurado.

Nessa perspectiva, pode-se dizer que o ônus da prova incumbe à ora recorrente, devendo, pois, empenhar-se em diligenciar os esclarecimentos sobre o que existe de duvidoso, produzindo, pois, prova nos autos em benefício da busca da verdade real.

O ônus da prova é um encargo-dever da recorrente. Ou seja, não basta alegar, necessário, portanto, que traga provas que satisfaçam o convencimento do julgador.

A determinação da realização de diligências, visa a melhorar a compreensão a respeito dos fatos controvertidos. Contudo, não há no presente Recurso qualquer indicativo ou prova que remeta a reanálise do presente lançamento.

Em sede de impugnação, afirmou a recorrente que concordava com a procedência parcial da infração 05, argumentando que, uma vez realizada a análise, constatou 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.

A mesma situação se constata em relação à 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.

Ou seja, a recorrente, em sede de defesa, insurgiu-se tão somente em relação às mercadorias do

segmento de papelaria e da construção civil, afirmando estarem enquadradas no regime de substituição tributária e, indevidamente, consideradas tributadas. Em sede recursal, repisa as mesmas alegações.

Em referência à infração 06, trouxe as mesmas alegações trazidas em sede de defesa, cuja decisão de piso, inclusive, reconheceu a procedência excluindo do lançamento original a exigência vinculada ao item couro bovino fresco.

O fiscal autuante, em sua Informação Fiscal, trouxe de forma pormenorizada os esclarecimentos quanto aos itens que permaneceram exigíveis na infração 05, trazendo as seguintes ponderações:

*“Infração 05:*

*-Luva Krona Soldável 20 MM - não procede a defesa do contribuinte. A NCM é uma das presentes no anexo único, mas a descrição da mercadoria não se enquadra em uma das referentes aos materiais de construção;*

*- Luva Roscável 20 MM ½ Krona - não procede a defesa do contribuinte. A NCM é uma das presentes no anexo único, mas a descrição da mercadoria não se enquadra em uma das referentes aos materiais de construção;*

*-Talonário Nota Neutra 50 FLS – procede defesa do contribuinte;*

*- Nota Promissória SD C/50 Folhas – procede defesa do contribuinte;*

*- Joelho 90 Soldável 20 MM Krona – procede defesa do contribuinte;*

*- Joelho Soldável Krona Azul ½ – procede defesa do contribuinte;*

*- Corante Globo Amarelo, Vermelho, Violeta, Cor Azul, Verde, Cor Marrom, Cor Ocre, Cor Preta – procede defesa do contribuinte;*

*- Massa para pastel Massaleve Cumbuca – massa fresca - não procede a defesa do contribuinte. Macarrão, talharim, espaguete, massas para sopas e lasanha, e outras preparações similares não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo.*

*- Massa para pastel Massaleve Discão - massa fresca - não procede a defesa do contribuinte. Macarrão, talharim, espaguete, massas para sopas e lasanha, e outras preparações similares não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo.*

*- Massa para pastel Rolo – massa fresca - não procede a defesa do contribuinte. Macarrão, talharim, espaguete, massas para sopas e lasanha, e outras preparações similares não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo.*

*...*  
*- Papel Alumínio – não procede defesa do contribuinte. Não é material de papelaria. Material para embalar e conservar alimentos;*

*- Papel Manteiga – não procede defesa do contribuinte. Não é material de papelaria. Material para embalar e conservar alimentos;*

*- Plug Rosca Válvula/Pia/Lav. Krona - procede defesa do contribuinte;*

*- Ralo Japonês Válvula Galvanizado - não procede defesa do contribuinte. Proteção do ralo da pia. Não fica fixo na pia. Não se caracteriza como material de construção.*

*- Ralo Pia Cozinha Americano - não procede defesa do contribuinte. Proteção do ralo da pia. Não fica fixo na pia. Não se caracteriza como material de construção.*

*Planilha foi reexaminada e foram mantidos os demais itens da mesma.”*

Da análise dos argumentos acima, verifica-se que o fiscal autuante acatou parcialmente as alegações do autuado referentes à infração 05, tendo promovido a exclusão de R\$67,55, conforme se pode depreender da leitura de trecho de sua peça informativa, acima reproduzido.

Constatou, pois, que o fiscal autuante trouxe a fundamentação legal, justificando a manutenção da exigência para os itens questionados pela autuada em sede de impugnação. Não trouxe, contudo, a recorrente qualquer outro elemento de prova, nem sequer apontou para itens que teriam sido, erroneamente, classificados pelo fiscal autuante.

Entendo, portanto, que a postura da recorrente não foi proativa, na medida em que não se desincumbiu do ônus probante que lhe é atribuído junto ao Processo Administrativo Fiscal.

Realço, entretanto, que a recorrente poderá produzir as provas que julgar necessárias à sua defesa, após este julgamento de 2<sup>a</sup> Instância, em sede de Pedido de Controle da Legalidade.

Pelo acima exposto, entendo que as infrações 05 e 06 são procedentes em parte, conforme já relatado pela decisão de piso. Portanto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado.

Este é o voto.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> 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 **276473.0025/18-9**, lavrado contra **MERSALUC COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$90.406,31**, acrescido das multas de 60%, prevista no art. 42, incisos VII, “a” e II, alíneas “a”, “f”, “b” e “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de janeiro de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – RELATORA

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS