

A. I. Nº - 206903.0007/15-0
AUTUADO - PÁTIO 33 COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA. - ME
AUTUANTE - RITA DE CÁSSIA MORAES IUNES
ORIGEM - INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 01.09.2017

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0136-05/17

EMENTA: ICMS. 1. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. a) SAÍDAS ATRAVÉS DE ECFs. Reconhecida pelo contribuinte a procedência da maior parte das exigências fiscais. Exclusão das operações alcançadas pela decadência. b) EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE GORJETAS. Mantida a exigência fiscal. Possibilidade de exclusão do valor das gorjetas da base de cálculo do imposto somente após a inserção da norma alterada da legislação interna por força das disposições do Conv. ICMS 125/11. 2. BASE DE CÁLCULO. DOCUMENTO FISCAL CONTENDO PREÇOS INFERIORES AOS EFETIVAMENTE PRATICADOS. RECOLHIMENTO A MENOR. Infração parcialmente mantida. 3. CARTÃO DE CRÉDITO E DÉBITO. COTEJO DAS OPERAÇÕES REGISTRADAS NO ECF DO CONTRIBUINTE, NA MFD (MEMÓRIA DA FITA DETALHE) E AQUELES INFORMADOS PELAS ADMINISTRADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO/DÉBITO, VIA TEF DIÁRIOS. Inadequação do roteiro de auditoria aplicado; cerceamento ao direito de defesa; distorção da apuração da base de cálculo; impossibilidade ou extrema dificuldade de produzir prova em contrário. Atividade de bares, restaurantes e similares apresentam especificidades que não permitem a aplicação do roteiro a partir do confronto MFD x TEF diários. Nulidade do procedimento. Vícios formais e materiais. Recomendada a renovação da ação fiscal. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. “ANTECIPAÇÃO PARCIAL”. a) FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Acusação parcialmente elidida. Exclusão das parcelas alcançadas pela decadência. b) RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DA “ANTECIPAÇÃO PARCIAL” EFETUADO A MENOS. Item reconhecido pelo sujeito passivo 5. DMA – DOCUMENTO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO FISCAIS. APRESENTAÇÃO FORA DO PRAZO REGULAMENTAR. Infração mantida. Não acolhida a preliminar decadência por descumprimento de obrigação instrumental. Inércia do contribuinte. Ausência de atos a serem homologados. 6. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. SINTEGRA FALTA DE ENTREGA NOS PRAZOS PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO. 7. EMISSOR DE CUPOM FISCAL - NÃO FORNECIMENTO À SEFAZ-BA DA INFORMAÇÃO RELATIVA AO PROGRAMA APLICATIVO (SOFTWARE) USADO NOS EQUIPAMENTOS EMISSORES DE CUPOM FISCAL (ECFs). Infrações por descumprimento de obrigações acessórias mantidas. Afastada a preliminar de decadência desses itens. 8. ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL – EFD. FALTA DE

APRESENTAÇÃO NOS PRAZOS PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO. CONDUTA OMISSA DO CONTRIBUINTE. OBRIGAÇÃO DE FAZER. O enquadramento legal da conduta omissa do contribuinte foi realizada no art. 42, inc. XIII-A, letra “L”, da Lei nº 7.014/96, que na redação atualmente vigente, dada pela alteração promovida pela Lei nº 13.461/15, posterior à lavratura do Auto, prescreve a aplicação da penalidade de R\$1.380,00 tão somente pela falta de entrega, no prazo previsto na legislação, da EFD. Excluída da norma apenadora a expressão “... *ou sem as informações exigidas na legislação*”, de forma que a ausência dos REGISTROS 1600 e C425, ainda que exigíveis para esse contribuinte, não seria mais passível de imposição de multa. A norma tributária-penal menos gravosa retroage. Aplicação da norma contida no art. 106, inc. II, letra “a”, do CTN. Penalidade por descumprimento de obrigação acessória reduzida para alcançar exclusivamente os meses em que o contribuinte não procedeu a transmissão à SEFAZ dos arquivos da EFD. Acolhida a preliminar de decadência de parte do crédito tributário vinculado às infrações por descumprimento de obrigação principal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 29/09/2015 para exigir ICMS e multas por descumprimento de obrigações acessórias, no valor principal de R\$263.045,45, contendo as seguintes imputações:

INFRAÇÃO 01: Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Constatado mediante auditoria na memória da fita detalhe – MFD, das operações realizadas com uso de ECF, conforme Demonstrativo de Débito em anexo. Valor exigido: R\$16.185,36. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 02: O contribuinte recolheu a menor ICMS, em razão de ter excluído da Base de Cálculo o valor das Gorjetas. Valor exigido: R\$8.202,32. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 03: Recolhimento a menor de ICMS em razão de utilização de documento fiscal consignando preços inferiores ao praticado (sub-faturamento comprovado). Valor exigido: R\$2.186,65. Multa de 100%.

INFRAÇÃO 04: Omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito. Constatado mediante auditoria na memória da fita detalhe – MFD, das operações realizadas com uso do ECF, confrontadas com os valores constantes no relatório diário das operações TEF informados pelas Administradoras de Cartão de Crédito/Débito e os valores de pagamentos por meio de cartões de crédito/débito consignados nos cupons fiscais emitidos pelo contribuinte, conforme Demonstrativos C, X1, 3B, Y1 e Z, anexos a este PAF. Valor exigido: R\$138.191,84. Multas de 70% e 100%.

INFRAÇÃO 05: Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização. Valor exigido: R\$620,01. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 06: Recolheu a menor ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização. Valor exigido: R\$137,27. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 07: Apresentação de DMA (Declaração e Apuração Mensal do ICMS), fora do prazo regulamentar. Descumprimento de obrigação acessória. Multa fixa de R\$460,00/mês, prevista no art. 42, inc. XV, letra “h”, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 8.534/02. Valor total exigido: R\$9.200,00.

INFRAÇÃO 08: Não informou à Secretaria da Fazenda o programa aplicativo utilizado para envio de comandos ao Software Básico de equipamento de controle fiscal, aplicada a penalidade por cada equipamento. Multa fixa de R\$1.380,00/mês, prevista no art. 42, inc. XIII-A, letra “e”, item 1.3, da Lei nº 7.014/96. Valor total exigido: R\$6.900,00.

INFRAÇÃO 09: Pela falta de entrega de arquivo eletrônico nos prazos previstos na legislação, ou pela sua entrega sem o nível de detalhe exigido pela Legislação. Tudo conforme arquivos SINTEGRA, relação dos arquivos recepcionados emitidos pelo Sistema de Arquivos Magnéticos da SEFAZ-BA e demonstrativo M1. Multa fixa de R\$1.380,00/mês, prevista no art. 42, inc. XIII-A, letra “j”, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 10.847/07. Valor total exigido: R\$48.300,00.

INFRAÇÃO 10: Deixou o contribuinte de efetuar a entrega do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital – EFD ou o entregou sem as informações exigidas na forma e nos prazos previstos na legislação tributária. Tudo conforme arquivos EFD transmitidos para a SEFAZ-BA e Demonstrativo EFD, anexo. Multa fixa de R\$1.380,00/mês, prevista no art. 42, inc. XIII-A, letra “L”, da Lei nº 7.014/96 c/c a Lei nº 12.917/13 e arts. 106 e 112 do CTN - Lei nº 5.172/66. Valor total exigido: R\$33.120,00.

O contribuinte foi notificado do lançamento em 06/10/2015, através de intimação pessoal e ingressou com defesa administrativa, protocolada em 07/12/2015 e subscrita por advogados com procuração nos autos (doc. fl. 129).

Inicialmente a defesa reconheceu a procedência das infrações 01, 03, 05, 06, 07 e 08, ressalvados os períodos atingidos pela decadência. Impugnou a totalidade das infrações 02, 04, 09 e 10. Em relação aos itens da autuação reconhecidos declarou já ter providenciado o parcelamento dos valores devidos com os benefícios proporcionados pelo **Programa Concilia Bahia**, instituído pelo Estado da Bahia por meio da Lei nº 13.449/2015.

Suscitou a decadência parcial para a constituição dos créditos reclamados em relação a fatos geradores ocorridos antes de 06/10/2010, por se tratar de tributo sujeito ao lançamento por homologação. Afirmou ter declarado todas as suas operações de circulação de mercadorias, calculado o montante devido a título de ICMS e antecipado o respectivo pagamento. Por sua vez, a Fiscalização, exercendo seu direito de rever o procedimento realizado pelo contribuinte, lançou valores que entendia devidos, fundamentando-se no fato de que algumas operações classificadas pelo contribuinte como não tributadas estariam sujeitas à incidência do ICMS.

Todavia, no momento em que o Auto de Infração ingressou no mundo jurídico (06/10/2015, data da efetiva notificação do contribuinte), já havia ocorrido a perda do direito do Fisco de rever o lançamento por homologação relativamente aos fatos geradores anteriores a 06/10/2010, em razão do disposto no §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, norma transcrita na peça de defesa.

No caso concreto, como o lançamento foi notificado à recorrente em 06/10/2015, sustenta a defesa que já se encontrava caduco o direito de alcançar os fatos ocorridos antes de 06/10/2010, em razão do decurso de mais de cinco anos desde a data dos fatos geradores e a notificação de lançamento. Entende ser aplicável também as disposições do parágrafo único do art. 149 do Código Tributário Nacional, que determina que o lançamento e eventual revisão deste só podem ser iniciados enquanto não extinto o direito de lançar da Fazenda Pública.

Em relação ao mérito da infração 02, a defesa afirma que as gorjetas são parcelas repassadas aos seus empregados. Que a gorjeta espontaneamente ou compulsoriamente acrescida à nota/cupom fiscal não constitui receita do estabelecimento comercial e, sim, integra a **remuneração dos seus empregados**, nos termos da Súmula nº 354 do Tribunal Superior do Trabalho, que assevera:

*“As gorjetas, cobradas pelo empregador na nota de serviço ou oferecidas espontaneamente pelos clientes, **integram a remuneração do empregado**, não servindo de base de cálculo para as parcelas de aviso prévio, adicional noturno, horas extras e repouso semanal remunerado”.*

No mesmo sentido, as disposições do art. 457 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT):

*“Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as **gorjetas** que receber.*

*§ 3º - **Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também aquela que for cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, a qualquer título, e destinada a distribuição aos empregados.**”*

Entende, portanto, a defesa que a gorjeta cobrada pelo empregador ostenta natureza meramente salarial, materializando valores que são repassados aos empregados, parte integrante de sua remuneração, não compondo, por via de consequência, a base de cálculo do ICMS. Que neste tipo de operação, o estabelecimento é responsável apenas pela arrecadação e distribuição das gorjetas aos seus empregados. Assim, o montante arrecadado/recebido a este título, em que pese transitar graficamente pelos seus registros fiscais e contábeis, não faz parte das receitas do estabelecimento, que figura apenas como depositário dos valores percebidos, afastando, assim, a incidência do ICMS. Que a gorjeta, portanto, não se comunica com a circulação de mercadoria, com o preço dos produtos fornecidos, nem com o faturamento ou com a receita da impugnante.

Sobre a matéria, salientou a impugnante que o próprio Regulamento do ICMS do Estado da Bahia – RICMS/BA, instituído pelo Decreto nº 13.780/2013, no capítulo relativo aos “Demais Benefícios Fiscais” concedidos aos contribuintes, EXCLUIU A GORJETA DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS, conforme disposições contidas no art. 277-A, com a seguinte redação:

“Art. 277-A. A gorjeta fica excluída da base de cálculo do ICMS incidente no fornecimento de alimentação e bebidas promovido por bares, restaurantes, hotéis e estabelecimentos similares, desde que limitada a 10% (dez por cento) do valor da conta (Conv. ICMS 125/11).”

Pontuou ainda que nos casos em que foi verificada a inclusão indevida da gorjeta na base de cálculo do ICMS, este Eg. Conselho de Fazenda vem sistematicamente baixando os processos em diligência à IFEP Comércio, a fim de que seja realizada a sua exclusão, a exemplo do que ficou registrado nos ACÓRDÃOS JIF Nº 0224-03/15 e JIF Nº 0010-01/13.

Por fim, salientou que a matéria discutida no caso em apreço, acerca da exclusão dos valores recebidos a título de gorjeta da base de cálculo do ICMS, está de acordo com a jurisprudência predominante dos Tribunais Estaduais e Distrital, conforme transcrições abaixo:

DISTRITO FEDERAL

(*) **“APELAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA. ICMS E ISS. GORJETA. VERBA REMUNERATÓRIA. EMPREGADO. COMPENSAÇÃO. DÉBITOS VINCENDOS.**

I - A gorjeta, como remuneração do empregado, art. 457, § 3º, da CLT, não se sujeita à incidência do ICMS e do ISS. Precedentes.

II - O legislador distrital, ao regular a compensação, optou por excluir da sua incidência os débitos vincendos. Improcede, por conseguinte, o pedido de compensação do valor dos tributos recolhidos indevidamente com os débitos vincendos das empresas substituídas pelo Sindicato-autor.

III - Apelações e remessa oficial conhecidas e improvidas.”

(Acórdão n.407417, 20010110807314APC, Relator: VERA ANDRIGHI, Revisor: LÉCIO RESENDE, 1ª Turma Cível, Data de Julgamento: 10/02/2010, Publicado no DJE: 15/03/2010. Pág.: 73)

(*) “PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. SALÁRIO DE EMPREGADO - GORJETA - ICMS e ISS: NÃO INCIDÊNCIA. REPETIÇÃO DO INDÉBITO: COMPENSAÇÃO.

1 - A gorjeta, mesmo compulsoriamente cobrada pelo estabelecimento, não constitui acréscimo a este beneficiando e, sim, integra a remuneração do empregado, não gerando hipótese de incidência tributária de ICMS e ISS.

2 - O percentual - 10% - rotineiramente acrescido às contas de bares, hotéis, restaurantes, lanchonetes e similares, integrando a remuneração dos respectivos empregados e prepostos, deve ser destacado pelo fisco, quando da verificação fiscal, porquanto sobre ele incide eventualmente IR e INSS, de competência da União, não dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Ainda que arrecadado pelos estabelecimentos comerciais, tem como destinatários e beneficiários os empregados.

3 - O sujeito passivo da obrigação tributária só faz jus à repetição ou compensação, comprovado o eventual recolhimento do tributo, o que evidentemente não contempla o sindicato da categoria se, por seus associados, não satisfaz débito ou se por eles não estava expressamente autorizado a fazê-lo. Acaso viável a repetição do indébito, encontraria óbice, se o pagamento se tiver realizado pelo consumidor final.

Recursos improvidos.”

(Acórdão n.234081, 20010110807314APC, Relator: JOSÉ DE AQUINO PERPÉTUO, Revisor: LÉCIO RESENDE, 1ª Turma Cível, Data de Julgamento: 03/10/2005, Publicado no DJU SEÇÃO 3: 10/01/2006. Pág.: 69)

SÃO PAULO

(*) “ICMS. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. INCIDÊNCIA SOBRE GORJETA. PLEITO ADICIONAL DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. DENEGACÃO DA SEGURANÇA EM PRIMEIRO GRAU.

Gorjeta é remuneração do empregado. Por isso que rendimento, atrai a incidência de tributação federal, não cabendo o concurso incidente de tributos municipais e estaduais sobre a propina, pois não se pode admitir que sobre ela, fato jurídico unitário, recaiam tributos aplicados por mais de uma pessoa política, certo que isso estaria a configurar bitributação.

Somente se viabiliza a compensação de tributos quando existir lei autorizadora na órbita da pessoa federativa tributante (art. 170 do Cód.Trib.Nac.), lei essa que não se editou no Estado de São Paulo.

Provimento parcial da apelação.”

(Relator(a): Ricardo Dip; Comarca: São Paulo; Órgão julgador: 11ª Câmara de Direito Público; Data do julgamento: 27/08/2012; Data de registro: 30/08/2012)

Em razão do exposto, pugna a defendente pela improcedência da Infração 02.

Na infração 04 é imputado ao sujeito passivo a infração de omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada pelo confronto das vendas realizadas com Cartão de Crédito e Débito, extraídas da Memória da Fita Detalhe – MFD do Emissor de Cupom Fiscal, com aplicação da presunção legal prevista no art. 4º, inc. VI, alínea “b”, e inc. VII, da Lei nº 7.014/06. Afirmou a defesa que a autuante comparou valores que foram pagos em cartão de crédito ou débito com os cupons fiscais emitidos pela Impugnante, estabelecendo a suposta omissão de tributação em hipóteses onde os valores da primeira supostamente não guardavam correspondência com qualquer cupom fiscal.

Sustenta a impugnante que ao contrário do quanto alegado pela Fiscalização, não há que se falar, no caso em apreço, em omissão de saída de mercadorias, pois as vendas através de Cartão realizadas pela autuada foram devidamente registradas e se encontram comprovadas pelas Reduções Z entregues à Fiscalização, não havendo, portanto, a alegada divergência com os valores das vendas informadas pelas Instituições Financeiras e Administradoras de Cartão de Crédito e Débito.

Que a partir da leitura das planilhas elaboradas pela autuante, que deram respaldo ao lançamento fiscal, argumenta a defesa que a Fiscalização desenvolveu um “estranho” roteiro de Auditoria,

tentando confrontar cada Cupom Fiscal emitido pela impugnante com cada Autorização de Crédito fornecida pelas Operadoras de Cartões, das MILHARES DE OPERAÇÕES realizadas pela impugnante durante o período fiscalizado.

Entende a impugnante que houve no caso concreto uma inovação no procedimento adotado pela Fiscalização, na medida em que, ao invés de confrontar os registros dos valores totais das vendas (diárias ou mensais) com Cartão realizadas pela impugnante (Redução Z) com os valores totais informados pelas Instituições Financeiras e Administradoras de Cartões (TEF), a Fiscalização tentou, sem êxito, fazer um complexo cruzamento das vendas TEF com a Memória da Fita Detalhe – MFD, operação por operação, ou seja, confrontando cada Cupom Fiscal emitido pela impugnante com a cada Autorização de Crédito das Operadoras de Cartões, conforme planilhas elaboradas pela própria Autuante, que deram respaldo ao lançamento fiscal. Que apesar da inegável boa intenção da Fiscalização, o novo procedimento adotado, além de inadequado, revelou-se falho em vários aspectos.

Entende ter sido “inadequado” o procedimento adotado pois a Auditoria de Cartões de Crédito e Débito visa verificar se as vendas por meio destes Cartões foram oferecidas ou não pelo contribuinte à tributação, de modo que o contribuinte deve discriminar na Redução Z qual o meio de pagamento utilizado pelo cliente. Do cotejo entre os valores informados pelas Administradoras e os valores das Reduções Z (“cartão de crédito/débito”), é que Auditoria Fiscal é realizada.

Que no presente caso, foi utilizado um roteiro de Auditoria não previsto na lei (cruzamento das vendas TEF com MFD), o que gerou a mencionada inadequação, e, por via de consequência, a nulidade do lançamento fiscal, por não conter elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração, nos termos do art. 18, IV, “a”, da Decreto nº 7.629/1999 (RPAF/BA).

Argumenta, portanto, que a aplicação de roteiro inadequado de Auditoria trilhado pela Fiscalização vai totalmente de encontro aos primados da ampla defesa e do contraditório, sendo insuficiente para demonstrar a prática de qualquer irregularidade por parte da impugnante, pois contaminado por vícios insanáveis de validade que macula de nulidade absoluta os resultados obtidos. Nessa linha de entendimento mencionou a decisão exarada no Acórdão JF nº 0040-06/14, proferida pela 6ª Junta de Julgamento Fiscal, em que a auditoria fiscal não se valeu das reduções Z do ECF.

Consignou em acréscimo que a Autuante incorreu em grave equívoco durante toda a apuração, pois, além de relacionar valores com cupons fiscais errados, deixou de considerar mais de um pagamento em cartão na mesma nota, assim como mínimas divergências existentes entre as informações constantes das Autorizações (TEF) e dos Cupons Fiscais (MFD) - diferença de centavos, por exemplo - fez com que a planilha elaborada pela Fiscalização simplesmente DESCONSIDERASSE o valor da venda realizada pela impugnante com Cartões, gerando uma presunção de omissão de saída de mercadoria absolutamente incompatível com a sua conduta.

A título exemplificativo, citou alguns problemas que foram detectados na revisão do procedimento efetuado pela defesa:

i) O levantamento realizado pela Fiscalização não reconhece pequenas diferenças entre o valor constante do Cupom Fiscal e o valor informado pela Administradora de Cartões. O valor da operação foi de R\$59,70 e o cliente efetuou o pagamento de R\$60,00, por exemplo.

ii) Não reconhece também a operação quando o pagamento da venda respectiva se deu por meio de Operadoras de Cartões diferentes;

iii) Não reconhece a integralidade dos valores dos Cartões quando a conta da mesa é dividida entre 2 (duas) ou mais pessoas, situação absolutamente corriqueira na rotina de qualquer restaurante. Ou seja, o levantamento não atrela pagamentos diferentes para um mesmo Cupom;

iv) Do mesmo modo, o levantamento realizado pela Fiscalização não reconhece Cupons diferentes para um único pagamento;

v) Também não reconhece os valores dos Cartões quando o Cupom é emitido em um dia e o

pagamento ocorre no outro. Situações desta natureza ocorrem, por exemplo, se o Cupom Fiscal é emitido às 23h55m de um dia e o pagamento é efetuado à 00h05m do dia seguinte. Mais uma vez, pode-se verificar que esta é uma situação absolutamente corriqueira na rotina dos restaurantes. Tal equívoco do levantamento foi verificado pela impugnante em diversas ocasiões ao longo do período autuado;

vi) Repetições de Cupons Fiscais, dificultando a conferência por parte da impugnante;

vii) Vendas realizadas por meio de Nota Fiscal – Série D-1, todas devidamente registradas na escrita fiscal e tributadas pela impugnante;

*viii) Por fim, valores constantes do levantamento fiscal absolutamente irreconhecíveis pela impugnante. Não se sabe se tais valores decorreram de falhas do Relatório TEF informada pelas Administradoras de Cartões ou do próprio arquivo de Auditoria elaborado pela Fiscalização. É o que se verifica, por exemplo, do valor apontado no mês de **julho de 2012, no montante de R\$359.119,75.***

Anexou na peça de defesa planilha gravada em CD, remontando sua movimentação de cartões de 2009 a 2014, onde teria identificado a inexistência das diferenças apontadas pela Autuante.

Finaliza a defesa pedindo que este item o Auto de Infração seja julgado nulo ou improcedente.

No que tange à infração 09, a acusação envolve a entrega de arquivo eletrônico sem o nível de detalhe exigido pela Legislação, mais especificamente os arquivos 50, 54, 60R, 61 e 75, no período entre janeiro/2010 e dezembro/2012, incidindo a multa prevista no art. 42, XIII-A, alínea “j”, da Lei nº 7.014/96.

Afirma, entretanto, que tal infração é improcedente, uma vez que tais arquivos, além de terem sido entregues, conforme recibos anexados em CD, apenas começaram a ser exigidos à Impugnante a partir do mês de fevereiro de 2012. Pontuou que o Convênio nº 57/95 desobriga a apresentação dos arquivos 50 e 54, que se referem à totalidade das operações de entrada e saída, assim como das aquisições e prestações realizadas no exercício de apuração, nos casos em que o contribuinte utilizar sistema eletrônico de processamento de dados somente para a escrituração de livro fiscal (cláusula quinta, inc. I e § 4º do citado Convênio).

Frisou que no período em que estava sujeita ao SINTEGRA, se encaixava perfeitamente na disposição acima, pelo que não lhe era exigido o nível de detalhamento sustentado pela Fiscalização, o que passou a ser a partir da implantação do SEPD, em fevereiro de 2012, a teor da informação prestada pela própria Secretaria da Fazenda, em seu *site*:

18. Quem informa o registro magnético Tipo 50?

Todos os contribuintes do ICMS usuários de SEPD e ou equipamento ECF, nas operações de entrada e saída que realizarem. Destinado a informar unicamente os seguintes modelos de documentos fiscais: N. Fiscal 1 e 1-A; N. Fiscal Energia Elétrica; N. Fiscal Serviço de Comunicação; N. Fiscal Serviços de Telecomunicações. * Informando demais operações/modelos nos registros apropriados.*

34. Quem deve apresentar o Registro magnético Tipo 54?

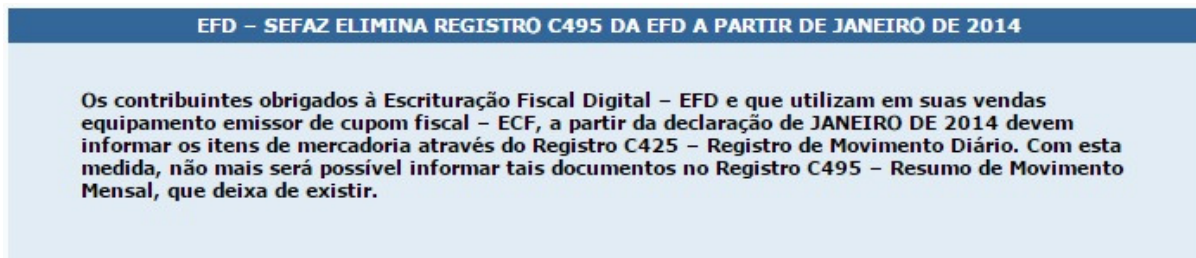
Todos os contribuintes que utilizam sistema eletrônico (SEPD) para emissão de documentos fiscais. O registro Tipo 54 abriga os dados dos itens (produtos/mercadorias) das notas fiscais modelo 1 e 1-A; Nota Fiscal – Microempresa e Nota Fiscal – Empresa de Pequeno Porte – Produtor Rural.

Pede que seja excluído do lançamento fiscal a multa aplicada pela falta de apresentação de arquivo em nível de detalhe exigido, entre os períodos de janeiro/2010 e dezembro/2012.

No que se refere à Infração 10, que contém a acusação da falta de envio eletrônico dos Registros C425 e 1600 da Escrituração Fiscal Digital – EFD no período de janeiro/2013 a dezembro/2014, a defesa consignou que o Registro 1600 do EFD foi regularmente enviado pela impugnante no mencionado período, independente de qualquer intimação específica. Para comprovar as suas alegações, a impugnante colacionou cópias dos recibos de envio, inclusive das retificadoras, anexados em CD. Afirma também não prosperar a multa pela falta de entrega do Registro C425.

Isto porque os contribuintes apenas estavam obrigados a apresentar o Registro C425 no caso de existência do Registro C420 e da não existência do Registro C495, conforme o ATO COTEPE/ICMS Nº 9/2008.

Que consoante informações obtidas do *site* da Secretaria de Fazenda do Estado da Bahia, o Registro C495 apenas deixou de existir a partir de Janeiro de 2014, quando, portanto, a entrega do Registro C425 passou a ser obrigatória, conforme transcrição abaixo:



64. E se é assim, verifica-se também a improcedência da multa pela falta de entrega do Registro C425 no período de Janeiro a Dezembro de 2013, em razão da sua não obrigatoriedade.

Deste modo, a defendente pugna pela procedência parcial da Infração 10, excluindo-se do lançamento fiscal as multas aplicadas indevidamente no período de Janeiro a Dezembro de 2013.

Finalizou a peça de defesa pedindo que o Auto de Infração seja julgado **PARCIALMENTE PROCEDENTE**.

Foi prestada informação fiscal em 03 de junho de 2016, peça que se encontra apensada às fls. 213 a 215 dos autos.

Inicialmente a autuante informou que foram observados todos os dispositivos legais que regulam tanto o procedimento como o processo. Que as infrações estão devidamente caracterizadas, sendo possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, constando nos demonstrativos de débitos das infrações elaborados pela fiscal autuante, a reprodução fiel do teor dos fatos verificados acompanhados das provas necessárias e suficientes à demonstração do fato arguido.

Todos os demonstrativos que serviram de base para apuração dos valores do ICMS reclamado, relativamente ao exercício de 2010 a 2014, foram apresentados e entregues ao contribuinte em meio magnético, mediante CD, mediante recibo de entrega de arquivos eletrônicos constante às fls. 15 e 16 deste PAF.

Quanto à alegação de Decadência Parcial do Crédito Tributário informou que o direito da Fazenda Pública fazer o lançamento para constituir o crédito tributário extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já podia ter sido efetuado, conforme disposto no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/66), no § 1º do art. 28 do Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB (LEI nº 3.956/81) e pelo inciso I do art. 965 do RICMS-BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284 de 14/03/1997.

Pontuou que se o recolhimento do tributo for realizado a menor do valor devido, sendo tanto a apuração quanto o recolhimento objetos da homologação por parte do Fisco, o dies a quo, ou o termo inicial para contagem do prazo decadencial referente ao valor que deixou de ser recolhido pelo sujeito passivo, iniciar-se-á a partir do primeiro dia do exercício seguinte, sendo neste caso necessária a intervenção do fisco, frente a omissão por parte do sujeito passivo, descaracterizando o lançamento por homologação.

Na segunda situação, quando o sujeito passivo apura, e não recolhe o tributo devido, o objeto da homologação é a apuração e o pagamento, e não ocorrendo a antecipação do pagamento em função da apuração realizada, não há que se falar em homologação. A regra a ser aplicada é do artigo 173, I do CTN, sendo o termo inicial para contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte.

Na terceira situação, quando o sujeito passivo não apura e não recolhe o tributo, concluímos que a situação é a mesma acima, e, nesse caso, nem a apuração foi efetivada. A regra a ser aplicada é a do artigo 173, I do CTN, sendo o termo inicial para contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte.

Consignou ainda que o Superior Tribunal de Justiça adotou o entendimento segundo o qual, nos impostos submetidos ao regime do lançamento por homologação, "a decadência relativa ao direito de constituir o crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento". Por outras palavras: "o prazo decadencial de 5 (cinco) anos tem início a partir do primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que a homologação poderia efetivar-se". E no mesmo sentido se pronunciou a Segunda Turma do Tribunal Federal da Terceira Região, conforme Ac 1ª T STJ, R. Esp. nº 58.918-5/RJ, relator Ministro Humberto Gomes de Barros, DJU 1 de 19.6.95, 18.646; Ac. 1ª T STJ, R. Esp. 63.529-2/PR, relator Ministro Humberto Gomes de Barros, DJU 1 de 07.08.95, 23.023; Ac. 1ª T STJ, R. Esp. 69.308/SP, relator Ministro Humberto Gomes de Barros, DJU 1 de 4.3.96, 5363/4. e Ac 1ª T TRF 3ª R nº 94.03.059807-7/SP, DJU, 2 30.1.96, 3328/9.

Ressalto que em relação a esta matéria o CONSEF vem decidindo, de forma reiterada, pela aplicação das disposições contidas no Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81 – art. 107-A, inc. I).

Que nessa linha de entendimento, foi exarado o Acórdão nº 0009-12/08, pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, cujo teor foi transcrito na peça informativa:

“Este CONSEF tem firmado cristalinamente o entendimento de que o caso em apreço se refere a lançamento de ofício, devendo, por tal razão, ser cumprido o quanto disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, e estabelece o prazo de decadência de 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ademais, como ressaltado no primeiro Parecer emitido pela Douta PGE/PROFIS, o STJ, através do Resp 63.529-2/PR, dentre outros julgados, vem decidindo nessa diretiva, sem prejuízo do fato de que o COTEB prevê em seu art. 28, de forma expressa, um prazo diferenciado, razão pela qual deve ser rechaçada a preliminar suscitada pelo autuado.”

Frente ao exposto e considerando que a ação fiscal abrangeu os exercícios de 2010 a 2014 e o Auto de Infração foi lavrado em 28/09/2015, a autuante sustenta que o lançamento foi formalizado ainda dentro do período de 5 (cinco) anos, contados do 1º dia do exercício seguinte à ocorrência dos fatos geradores, não procedendo a arguição defensiva em relação aos fatos geradores no período de Janeiro a Outubro de 2010.

Quanto ao pedido de improcedência da infração 02 disse que de acordo com o disposto no art. 12, II da LC 87/96 considera-se ocorrido o fato gerador do imposto por ocasião do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento, e que o art. 13, II do mesmo diploma legal estabelece que a base de cálculo do imposto na hipótese do art. 12, II é o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço. Que as gorjetas correspondem ao valor pago pelo serviço, além do fornecimento de alimentação e bebidas. Sendo essa parcela paga pelo cliente do restaurante ou bar deve integrar a base de cálculo do ICMS, conforme determina o art. 54, I, “a” do RICMS-97/BA, com a seguinte redação:

I - incluem-se na base de cálculo do ICMS:

- a) nas operações e prestações internas e interestaduais, todas as importâncias que representarem despesas acessórias, seguros, juros e quaisquer outros acréscimos ou vantagens pagos, recebidos ou debitados pelo contribuinte ao destinatário das mercadorias ou ao tomador dos serviços, inclusive o valor das mercadorias fornecidas ou dos serviços prestados a título de bonificação;*

No tocante à infração 04 a autuante declarou que se as alegações da defesa estivessem embasadas em provas, a presunção levantada no lançamento tributário poderia ter sido contraditada, o que

implicaria na possibilidade de redução ou mesmo na extinção do crédito tributário. Que deveriam ter sido acostadas provas pelo sujeito passivo, em atendimento às regras processuais do ônus da prova, contidas no artigo 333, Inciso I, do Código de Processo Civil de 1973, de aplicação subsidiária ao RPAF/99.

Entende, portanto, que as alegações defensivas se encontram desprovidas de provas que refutem a acusação fiscal, pugnano pela manutenção da presunção e decorrente cobrança do imposto.

Ao se debruçar sobre a infração 09 a autuante declarou que não procedem as alegações da defesa no que se refere a esta imputação, pois além de escriturar os seus livros por meio de processamento eletrônico de dados, a Autuada também utilizava equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) para emissão de cupons fiscais nas vendas a consumidor, identificados na Intimação constante à fl. 20 deste PAF. Que a entrega dos arquivos SINTEGRA foi realizada fora do prazo regulamentar e mesmo após a entrega dos referidos arquivos eletrônicos, no decorrer da ação fiscal, o autuado fora intimado para apresentação de elementos que pudessem elidir os ilícitos fiscais apontados nos demonstrativos de apuração do ICMS reclamado, conforme consta às fls. 21, 22 e 23 deste PAF. Todavia, o contribuinte manteve-se inerte.

Que de acordo com “Relação de Arquivos Recepcionados” constante às fls. 82 a 91 deste PAF, o contribuinte realizou a entrega dos referidos arquivos magnéticos do SINTEGRA fora do prazo regulamentar e sem o nível de detalhe exigido na legislação, especialmente as informações relativas aos registros 50, 54, 60R, 61, 61R, 70 e 75.

Ao adentar no exame da infração 10, declarou, igualmente, que as alegações da defesa não procedem. Que o Registro 1600 se destina a identificar o valor total das operações de vendas realizadas pelo declarante por meio de cartão de débito ou de crédito, discriminado por administradora, conforme disposições do art. 249 do RICMS/2012, com a seguinte redação:

***Art. 249** - O contribuinte obrigado à EFD deve observar o Ajuste SINIEF 02/09 e as especificações técnicas do leiaute do arquivo digital previsto no Ato COTEPE/ICMS nº 09/08 e no Guia Prático da EFD-ICMS/IPI.*

***§ 1º** Todos os registros são obrigatórios e devem ser apresentados sempre que existir a informação, exceto os registros C116, C130, C197, C350, C370, C390, C410, C460, C470, C800, C850, C860, C890, D197, D360, E115, 1700, 1710, 1900, 1910, 1920, 1921, 1922, 1923, 1925 e 1926.*

Ao finalizar a peça informativa pede que o Auto de Infração seja integralmente mantido.

O presente PAF foi convertido em diligência na sessão de pauta suplementar ocorrida em 29 de setembro de 2016, ocasião em que os autos foram remetidos para a PGE visando a emissão de Parecer Jurídico acerca do tema da decadência à luz da Súmula Vinculante nº 08 do STF, as recentes decisões do STJ, com repercussão geral e a revogação das disposições dos arts. 107-A e 107-B, § 5º, do COTEB, pela Lei Estadual nº 13.199, de 28/11/14, revelando com esta medida a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN (art. 150, § 4º).

O referido Parecer foi anexado às fls. 231 a 296v. Contribuinte e autuante foram notificados do inteiro teor do Parecer Jurídico.

O sujeito passivo, através de seus advogados, apresentou Manifestação acostada às fls. 254 a 256, ocasião em que reiterou o pedido formulado na inicial, no sentido do acolhimento da preliminar de decadência, em relação aos fatos geradores anteriores a 06/10/2010 e demais questões de mérito suscitadas na inicial. Pede, portanto, o A.I. seja julgado PARCIALMENTE PROCEDENTE, com a homologação dos valores já recolhidos (relatório SIGAT anexado às fls. 221 a 224).

A autuante, às fls. 261/263, prestou nova Informação Fiscal, manifestando entendimento adicional de que o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, praticando crime contra a ordem tributária, especialmente em relação aos preços inferiores praticados, exclusão das gorjetas da base de cálculo do ICMS e oferecimento à tributação de valores inferiores àqueles informados por administradoras de cartão de crédito/débito, além das de entrega de arquivos eletrônicos com a

falta de registros apontados na peça acusatória. Nessas situações entende ser aplicada a regra do art. 173, inc. I, do CTN. Pede, ao final, que o A.I. seja julgado TOTALMENTE PROCEDENTE.

VOTO

Inicialmente observo que o contribuinte, na peça de defesa, reconheceu a procedência das infrações 01, 03, 05 06, 07 e 08, exceto em relação aos períodos em que foi suscitada a preliminar de decadência, abrangendo os fatos geradores ocorridos entre 01/jan/2010 e 06/out/2010. As parcelas reconhecidas foram objeto de pedido de parcelamento, conforme atestam os documentos anexados às fls. 138 a 142 e fls. 218 a 224 dos autos, dentro do Programa Concilia Bahia, instituído pela Lei nº 13.449/2015. As parcelas reconhecidas, portanto, são procedentes, devendo as quantias recolhidas ser objeto de homologação.

No tocante à preliminar de decadência arguida pela defesa a questão foi remetida em diligência para a PGE (Procuradoria do Estado da Bahia) para a emissão de Parecer jurídico, que se encontra acostado às fls. 231 a 256v dos autos.

Preliminarmente cabe destacar que o Auto de Infração em lide foi concluído com a sua lavratura e posterior intimação do sujeito passivo, concretizada em 06/10/2015. Em relação às infrações objeto do pedido de exclusão pela caducidade do direito de lançar do fisco, o pedido defensivo abrange os itens 01, 03, 05, 07, 08 e 09. Verifico que as três primeiras se referem a descumprimento de obrigação principal (obrigação de pagar) e as três últimas ocorrências a descumprimento de obrigações acessórias os instrumentais (obrigação de fazer).

No que se refere às infrações por descumprimento de obrigação principal as ocorrências estão vinculadas a operações que em parte foram declaradas como não tributadas pelo contribuinte e entendidas pela fiscalização como inseridas no campo de incidência do ICMS, porém, todas regularmente escrituradas; recolhimento a menor do ICMS pela não inclusão de todos os valores nos documentos fiscais emitidos; e, falta de recolhimento de antecipação parcial, cujos valores foram apurados na conta corrente fiscal do ICMS.

As situações acima descritas se encontram inseridas na modalidade de lançamento por homologação, situação em que se aplicam as disposições do art. 150, § 4º, do CTN, em relação aos fatos geradores em que o contribuinte declarou e pagou, ainda que a menor, o imposto apurado na escrita fiscal, conforme entendimento explicitado pela PGE (Procuradoria Estadual) nestes autos e no Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0, elaborado em conformidade com os requisitos e a sistemática do Dec. Estadual nº 11.737/09. Sobre a decadência nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, de que faz parte o ICMS, a Procuradoria do Estado da Bahia (PGE) exarou entendimento que apresenta o seguinte conteúdo:

Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

(...)

Nota 1: Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, inc. I, do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

Nota 2: As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150, § 4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no art. 173, inc. I, do mesmo Código.

Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador. Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação. De igual forma, quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de fraude ou simulação. Revela-se, portanto, a importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial. Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em que "o lançamento poderia ter sido efetuado" (art. 173, I, CTN) -, é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação".

Vejamos então o que dispõe o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 150. *O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

(...)

§ 4º *Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Frente o quadro normativo acima delineado, verifico que as infrações 01, 03 e 05, conforme já delineado linhas acima, estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal. Referem-se a imposto lançado na escrita fiscal do contribuinte e recolhido a menos, a partir das notas fiscais e/ou cupons fiscais ECF emitidos pelo sujeito passivo. Nessas situações aplica-se o prazo de decadência estabelecido no art. 150, § 4º, tendo por termo “a quo” ou inicial a data de ocorrência dos fatos geradores.

Considerando que o Auto de Infração foi lavrado e concluído em 06/10/2015, com a notificação ao contribuinte, os créditos tributários anteriores a 5 (cinco) anos, ou seja, relacionados aos fatos geradores ocorridos antes 06/10/2010, estão atingidos pela decadência. Estão extintos, portanto, os créditos tributários relacionados às exigências de ICMS dos meses de janeiro a setembro de 2010, das infrações 01, 03 e 05.

Em decorrência, as infrações 01, 03 e 05 passam a ter a composição descrita nos quadros abaixo, com o acolhimento da decadência parcial dos créditos tributários lançados de ofício para os meses de janeiro, fevereiro, março, abril e maio, junho, julho, agosto e setembro de 2010:

DEMONSTRATIVO INFRAÇÃO 01

Ocorrência	Vencimento	Vlr histórico	Vlr. pós julgamento
31/10/2010	09/11/2010	255,42	255,42
30/11/2010	09/12/2010	207,45	207,45
31/12/2010	09/01/2011	291,56	291,56
31/01/2011	09/02/2011	218,35	218,35
28/02/2011	09/03/2011	229,01	229,01
31/03/2011	09/04/2011	221,68	221,68
30/04/2011	09/05/2011	266,54	266,54
31/05/2011	09/06/2011	268,73	268,73
30/06/2011	09/07/2011	244,52	244,52
31/07/2011	09/08/2011	356,18	356,18
31/08/2011	09/09/2011	274,37	274,37
30/09/2011	09/10/2011	293,52	293,52

ESTADO DA BAHIA
SECRETARIA DA FAZENDA
CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)

31/10/2011	09/11/2011	237,20	237,20
30/11/2011	09/12/2011	64,94	64,94
31/01/2012	09/02/2012	204,14	204,1
29/02/2012	09/03/2012	170,12	170,12
31/03/2012	09/04/2012	300,68	300,68
30/04/2012	09/05/2012	88,70	88,70
31/01/2013	09/02/2013	97,01	97,01
28/02/2013	09/03/2013	248,00	248,00
31/03/2013	09/04/2013	320,99	320,99
30/04/2013	09/05/2013	326,02	326,02
31/05/2013	09/06/2013	399,80	399,80
30/06/2013	09/07/2013	393,22	393,22
31/07/2013	09/08/2013	526,38	526,38
31/08/2013	09/09/2013	507,32	507,32
30/09/2013	09/10/2013	301,00	301,00
31/10/2013	09/11/2013	360,08	360,08
30/11/2013	09/12/2013	394,90	394,90
31/12/2013	09/01/2014	749,16	749,16
31/01/2014	09/02/2014	300,46	300,46
28/02/2014	09/03/2014	263,69	263,69
31/03/2014	09/04/2014	617,48	617,48
30/04/2014	09/05/2014	356,97	356,97
31/05/2014	09/06/2014	563,45	563,45
30/06/2014	09/07/2014	495,38	495,38
31/07/2014	09/08/2014	629,58	629,58
31/08/2014	09/09/2014	548,46	548,46
30/09/2014	09/10/2014	440,56	440,56
31/10/2014	09/11/2014	534,69	534,69
30/11/2014	09/12/2014	527,98	527,98
31/12/2014	09/01/2015	345,40	345,40
TOTAL		14.441,09	14.441,09

DEMONSTRATIVO INFRAÇÃO 03

Ocorrência	Vencimento	Vlr histórico	Vlr. pós julgamento
31/10/2010	09/11/2010	54,43	54,43
30/11/2010	09/12/2010	29,94	29,94
31/12/2010	09/01/2011	144,77	144,77
31/01/2011	09/02/2011	53,15	53,15
28/02/2011	09/03/2011	70,62	70,62
31/03/2011	09/04/2011	37,46	37,46
30/04/2011	09/05/2011	48,55	48,55
31/05/2011	09/06/2011	79,03	79,03
30/06/2011	09/07/2011	31,33	31,33
31/07/2011	09/08/2011	43,10	43,10
31/08/2011	09/09/2011	85,35	85,35
30/09/2011	09/10/2011	80,95	80,95

31/10/2011	09/11/2011	90,17	90,17
30/11/2011	09/12/2011	41,48	41,48
31/01/2012	09/02/2012	358,65	358,65
29/02/2012	09/03/2012	73,56	73,56
31/03/2012	09/04/2012	21,04	21,04
30/04/2012	09/05/2012	48,79	48,79
31/01/2013	09/02/2013	20,92	20,92
28/02/2013	09/03/2013	44,05	44,05
31/03/2013	09/04/2013	33,74	33,74
30/04/2013	09/05/2013	32,46	32,46
31/05/2013	09/06/2013	23,30	23,30
30/06/2013	09/07/2013	28,52	28,52
31/07/2013	09/08/2013	10,67	10,67
31/08/2013	09/09/2013	73,49	73,49
30/09/2013	09/10/2013	18,69	18,69
31/10/2013	09/11/2013	9,05	9,05
30/11/2013	09/12/2013	4,73	4,73
31/12/2013	09/01/2014	69,64	69,64
TOTAL		1.761,63	1.761,63

DEMONSTRATIVO INFRAÇÃO 05

Ocorrência	Vencimento	Vlr. histórico	Vlr. pós julgamento
31/08/2011	09/09/2011	83,80	83,80
30/06/2013	09/07/2013	5,00	5,00
31/08/2013	09/09/2013	119,46	119,46
30/09/2013	09/10/2013	52,89	52,89
28/02/2014	09/03/2014	44,26	44,26
TOTAL		305,41	305,41

Conforme já pontuado linhas acima, os valores recolhidos em relação aos fatos geradores remanescentes, constantes dos Demonstrativos das infrações 01, 03 e 05 deverão ser homologados pela repartição fiscal de origem do processo.

Passo a examinar a partir de agora a preliminar de decadência em relação às infrações 07, 08 e 09, vinculadas ao descumprimento de obrigações acessórias relacionadas à DMA, ECF e arquivos magnéticos do SINTEGRA, com as imputações, respectivamente, de apresentação de DMA fora do prazo regulamentar; não informação à SEFAZ-BA do programa aplicativo utilizado para envio de comandos ao software básico do ECF e pela falta de entrega dos arquivos exigidos mediante intimação e não entrega nos prazos previstos na legislação.

A ação fiscal no tocante a essas obrigações instrumentais foi deflagrada com a lavratura dos Termos de Intimação datados de 30/07/2015, para Apresentação dos arquivos e documentos, juntados às fls. 20/21. Foram obedecidos os ritos procedimentais para a constituição do crédito tributário, com a formalização das mencionadas intimações, não havendo vícios formais que maculem de nulidade o procedimento fiscal em exame, inclusive com a concessão do prazo de 5 (cinco) dias úteis para a entrega dos arquivos magnéticos não transmitidos para a SEFAZ nas respectivas datas de vencimento da referida obrigação.

As obrigações de apresentação dos arquivos magnéticos, DMA e demais informações de interesse do fisco, previstas na legislação de regência, estão no rol, conforme já alinhado acima, das denominadas obrigações instrumentais ou acessórias (obrigações de fazer). São informações

indispensáveis e necessárias para que o fisco possa aplicar os roteiros de fiscalização a partir dos registros de entradas, saídas, estoques etc. O não cumprimento dessas obrigações pelo sujeito passivo enseja a aplicação de penalidades pecuniárias, observados os procedimentos legais prévios para lançamento das mesmas, previstos nas normas de regência, com especial destaque para a prévia e necessária intimação visando a correção das inconsistências ou omissões.

Tratando-se de obrigação de fazer, mediante a transmissão e entrega dos arquivos magnéticos ao fisco e das informações econômico-fiscais, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 173, inc. I, do CTN, cujo prazo “*a quo*” ou inicial tem contagem a partir de 1ª dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado. Diante da inércia do contribuinte de não apresentar os arquivos ou informações econômico-fiscais ou apresentá-los com inconsistência, não há ato do sujeito passivo a ser homologado pelo fisco. Nessa linha de entendimento, considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 06/10/2015, o prazo de decadência em relação aos fatos geradores verificados no exercício de 2010 teve início em 01/01/2011, encerrando-se em 31/12/15, de forma que não se encontrava extinto o direito do fisco de lançar as penalidades por descumprimento das obrigações instrumentais cobradas neste Auto de Infração.

Diante do acima exposto, concluo que as penalidades lançadas nos itens 07, 08 e 09 não estão alcançadas pela decadência.

Passo a examinar, a partir de agora, o mérito das infrações impugnadas pelo sujeito passivo (itens 02, 04, 09 e 10 do Auto de Infração).

A infração 02 recai sobre a cobrança de ICMS das parcelas cobradas dos clientes da empresa autuada a título de gorjetas. A impugnante sustenta que as gorjetas pagas, compulsoriamente ou de forma espontânea pelos usuários dos serviços de restaurantes, bares e similares, possuem natureza salarial e são distribuídas entre os empregados dos estabelecimentos, não constituindo receitas comerciais daqueles negócios que exploram a venda de alimentos e bebidas. Citou a Súmula nº 457 do TST (Tribunal Superior do Trabalho), as disposições do art. 457, § 3º da CLT e o art. 277-A, do RICMS-BA/2012 que excluiu da base de cálculo do imposto incidente sobre os fornecimentos de alimentação e bebidas, promovidos por bares, restaurantes, hotéis e estabelecimentos similares, as gorjetas cobradas, desde que limitada a 10% do valor da conta. Transcreveu decisões originárias deste CONSEF e de outras unidades federadas (Distrito Federal e São Paulo) sobre essa questão.

Observe, entretanto, que lei estadual de regência do imposto (Lei nº 7.014/96), com base nas disposições da Lei Complementar nº 87/96 e da Constituição Federal de 1988, prescreve em seu art. 2º, inc. I, que o ICMS incide sobre: *I – a realização de operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por bares, restaurantes, hotéis e estabelecimentos similares, **inclusive os serviços prestados**.* (destaque).

Portanto a norma de incidência do imposto foi redigida de forma abrangente para alcançar tanto o valor dos itens fornecidos (alimentos, bebidas e demais mercadorias), como também os serviços prestados, sem fazer qualquer ressalva quanto a natureza e origem daquelas prestações.

Somente com adesão do Estado da Bahia às disposições do Convênio ICMS nº 125/11, através do Convênio ICMS nº 43/13, e a inserção dessa norma na legislação interna é que foi implementada no ordenamento jurídico estadual o benefício fiscal da exclusão ou isenção do ICMS sobre o valor das gorjetas cobradas em bares, restaurantes e similares, desde que limitadas a 10% do valor da conta de consumo. Essa inserção da norma interestadual no RICMS/12 passou a produzir efeitos a partir de 01/08/2013, com a publicação do Decreto nº 14.681/13, estando inserida no art. 277-A, no Capítulo que trata dos “Demais Benefícios Fiscais”.

No caso concreto, o Auto de Infração lavrado para a cobrança do ICMS sobre os valores cobrados a título de gorjetas, correspondente ao item 02 da presente peça de lançamento, alcançou fatos geradores verificados anteriormente à modificação operada na legislação de ICMS, por força da adesão da Bahia às disposições do Conv. ICMS nº 125/11 e correspondente às ocorrências dos

meses de fev., mar. e abr. de 2012 e jan. a jul. de 2013. Diante do exposto, julgo PROCEDENTE o item 02 do Auto de Infração, no importe de R\$8.202,32.

Na infração 04 o lançamento do ICMS envolve a omissão de saídas de mercadorias tributadas apurada do confronto entre vendas realizadas com cartão de crédito/débito, a partir das informações extraídas da memória da Fita-Detalhe dos ECFs (Equipamentos Emissores de Cupons Fiscais) do contribuinte e as vendas informadas pelas Administradoras de Cartão, fatos verificados entre os exercícios de 2010 e 2014. Teria sido constatada a diferença a menor de receitas registradas nas fitas-detalhe na modalidade de pagamento via cartões e aquelas informadas pelas administradoras de cartão de débito/crédito. Valeu-se a autuante da presunção legal prevista no art. 4º, § 4º, inc. VI, letra “b” e inc. VII, da Lei nº 7.014/96, tendo a autuante comparado os cupons emitidos pela empresa autuada com os valores pagos em cartão fornecidos pelas respectivas administradoras.

A partir das prescrições contidas nos dispositivos da Lei nº 7.014/96 a presunção de omissão de saídas em operações pagas com cartões de débito/crédito, só se estabelece em duas situações que estão enumeradas na norma legal e que são objeto de roteiro de auditoria fiscal a ser aplicado na fiscalização de contribuintes do ICMS:

I - quando os valores das operações ou prestações declaradas pelo contribuinte são inferiores aos informados por administradoras de cartão de crédito ou débito, instituições financeiras e shoppings centers ou estabelecimentos similares (art. 4º, § 4º, inc. VI, letra “b” da Lei nº 7.014/96): nessa situação pode ser constatado que os valores de vendas de mercadorias e/ou serviços são inferiores, em determinado dia ou período mensal, ao que as instituições financeiras, administradoras de cartão e shoppings têm registrados em seus bancos de dados em relação ao contribuinte fiscalizado (compara-se a receita total declarada pelo contribuinte na escrita fiscal e documentos fiscais emitidos e as receitas obtidas junto às administradoras de cartão e demais instituição financeiras que intermediaram ou controlaram as operações de vendas do estabelecimento);

II – quando os valores das operações e/ou prestações declaradas pelo contribuinte pagas através da modalidade de quitação via cartão de crédito/débito são inferiores aos informados pelas respectivas administradoras (art. 4º, § 4º, inc. VII, da Lei nº 7.014/96): nessa situação pode ser constatado que os valores de vendas de mercadorias e/ou serviços pagos na modalidade cartão, são inferiores, em determinado dia ou período mensal, ao que as administradoras de cartão têm registrados em seus bancos de dados em relação ao contribuinte fiscalizado (compara-se a receita auferida pelas vendas através de cartões de débito/crédito registradas pelo contribuinte na escrita fiscal e documentos fiscais emitidos, consolidadas nas reduções “Z” dos equipamentos ECFs e notas fiscais, e as receitas informadas pelas administradoras de cartão que intermediaram as operações de vendas do estabelecimento).

No caso concreto a auditora responsável pelos trabalhos de fiscalização desenvolveu um roteiro que confrontou cada cupom fiscal emitido pelo contribuinte, contidos nas fitas-detalhe MFD (Memória da Fita Detalhe) com a autorização de crédito fornecida pelas administradoras de cartão em diversas operações, ao invés de confrontar registros de valores totais de vendas (diárias ou mensais) realizadas através de cartão informadas pelas Administradoras (relatórios TEF diários) com as reduções “Z” e notas fiscais emitidas pelo contribuinte, quando tenha se verificado a eventual impossibilidade de emissão de cupom ECF. A adoção desse procedimento (TEF x MFD – fitas detalhes diárias) em estabelecimentos que operam nos ramos de restaurantes, bares e similares, com certeza conduziu a situações em que não se operou plena coincidência de valores, importando em distorção nos resultados apurados e cerceamento do direito de defesa do acusado, que se defrontaria com uma “prova” de difícil ou até impossível de ser impugnada, para desconstituir a presunção.

Vejamos então um exemplo dessa situação que foi citada pelo contribuinte e que é muito comum de ocorrer no ramo de negócios em que opera a empresa autuada (comercialização de alimentos

e bebidas). Nas atividades diárias de vendas de alimentação e bebidas em restaurantes, bares e similares, é frequente se verificar a divisão de uma mesma conta de consumo entre duas ou mais pessoas, com a emissão de um único cupom fiscal ECF, mas com pagamento através de cartão de bandeiras (administradoras) distintas. Esse contribuinte opera nessas circunstâncias. Frente a essa situação jamais haverá coincidência de valores registrados nas fitas detalhes dos ECFs e os registros TEF diários das Administradoras de cartão. Assim, uma conta de R\$100,00, dividida por duas pessoas, irá gerar um cupom ECF do mesmo valor e dois registros no TEF de cada administradora no valor de R\$50,00. Imaginemos por sua vez uma conta dividida por 10 (dez) pessoas com pagamentos efetuados através de diversos cartões de débito e crédito.

Observe, por sua vez, que o roteiro de auditoria aplicada pela autuante não atrelou ou vinculou pagamentos realizados através de cartões distintos para um mesmo cupom fiscal emitido. Somente se o contribuinte emitisse para cada pagamento distinto um correspondente cupom ECF se poderia estabelecer a coincidência TEF x MFD (informações das operadoras de cartão vs. registros na fita-detalle). Mas o contribuinte não é obrigado a assim proceder, de forma que o roteiro de auditoria só poderia ser considerado válido se tomasse por base os pagamentos diários totais na modalidade de cartão de crédito/débito registrados em todos os equipamentos fiscais e os TEF diários fornecidos pelas administradoras de cartão, considerando as especificidades desse tipo de negócio e as disposições da Lei nº 7.014/96 (art. 4º, § 4º, inc. VII).

Com isso não quero dizer que esse tipo de roteiro (TEF x MDF) não possa ser aplicado na revisão de procedimentos fiscais de contribuintes que exerçam outros tipos de atividades em que haja emissão de cupons de forma individualizada para cada compra de mercadoria ou serviço. Entendo, portanto, não ser aplicável essa sistemática nas atividades de bares, restaurantes e similares, considerando as especificidades já acima apontadas e exemplificadas.

Também não vislumbro a possibilidade de revisar o procedimento fiscal, através de diligência, conforme foi aventado na sessão de julgamento pelos demais membros da JJF, visto que a adoção do roteiro **TEF x Reduções “Z”** implicaria no refazimento de toda a fiscalização, com apuração e confronto de bases e valores totalmente distintos do que foi aplicada pela auditora responsável pela ação fiscal. O escopo da revisão mudaria toda a metodologia de apuração adotada na ação fiscal.

Portanto, concluo que em razão das distorções aqui mencionadas no roteiro aplicado pela auditora fiscal, se encontram viciados de nulidade os resultados obtidos, que resultaram na cobrança que integra o item 04 do Auto de Infração, por inadequação do roteiro aplicado à atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, por insegurança da acusação, distorção na quantificação da base de cálculo e cerceamento ao direito de defesa do contribuinte. Essas distorções isoladamente consideradas são suficientes para se invalidar o procedimento fiscal que resultou nessa cobrança por presunção, razão pela qual os demais pontos suscitados pela defesa não serão aqui enfrentados. O item 04 do Auto de Infração é, portanto, nulo, com fundamento no art. 18, incisos II e IV, “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99. Estão presentes aqui vícios formais e materiais que contaminam todo o procedimento fiscal vinculada à infração 04.

Recomenda-se a renovação do procedimento fiscal a salvo dos vícios acima apontados.

Na infração 09, relacionada a descumprimento de obrigação acessória, foi exigida multa de R\$1.380,00, por período mensal, em razão da falta de entrega dos arquivos SINTEGRA ou pela sua entrega sem o nível de detalhe exigido na legislação. O contribuinte, na fase de defesa, anexou relatórios de entrega dos arquivos eletrônicos de janeiro de 2009 a dezembro de 2013. Em relação aos meses que integram a autuação, os arquivos relacionados aos meses compreendidos entre janeiro/2010 e dezembro/2012 foram transmitidos eletronicamente à SEFAZ-BA, somente em 2014 ou 2012, de forma intempestiva, conforme atestam os relatórios anexados às fls. 159 a 185. De acordo com o que prescreve o art. 42, inc. XIII-A, letra “j”, da Lei nº 7.014/96, há a previsão de penalidade pela falta de entrega dos arquivos eletrônicos nos prazos previstos na legislação. As alegações defensivas quanto a não exigibilidade de registros específicos, notadamente o tipo 50 e tipo 54 não elidem a exigência fiscal, posto que o sujeito passivo não procedeu à transmissão dos

arquivos magnéticos nos prazos estabelecidos na legislação com os registros considerados pelo próprio como obrigatórios. O item 09 do Auto de Infração fica totalmente mantido, no valor total de R\$48.300,00.

No que se refere ao item 10 do A.I., relacionado à falta de entrega dos arquivos eletrônicos da EFD – Escrituração Fiscal Digital ou com a entrega sem o nível de detalhe exigido na legislação do ICMS, observo que o enquadramento legal da conduta omissa do contribuinte foi realizada no art. 42, inc. XIII-A, letra “L”, da Lei nº 7.014/96, que na redação atualmente vigente, dada pela alteração promovida pela Lei nº 13.461/15, posterior à lavratura do Auto, prescreve a aplicação da penalidade de R\$1.380,00 tão somente pela falta de entrega, no prazo previsto na legislação, da EFD. Foi excluída da norma apenadora a expressão “... ou sem as informações exigidas na legislação”, de forma que a ausência dos REGISTROS 1600 e C425, ainda que exigíveis para esse contribuinte, não seria mais passível de imposição de multa. A norma tributária-penal menos gravosa retroage para atingir fatos e lançamentos pretéritos, conforme prescreve o art. 106, inc. II, letra “a”, do CTN (Código Tributário Nacional), de forma que somente subsiste a penalidade para os períodos em que o contribuinte se encontrava omissos de transmissão à SEFAZ-BA dos arquivos EFD, fato verificado nos meses de junho, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro, do exercício de 2014. Em decorrência, a multa restringe-se a esses períodos mensais. A penalidade lançada no importe de R\$33.120,00, fica reduzida para R\$9.660,00 (R\$1.380 x 7 meses), passando esse item do Auto de Infração a apresentar a seguinte configuração (Demonstrativo de Débito):

DEMONSTRATIVO INFRAÇÃO 10

Ocorrência	Vencimento	Vlr. histórico	Vlr. Pós Julgamento
30/06/2014	09/07/2014	1.380,00	1.380,00
31/07/2014	09/08/2014	1.380,00	1.380,00
31/08/2014	09/09/2014	1.380,00	1.380,00
30/09/2014	09/10/2014	1.380,00	1.380,00
31/10/2014	09/11/2014	1.380,00	1.380,00
30/11/2014	09/12/2014	1.380,00	1.380,00
31/12/2014	09/01/2015	1.380,00	1.380,00
TOTAL		9.660,00	9.660,00

Frente ao acima exposto nosso voto é pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, que passa a ter a seguinte composição:

Infração 01 – reduzida de R\$16.185,36 para R\$14.441,09;
Infração 02 – mantida integralmente: valor R\$8.202,32;
Infração 03 – reduzida de R\$2.188,65 para R\$1.761,63;
Infração 04 – NULA;
Infração 05 – reduzida de R\$620,01 para R\$305,41;
Infração 06 – mantida integralmente: valor R\$137,27;
Infração 07 – mantida integralmente: valor R\$9.200,00;
Infração 08 – mantida integralmente: valor R\$6.900,00;
Infração 09 – mantida integralmente: valor R\$48.300,00;
Infração 10 – reduzida de R\$33.120,00 para R\$9.660,00.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, em julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206903.0007/15-0**, lavrado contra **PÁTIO 33 COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA. - ME**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$24.847,72**, acrescido das multas de 60% sobre R\$23.086,09 e de 100% sobre R\$1.761,63, previstas, respectivamente, no art. 42, inciso II, alíneas “a”

e “d”, e inc. IV, letra “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das penalidades por descumprimento de obrigações instrumentais, no valor de **R\$74.060,00**, prevista no art. 42, inc. XV, letra “h”, inc. XIII-A, letra “e”, item 1.3, e letras “J” e “L”, do mesmo diploma legal, e dos acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

Os valores já recolhidos pelo contribuinte deverão ser objeto de homologação pela repartição fiscal de origem do processo.

Esta Junta recorre da presente Decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inc. I, “a”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, com a alteração promovida pelo Dec. nº 13.537/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 31 de julho de 2017.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR

A. I. Nº - 206903.0007/15-0
AUTUADO - PÁTIO 33 COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA. - ME
AUTUANTE - RITA DE CÁSSIA MORAES IUNES
ORIGEM - INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 01.09.2017

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0136-05/17

EMENTA: ICMS. 1. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. a) SAÍDAS ATRAVÉS DE ECFs. Reconhecida pelo contribuinte a procedência da maior parte das exigências fiscais. Exclusão das operações alcançadas pela decadência. b) EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE GORJETAS. Mantida a exigência fiscal. Possibilidade de exclusão do valor das gorjetas da base de cálculo do imposto somente após a inserção da norma alterada da legislação interna por força das disposições do Conv. ICMS 125/11. 2. BASE DE CÁLCULO. DOCUMENTO FISCAL CONTENDO PREÇOS INFERIORES AOS EFETIVAMENTE PRATICADOS. RECOLHIMENTO A MENOR. Infração parcialmente mantida. 3. CARTÃO DE CRÉDITO E DÉBITO. COTEJO DAS OPERAÇÕES REGISTRADAS NO ECF DO CONTRIBUINTE, NA MFD (MEMÓRIA DA FITA DETALHE) E AQUELES INFORMADOS PELAS ADMINISTRADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO/DÉBITO, VIA TEF DIÁRIOS. Inadequação do roteiro de auditoria aplicado; cerceamento ao direito de defesa; distorção da apuração da base de cálculo; impossibilidade ou extrema dificuldade de produzir prova em contrário. Atividade de bares, restaurantes e similares apresentam especificidades que não permitem a aplicação do roteiro a partir do confronto MFD x TEF diários. Nulidade do procedimento. Vícios formais e materiais. Recomendada a renovação da ação fiscal. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. “ANTECIPAÇÃO PARCIAL”. a) FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Acusação parcialmente elidida. Exclusão das parcelas alcançadas pela decadência. b) RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DA “ANTECIPAÇÃO PARCIAL” EFETUADO A MENOS. Item reconhecido pelo sujeito passivo 5. DMA – DOCUMENTO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO FISCAIS. APRESENTAÇÃO FORA DO PRAZO REGULAMENTAR. Infração mantida. Não acolhida a preliminar decadência por descumprimento de obrigação instrumental. Inércia do contribuinte. Ausência de atos a serem homologados. 6. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. SINTEGRA FALTA DE ENTREGA NOS PRAZOS PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO. 7. EMISSOR DE CUPOM FISCAL - NÃO FORNECIMENTO À SEFAZ-BA DA INFORMAÇÃO RELATIVA AO PROGRAMA APLICATIVO (SOFTWARE) USADO NOS EQUIPAMENTOS EMISSORES DE CUPOM FISCAL (ECFs). Infrações por descumprimento de obrigações acessórias mantidas. Afastada a preliminar de decadência desses itens. 8. ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL – EFD. FALTA DE

APRESENTAÇÃO NOS PRAZOS PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO. CONDUTA OMISSA DO CONTRIBUINTE. OBRIGAÇÃO DE FAZER. O enquadramento legal da conduta omissa do contribuinte foi realizada no art. 42, inc. XIII-A, letra “L”, da Lei nº 7.014/96, que na redação atualmente vigente, dada pela alteração promovida pela Lei nº 13.461/15, posterior à lavratura do Auto, prescreve a aplicação da penalidade de R\$1.380,00 tão somente pela falta de entrega, no prazo previsto na legislação, da EFD. Excluída da norma apenadora a expressão “... *ou sem as informações exigidas na legislação*”, de forma que a ausência dos REGISTROS 1600 e C425, ainda que exigíveis para esse contribuinte, não seria mais passível de imposição de multa. A norma tributária-penal menos gravosa retroage. Aplicação da norma contida no art. 106, inc. II, letra “a”, do CTN. Penalidade por descumprimento de obrigação acessória reduzida para alcançar exclusivamente os meses em que o contribuinte não procedeu a transmissão à SEFAZ dos arquivos da EFD. Acolhida a preliminar de decadência de parte do crédito tributário vinculado às infrações por descumprimento de obrigação principal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 29/09/2015 para exigir ICMS e multas por descumprimento de obrigações acessórias, no valor principal de R\$263.045,45, contendo as seguintes imputações:

INFRAÇÃO 01: Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Constatado mediante auditoria na memória da fita detalhe – MFD, das operações realizadas com uso de ECF, conforme Demonstrativo de Débito em anexo. Valor exigido: R\$16.185,36. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 02: O contribuinte recolheu a menor ICMS, em razão de ter excluído da Base de Cálculo o valor das Gorjetas. Valor exigido: R\$8.202,32. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 03: Recolhimento a menor de ICMS em razão de utilização de documento fiscal consignando preços inferiores ao praticado (sub-faturamento comprovado). Valor exigido: R\$2.186,65. Multa de 100%.

INFRAÇÃO 04: Omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito. Constatado mediante auditoria na memória da fita detalhe – MFD, das operações realizadas com uso do ECF, confrontadas com os valores constantes no relatório diário das operações TEF informados pelas Administradoras de Cartão de Crédito/Débito e os valores de pagamentos por meio de cartões de crédito/débito consignados nos cupons fiscais emitidos pelo contribuinte, conforme Demonstrativos C, X1, 3B, Y1 e Z, anexos a este PAF. Valor exigido: R\$138.191,84. Multas de 70% e 100%.

INFRAÇÃO 05: Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização. Valor exigido: R\$620,01. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 06: Recolheu a menor ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização. Valor exigido: R\$137,27. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 07: Apresentação de DMA (Declaração e Apuração Mensal do ICMS), fora do prazo regulamentar. Descumprimento de obrigação acessória. Multa fixa de R\$460,00/mês, prevista no art. 42, inc. XV, letra “h”, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 8.534/02. Valor total exigido: R\$9.200,00.

INFRAÇÃO 08: Não informou à Secretaria da Fazenda o programa aplicativo utilizado para envio de comandos ao Software Básico de equipamento de controle fiscal, aplicada a penalidade por cada equipamento. Multa fixa de R\$1.380,00/mês, prevista no art. 42, inc. XIII-A, letra “e”, item 1.3, da Lei nº 7.014/96. Valor total exigido: R\$6.900,00.

INFRAÇÃO 09: Pela falta de entrega de arquivo eletrônico nos prazos previstos na legislação, ou pela sua entrega sem o nível de detalhe exigido pela Legislação. Tudo conforme arquivos SINTEGRA, relação dos arquivos recepcionados emitidos pelo Sistema de Arquivos Magnéticos da SEFAZ-BA e demonstrativo M1. Multa fixa de R\$1.380,00/mês, prevista no art. 42, inc. XIII-A, letra “j”, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 10.847/07. Valor total exigido: R\$48.300,00.

INFRAÇÃO 10: Deixou o contribuinte de efetuar a entrega do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital – EFD ou o entregou sem as informações exigidas na forma e nos prazos previstos na legislação tributária. Tudo conforme arquivos EFD transmitidos para a SEFAZ-BA e Demonstrativo EFD, anexo. Multa fixa de R\$1.380,00/mês, prevista no art. 42, inc. XIII-A, letra “L”, da Lei nº 7.014/96 c/c a Lei nº 12.917/13 e arts. 106 e 112 do CTN - Lei nº 5.172/66. Valor total exigido: R\$33.120,00.

O contribuinte foi notificado do lançamento em 06/10/2015, através de intimação pessoal e ingressou com defesa administrativa, protocolada em 07/12/2015 e subscrita por advogados com procuração nos autos (doc. fl. 129).

Inicialmente a defesa reconheceu a procedência das infrações 01, 03, 05, 06, 07 e 08, ressalvados os períodos atingidos pela decadência. Impugnou a totalidade das infrações 02, 04, 09 e 10. Em relação aos itens da autuação reconhecidos declarou já ter providenciado o parcelamento dos valores devidos com os benefícios proporcionados pelo **Programa Concilia Bahia**, instituído pelo Estado da Bahia por meio da Lei nº 13.449/2015.

Suscitou a decadência parcial para a constituição dos créditos reclamados em relação a fatos geradores ocorridos antes de 06/10/2010, por se tratar de tributo sujeito ao lançamento por homologação. Afirmou ter declarado todas as suas operações de circulação de mercadorias, calculado o montante devido a título de ICMS e antecipado o respectivo pagamento. Por sua vez, a Fiscalização, exercendo seu direito de rever o procedimento realizado pelo contribuinte, lançou valores que entendia devidos, fundamentando-se no fato de que algumas operações classificadas pelo contribuinte como não tributadas estariam sujeitas à incidência do ICMS.

Todavia, no momento em que o Auto de Infração ingressou no mundo jurídico (06/10/2015, data da efetiva notificação do contribuinte), já havia ocorrido a perda do direito do Fisco de rever o lançamento por homologação relativamente aos fatos geradores anteriores a 06/10/2010, em razão do disposto no §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, norma transcrita na peça de defesa.

No caso concreto, como o lançamento foi notificado à recorrente em 06/10/2015, sustenta a defesa que já se encontrava caduco o direito de alcançar os fatos ocorridos antes de 06/10/2010, em razão do decurso de mais de cinco anos desde a data dos fatos geradores e a notificação de lançamento. Entende ser aplicável também as disposições do parágrafo único do art. 149 do Código Tributário Nacional, que determina que o lançamento e eventual revisão deste só podem ser iniciados enquanto não extinto o direito de lançar da Fazenda Pública.

Em relação ao mérito da infração 02, a defesa afirma que as gorjetas são parcelas repassadas aos seus empregados. Que a gorjeta espontaneamente ou compulsoriamente acrescida à nota/cupom fiscal não constitui receita do estabelecimento comercial e, sim, integra a **remuneração dos seus empregados**, nos termos da Súmula nº 354 do Tribunal Superior do Trabalho, que assevera:

*“As gorjetas, cobradas pelo empregador na nota de serviço ou oferecidas espontaneamente pelos clientes, **integram a remuneração do empregado**, não servindo de base de cálculo para as parcelas de aviso prévio, adicional noturno, horas extras e repouso semanal remunerado”.*

No mesmo sentido, as disposições do art. 457 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT):

*“Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as **gorjetas** que receber.*

*§ 3º - **Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também aquela que for cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, a qualquer título, e destinada a distribuição aos empregados.**”*

Entende, portanto, a defesa que a gorjeta cobrada pelo empregador ostenta natureza meramente salarial, materializando valores que são repassados aos empregados, parte integrante de sua remuneração, não compondo, por via de consequência, a base de cálculo do ICMS. Que neste tipo de operação, o estabelecimento é responsável apenas pela arrecadação e distribuição das gorjetas aos seus empregados. Assim, o montante arrecadado/recebido a este título, em que pese transitar graficamente pelos seus registros fiscais e contábeis, não faz parte das receitas do estabelecimento, que figura apenas como depositário dos valores percebidos, afastando, assim, a incidência do ICMS. Que a gorjeta, portanto, não se comunica com a circulação de mercadoria, com o preço dos produtos fornecidos, nem com o faturamento ou com a receita da impugnante.

Sobre a matéria, salientou a impugnante que o próprio Regulamento do ICMS do Estado da Bahia – RICMS/BA, instituído pelo Decreto nº 13.780/2013, no capítulo relativo aos “Demais Benefícios Fiscais” concedidos aos contribuintes, EXCLUIU A GORJETA DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS, conforme disposições contidas no art. 277-A, com a seguinte redação:

“Art. 277-A. A gorjeta fica excluída da base de cálculo do ICMS incidente no fornecimento de alimentação e bebidas promovido por bares, restaurantes, hotéis e estabelecimentos similares, desde que limitada a 10% (dez por cento) do valor da conta (Conv. ICMS 125/11).”

Pontuou ainda que nos casos em que foi verificada a inclusão indevida da gorjeta na base de cálculo do ICMS, este Eg. Conselho de Fazenda vem sistematicamente baixando os processos em diligência à IFEP Comércio, a fim de que seja realizada a sua exclusão, a exemplo do que ficou registrado nos ACÓRDÃOS JIF Nº 0224-03/15 e JIF Nº 0010-01/13.

Por fim, salientou que a matéria discutida no caso em apreço, acerca da exclusão dos valores recebidos a título de gorjeta da base de cálculo do ICMS, está de acordo com a jurisprudência predominante dos Tribunais Estaduais e Distrital, conforme transcrições abaixo:

DISTRITO FEDERAL

(*) **“APELAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA. ICMS E ISS. GORJETA. VERBA REMUNERATÓRIA. EMPREGADO. COMPENSAÇÃO. DÉBITOS VINCENDOS.**

I - A gorjeta, como remuneração do empregado, art. 457, § 3º, da CLT, não se sujeita à incidência do ICMS e do ISS. Precedentes.

II - O legislador distrital, ao regular a compensação, optou por excluir da sua incidência os débitos vincendos. Improcede, por conseguinte, o pedido de compensação do valor dos tributos recolhidos indevidamente com os débitos vincendos das empresas substituídas pelo Sindicato-autor.

III - Apelações e remessa oficial conhecidas e improvidas.”

(Acórdão n.407417, 20010110807314APC, Relator: VERA ANDRIGHI, Revisor: LÉCIO RESENDE, 1ª Turma Cível, Data de Julgamento: 10/02/2010, Publicado no DJE: 15/03/2010. Pág.: 73)

(*) “PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. SALÁRIO DE EMPREGADO - GORJETA - ICMS e ISS: NÃO INCIDÊNCIA. REPETIÇÃO DO INDÉBITO: COMPENSAÇÃO.

1 - A gorjeta, mesmo compulsoriamente cobrada pelo estabelecimento, não constitui acréscimo a este beneficiando e, sim, integra a remuneração do empregado, não gerando hipótese de incidência tributária de ICMS e ISS.

2 - O percentual - 10% - rotineiramente acrescido às contas de bares, hotéis, restaurantes, lanchonetes e similares, integrando a remuneração dos respectivos empregados e prepostos, deve ser destacado pelo fisco, quando da verificação fiscal, porquanto sobre ele incide eventualmente IR e INSS, de competência da União, não dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Ainda que arrecadado pelos estabelecimentos comerciais, tem como destinatários e beneficiários os empregados.

3 - O sujeito passivo da obrigação tributária só faz jus à repetição ou compensação, comprovado o eventual recolhimento do tributo, o que evidentemente não contempla o sindicato da categoria se, por seus associados, não satisfaz débito ou se por eles não estava expressamente autorizado a fazê-lo. Acaso viável a repetição do indébito, encontraria óbice, se o pagamento se tiver realizado pelo consumidor final.

Recursos improvidos.”

(Acórdão n.234081, 20010110807314APC, Relator: JOSÉ DE AQUINO PERPÉTUO, Revisor: LÉCIO RESENDE, 1ª Turma Cível, Data de Julgamento: 03/10/2005, Publicado no DJU SEÇÃO 3: 10/01/2006. Pág.: 69)

SÃO PAULO

(*) “ICMS. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. INCIDÊNCIA SOBRE GORJETA. PLEITO ADICIONAL DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. DENEGACÃO DA SEGURANÇA EM PRIMEIRO GRAU.

Gorjeta é remuneração do empregado. Por isso que rendimento, atrai a incidência de tributação federal, não cabendo o concurso incidente de tributos municipais e estaduais sobre a propina, pois não se pode admitir que sobre ela, fato jurídico unitário, recaiam tributos aplicados por mais de uma pessoa política, certo que isso estaria a configurar bitributação.

Somente se viabiliza a compensação de tributos quando existir lei autorizadora na órbita da pessoa federativa tributante (art. 170 do Cód.Trib.Nac.), lei essa que não se editou no Estado de São Paulo.

Provimento parcial da apelação.”

(Relator(a): Ricardo Dip; Comarca: São Paulo; Órgão julgador: 11ª Câmara de Direito Público; Data do julgamento: 27/08/2012; Data de registro: 30/08/2012)

Em razão do exposto, pugna a defendente pela improcedência da Infração 02.

Na infração 04 é imputado ao sujeito passivo a infração de omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada pelo confronto das vendas realizadas com Cartão de Crédito e Débito, extraídas da Memória da Fita Detalhe – MFD do Emissor de Cupom Fiscal, com aplicação da presunção legal prevista no art. 4º, inc. VI, alínea “b”, e inc. VII, da Lei nº 7.014/06. Afirmou a defesa que a autuante comparou valores que foram pagos em cartão de crédito ou débito com os cupons fiscais emitidos pela Impugnante, estabelecendo a suposta omissão de tributação em hipóteses onde os valores da primeira supostamente não guardavam correspondência com qualquer cupom fiscal.

Sustenta a impugnante que ao contrário do quanto alegado pela Fiscalização, não há que se falar, no caso em apreço, em omissão de saída de mercadorias, pois as vendas através de Cartão realizadas pela autuada foram devidamente registradas e se encontram comprovadas pelas Reduções Z entregues à Fiscalização, não havendo, portanto, a alegada divergência com os valores das vendas informadas pelas Instituições Financeiras e Administradoras de Cartão de Crédito e Débito.

Que a partir da leitura das planilhas elaboradas pela autuante, que deram respaldo ao lançamento fiscal, argumenta a defesa que a Fiscalização desenvolveu um “estranho” roteiro de Auditoria,

tentando confrontar cada Cupom Fiscal emitido pela impugnante com cada Autorização de Crédito fornecida pelas Operadoras de Cartões, das MILHARES DE OPERAÇÕES realizadas pela impugnante durante o período fiscalizado.

Entende a impugnante que houve no caso concreto uma inovação no procedimento adotado pela Fiscalização, na medida em que, ao invés de confrontar os registros dos valores totais das vendas (diárias ou mensais) com Cartão realizadas pela impugnante (Redução Z) com os valores totais informados pelas Instituições Financeiras e Administradoras de Cartões (TEF), a Fiscalização tentou, sem êxito, fazer um complexo cruzamento das vendas TEF com a Memória da Fita Detalhe – MFD, operação por operação, ou seja, confrontando cada Cupom Fiscal emitido pela impugnante com a cada Autorização de Crédito das Operadoras de Cartões, conforme planilhas elaboradas pela própria Autuante, que deram respaldo ao lançamento fiscal. Que apesar da inegável boa intenção da Fiscalização, o novo procedimento adotado, além de inadequado, revelou-se falho em vários aspectos.

Entende ter sido “inadequado” o procedimento adotado pois a Auditoria de Cartões de Crédito e Débito visa verificar se as vendas por meio destes Cartões foram oferecidas ou não pelo contribuinte à tributação, de modo que o contribuinte deve discriminar na Redução Z qual o meio de pagamento utilizado pelo cliente. Do cotejo entre os valores informados pelas Administradoras e os valores das Reduções Z (“cartão de crédito/débito”), é que Auditoria Fiscal é realizada.

Que no presente caso, foi utilizado um roteiro de Auditoria não previsto na lei (cruzamento das vendas TEF com MFD), o que gerou a mencionada inadequação, e, por via de consequência, a nulidade do lançamento fiscal, por não conter elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração, nos termos do art. 18, IV, “a”, da Decreto nº 7.629/1999 (RPAF/BA).

Argumenta, portanto, que a aplicação de roteiro inadequado de Auditoria trilhado pela Fiscalização vai totalmente de encontro aos primados da ampla defesa e do contraditório, sendo insuficiente para demonstrar a prática de qualquer irregularidade por parte da impugnante, pois contaminado por vícios insanáveis de validade que macula de nulidade absoluta os resultados obtidos. Nessa linha de entendimento mencionou a decisão exarada no Acórdão JF nº 0040-06/14, proferida pela 6ª Junta de Julgamento Fiscal, em que a auditoria fiscal não se valeu das reduções Z do ECF.

Consignou em acréscimo que a Autuante incorreu em grave equívoco durante toda a apuração, pois, além de relacionar valores com cupons fiscais errados, deixou de considerar mais de um pagamento em cartão na mesma nota, assim como mínimas divergências existentes entre as informações constantes das Autorizações (TEF) e dos Cupons Fiscais (MFD) - diferença de centavos, por exemplo - fez com que a planilha elaborada pela Fiscalização simplesmente DESCONSIDERASSE o valor da venda realizada pela impugnante com Cartões, gerando uma presunção de omissão de saída de mercadoria absolutamente incompatível com a sua conduta.

A título exemplificativo, citou alguns problemas que foram detectados na revisão do procedimento efetuado pela defesa:

i) O levantamento realizado pela Fiscalização não reconhece pequenas diferenças entre o valor constante do Cupom Fiscal e o valor informado pela Administradora de Cartões. O valor da operação foi de R\$59,70 e o cliente efetuou o pagamento de R\$60,00, por exemplo.

ii) Não reconhece também a operação quando o pagamento da venda respectiva se deu por meio de Operadoras de Cartões diferentes;

iii) Não reconhece a integralidade dos valores dos Cartões quando a conta da mesa é dividida entre 2 (duas) ou mais pessoas, situação absolutamente corriqueira na rotina de qualquer restaurante. Ou seja, o levantamento não atrela pagamentos diferentes para um mesmo Cupom;

iv) Do mesmo modo, o levantamento realizado pela Fiscalização não reconhece Cupons diferentes para um único pagamento;

v) Também não reconhece os valores dos Cartões quando o Cupom é emitido em um dia e o

pagamento ocorre no outro. Situações desta natureza ocorrem, por exemplo, se o Cupom Fiscal é emitido às 23h55m de um dia e o pagamento é efetuado à 00h05m do dia seguinte. Mais uma vez, pode-se verificar que esta é uma situação absolutamente corriqueira na rotina dos restaurantes. Tal equívoco do levantamento foi verificado pela impugnante em diversas ocasiões ao longo do período autuado;

vi) Repetições de Cupons Fiscais, dificultando a conferência por parte da impugnante;

vii) Vendas realizadas por meio de Nota Fiscal – Série D-1, todas devidamente registradas na escrita fiscal e tributadas pela impugnante;

*viii) Por fim, valores constantes do levantamento fiscal absolutamente irreconhecíveis pela impugnante. Não se sabe se tais valores decorreram de falhas do Relatório TEF informada pelas Administradoras de Cartões ou do próprio arquivo de Auditoria elaborado pela Fiscalização. É o que se verifica, por exemplo, do valor apontado no mês de **julho de 2012, no montante de R\$359.119,75.***

Anexou na peça de defesa planilha gravada em CD, remontando sua movimentação de cartões de 2009 a 2014, onde teria identificado a inexistência das diferenças apontadas pela Autuante.

Finaliza a defesa pedindo que este item o Auto de Infração seja julgado nulo ou improcedente.

No que tange à infração 09, a acusação envolve a entrega de arquivo eletrônico sem o nível de detalhe exigido pela Legislação, mais especificamente os arquivos 50, 54, 60R, 61 e 75, no período entre janeiro/2010 e dezembro/2012, incidindo a multa prevista no art. 42, XIII-A, alínea “j”, da Lei nº 7.014/96.

Afirma, entretanto, que tal infração é improcedente, uma vez que tais arquivos, além de terem sido entregues, conforme recibos anexados em CD, apenas começaram a ser exigidos à Impugnante a partir do mês de fevereiro de 2012. Pontuou que o Convênio nº 57/95 desobriga a apresentação dos arquivos 50 e 54, que se referem à totalidade das operações de entrada e saída, assim como das aquisições e prestações realizadas no exercício de apuração, nos casos em que o contribuinte utilizar sistema eletrônico de processamento de dados somente para a escrituração de livro fiscal (cláusula quinta, inc. I e § 4º do citado Convênio).

Frisou que no período em que estava sujeita ao SINTEGRA, se encaixava perfeitamente na disposição acima, pelo que não lhe era exigido o nível de detalhamento sustentado pela Fiscalização, o que passou a ser a partir da implantação do SEPD, em fevereiro de 2012, a teor da informação prestada pela própria Secretaria da Fazenda, em seu *site*:

18. Quem informa o registro magnético Tipo 50?

Todos os contribuintes do ICMS usuários de SEPD e ou equipamento ECF, nas operações de entrada e saída que realizarem. Destinado a informar unicamente os seguintes modelos de documentos fiscais: N. Fiscal 1 e 1-A; N. Fiscal Energia Elétrica; N. Fiscal Serviço de Comunicação; N. Fiscal Serviços de Telecomunicações. * Informando demais operações/modelos nos registros apropriados.*

34. Quem deve apresentar o Registro magnético Tipo 54?

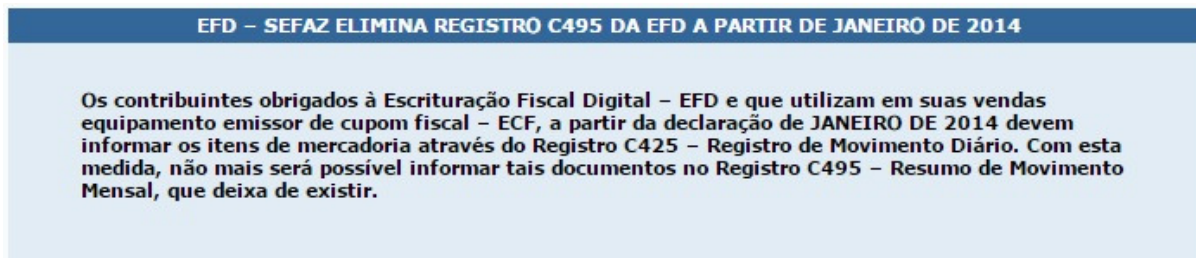
Todos os contribuintes que utilizam sistema eletrônico (SEPD) para emissão de documentos fiscais. O registro Tipo 54 abriga os dados dos itens (produtos/mercadorias) das notas fiscais modelo 1 e 1-A; Nota Fiscal – Microempresa e Nota Fiscal – Empresa de Pequeno Porte – Produtor Rural.

Pede que seja excluído do lançamento fiscal a multa aplicada pela falta de apresentação de arquivo em nível de detalhe exigido, entre os períodos de janeiro/2010 e dezembro/2012.

No que se refere à Infração 10, que contém a acusação da falta de envio eletrônico dos Registros C425 e 1600 da Escrituração Fiscal Digital – EFD no período de janeiro/2013 a dezembro/2014, a defesa consignou que o Registro 1600 do EFD foi regularmente enviado pela impugnante no mencionado período, independente de qualquer intimação específica. Para comprovar as suas alegações, a impugnante colacionou cópias dos recibos de envio, inclusive das retificadoras, anexados em CD. Afirma também não prosperar a multa pela falta de entrega do Registro C425.

Isto porque os contribuintes apenas estavam obrigados a apresentar o Registro C425 no caso de existência do Registro C420 e da não existência do Registro C495, conforme o ATO COTEPE/ICMS Nº 9/2008.

Que consoante informações obtidas do *site* da Secretaria de Fazenda do Estado da Bahia, o Registro C495 apenas deixou de existir a partir de Janeiro de 2014, quando, portanto, a entrega do Registro C425 passou a ser obrigatória, conforme transcrição abaixo:



64. E se é assim, verifica-se também a improcedência da multa pela falta de entrega do Registro C425 no período de Janeiro a Dezembro de 2013, em razão da sua não obrigatoriedade.

Deste modo, a defendente pugna pela procedência parcial da Infração 10, excluindo-se do lançamento fiscal as multas aplicadas indevidamente no período de Janeiro a Dezembro de 2013.

Finalizou a peça de defesa pedindo que o Auto de Infração seja julgado **PARCIALMENTE PROCEDENTE**.

Foi prestada informação fiscal em 03 de junho de 2016, peça que se encontra apensada às fls. 213 a 215 dos autos.

Inicialmente a autuante informou que foram observados todos os dispositivos legais que regulam tanto o procedimento como o processo. Que as infrações estão devidamente caracterizadas, sendo possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, constando nos demonstrativos de débitos das infrações elaborados pela fiscal autuante, a reprodução fiel do teor dos fatos verificados acompanhados das provas necessárias e suficientes à demonstração do fato arguido.

Todos os demonstrativos que serviram de base para apuração dos valores do ICMS reclamado, relativamente ao exercício de 2010 a 2014, foram apresentados e entregues ao contribuinte em meio magnético, mediante CD, mediante recibo de entrega de arquivos eletrônicos constante às fls. 15 e 16 deste PAF.

Quanto à alegação de Decadência Parcial do Crédito Tributário informou que o direito da Fazenda Pública fazer o lançamento para constituir o crédito tributário extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já podia ter sido efetuado, conforme disposto no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/66), no § 1º do art. 28 do Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB (LEI nº 3.956/81) e pelo inciso I do art. 965 do RICMS-BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284 de 14/03/1997.

Pontuou que se o recolhimento do tributo for realizado a menor do valor devido, sendo tanto a apuração quanto o recolhimento objetos da homologação por parte do Fisco, o dies a quo, ou o termo inicial para contagem do prazo decadencial referente ao valor que deixou de ser recolhido pelo sujeito passivo, iniciar-se-á a partir do primeiro dia do exercício seguinte, sendo neste caso necessária a intervenção do fisco, frente a omissão por parte do sujeito passivo, descaracterizando o lançamento por homologação.

Na segunda situação, quando o sujeito passivo apura, e não recolhe o tributo devido, o objeto da homologação é a apuração e o pagamento, e não ocorrendo a antecipação do pagamento em função da apuração realizada, não há que se falar em homologação. A regra a ser aplicada é do artigo 173, I do CTN, sendo o termo inicial para contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte.

Na terceira situação, quando o sujeito passivo não apura e não recolhe o tributo, concluímos que a situação é a mesma acima, e, nesse caso, nem a apuração foi efetivada. A regra a ser aplicada é a do artigo 173, I do CTN, sendo o termo inicial para contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte.

Consignou ainda que o Superior Tribunal de Justiça adotou o entendimento segundo o qual, nos impostos submetidos ao regime do lançamento por homologação, "a decadência relativa ao direito de constituir o crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento". Por outras palavras: "o prazo decadencial de 5 (cinco) anos tem início a partir do primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que a homologação poderia efetivar-se". E no mesmo sentido se pronunciou a Segunda Turma do Tribunal Federal da Terceira Região, conforme Ac 1ª T STJ, R. Esp. nº 58.918-5/RJ, relator Ministro Humberto Gomes de Barros, DJU 1 de 19.6.95, 18.646; Ac. 1ª T STJ, R. Esp. 63.529-2/PR, relator Ministro Humberto Gomes de Barros, DJU 1 de 07.08.95, 23.023; Ac. 1ª T STJ, R. Esp. 69.308/SP, relator Ministro Humberto Gomes de Barros, DJU 1 de 4.3.96, 5363/4. e Ac 1ª T TRF 3ª R nº 94.03.059807-7/SP, DJU, 2 30.1.96, 3328/9.

Ressalto que em relação a esta matéria o CONSEF vem decidindo, de forma reiterada, pela aplicação das disposições contidas no Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81 – art. 107-A, inc. I).

Que nessa linha de entendimento, foi exarado o Acórdão nº 0009-12/08, pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, cujo teor foi transcrito na peça informativa:

“Este CONSEF tem firmado cristalinamente o entendimento de que o caso em apreço se refere a lançamento de ofício, devendo, por tal razão, ser cumprido o quanto disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, e estabelece o prazo de decadência de 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ademais, como ressaltado no primeiro Parecer emitido pela Douta PGE/PROFIS, o STJ, através do Resp 63.529-2/PR, dentre outros julgados, vem decidindo nessa diretiva, sem prejuízo do fato de que o COTEB prevê em seu art. 28, de forma expressa, um prazo diferenciado, razão pela qual deve ser rechaçada a preliminar suscitada pelo autuado.”

Frente ao exposto e considerando que a ação fiscal abrangeu os exercícios de 2010 a 2014 e o Auto de Infração foi lavrado em 28/09/2015, a autuante sustenta que o lançamento foi formalizado ainda dentro do período de 5 (cinco) anos, contados do 1º dia do exercício seguinte à ocorrência dos fatos geradores, não procedendo a arguição defensiva em relação aos fatos geradores no período de Janeiro a Outubro de 2010.

Quanto ao pedido de improcedência da infração 02 disse que de acordo com o disposto no art. 12, II da LC 87/96 considera-se ocorrido o fato gerador do imposto por ocasião do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento, e que o art. 13, II do mesmo diploma legal estabelece que a base de cálculo do imposto na hipótese do art. 12, II é o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço. Que as gorjetas correspondem ao valor pago pelo serviço, além do fornecimento de alimentação e bebidas. Sendo essa parcela paga pelo cliente do restaurante ou bar deve integrar a base de cálculo do ICMS, conforme determina o art. 54, I, “a” do RICMS-97/BA, com a seguinte redação:

I - incluem-se na base de cálculo do ICMS:

- a) nas operações e prestações internas e interestaduais, todas as importâncias que representarem despesas acessórias, seguros, juros e quaisquer outros acréscimos ou vantagens pagos, recebidos ou debitados pelo contribuinte ao destinatário das mercadorias ou ao tomador dos serviços, inclusive o valor das mercadorias fornecidas ou dos serviços prestados a título de bonificação;*

No tocante à infração 04 a autuante declarou que se as alegações da defesa estivessem embasadas em provas, a presunção levantada no lançamento tributário poderia ter sido contraditada, o que

implicaria na possibilidade de redução ou mesmo na extinção do crédito tributário. Que deveriam ter sido acostadas provas pelo sujeito passivo, em atendimento às regras processuais do ônus da prova, contidas no artigo 333, Inciso I, do Código de Processo Civil de 1973, de aplicação subsidiária ao RPAF/99.

Entende, portanto, que as alegações defensivas se encontram desprovidas de provas que refutem a acusação fiscal, pugnano pela manutenção da presunção e decorrente cobrança do imposto.

Ao se debruçar sobre a infração 09 a autuante declarou que não procedem as alegações da defesa no que se refere a esta imputação, pois além de escriturar os seus livros por meio de processamento eletrônico de dados, a Autuada também utilizava equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) para emissão de cupons fiscais nas vendas a consumidor, identificados na Intimação constante à fl. 20 deste PAF. Que a entrega dos arquivos SINTEGRA foi realizada fora do prazo regulamentar e mesmo após a entrega dos referidos arquivos eletrônicos, no decorrer da ação fiscal, o autuado fora intimado para apresentação de elementos que pudessem elidir os ilícitos fiscais apontados nos demonstrativos de apuração do ICMS reclamado, conforme consta às fls. 21, 22 e 23 deste PAF. Todavia, o contribuinte manteve-se inerte.

Que de acordo com “Relação de Arquivos Recepcionados” constante às fls. 82 a 91 deste PAF, o contribuinte realizou a entrega dos referidos arquivos magnéticos do SINTEGRA fora do prazo regulamentar e sem o nível de detalhe exigido na legislação, especialmente as informações relativas aos registros 50, 54, 60R, 61, 61R, 70 e 75.

Ao adentar no exame da infração 10, declarou, igualmente, que as alegações da defesa não procedem. Que o Registro 1600 se destina a identificar o valor total das operações de vendas realizadas pelo declarante por meio de cartão de débito ou de crédito, discriminado por administradora, conforme disposições do art. 249 do RICMS/2012, com a seguinte redação:

***Art. 249** - O contribuinte obrigado à EFD deve observar o Ajuste SINIEF 02/09 e as especificações técnicas do leiaute do arquivo digital previsto no Ato COTEPE/ICMS nº 09/08 e no Guia Prático da EFD-ICMS/IPI.*

***§ 1º** Todos os registros são obrigatórios e devem ser apresentados sempre que existir a informação, exceto os registros C116, C130, C197, C350, C370, C390, C410, C460, C470, C800, C850, C860, C890, D197, D360, E115, 1700, 1710, 1900, 1910, 1920, 1921, 1922, 1923, 1925 e 1926.*

Ao finalizar a peça informativa pede que o Auto de Infração seja integralmente mantido.

O presente PAF foi convertido em diligência na sessão de pauta suplementar ocorrida em 29 de setembro de 2016, ocasião em que os autos foram remetidos para a PGE visando a emissão de Parecer Jurídico acerca do tema da decadência à luz da Súmula Vinculante nº 08 do STF, as recentes decisões do STJ, com repercussão geral e a revogação das disposições dos arts. 107-A e 107-B, § 5º, do COTEB, pela Lei Estadual nº 13.199, de 28/11/14, revelando com esta medida a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN (art. 150, § 4º).

O referido Parecer foi anexado às fls. 231 a 296v. Contribuinte e autuante foram notificados do inteiro teor do Parecer Jurídico.

O sujeito passivo, através de seus advogados, apresentou Manifestação acostada às fls. 254 a 256, ocasião em que reiterou o pedido formulado na inicial, no sentido do acolhimento da preliminar de decadência, em relação aos fatos geradores anteriores a 06/10/2010 e demais questões de mérito suscitadas na inicial. Pede, portanto, o A.I. seja julgado PARCIALMENTE PROCEDENTE, com a homologação dos valores já recolhidos (relatório SIGAT anexado às fls. 221 a 224).

A autuante, às fls. 261/263, prestou nova Informação Fiscal, manifestando entendimento adicional de que o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, praticando crime contra a ordem tributária, especialmente em relação aos preços inferiores praticados, exclusão das gorjetas da base de cálculo do ICMS e oferecimento à tributação de valores inferiores àqueles informados por administradoras de cartão de crédito/débito, além das de entrega de arquivos eletrônicos com a

falta de registros apontados na peça acusatória. Nessas situações entende ser aplicada a regra do art. 173, inc. I, do CTN. Pede, ao final, que o A.I. seja julgado TOTALMENTE PROCEDENTE.

VOTO

Inicialmente observo que o contribuinte, na peça de defesa, reconheceu a procedência das infrações 01, 03, 05 06, 07 e 08, exceto em relação aos períodos em que foi suscitada a preliminar de decadência, abrangendo os fatos geradores ocorridos entre 01/jan/2010 e 06/out/2010. As parcelas reconhecidas foram objeto de pedido de parcelamento, conforme atestam os documentos anexados às fls. 138 a 142 e fls. 218 a 224 dos autos, dentro do Programa Concilia Bahia, instituído pela Lei nº 13.449/2015. As parcelas reconhecidas, portanto, são procedentes, devendo as quantias recolhidas ser objeto de homologação.

No tocante à preliminar de decadência arguida pela defesa a questão foi remetida em diligência para a PGE (Procuradoria do Estado da Bahia) para a emissão de Parecer jurídico, que se encontra acostado às fls. 231 a 256v dos autos.

Preliminarmente cabe destacar que o Auto de Infração em lide foi concluído com a sua lavratura e posterior intimação do sujeito passivo, concretizada em 06/10/2015. Em relação às infrações objeto do pedido de exclusão pela caducidade do direito de lançar do fisco, o pedido defensivo abrange os itens 01, 03, 05, 07, 08 e 09. Verifico que as três primeiras se referem a descumprimento de obrigação principal (obrigação de pagar) e as três últimas ocorrências a descumprimento de obrigações acessórias os instrumentais (obrigação de fazer).

No que se refere às infrações por descumprimento de obrigação principal as ocorrências estão vinculadas a operações que em parte foram declaradas como não tributadas pelo contribuinte e entendidas pela fiscalização como inseridas no campo de incidência do ICMS, porém, todas regularmente escrituradas; recolhimento a menor do ICMS pela não inclusão de todos os valores nos documentos fiscais emitidos; e, falta de recolhimento de antecipação parcial, cujos valores foram apurados na conta corrente fiscal do ICMS.

As situações acima descritas se encontram inseridas na modalidade de lançamento por homologação, situação em que se aplicam as disposições do art. 150, § 4º, do CTN, em relação aos fatos geradores em que o contribuinte declarou e pagou, ainda que a menor, o imposto apurado na escrita fiscal, conforme entendimento explicitado pela PGE (Procuradoria Estadual) nestes autos e no Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0, elaborado em conformidade com os requisitos e a sistemática do Dec. Estadual nº 11.737/09. Sobre a decadência nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, de que faz parte o ICMS, a Procuradoria do Estado da Bahia (PGE) exarou entendimento que apresenta o seguinte conteúdo:

Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

(...)

Nota 1: Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, inc. I, do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

Nota 2: As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150, § 4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no art. 173, inc. I, do mesmo Código.

Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador. Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação. De igual forma, quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de fraude ou simulação. Revela-se, portanto, a importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial. Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em que "o lançamento poderia ter sido efetuado" (art. 173, I, CTN) -, é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação".

Vejamos então o que dispõe o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 150. *O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

(...)

§ 4º *Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Frente o quadro normativo acima delineado, verifico que as infrações 01, 03 e 05, conforme já delineado linhas acima, estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal. Referem-se a imposto lançado na escrita fiscal do contribuinte e recolhido a menos, a partir das notas fiscais e/ou cupons fiscais ECF emitidos pelo sujeito passivo. Nessas situações aplica-se o prazo de decadência estabelecido no art. 150, § 4º, tendo por termo “a quo” ou inicial a data de ocorrência dos fatos geradores.

Considerando que o Auto de Infração foi lavrado e concluído em 06/10/2015, com a notificação ao contribuinte, os créditos tributários anteriores a 5 (cinco) anos, ou seja, relacionados aos fatos geradores ocorridos antes 06/10/2010, estão atingidos pela decadência. Estão extintos, portanto, os créditos tributários relacionados às exigências de ICMS dos meses de janeiro a setembro de 2010, das infrações 01, 03 e 05.

Em decorrência, as infrações 01, 03 e 05 passam a ter a composição descrita nos quadros abaixo, com o acolhimento da decadência parcial dos créditos tributários lançados de ofício para os meses de janeiro, fevereiro, março, abril e maio, junho, julho, agosto e setembro de 2010:

DEMONSTRATIVO INFRAÇÃO 01

Ocorrência	Vencimento	Vlr histórico	Vlr. pós julgamento
31/10/2010	09/11/2010	255,42	255,42
30/11/2010	09/12/2010	207,45	207,45
31/12/2010	09/01/2011	291,56	291,56
31/01/2011	09/02/2011	218,35	218,35
28/02/2011	09/03/2011	229,01	229,01
31/03/2011	09/04/2011	221,68	221,68
30/04/2011	09/05/2011	266,54	266,54
31/05/2011	09/06/2011	268,73	268,73
30/06/2011	09/07/2011	244,52	244,52
31/07/2011	09/08/2011	356,18	356,18
31/08/2011	09/09/2011	274,37	274,37
30/09/2011	09/10/2011	293,52	293,52

ESTADO DA BAHIA
SECRETARIA DA FAZENDA
CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)

31/10/2011	09/11/2011	237,20	237,20
30/11/2011	09/12/2011	64,94	64,94
31/01/2012	09/02/2012	204,14	204,1
29/02/2012	09/03/2012	170,12	170,12
31/03/2012	09/04/2012	300,68	300,68
30/04/2012	09/05/2012	88,70	88,70
31/01/2013	09/02/2013	97,01	97,01
28/02/2013	09/03/2013	248,00	248,00
31/03/2013	09/04/2013	320,99	320,99
30/04/2013	09/05/2013	326,02	326,02
31/05/2013	09/06/2013	399,80	399,80
30/06/2013	09/07/2013	393,22	393,22
31/07/2013	09/08/2013	526,38	526,38
31/08/2013	09/09/2013	507,32	507,32
30/09/2013	09/10/2013	301,00	301,00
31/10/2013	09/11/2013	360,08	360,08
30/11/2013	09/12/2013	394,90	394,90
31/12/2013	09/01/2014	749,16	749,16
31/01/2014	09/02/2014	300,46	300,46
28/02/2014	09/03/2014	263,69	263,69
31/03/2014	09/04/2014	617,48	617,48
30/04/2014	09/05/2014	356,97	356,97
31/05/2014	09/06/2014	563,45	563,45
30/06/2014	09/07/2014	495,38	495,38
31/07/2014	09/08/2014	629,58	629,58
31/08/2014	09/09/2014	548,46	548,46
30/09/2014	09/10/2014	440,56	440,56
31/10/2014	09/11/2014	534,69	534,69
30/11/2014	09/12/2014	527,98	527,98
31/12/2014	09/01/2015	345,40	345,40
TOTAL		14.441,09	14.441,09

DEMONSTRATIVO INFRAÇÃO 03

Ocorrência	Vencimento	Vlr histórico	Vlr. pós julgamento
31/10/2010	09/11/2010	54,43	54,43
30/11/2010	09/12/2010	29,94	29,94
31/12/2010	09/01/2011	144,77	144,77
31/01/2011	09/02/2011	53,15	53,15
28/02/2011	09/03/2011	70,62	70,62
31/03/2011	09/04/2011	37,46	37,46
30/04/2011	09/05/2011	48,55	48,55
31/05/2011	09/06/2011	79,03	79,03
30/06/2011	09/07/2011	31,33	31,33
31/07/2011	09/08/2011	43,10	43,10
31/08/2011	09/09/2011	85,35	85,35
30/09/2011	09/10/2011	80,95	80,95

31/10/2011	09/11/2011	90,17	90,17
30/11/2011	09/12/2011	41,48	41,48
31/01/2012	09/02/2012	358,65	358,65
29/02/2012	09/03/2012	73,56	73,56
31/03/2012	09/04/2012	21,04	21,04
30/04/2012	09/05/2012	48,79	48,79
31/01/2013	09/02/2013	20,92	20,92
28/02/2013	09/03/2013	44,05	44,05
31/03/2013	09/04/2013	33,74	33,74
30/04/2013	09/05/2013	32,46	32,46
31/05/2013	09/06/2013	23,30	23,30
30/06/2013	09/07/2013	28,52	28,52
31/07/2013	09/08/2013	10,67	10,67
31/08/2013	09/09/2013	73,49	73,49
30/09/2013	09/10/2013	18,69	18,69
31/10/2013	09/11/2013	9,05	9,05
30/11/2013	09/12/2013	4,73	4,73
31/12/2013	09/01/2014	69,64	69,64
TOTAL		1.761,63	1.761,63

DEMONSTRATIVO INFRAÇÃO 05

Ocorrência	Vencimento	Vlr. histórico	Vlr. pós julgamento
31/08/2011	09/09/2011	83,80	83,80
30/06/2013	09/07/2013	5,00	5,00
31/08/2013	09/09/2013	119,46	119,46
30/09/2013	09/10/2013	52,89	52,89
28/02/2014	09/03/2014	44,26	44,26
TOTAL		305,41	305,41

Conforme já pontuado linhas acima, os valores recolhidos em relação aos fatos geradores remanescentes, constantes dos Demonstrativos das infrações 01, 03 e 05 deverão ser homologados pela repartição fiscal de origem do processo.

Passo a examinar a partir de agora a preliminar de decadência em relação às infrações 07, 08 e 09, vinculadas ao descumprimento de obrigações acessórias relacionadas à DMA, ECF e arquivos magnéticos do SINTEGRA, com as imputações, respectivamente, de apresentação de DMA fora do prazo regulamentar; não informação à SEFAZ-BA do programa aplicativo utilizado para envio de comandos ao software básico do ECF e pela falta de entrega dos arquivos exigidos mediante intimação e não entrega nos prazos previstos na legislação.

A ação fiscal no tocante a essas obrigações instrumentais foi deflagrada com a lavratura dos Termos de Intimação datados de 30/07/2015, para Apresentação dos arquivos e documentos, juntados às fls. 20/21. Foram obedecidos os ritos procedimentais para a constituição do crédito tributário, com a formalização das mencionadas intimações, não havendo vícios formais que maculem de nulidade o procedimento fiscal em exame, inclusive com a concessão do prazo de 5 (cinco) dias úteis para a entrega dos arquivos magnéticos não transmitidos para a SEFAZ nas respectivas datas de vencimento da referida obrigação.

As obrigações de apresentação dos arquivos magnéticos, DMA e demais informações de interesse do fisco, previstas na legislação de regência, estão no rol, conforme já alinhado acima, das denominadas obrigações instrumentais ou acessórias (obrigações de fazer). São informações

indispensáveis e necessárias para que o fisco possa aplicar os roteiros de fiscalização a partir dos registros de entradas, saídas, estoques etc. O não cumprimento dessas obrigações pelo sujeito passivo enseja a aplicação de penalidades pecuniárias, observados os procedimentos legais prévios para lançamento das mesmas, previstos nas normas de regência, com especial destaque para a prévia e necessária intimação visando a correção das inconsistências ou omissões.

Tratando-se de obrigação de fazer, mediante a transmissão e entrega dos arquivos magnéticos ao fisco e das informações econômico-fiscais, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 173, inc. I, do CTN, cujo prazo “*a quo*” ou inicial tem contagem a partir de 1ª dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado. Diante da inércia do contribuinte de não apresentar os arquivos ou informações econômico-fiscais ou apresentá-los com inconsistência, não há ato do sujeito passivo a ser homologado pelo fisco. Nessa linha de entendimento, considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 06/10/2015, o prazo de decadência em relação aos fatos geradores verificados no exercício de 2010 teve início em 01/01/2011, encerrando-se em 31/12/15, de forma que não se encontrava extinto o direito do fisco de lançar as penalidades por descumprimento das obrigações instrumentais cobradas neste Auto de Infração.

Diante do acima exposto, concluo que as penalidades lançadas nos itens 07, 08 e 09 não estão alcançadas pela decadência.

Passo a examinar, a partir de agora, o mérito das infrações impugnadas pelo sujeito passivo (itens 02, 04, 09 e 10 do Auto de Infração).

A infração 02 recai sobre a cobrança de ICMS das parcelas cobradas dos clientes da empresa autuada a título de gorjetas. A impugnante sustenta que as gorjetas pagas, compulsoriamente ou de forma espontânea pelos usuários dos serviços de restaurantes, bares e similares, possuem natureza salarial e são distribuídas entre os empregados dos estabelecimentos, não constituindo receitas comerciais daqueles negócios que exploram a venda de alimentos e bebidas. Citou a Súmula nº 457 do TST (Tribunal Superior do Trabalho), as disposições do art. 457, § 3º da CLT e o art. 277-A, do RICMS-BA/2012 que excluiu da base de cálculo do imposto incidente sobre os fornecimentos de alimentação e bebidas, promovidos por bares, restaurantes, hotéis e estabelecimentos similares, as gorjetas cobradas, desde que limitada a 10% do valor da conta. Transcreveu decisões originárias deste CONSEF e de outras unidades federadas (Distrito Federal e São Paulo) sobre essa questão.

Observe, entretanto, que lei estadual de regência do imposto (Lei nº 7.014/96), com base nas disposições da Lei Complementar nº 87/96 e da Constituição Federal de 1988, prescreve em seu art. 2º, inc. I, que o ICMS incide sobre: *I – a realização de operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por bares, restaurantes, hotéis e estabelecimentos similares, **inclusive os serviços prestados**.* (destaque).

Portanto a norma de incidência do imposto foi redigida de forma abrangente para alcançar tanto o valor dos itens fornecidos (alimentos, bebidas e demais mercadorias), como também os serviços prestados, sem fazer qualquer ressalva quanto a natureza e origem daquelas prestações.

Somente com adesão do Estado da Bahia às disposições do Convênio ICMS nº 125/11, através do Convênio ICMS nº 43/13, e a inserção dessa norma na legislação interna é que foi implementada no ordenamento jurídico estadual o benefício fiscal da exclusão ou isenção do ICMS sobre o valor das gorjetas cobradas em bares, restaurantes e similares, desde que limitadas a 10% do valor da conta de consumo. Essa inserção da norma interestadual no RICMS/12 passou a produzir efeitos a partir de 01/08/2013, com a publicação do Decreto nº 14.681/13, estando inserida no art. 277-A, no Capítulo que trata dos “Demais Benefícios Fiscais”.

No caso concreto, o Auto de Infração lavrado para a cobrança do ICMS sobre os valores cobrados a título de gorjetas, correspondente ao item 02 da presente peça de lançamento, alcançou fatos geradores verificados anteriormente à modificação operada na legislação de ICMS, por força da adesão da Bahia às disposições do Conv. ICMS nº 125/11 e correspondente às ocorrências dos

meses de fev., mar. e abr. de 2012 e jan. a jul. de 2013. Diante do exposto, julgo PROCEDENTE o item 02 do Auto de Infração, no importe de R\$8.202,32.

Na infração 04 o lançamento do ICMS envolve a omissão de saídas de mercadorias tributadas apurada do confronto entre vendas realizadas com cartão de crédito/débito, a partir das informações extraídas da memória da Fita-Detalhe dos ECFs (Equipamentos Emissores de Cupons Fiscais) do contribuinte e as vendas informadas pelas Administradoras de Cartão, fatos verificados entre os exercícios de 2010 e 2014. Teria sido constatada a diferença a menor de receitas registradas nas fitas-detalhe na modalidade de pagamento via cartões e aquelas informadas pelas administradoras de cartão de débito/crédito. Valeu-se a autuante da presunção legal prevista no art. 4º, § 4º, inc. VI, letra “b” e inc. VII, da Lei nº 7.014/96, tendo a autuante comparado os cupons emitidos pela empresa autuada com os valores pagos em cartão fornecidos pelas respectivas administradoras.

A partir das prescrições contidas nos dispositivos da Lei nº 7.014/96 a presunção de omissão de saídas em operações pagas com cartões de débito/crédito, só se estabelece em duas situações que estão enumeradas na norma legal e que são objeto de roteiro de auditoria fiscal a ser aplicado na fiscalização de contribuintes do ICMS:

I - quando os valores das operações ou prestações declaradas pelo contribuinte são inferiores aos informados por administradoras de cartão de crédito ou débito, instituições financeiras e shoppings centers ou estabelecimentos similares (art. 4º, § 4º, inc. VI, letra “b” da Lei nº 7.014/96): nessa situação pode ser constatado que os valores de vendas de mercadorias e/ou serviços são inferiores, em determinado dia ou período mensal, ao que as instituições financeiras, administradoras de cartão e shoppings têm registrados em seus bancos de dados em relação ao contribuinte fiscalizado (compara-se a receita total declarada pelo contribuinte na escrita fiscal e documentos fiscais emitidos e as receitas obtidas junto às administradoras de cartão e demais instituição financeiras que intermediaram ou controlaram as operações de vendas do estabelecimento);

II – quando os valores das operações e/ou prestações declaradas pelo contribuinte pagas através da modalidade de quitação via cartão de crédito/débito são inferiores aos informados pelas respectivas administradoras (art. 4º, § 4º, inc. VII, da Lei nº 7.014/96): nessa situação pode ser constatado que os valores de vendas de mercadorias e/ou serviços pagos na modalidade cartão, são inferiores, em determinado dia ou período mensal, ao que as administradoras de cartão têm registrados em seus bancos de dados em relação ao contribuinte fiscalizado (compara-se a receita auferida pelas vendas através de cartões de débito/crédito registradas pelo contribuinte na escrita fiscal e documentos fiscais emitidos, consolidadas nas reduções “Z” dos equipamentos ECFs e notas fiscais, e as receitas informadas pelas administradoras de cartão que intermediaram as operações de vendas do estabelecimento).

No caso concreto a auditora responsável pelos trabalhos de fiscalização desenvolveu um roteiro que confrontou cada cupom fiscal emitido pelo contribuinte, contidos nas fitas-detalhe MFD (Memória da Fita Detalhe) com a autorização de crédito fornecida pelas administradoras de cartão em diversas operações, ao invés de confrontar registros de valores totais de vendas (diárias ou mensais) realizadas através de cartão informadas pelas Administradoras (relatórios TEF diários) com as reduções “Z” e notas fiscais emitidas pelo contribuinte, quando tenha se verificado a eventual impossibilidade de emissão de cupom ECF. A adoção desse procedimento (TEF x MFD – fitas detalhes diárias) em estabelecimentos que operam nos ramos de restaurantes, bares e similares, com certeza conduziu a situações em que não se operou plena coincidência de valores, importando em distorção nos resultados apurados e cerceamento do direito de defesa do acusado, que se defrontaria com uma “prova” de difícil ou até impossível de ser impugnada, para desconstituir a presunção.

Vejamos então um exemplo dessa situação que foi citada pelo contribuinte e que é muito comum de ocorrer no ramo de negócios em que opera a empresa autuada (comercialização de alimentos

e bebidas). Nas atividades diárias de vendas de alimentação e bebidas em restaurantes, bares e similares, é frequente se verificar a divisão de uma mesma conta de consumo entre duas ou mais pessoas, com a emissão de um único cupom fiscal ECF, mas com pagamento através de cartão de bandeiras (administradoras) distintas. Esse contribuinte opera nessas circunstâncias. Frente a essa situação jamais haverá coincidência de valores registrados nas fitas detalhes dos ECFs e os registros TEF diários das Administradoras de cartão. Assim, uma conta de R\$100,00, dividida por duas pessoas, irá gerar um cupom ECF do mesmo valor e dois registros no TEF de cada administradora no valor de R\$50,00. Imaginemos por sua vez uma conta dividida por 10 (dez) pessoas com pagamentos efetuados através de diversos cartões de débito e crédito.

Observo, por sua vez, que o roteiro de auditoria aplicada pela autuante não atrelou ou vinculou pagamentos realizados através de cartões distintos para um mesmo cupom fiscal emitido. Somente se o contribuinte emitisse para cada pagamento distinto um correspondente cupom ECF se poderia estabelecer a coincidência TEF x MFD (informações das operadoras de cartão vs. registros na fita-detalle). Mas o contribuinte não é obrigado a assim proceder, de forma que o roteiro de auditoria só poderia ser considerado válido se tomasse por base os pagamentos diários totais na modalidade de cartão de crédito/débito registrados em todos os equipamentos fiscais e os TEF diários fornecidos pelas administradoras de cartão, considerando as especificidades desse tipo de negócio e as disposições da Lei nº 7.014/96 (art. 4º, § 4º, inc. VII).

Com isso não quero dizer que esse tipo de roteiro (TEF x MDF) não possa ser aplicado na revisão de procedimentos fiscais de contribuintes que exerçam outros tipos de atividades em que haja emissão de cupons de forma individualizada para cada compra de mercadoria ou serviço. Entendo, portanto, não ser aplicável essa sistemática nas atividades de bares, restaurantes e similares, considerando as especificidades já acima apontadas e exemplificadas.

Também não vislumbro a possibilidade de revisar o procedimento fiscal, através de diligência, conforme foi aventado na sessão de julgamento pelos demais membros da JJF, visto que a adoção do roteiro **TEF x Reduções “Z”** implicaria no refazimento de toda a fiscalização, com apuração e confronto de bases e valores totalmente distintos do que foi aplicada pela auditora responsável pela ação fiscal. O escopo da revisão mudaria toda a metodologia de apuração adotada na ação fiscal.

Portanto, concluo que em razão das distorções aqui mencionadas no roteiro aplicado pela auditora fiscal, se encontram viciados de nulidade os resultados obtidos, que resultaram na cobrança que integra o item 04 do Auto de Infração, por inadequação do roteiro aplicado à atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, por insegurança da acusação, distorção na quantificação da base de cálculo e cerceamento ao direito de defesa do contribuinte. Essas distorções isoladamente consideradas são suficientes para se invalidar o procedimento fiscal que resultou nessa cobrança por presunção, razão pela qual os demais pontos suscitados pela defesa não serão aqui enfrentados. O item 04 do Auto de Infração é, portanto, nulo, com fundamento no art. 18, incisos II e IV, “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99. Estão presentes aqui vícios formais e materiais que contaminam todo o procedimento fiscal vinculada à infração 04.

Recomenda-se a renovação do procedimento fiscal a salvo dos vícios acima apontados.

Na infração 09, relacionada a descumprimento de obrigação acessória, foi exigida multa de R\$1.380,00, por período mensal, em razão da falta de entrega dos arquivos SINTEGRA ou pela sua entrega sem o nível de detalhe exigido na legislação. O contribuinte, na fase de defesa, anexou relatórios de entrega dos arquivos eletrônicos de janeiro de 2009 a dezembro de 2013. Em relação aos meses que integram a autuação, os arquivos relacionados aos meses compreendidos entre janeiro/2010 e dezembro/2012 foram transmitidos eletronicamente à SEFAZ-BA, somente em 2014 ou 2012, de forma intempestiva, conforme atestam os relatórios anexados às fls. 159 a 185. De acordo com o que prescreve o art. 42, inc. XIII-A, letra “j”, da Lei nº 7.014/96, há a previsão de penalidade pela falta de entrega dos arquivos eletrônicos nos prazos previstos na legislação. As alegações defensivas quanto a não exigibilidade de registros específicos, notadamente o tipo 50 e tipo 54 não elidem a exigência fiscal, posto que o sujeito passivo não procedeu à transmissão dos

arquivos magnéticos nos prazos estabelecidos na legislação com os registros considerados pelo próprio como obrigatórios. O item 09 do Auto de Infração fica totalmente mantido, no valor total de R\$48.300,00.

No que se refere ao item 10 do A.I., relacionado à falta de entrega dos arquivos eletrônicos da EFD – Escrituração Fiscal Digital ou com a entrega sem o nível de detalhe exigido na legislação do ICMS, observo que o enquadramento legal da conduta omissa do contribuinte foi realizada no art. 42, inc. XIII-A, letra “L”, da Lei nº 7.014/96, que na redação atualmente vigente, dada pela alteração promovida pela Lei nº 13.461/15, posterior à lavratura do Auto, prescreve a aplicação da penalidade de R\$1.380,00 tão somente pela falta de entrega, no prazo previsto na legislação, da EFD. Foi excluída da norma apenadora a expressão “... ou sem as informações exigidas na legislação”, de forma que a ausência dos REGISTROS 1600 e C425, ainda que exigíveis para esse contribuinte, não seria mais passível de imposição de multa. A norma tributária-penal menos gravosa retroage para atingir fatos e lançamentos pretéritos, conforme prescreve o art. 106, inc. II, letra “a”, do CTN (Código Tributário Nacional), de forma que somente subsiste a penalidade para os períodos em que o contribuinte se encontrava omissos de transmissão à SEFAZ-BA dos arquivos EFD, fato verificado nos meses de junho, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro, do exercício de 2014. Em decorrência, a multa restringe-se a esses períodos mensais. A penalidade lançada no importe de R\$33.120,00, fica reduzida para R\$9.660,00 (R\$1.380 x 7 meses), passando esse item do Auto de Infração a apresentar a seguinte configuração (Demonstrativo de Débito):

DEMONSTRATIVO INFRAÇÃO 10

Ocorrência	Vencimento	Vlr. histórico	Vlr. Pós Julgamento
30/06/2014	09/07/2014	1.380,00	1.380,00
31/07/2014	09/08/2014	1.380,00	1.380,00
31/08/2014	09/09/2014	1.380,00	1.380,00
30/09/2014	09/10/2014	1.380,00	1.380,00
31/10/2014	09/11/2014	1.380,00	1.380,00
30/11/2014	09/12/2014	1.380,00	1.380,00
31/12/2014	09/01/2015	1.380,00	1.380,00
TOTAL		9.660,00	9.660,00

Frente ao acima exposto nosso voto é pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, que passa a ter a seguinte composição:

Infração 01 – reduzida de R\$16.185,36 para R\$14.441,09;
Infração 02 – mantida integralmente: valor R\$8.202,32;
Infração 03 – reduzida de R\$2.188,65 para R\$1.761,63;
Infração 04 – NULA;
Infração 05 – reduzida de R\$620,01 para R\$305,41;
Infração 06 – mantida integralmente: valor R\$137,27;
Infração 07 – mantida integralmente: valor R\$9.200,00;
Infração 08 – mantida integralmente: valor R\$6.900,00;
Infração 09 – mantida integralmente: valor R\$48.300,00;
Infração 10 – reduzida de R\$33.120,00 para R\$9.660,00.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, em julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206903.0007/15-0**, lavrado contra **PÁTIO 33 COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA. - ME**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$24.847,72**, acrescido das multas de 60% sobre R\$23.086,09 e de 100% sobre R\$1.761,63, previstas, respectivamente, no art. 42, inciso II, alíneas “a”

e “d”, e inc. IV, letra “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das penalidades por descumprimento de obrigações instrumentais, no valor de **R\$74.060,00**, prevista no art. 42, inc. XV, letra “h”, inc. XIII-A, letra “e”, item 1.3, e letras “J” e “L”, do mesmo diploma legal, e dos acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

Os valores já recolhidos pelo contribuinte deverão ser objeto de homologação pela repartição fiscal de origem do processo.

Esta Junta recorre da presente Decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inc. I, “a”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, com a alteração promovida pelo Dec. nº 13.537/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 31 de julho de 2017.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR