

PROCESSO  
AUTUADA  
AUTUANTE  
ORIGEM  
PUBLICAÇÃO

- A. I. 206896.0001/18-2  
- OUTBACK STEAKHOUSE RESTAURANTES BRASIL S. A.  
- OTHONIEL SANTOS FILHO  
- DAT/METRO INFRAZ VAREJO  
- INTERNET 03.03.2020

**2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0016-02/20**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO A MAIOR. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. As provas trazidas pelo sujeito passivo, em sede de impugnação ao lançamento, não se mostram válidas e/ou lícitas, vez que os livros fiscais emitidos por processamento de dados não possuem mais qualquer valor jurídico, frente à obrigação do contribuinte em apresentar a EFD, única aceitável, bem como pelo fato das DMA terem sido retificadas após a autuação, de modo a se adequar aos livros confeccionados irregularmente, o que faz com que as mesmas não sejam aceitas e caminhem na direção da manutenção da infração. Não acolhidas as preliminares suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 26 de março de 2018 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$7.551,01, além de multa de 60% pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **05.08.01.** 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, no total de R\$ 68.273,64. Os fatos ocorreram nos meses de outubro a dezembro de 2016.

Infração 02. **07.01.01.** Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior, fato verificado nos meses de novembro e dezembro de 2017, no montante de R\$29.277,37.

Tempestivamente, a autuada, por seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 21 a 63, onde inicialmente registra exercer a atividade de fornecimento de refeições e bebidas em lanchonete, sendo optante da redução de base de cálculo disciplinada no artigo 267, inciso IV, do Regulamento do ICMS – RICMS, segundo o qual o contribuinte que exerce a atividade de bares, restaurantes e similares podem optar pela aplicação de base de cálculo reduzida, de tal forma que sua carga tributária seja equivalente a 4%.

Após reproduzir o teor da acusação, aduz que não obstante o lançamento fiscal para exigência de supostos créditos de ICMS com base nas duas alegações postas, fato é que tributou todas as suas operações de saídas, inclusive aquelas cujos valores foram recebidos por meio de cartões de débito e crédito, inexistindo qualquer diferença a ser exigida; e, no que diz respeito ao ICMS Antecipado, sua cobrança não tem respaldo legal porque as aquisições efetuadas não se sujeitam à antecipação tributária, na medida em que todas as mercadorias adquiridas nas operações interestaduais foram utilizadas como insumos na preparação das refeições fornecidas em seu estabelecimento, inexistindo operação de venda subsequente da mesma mercadoria adquirida que pudesse justificar a retenção do imposto por antecipação.

Em relação à infração 01, de acordo com a autuação não teria declarado e tampouco incluído na base de cálculo do ICMS as operações de fornecimento de alimentação e bebidas cujos pagamentos foram efetuados por meio de cartões de débito e crédito, o que teria sido identificado pela diferença entre os montantes informados pelas administradoras de cartões e instituições financeiras e os valores informados no Registro E21 dos cupons fiscais emitidos por meio de Equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF, destinado à informação do meio de pagamento utilizado pelo consumidor final.

Esclarece que nos termos do Ato Cotepe/ICMS 17, de 29 de março de 2004, os arquivos extraídos dos Equipamentos Emissores de Cupom Fiscal são estruturados por diversos registros de informações, dentre os quais está o Registro E21, destinado, como acima mencionado, à informação do meio de pagamento utilizado pelo consumidor final. No item 7.21.1.1 do referido Ato Cotepe há a observação de que *deve ser criado um registro tipo E21 para cada pagamento efetuado no respectivo Cupom Fiscal ou Comprovante Não Fiscal, inclusive quando houver posterior estorno do mesmo, podendo resultar em novo registro E21 com o meio de pagamento efetivado em substituição.*

Acentua que a informação do meio de pagamento é obrigação prescrita também no artigo 113, § 4º, do RICMS.

Não obstante a previsão de que os cupons fiscais devam ser emitidos após a correta informação do meio de pagamento adotado para a quitação da operação de comercialização de mercadorias, diz que por equívoco, ou melhor, por um mal proceder dos seus funcionários, as operações de fornecimento de alimentação e bebidas em seu estabelecimento por inúmeras vezes deixavam de ser registradas com a indicação do efetivo meio de pagamento utilizado por seus consumidores.

Justifica tal fato em decorrência do grande número de atendimentos e operações efetuadas durante os períodos de funcionamento do restaurante e também das diversas formas de pagamento utilizadas para quitação de uma só conta, esclarecendo que na maioria das vezes as mesas são fechadas e registradas em único cupom fiscal, sendo o pagamento fracionado conforme o número de pessoas que a integram, e os seus funcionários por incontáveis vezes não informavam a forma de pagamento de fato utilizada pelo consumidor final, registrando o recebimento em dinheiro como forma indiscriminada de meio de pagamento, excetuando-se algumas poucas operações quitadas com cartões de débito e crédito cujo meio de pagamento era registrado em conformidade com essa realidade.

Tal erro no preenchimento do Registro E21, embora não devesse ocorrer por se tratar de determinação legal, é deveras compreensível se novamente for encarado o cotidiano dos funcionários dedicados ao atendimento em restaurantes. Como acima mencionado, além de serem realizados inúmeros atendimentos durante todo o horário de funcionamento do restaurante, os funcionários deparam-se quase que invariavelmente com o pagamento das contas por mais de uma pessoa e por mais de uma forma de pagamento. Tais pagamentos são efetuados mediante a entrega de pré-contas para que, posteriormente, sejam emitidos os cupons fiscais. Entre essas duas etapas são envolvidos pelos menos dois funcionários, que por muitas vezes, primando pelo atendimento ao cliente, deixam de registrar o correto meio de pagamento utilizado para a quitação da conta, constando a informação de que foi quitada em dinheiro.

Desta forma, mesmo sendo a grande maioria das contas quitadas através de cartão de crédito e débito, tratando-se aliás da forma de pagamento mais comumente utilizada pelos consumidores finais, seja em razão de segurança e praticidade/conveniência, seja pelo fato de que as administradoras de cartões e instituições financeiras criaram clube de pontos e vantagens pela sua utilização em escala, fato é que praticamente todas as operações eram registradas nos cupons fiscais como se fossem pagas em dinheiro, arremata.

Tal descuido acabou por culminar na lavratura do presente Auto de Infração porque verificadas diferenças entre os valores que foram registrados como pagamentos por meio de cartão de

crédito e débito e aqueles informados pelas administradoras de cartões e instituições financeiras, frisa.

Minimiza tal fato, por entender que a falha dos funcionários em não registrar corretamente os meios de pagamento utilizados pelos seus consumidores não implicou em recolhimento a menor do imposto incidente sobre tais operações de venda, haja vista que todas elas foram declaradas e consideradas na apuração do ICMS devido em todos os períodos autuados.

Aventa que, ainda existindo diferenças entre os valores informados pelas administradoras de cartões e instituições financeiras e aqueles que foram efetivamente registrados nos cupons fiscais como valores recebidos por meio de cartões de créditos e débitos, tais diferenças ocorrem somente no campo formal e não material. Isto é, as diferenças verificadas existem em razão de uma falha no registro do cupom fiscal no que diz respeito ao meio de pagamento, porém, ela não se verifica na apuração do ICMS, na medida em que todas as receitas auferidas nos períodos autuados foram incluídas na base de cálculo do imposto, independentemente de terem sido recebidas por cartões de crédito e débito ou dinheiro, vale-refeição ou cheque.

Para demonstrar que todas as suas receitas foram integralmente tributadas, incluindo aquelas recebidas via cartão de débito e crédito e que foram informadas no Auto de Infração, garante estar anexando os seguintes documentos:

Contas contábeis demonstrando os valores escriturados em sua contabilidade e submetidos à incidência do ICMS, do PIS e da COFINS (docs. 03A a 03C);

Solicita considerar os valores informados para a coluna 10038, utilizada para escrituração das informações pertinentes ao estabelecimento filial autuado, CNPJ 17.261.661/0072-67.

Declaração e Apuração Mensal do ICMS – DMA (docs. 04A a 04C);

SPED – Escrituração Fiscal (docs. 05A a 05F);

Comprovantes de recolhimento do ICMS (docs. 06A a 06C); e

Planilha demonstrativa dos valores recebidos por meio de cartões de débito e crédito (doc. 07);

Informa que em razão do volume desse documento, que representa mais de 400 páginas de impressão, ele é apresentado apenas em mídia digital anexada à presente defesa.

Planilha evidenciando que os valores totais recebidos via cartões de crédito e débito foram considerados na apuração do ICMS declarado na DMA e no SPED – “Planilha Análise Base de Cálculo” (doc. 08).

Da análise de todos esses documentos, fala revelar que os valores recebidos via cartão de crédito e débito foram incluídos na base de cálculo do ICMS apurado e recolhido nos períodos fiscalizados, bem como tais documentos revelam, ainda, que cerca de 94% das receitas auferidas são recebidas por meio de cartões de débito e crédito, evidenciando que de fato houve um erro de registro do meio de pagamento nos cupons fiscais que sustentaram suas saídas nos períodos fiscalizados.

E tal erro de preenchimento é até mesmo evidenciado porque na atual conjuntura econômica, em que a maioria esmagadora dos consumidores efetuam os pagamentos de suas compras por meio de cartões de débito e crédito, não se pode cogitar que uma empresa do seu porte econômico omitiria nada menos do que 94% de seu faturamento.

Pontua que a conclusão do autuante no sentido de que teria omitido quase todo o seu faturamento é de extrema falta de razoabilidade e sequer está amparada na presunção estabelecida no artigo 4º, inciso VI, alínea “a”, da Lei nº. 7.014/96, porquanto os valores declarados e considerados na apuração do ICMS dos períodos fiscalizados superam os montantes informados pelas administradoras de cartões de débito e crédito e que foram utilizados para o lançamento fiscal.

Lembra que a primeira parte do Auto de Infração ora impugnado (Infração 01) decorre da presunção de omissão de receitas recebidas por meio de pagamentos efetuados via cartão de crédito e/ou débito, baseada no fato de que os cupons fiscais emitidos nos períodos fiscalizados

(ao menos não todos eles) não teriam indicado a ocorrência de tal forma de pagamento no seu Registro E21. A falta de indicação do meio de pagamento “cartão de crédito e/ou débito” no mesmo em inúmeros cupons fiscais levou o Fisco a presumir equivocadamente, que os valores informados pelas administradoras de cartão e instituições financeiras não foram oferecidos à tributação.

Tem que tal presunção, além de ser infundada porque todos os valores recebidos via cartões de débito e crédito foram oferecidos à tributação, padece de fundamento legal pois não se verifica no caso concreto quaisquer das hipóteses previstas no artigo 4º, § 4º, inciso VI, da Lei 7.014/96, tratando-se de lançamento fiscal nulo.

Tece algumas considerações acerca da aplicação da presunção no Direito Tributário, inclusive trazendo lições doutrinárias de Aires F. Barreto e Cléber Giardini, Paulo de Barros Carvalho, Gilberto de Ulhoa Canto e Susy Gomes Hoffmann.

Após reproduzir o teor do artigo 4º, § 4º, da Lei nº. 7.014/96, aponta que o mesmo determina que, existindo a declaração de valores de operações em montantes inferiores aos informados por instituições financeiras, o contribuinte teria omitido saídas de mercadorias ou prestações de serviços tributáveis pelo ICMS e, por conseguinte, deixado de recolher o imposto incidente sobre tais operações.

Diz que no caso concreto, como acima mencionado, os valores declarados e considerados para fins de recolhimento do ICMS em todos os períodos autuados são superiores aos montantes informados pelas instituições financeiras ao Fisco, estando tal circunstância evidenciada nos documentos que seguem anexos e detalhada na planilha anexada como doc. 08, que reproduz.

Mostra que da mesma, demonstrativa dos valores declarados e escriturados, extraem-se duas importantes informações: a primeira de que os valores recebidos via cartões de crédito e débito, incluídos por ela própria na apuração do ICMS para os períodos autuados, são superiores àqueles informados no Auto de Infração, o que reforça o fato de não ter havido qualquer falta de pagamento de imposto, ao passo que a segunda, mais importante, de que os valores declarados e escriturados são superiores àqueles informados pelas instituições financeiras e administradoras de cartões, o que consequentemente afasta a presunção fundada no artigo 4º, § 4º, inciso VI, da Lei 7.014/96.

Firma que, se no caso concreto não se verifica a ocorrência do fato jurídico necessário à presunção prevista na alínea “a” do inciso VI do § 4º do artigo 4º, qual seja, a declaração de operações em valores inferiores aos informados pelas instituições financeiras e administradoras de cartões, torna-se inaplicável tal dispositivo legal e, por conseguinte, descabida a presunção de ter havido omissão de receitas recebidas via cartões de débito e crédito e, ainda, nulo o lançamento fiscal.

Com efeito, a presunção, medida excepcional que é, ainda mais no Direito Tributário que é informado pelo princípio da estrita legalidade e cujas obrigações decorrem de lei e não da vontade das partes, jamais pode ser aplicada se o requisito previsto legalmente como imprescindível para sua aplicação não se configurou, como visto.

Refuta a alegação de que a presunção *juris tantum* prevista em tal dispositivo é aplicável ao caso concreto pelo simples fato de que os cupons fiscais deixaram de ser emitidos com a informação no Registro E21 sobre o recebimento das receitas via cartões de débitos e créditos, o que significaria que teria havido a declaração de operações em valores inferiores àqueles informados pelas administradoras de cartões de crédito e débito.

Ora, o fato jurídico que autoriza a aplicação da presunção aqui discutida é a declaração, pelo contribuinte, de valores inferiores aos informados pelas administradoras.

Evidentemente a declaração referida no respectivo dispositivo legal é aquela prestada pelo contribuinte como forma de constituição do crédito tributário. Emitir cupom fiscal não significa

prestar uma declaração ao Fisco, menos ainda a declaração na acepção referida no artigo 4º, § 4º, inciso VI, alínea “a”, da Lei 7.014/96.

Se tal preceito legal institui presunção de falta de pagamento de imposto por ter havido uma declaração pelo contribuinte de valores inferiores aos informados por instituições financeiras, naturalmente que se trata da declaração em que o contribuinte informa ao Fisco a realização de operações mercantis por ele realizadas e seus respectivos valores, constituindo assim o respectivo crédito tributário. Qualquer outra declaração seria irrelevante para fins de instituição de uma presunção de falta de pagamento de imposto, aduz.

Ainda que absurdamente se admitisse, apenas para argumentar, que o cupom fiscal poderia ser visto como a declaração referida no artigo 4º, § 4º, inciso VI, alínea “a”, da Lei 7.014/96, permaneceria inaplicável a presunção contida em tal dispositivo legal, uma vez que a aplicação da presunção, como visto, depende da prestação de uma declaração pelo contribuinte com valores inferiores aos informados pelas instituições financeiras, conclui.

Enumera um terceiro motivo, qual seja, o de que os cupons fiscais emitidos sem que os cartões de crédito ou débito fossem indicados como meio de pagamento não legitimam a presunção prevista no artigo 4º, § 4º, inciso VI, alínea “a”, da Lei 7.014/96, pois os cupons fiscais emitidos não continham valores inferiores àqueles informados pelas administradoras de cartão, sendo os valores os mesmos e não sofreram qualquer alteração. Apenas não houve a indicação de que o meio de pagamento utilizado pelo consumidor foi o cartão de crédito ou débito, o que, como visto exaustivamente, não basta para autorizar a aplicação da presunção estampada no artigo 4º, § 4º, inciso VI, alínea “a”, da Lei 7.014/96.

Justifica que a falta de indicação do recebimento das operações por cartões de crédito e/ou débito como meio de pagamento (Registro E21) decorreu de mero erro procedural dos seus funcionários, que durante os atendimentos deixaram de informar corretamente a forma de pagamento utilizada pelos seus clientes. Todavia, tal erro, que evidentemente não é fato gerador do ICMS, não interferiu na declaração e apuração do imposto recolhido nos períodos fiscalizados, porquanto todos os valores tributáveis recebidos via cartões de débito e crédito foram incluídos na base de cálculo do imposto.

Vale dizer ainda que o preenchimento do Registro E21 serve para munir o Fisco Estadual de informações mais precisas sobre as operações realizadas pelos contribuintes, mas, como já demonstrado, não se equipara à declaração dessas operações e consequente constituição do crédito tributário, consubstanciadas na entrega da Declaração e Apuração Mensal do ICMS – DMA e da escrituração fiscal – SPED Fiscal.

Reitera que o núcleo normativo do inciso VI do § 4º do artigo 4º está vinculado à declaração do imposto propriamente dita e não ao preenchimento de informações no cupom fiscal, especialmente a informação do meio do pagamento que deveria constar no Registro E21. E nem poderia ser diferente, pois tal informação, embora auxilie o Fisco Estadual a confirmar se os valores recebidos via cartão de crédito e débito são de fato oferecidos à tributação pelos contribuintes (quando referentes a operações sujeitas à incidência do imposto), não interfere no montante a ser declarado para fins de lançamento do ICMS.

Em outras palavras, a informação do meio de pagamento não altera o valor da operação que será submetida à incidência do ICMS e, por isso, eventual erro no preenchimento do Registro E21 não serve como indício para a presunção de omissão de receita prevista no artigo 4º, § 4º, inciso VI, alínea “a”, da Lei 7.014/96, vinculada estritamente à declaração do imposto, argumenta.

Situação diversa seria se o autuante tivesse identificado ter a empresa declarado em DMA e SPED operações em valores inferiores àqueles informados pelas instituições financeiras e administradoras de cartões, pois nessa situação realmente haveria indício de omissão de receitas, autorizando-se o lançamento fiscal com base na presunção do artigo 4º, § 4º, inciso VI, alínea “a”, da Lei 7.014/96.

Repisa que a situação concreta é oposta à prevista no artigo 4º, § 4º, inciso VI, alínea “a”, da Lei 7.014/96 na medida em que a declaração de operações em DMA, SPED e em Reduções “Z” foi em valores superiores àqueles informados pelas instituições financeiras e administradoras de cartões ao Fisco, inclusive, os valores recebidos via cartões de crédito e débito, por ela incluídos na apuração do ICMS para os períodos autuados, são superiores àqueles informados no Auto de Infração, o que reforça o fato de não ter havido qualquer falta de pagamento de imposto.

Insiste que não há que se aplicar ao caso concreto a presunção prevista no artigo 4º, § 4º, inciso VI, alínea “a”, da Lei 7.014/96, a uma porque todas as receitas recebidas via cartão de crédito e/ou débito foram declaradas e consideradas na apuração do imposto devido nos períodos autuados, e a duas porque o caso concreto não se enquadra na hipótese de presunção de omissão de receita delimitada em tal dispositivo.

E diante da aplicação equivocada da presunção legal prevista no artigo 4º, § 4º, inciso VI, alínea “a”, da Lei 7.014/96, não há dúvidas de que o Auto de Infração em referência deve ser cancelado *in continentis* porque viciado na sua origem por violação aos princípios da legalidade e da tipicidade cerradas que norteiam a aplicação do Direito Tributário e por falta de motivação, isto porque, muito embora sejam autorizadas presunções legais, o operador do direito, personalizado no autuante, neste caso, deve se atentar aos limites e critérios estabelecidos pelo legislador e aplicá-las com máxima cautela em virtude de uma circunstância fática qualquer transformar-se em realidade (ainda que precária, por admitir prova em contrário) por uma simples presunção que pode causar severos danos ao contribuinte.

Realmente, a presunção legal pela ocorrência de *fatos desconhecidos* a partir de *fatos conhecidos* obviamente não autoriza o agente fiscal a aplicar a norma que prevê tal presunção com a prova de *fatos conhecidos* distintos daqueles previstos legalmente e que autorizariam a presunção, frisa.

Tem como evidente, a necessidade de comprovar o *fato conhecido* admitido legalmente como justificativa hábil para a aplicação da presunção, e não outros fatos, naturalmente, sendo o *fato conhecido* previsto no art. 4º, § 4º, inciso VI, alínea “a”, da Lei 7.014/96 a declaração de operações com valores inferiores aos informados por instituições financeiras, o que definitivamente não ocorreu neste caso.

O *fato conhecido* comprovado pela fiscalização é outro: a emissão de cupons fiscais sem a indicação de cartões de crédito e débito como meio de pagamento. Ora, este fato não é previsto legalmente como apto a desencadear a presunção de realização de operações tributáveis sem o pagamento do imposto, arremata.

E, como visto, as presunções apenas podem ser aplicadas se previstas legalmente e nos exatos limites da respectiva disciplina legal, conclui.

Ademais, a aplicação de presunções, por se tratar de medida excepcional que fragiliza as garantias asseguradas constitucionalmente ao contribuinte, deve ser empreendida cautelosamente e não da forma açodada procedida, com a devida vênia, pela Fiscalização que se satisfez com a simples verificação de um único elemento (= falta de indicação do meio de pagamento no Registro E21 do cupom fiscal) não previsto legalmente como apto a autorizar a presunção de falta de pagamento de imposto para então aplicar precipitada e indevidamente uma presunção sem avaliá-lo serenamente e investigar elementos outros que pudessem eventualmente sustentar a presunção inicial.

Sabe que a presunção *juris tantum* relativiza o ônus da prova, cabendo ao contribuinte em lançamentos fiscais decorrentes de presunções legais apresentar documentos e fatos hábeis a comprovar a regularidade de suas operações. Tal efeito da presunção, contudo, não desincumbe integralmente a autoridade fiscal do seu ônus probante e da aplicação precisa e rigorosa da presunção tal como prevista legalmente sem violentar as garantias do contribuinte, cabendo-lhe não só comprovar a existência dos “fatos conhecidos” elencados na norma legal autorizadora da presunção legal, como também identificar outras circunstâncias e fatos que confirmem a presunção e, ainda, aplicar corretamente os efeitos da presunção legal.

Menciona e reproduz doutrina de Fabiana Del Padre Tomé a respeito do tema, ao tempo em que transcreve Ementa de julgado proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) no sentido de que a presunção legal quando aplicada deve estar acompanhada de provas do fato conhecido que apontem para o fato presumido, respectivamente o REsp 834.051/RS, Relator Ministro José Delgado, 1ª Turma, julgado em 19/09/2006, DJ 16/10/2006, p. 314 e Acórdão 101-93730, 1ª Câmara, Rel. Cons. Sandra Maria Faroni, julgado em 24/01/2002.

Diz que no presente caso, não se apresentou qualquer elemento ou indício (até mesmo porque isso não correspondia à realidade) de que os valores declarados em DMA e no SPED Fiscal eram inferiores àqueles informados pelas instituições financeiras e administradoras de cartões, circunstância necessária para a aplicação da presunção *juris tantum* prevista no artigo 4º, § 4º, inciso VI, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96.

Em outras palavras, não houve a prova do “fato conhecido” que autorizaria legalmente a presunção da ocorrência de um “fato desconhecido”.

Repisa que a falta de indicação do meio de pagamento nos cupons fiscais sequer foi eleita como “fato conhecido” que levaria à presunção de omissão de receita (= “fato desconhecido”) prevista no dispositivo utilizado como fundamento para o lançamento fiscal. Elegeu-se como “fato conhecido” para a aplicação da presunção *juris tantum* a constatação de declaração de operações em valores inferiores aos informados pelas instituições financeiras e administradoras de cartões, o que não se verificou no caso concreto porque os valores declarados e utilizados para fins de apuração e recolhimento do ICMS são superiores aos informados pelo I. Auditor Fiscal a partir dos relatórios obtidos perante as instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito.

Consigna que a ausência de provas mínimas necessárias à presunção da ocorrência de um fato desconhecido (fato suposto ou presumido) retira do ato administrativo de lançamento fiscal o requisito da motivação, intrínseco ao ato administrativo, de acordo com ensinamento de Celso Antônio Bandeira de Mello copiado.

Discorre acerca do motivo, para em seguida pontuar ensinamento doutrinário de Hely Lopes Meirelles, consoante transcrição.

Registra que a inexistência de qualquer efetivo elemento de prova para fundamentar a suposta falta de pagamento de imposto explica-se pelo fato de que realmente não houve qualquer infração cometida pela Requerente, tendo sido oferecidas à tributação todas as receitas recebidas via cartões de débito e crédito (quando referentes a saídas tributáveis, por óbvio). Não tendo encontrado qualquer prova de sua acusação, a fiscalização preferiu o atalho das presunções, sem, no entanto, estar preenchido o requisito legal que a autorizaria: a declaração de operações em valores inferiores aos informados pelas instituições financeiras, sendo imperiosa assim a decretação da nulidade do Auto de Infração ora impugnado.

Considera que os valores recebidos via cartões de débito e crédito foram devidamente tributados nos períodos fiscalizados, inexistindo no caso concreto qualquer elemento que pudesse justificar a aplicação da presunção prevista no artigo 4º, § 4º, inciso VI, alínea “a”, da Lei 7.014/96, até mesmo porque os valores declarados em DMA e no SPED Fiscal são superiores aos informados pelas instituições financeiras e administradoras de cartões e utilizados pelo autuante, evidenciado está o vínculo de motivação do lançamento fiscal, devendo ser ele extirpado do mundo jurídico.

Na infração 02, frisa que tal cobrança igualmente não subsiste, uma vez que como todo estabelecimento comercial destinado ao fornecimento de refeições para consumo imediato por seus clientes, as suas atividades mercantis caracterizam-se por produzir refeições a partir da transformação de insumos previamente adquiridos. Não se cogita, portanto, da simples revenda de mercadorias adquiridas perante seus fornecedores.

Para a elaboração dos produtos que comercializa, garante adquirir em operações interestaduais diversos produtos alimentícios para que sejam utilizados como insumos na elaboração de suas

refeições, sendo as mercadorias transformadas em um novo produto, qual seja, a refeição, e não revendidas, esclarece.

Confessa que em que pese utilizar os produtos adquiridos em operações interestaduais na elaboração de refeições, produtos estes que serão de fato comercializados em seu restaurante, foi surpreendida com a notificação do Auto de Infração em referência para também exigir crédito de ICMS supostamente devido por antecipação tributária, com fundamento nos artigos 8º e 23 da Lei 7.014/96 c/c com artigo 289 do RICMS, cujo teor reproduz.

Aduz que mesmo que exista previsão legal que transfere para a autuada a obrigatoriedade de recolher o ICMS por antecipação nos casos em que adquire mercadorias de outros Estados sujeitas ao regime de substituição tributária interna, ainda assim o Auto de Infração também não subsiste na parte em que exige tal recolhimento, haja vista que a antecipação tributária é inaplicável às suas operações.

Aponta não ser novidade que os regimes da Substituição e Antecipação Tributária vêm sendo largamente utilizados, sendo previsível que, apesar de subverterem toda a ordem do sistema tributário brasileiro que exige a prévia concretização do fato gerador para depois surgir a obrigação tributária, brevemente eles se tornarão os regimes convencionais de tributação das empresas brasileiras, dadas as inúmeras vantagens que oferecem ao Fisco que, no Brasil, domina a relação tributária não raro desprezando direitos e garantias fundamentais do contribuinte.

No entanto, a adoção indiscriminada destes institutos tem provocado distorções ilegítimas tanto na legislação que regula tais regimes quanto na sua aplicação prática pelos agentes de fiscalização, avalia.

Exemplifica que o segmento de restaurantes em que, por exemplo, vem sendo alvo constante da Substituição e Antecipação Tributária de forma massificada, sendo desconsideradas particularidades que não são compatíveis com tais regimes tributários.

Tal segmento econômico reúne características próprias que não se harmonizam com a Substituição Tributária ou com a Antecipação Tributária, fato que vem asfixiando economicamente as empresas do ramo, por impor-lhes uma carga tributária múltipla na maior parte de suas operações, alega.

Argumenta que a antecipação tributária apontada na descrição dos fatos não se aplica ao caso concreto, quer em razão da peculiaridade da sua atividade, quer em razão da constitucionalidade e ilegalidade deste instituto.

Firma que a validade jurídica da ST só foi afirmada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 213.396-5-SP de modo geral, não especificamente no segmento de restaurantes e lanchonetes. Ademais, apesar de traços que aproximam ambos os regimes, como se verá melhor abaixo a AT não se confunde com a ST.

Aborda a seguir o fato de entender que o recolhimento por antecipação de ICMS não está previsto na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/1996, após transcrever o teor do artigo 150 e seu parágrafo 7º da Constituição Federal:

A interpretação desta norma constitucional deve ser técnica (jurídica) e sistemática, isto é, levar em conta todas as demais normas que se relacionam a ela.

Deve na sua visão, portanto, neste caso, ser observado o artigo 121 do CTN, que dispõe sobre o sujeito passivo nas relações tributárias, conforme copia, concluindo ser tal artigo que define o termo “responsável” empregado no § 7º, do artigo 150, da Constituição. Segundo este dispositivo legal, responsável seria o sujeito passivo que paga tributo de outrem. Ele não pratica o fato gerador do tributo, mas a lei o obriga a pagar o tributo devido por um terceiro.

Menciona exemplo clássico de responsabilidade como retenção na fonte: o empregador deve reter o imposto de renda devido pelo empregado quando paga a este o seu salário. A instituição financeira, em determinados casos, também é obrigada a pagar o imposto de renda devido pelo investidor sobre os rendimentos de suas aplicações.

Conclui, portanto, que a cobrança antecipada de imposto ou contribuição só está autorizada, nos termos do § 7º, do artigo 150, da Carta Magna, quando estão envolvidas duas pessoas, uma vez que há referência expressa à figura do “responsável”, devendo estar envolvidas, portanto, a pessoa que efetivamente realiza o fato gerador e aquela que será classificada como responsável nos termos do artigo 121 do CTN.

Rememora que com fundamento nesta autorização, a substituição tributária *para frente* (ou progressiva) se proliferou largamente em todo o país. Por meio dela, a lei pode exigir de um contribuinte (substituto) que recolha, antecipadamente, o imposto ou contribuição devido por outro (substituído). A título de exemplo, um atacadista pode ser obrigado a recolher o ICMS na venda de refrigerantes para comerciantes varejistas, a depender da legislação de cada estado ou do Distrito Federal. E, como visto acima, a sistemática da ST foi referendada pelo Supremo Tribunal Federal.

Decorre do até aqui exposto que a previsão constitucional de atribuir a responsabilidade pelo pagamento de tributo cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente não autoriza a cobrança antecipada de imposto ou contribuição devida na própria operação, arremata.

E prossegue: não pode o contribuinte do ICMS ser obrigado a pagar, antecipadamente, o imposto devido por ele próprio, uma vez que não há autorização constitucional para tal exigência. E é precisamente neste ponto que a legislação sergipana, ao exigir em determinadas situações a antecipação do recolhimento do ICMS, afronta a Constituição Federal, o que a torna inconstitucional e, portanto, nula.

Entende que a exigência de ICMS antecipado pelo Estado da Bahia cria uma distorção no sistema tributário que, por analogia, equivale a exigir imposto de renda antes do recebimento do salário pelo empregado, IPTU antes de adquirida uma propriedade, IPVA antes de adquirido o automóvel e assim por diante.

Noticia que a inconstitucionalidade da antecipação de tributo devido na própria operação é objeto de discussão no Supremo Tribunal Federal, tendo sido reconhecida a repercussão geral deste tema nos autos do Recurso Extraordinário nº 598.677, cujo relator é o Ministro Dias Toffoli, nos termos da decisão reproduzida.

Além de ofender o artigo 150, § 7º da CF, a cobrança antecipada do imposto acaba por violar também o artigo 146 da Carta Magna, uma vez que inexiste previsão na Lei Complementar nº 87/1996 que permita a exigência antecipada de imposto devido pelo próprio contribuinte, deduz, não podendo o ente tributante, por meio de mero decreto estadual, modificar o momento da exigência do imposto sem a autorização prevista em lei complementar. E foi exatamente o que fez o Estado de Sergipe.

Inexistente previsão de antecipação tributária na Lei Complementar 87/1996, resta caracterizada também a ofensa à própria lei, por inexistir autorização aos legisladores estaduais para cobrar ICMS antecipado do próprio contribuinte, sendo, portanto, evidente a inconstitucionalidade e a ilegalidade da antecipação tributária, restando demonstrada a nulidade do Auto de Infração também no que diz respeito a essa matéria.

Aborda a seguir, a incompatibilidade entre a Antecipação Tributária e a sua atividade, a se observar das diretrizes fundamentais a respeito da antecipação tributária, de acordo com este regime de tributação é exigido antecipadamente de um determinado contribuinte o pagamento de imposto devido sobre fato gerador futuro (presumido) praticado por ele próprio.

Embora discorde frontalmente da constitucionalidade e legalidade de tal regime tributário, como visto acima, ainda que este regime fosse considerado constitucional e legal, mesmo nesse caso a antecipação lhe seria inaplicável, haja vista a incompatibilidade entre o regime e a atividade dos restaurantes e similares, aduz.

Fala que, abstraindo-se sua inconstitucionalidade, o que se extrai imediatamente dos contornos normativos da Antecipação Tributária é a possibilidade de ser exigido antecipadamente do

contribuinte o pagamento de tributo devido por ele próprio sobre fato gerador futuro que se espera ocorrer com elevada probabilidade, sendo nada menos que a exigência do pagamento de tributo devido pelo próprio contribuinte com relação a fatos geradores futuros. Logo, tal como no caso da Substituição Tributária, o campo de sua aplicação prática é por excelência a cadeia comercial pura de venda e revenda de uma mesma mercadoria.

Assim, tem como indubitável que a Antecipação Tributária apenas tem lugar quando a mercadoria é adquirida pelo contribuinte com o objetivo de ser revendida por ele. Se não haverá fato gerador futuro, não se cogita de AT, sendo público e notório que não revende os produtos que ensejaram a lavratura do presente Auto de Infração, sendo todos os produtos listados na planilha anexa à autuação, recebidos do Estado de São Paulo, utilizados como insumos para a produção de uma série de refeições (produtos distintos, portanto) que serão comercializadas.

Ao operar um restaurante, não revende xarope, pão, açúcar, carnes congeladas, etc., que adquire de seus fornecedores. Tais mercadorias são meros ingredientes que compõem as refeições comercializadas pela Requerente e que são mundialmente conhecidas pelo seu sabor e textura, garante.

Tratando-se de mercadorias destinadas à transformação (preparo) das refeições, não há dúvidas de que a venda realizada pelo fornecedor à autuada encerra a cadeia comercial dos produtos objeto da autuação, pois não há uma revenda destas mercadorias tais como adquiridas, sendo comercializado um novo produto, transformado, consistente na refeição e, por conseguinte, não há absolutamente um fato gerador futuro que possa ensejar a obrigação de recolher antecipadamente o ICMS por ela devido.

A aquisição de uma mercadoria que não suscitará uma revenda não autoriza a aplicação da Antecipação Tributária justamente por não estar preenchido o próprio requisito que é da essência desse regime de tributação: o fato gerador futuro, indica.

Portanto, alega se não se pode razoavelmente esperar que revenda as mesmas mercadorias adquiridas de seus fornecedores, seja em operações internas ou interestaduais como ocorre no caso concreto, não há fato gerador futuro que se presuma ocorrer com essas mesmas mercadorias e que poderia justificar o recolhimento do ICMS antecipado.

Reafirma ser sabido de antemão e sem dúvida alguma que a venda do fornecedor é a última da cadeia comercial dessa mesma mercadoria, sendo inexigível o ICMS por antecipação tributária previsto nos artigos 8º e 23 da Lei nº. 7.014/96 e no artigo 289 do RICMS, sendo nulo o lançamento fiscal, uma vez que nos mesmos exige-se o recolhimento do ICMS antecipado com encerramento da fase de tributação nas entradas interestaduais de mercadorias sujeitas à substituição tributária quando não recebidas com a retenção do imposto.

Sustenta que tais dispositivos não se aplicam ao caso concreto porque embora as mercadorias adquiridas de outro Estado estejam incluídas no rol de produtos sujeitos à substituição tributária, a situação concreta não se enquadra na hipótese de incidência do ICMS antecipado justamente porque não revenderá tais produtos, destinando-os a bem da verdade a processo de transformação consistente no preparo de suas refeições, estas sim comercializadas em seu estabelecimento como um novo e distinto produto, tal como ocorre com a indústria.

Repisa não ser comerciante atacadista e/ou varejista dos produtos adquiridos em operações interestaduais. Tais produtos são adquiridos para a produção de refeições a serem comercializadas aos seus clientes, utilizando-as como insumos, uma vez que os restaurantes e similares, como é de conhecimento geral, fornecem refeições aos seus clientes. Estas refeições não são adquiridas prontas, mas preparadas no seu estabelecimento. Esta é a sua atividade: preparação e fornecimento de refeições, o que exige um sem-número de ingredientes que, reunidos e submetidos a processos físico-químicos, resultam no produto final que será servido aos clientes.

Explicita que numa cadeia comercial pura de venda e revenda de produtos alimentícios podem figurar: fabricantes e importadores, distribuidores e atacadistas, além de varejistas como supermercados, mercearias, empórios, etc., sendo que restaurantes como a defendantem jamais pertencerão a esta mesma cadeia comercial, pois não são revendedores de gêneros alimentícios prontos adquiridos de terceiros, mas produtores e fornecedores de refeições que são preparadas a partir de ingredientes diversos.

A atividade exercida é de transformação, pois reúne diversos ingredientes, submete-os a técnicas distintas de preparo e obtém um produto final, a refeição, completamente distinto dos insumos inicialmente adquiridos e empregados no processo produtivo, possuindo atividade *sui generis* de transformação de ingredientes e gêneros alimentícios em refeições prontas para o consumo em seus estabelecimentos.

Portanto, exercida sobre matérias-primas, tais como pão, sal, carnes, temperos, legumes, bebidas lácteas, polpas de frutas, xaropes, achocolatados, a atividade de restaurantes resulta na obtenção de espécie nova, exatamente como dispõe o artigo 4º do Regulamento do IPI (transcrito) ao definir a modalidade de transformação como uma das modalidades de industrialização.

Menciona e transcreve doutrina a respeito, representada por Raymundo Cabral ao definir a atividade de industrialização sob a forma de transformação.

Logo, tem como inquestionável que a atividade exercida sobre matérias-primas adquiridas por restaurantes para transformá-las em uma refeição guarda a natureza de industrialização na modalidade de transformação.

Assim, a exclusão feita pelo artigo 5º, inciso I, alínea “a”, do RIPI (reproduzido) é mera opção política do legislador que preferiu excluir do campo de incidência do IPI a atividade dos restaurantes e lanchonetes. Isso não desnatura, absolutamente, a atividade econômica dos restaurantes e lanchonetes como sendo de industrialização porque sua essência continua sendo a de transformar matérias-primas (ingredientes) em um produto novo (refeição), o que, na expressa dicção do artigo 4º, inciso I, do RIPI, configura industrialização da espécie transformação. Apenas para fins de incidência do IPI a atividade de restaurantes e lanchonetes não é considerada industrialização, e apenas para esse fim, frisa.

Aliás, se a atividade de restaurantes não configurassem, na sua essência, uma industrialização, seria completamente desnecessária a disposição do artigo 5º, inciso I, alínea “a”, do RIPI. Acaso o diploma regulamentar ressalva que a atividade de restaurantes e lanchonetes não é considerada industrialização é porque, se não fizesse, ela seria tributada pelo IPI justamente porque o fato gerador da industrialização seria praticado, alega.

Diz ser inquestionável que a atividade de um restaurante ou lanchonete transformar matérias-primas em refeições caracteriza uma industrialização e apenas não é assim tratada pela legislação do IPI com o único propósito de afastá-la do campo de incidência de tal exação.

Desta forma, tal qual na venda a indústrias, as mercadorias comercializadas a restaurantes não podem sofrer a incidência do ICMS antecipado, sob pena de os restaurantes ocuparem a iníqua posição de pagar ICMS duas vezes: a primeira embutido no preço dos insumos que adquire sem que os revenda posteriormente e a segunda, ao fornecer refeições e ter de pagar ICMS sobre esta nova e distinta mercadoria.

Se a legislação determina o pagamento antecipado de ICMS para a futura saída de estabelecimentos comerciais dos produtos alimentícios constantes na lista de mercadorias sujeitas à substituição tributária e se não promove a saída desses produtos alimentícios tal como adquiridos, o regime de antecipação tributária nessa operação é realmente inaplicável por si só, assevera.

E esta interpretação não é construída por mera conveniência, mas por contar efetivamente com o respaldo da própria legislação “*tributária mineira*”.

Essa característica que torna inaplicável o regime da Antecipação Tributária foi logo percebida pelo Fisco Baiano. No entanto, ao regulamentá-la, tratou apenas da atividade industrial, de certo por ocupar esta, no inconsciente coletivo e na arrecadação tributária, posição de destaque e visibilidade muito além daquela ocupada pela categoria dos restaurantes e similares.

Tal interpretação aqui defendida nada mais é do que a simples aplicação do raciocínio feito pelo Estado da Bahia ao afirmar a inaplicabilidade da ST na saída de mercadorias destinadas à industrialização por meio do artigo 8º, § 8º, da “Lei 11.014/96”, aponta.

Partindo-se da premissa de que a razão de existir da norma do artigo 8º, § 8º, inciso III, da “Lei 11.014/96” é evitar que tal atividade seja duplamente onerada caso seja antecipado o ICMS na entrada de uma mercadoria destinada à transformação, conclui que este mesmo raciocínio deve ser aplicado à atividade de restaurante, tendo em vista que ela nada mais é do que uma atividade de industrialização na modalidade transformação, arremata.

Além disso, a se considerar que referido dispositivo resulta da matriz constitucional e legal do regime de substituição tributária na medida em que estabelecidas como fato gerador dessa forma de incidência tributária as revendas (operações) subsequentes de uma mercadoria, não ocorrendo a revenda de tal mercadoria e sendo o industrial o consumidor final dessa mercadoria, uma vez que dará início a uma nova cadeia comercial, não há que se falar em substituição ou antecipação tributária. E como bem esclarecido acima, sabendo-se que o fato gerador futuro (= revenda da mesma mercadoria) não será concretizado, não é razoável que seja antecipado o ICMS para que o contribuinte seja submetido à tortuosa via do *solve et repete*.

Ou seja, ainda que não estivesse expressamente prevista a inaplicabilidade da antecipação tributária nas operações com mercadorias destinadas à industrialização, a não retenção do ICMS ST nestas ocasiões estaria assegurada pela própria disciplina constitucional (artigo 150, § 7º, da CF) e legal (artigos 6º a 10 da LC 87/96) deste regime tributário, assevera.

E neste sentido, considerando a similaridade da atividade de restaurante à da indústria, pois que em relação aos insumos adquiridos para a produção de suas refeições o restaurante também figura como consumidor final, haja vista que dará início a uma nova cadeia comercial na medida em que não revenderá as mercadorias por ele adquiridas, não se conclui de outro modo senão pela inaplicabilidade da antecipação tributária nas aquisições de insumos para a produção (elaboração) de refeições em restaurantes.

Registra que a identidade entre as atividades desempenhadas por e as industriais já foi reconhecida pelo Estado de Santa Catarina, que dispensou da retenção do ICMS devido por substituição tributária as operações de saída de mercadorias destinadas à transformação em refeições por restaurantes e similares, e também pelo Estado de São Paulo, que desde agosto de 2010, confirmou o entendimento aqui defendido na Resposta à Consulta Formal nº 353/2010, segundo a qual não se inclui na sistemática de substituição tributária a saída de mercadoria que será utilizada como insumo na preparação ou produção de refeições.

Nota que, para reconhecer a inaplicabilidade da ST em tais operações, o Estado de São Paulo valeu-se justamente do artigo 264, inciso I, do seu RICMS, dispositivo que dispensa a ST na saída de mercadoria para integração ou consumo no processo de industrialização.

Conclui do até aqui exposto que, acaso fosse constitucional a antecipação tributária e/ou aplicável à empresa, ela somente poderia ser aplicada às mercadorias que são revendidas tais como adquiridas, sem nenhuma transformação (a exemplo do que ocorre com a água ou refrigerante), mas nunca em relação às mercadorias que são adquiridas para serem utilizadas como insumos no processo de transformação em refeições como ocorre com as mercadorias listadas na planilha anexa ao Auto de Infração.

Logo, entende haver de ser cancelado o Auto de Infração também no que diz respeito ao lançamento do ICMS exigido por antecipação tributária, haja vista a sua nulidade por falta de

fundamentação fática e legal decorrente da inaplicabilidade de referido regime tributário às aquisições interestaduais submetidas à fiscalização que deu origem ao presente feito.

Finaliza no sentido de reafirmar que ante os esclarecimentos acima, restou demonstrado que na infração 01 as receitas recebidas via cartão de crédito e débito (quando tributáveis) foram integralmente declaradas e incluídas na apuração do ICMS recolhido nos períodos autuados.

A falta de indicação do meio de pagamento no Registro E21 de grande parte dos cupons fiscais dos períodos autuados decorreu de mero erro de procedimento de seus funcionários que, em decorrência do volume de atendimentos e da necessidade de fechar as contas com a quitação efetuada por mais de uma pessoa e por diversas formas de pagamento (dinheiro, vale-refeição, cartões de débito e crédito), deixavam de registrar tal informação nesses documentos fiscais, o que tem como compreensível se encarado e o cotidiano de tais funcionários, justifica.

Após resumir os principais pontos defensivos postos, reitera que o lançamento de ICMS decorrente de suposta omissão de receitas é nulo por falta de fundamentos fático e legal, tendo sido aplicada de forma equivocada a presunção prevista no artigo 4º, § 4º, inciso VI, alínea “a”, da Lei 7.014/96 na medida em que não há no caso concreto qualquer elemento a indicar a omissão de receitas, inclusive porque os valores declarados em DMA e no SPED Fiscal são superiores aos informados pelas instituições financeiras e administradoras de cartões.

Para a infração 02, reafirma que a antecipação tributária é inconstitucional e ilegal e representa uma ofensa e afronta aos artigos 146 e 150, §7º, da Constituição, 121 do CTN e à Lei 87/1996, haja vista a ausência de autorização, tanto na LC 87/1996 quanto na CF, para a cobrança antecipada de imposto devido pelo próprio contribuinte;

Ressalta que ainda existindo previsão no RICMS que transfira para si a obrigação de recolher o ICMS antecipadamente, tal instituto não se coaduna com as suas atividades, haja vista não praticar revenda dos produtos adquiridos nas operações interestaduais fiscalizadas, não se cogitando, portanto, de fatos geradores futuros que legitimassem a exigência antecipada de imposto.

Repisa que a identidade entre a atividade de transformação de mercadorias exercida e a de estabelecimentos industriais, fato que torna aplicável o artigo 8º, § 8º, inciso III, da Lei 7.014/96 para afastar o recolhimento antecipado do ICMS nas operações de aquisição de mercadorias destinadas ao preparo (= transformação) de refeições.

Conclui, solicitando seja acolhida a presente Defesa Administrativa para cancelar integralmente o presente Auto de Infração ora impugnado, arquivando-se o respectivo processo administrativo, tendo em vista que a exigência de qualquer imposto supostamente devido por omissão de receita ou por antecipação tributária afronta as normas estaduais, federais e constitucionais que disciplinam a incidência e arrecadação do ICMS.

No que diz respeito aos lançamentos de ICMS por suposta omissão de receita (Infração 01 do Auto de Infração), caso sejam superados os argumentos de nulidade da infração em decorrência da equivocada aplicação da presunção prevista no artigo 4º, § 4º, inciso VI, alínea “a”, da Lei 7.014/96 ao caso concreto, o que admite apenas por hipótese na medida em que no caso concreto os valores declarados foram superiores aos informados pelas instituições financeiras e administradoras de cartões, requer seja o julgamento convertido em diligência para produção de prova pericial para o fim de que o perito constate pessoalmente que os procedimentos adotados pela empresa em suas operações, presenciando o fechamento das contas e o lançamento dos valores recebidos via cartões de débito e crédito, o que poderá ser feito durante o período de dias que se julgar necessário.

Requer, por fim, a produção de todos os meios de prova em direito admitidos e protesta pela oportuna sustentação oral de suas razões, reiterando, finalmente, a informação de que o documento de número 07, em virtude do seu grande volume que representaria a impressão de mais de 400 páginas, é apresentado somente em mídia digital, o que não deve prejudicar a

apreciação da presente defesa até mesmo porque a sua visualização e análise torna-se mais fácil e precisa. Não obstante, caso haja necessidade de que todos eles sejam apresentados também em mídia física, requer a intimação para que assim proceda.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 111 a 116, indica que durante a auditoria fiscal procedeu a leitura e decomposição dos arquivos dos equipamentos emissores de cupom fiscal, extraíndo os registros E14, E15 e E21 dos equipamentos que indica, trazendo exemplo dos mesmos, indicando que cada um se presta a registrar os fatos mercantis (vendas) do estabelecimento, sendo que o registro E14 dentre outros dados, indica a data e o valor da operação para fins de cotejamento com os valores informados pelas Administradoras de Cartões.

Já o registro E15, pela mesma forma, traz as informações do código, produto, valor, situação tributária e se cancelado, ao passo que o registro E21, identicamente, apresenta a forma de pagamento efetivada (dinheiro, cartão, outras), valor, e a existência ou não de estorno.

Assevera ter cruzado os dados dos registros acima, conforme planilhas acostadas, confrontando com os valores de vendas através de cartões fornecidos pelas Administradoras de Cartões de Crédito e Instituições Financeiras, encontrando as omissões de receitas apontadas no lançamento, representadas pelas vendas através de cartões sem o correspondente registro nos ECFs.

Garante que as explicações apresentadas pelo contribuinte não se mostram plausíveis de aceitação, devendo prevalecer os dados comprovados pela fiscalização.

Quanto à infração 02, justifica decorrer a mesma de não se considerar a atividade de restaurante como estabelecimento industrial, na forma da resposta consubstanciada pelo Parecer DITRI 6905/2012, devidamente plotado.

Pautado para julgamento, a defesa solicitou o adiamento do mesmo, a fim de que a advogada da empresa pudesse comparecer e sustentar oralmente na sessão de julgamento, no que foi atendida.

Presenta na sessão de julgamento, no dia aprazado, a defensora sustentou as razões defensivas já anteriormente postas, reafirmando-as, e a respeito da infração 02, noticiou a existência de decisões do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, no sentido do afastamento da incidência do imposto em casos semelhantes apreciados.

## **VOTO**

O presente lançamento constitui-se em duas infrações arroladas pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada.

Verifico que a ação fiscal se iniciou conforme Termo de fl. 04, em 01/03/2018.

A memória de cálculo da autuação se encontra na mídia de fl. 13, entregue ao sujeito passivo de acordo com recibo de fl. 15.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte, os artigos infringidos, a previsão legal da multa, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99, descabendo, pois, qualquer arguição no sentido de nulidade sob o aspecto formal.

Tanto é assim que a empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, abordando com profundidade os aspectos das infrações e trazendo fatos, documentos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, com precisão e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Observo que muitas das assertivas defensivas, abordam a legislação “sergipana”, “mineira”, de Santa Catarina, São Paulo, mencionando disposições legais totalmente estranhas àquelas do Estado da Bahia. Como sabido, o ICMS, por disposição constitucional, como bem sabido, é imposto de natureza estadual, cabendo a cada Unidade Federada a sua regulação, por meio de

legislação própria e no pleno exercício da autonomia legislativa, limitado o âmbito de ação e validade ao território de cada unidade.

Ainda assim, existem questões preliminares a serem analisadas, o que passo a fazer neste momento.

A primeira delas é de que o requisito previsto legalmente como imprescindível para sua aplicação não se configurou, não possuindo o lançamento o condão de produzir efeitos. Com a devida vênia, vejo como presente o pressuposto legal para a autuação, a se observar o disposto no artigo 4º, § 4º, inciso VII da Lei 7.014/96, e não o inciso VI como entende a defesa e apontado pelo autuante, o qual, quando da informação fiscal descreveu o método de apuração do imposto aplicado.

Quanto ao argumento de falta de motivação para o lançamento, de igual forma não o acolho, uma vez que a Constituição Federal da República de 1988, traz em seu artigo 37, como regra geral, a obrigatoriedade de motivar os atos administrativos, com base na consagração do princípio da moralidade, auferindo a atuação ética do administrador exposta pela indicação dos motivos e para garantir o próprio acesso ao judiciário.

Antes de mais nada, motivar significa não somente mencionar o dispositivo legal aplicável ao caso concreto, como, de igual modo relacionar os fatos que concretamente levaram à aplicação do indicado dispositivo legal.

Celso Antônio Bandeira de Melo (Curso de Direito Administrativo, 15ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002. p. 102), nos ensina que *"em algumas hipóteses de atos vinculados, isto é, naqueles que há aplicação quase automática da lei, por não existir campo para interferência de juízos subjetivos do administrador, a simples menção do fato e da regra de Direito aplicada pode ser suficiente, por estar implícita a motivação. Todavia, em que existe discricionariedade administrativa ou em que a prática do ato vinculado depende de atirada apreciação e sopesamento dos fatos e das regras jurídicas em causa, é imprescindível motivação detalhada"*.

Já Hely Lopes Meirelles entende que o ato discricionário, editado sob os limites da Lei, confere ao administrador uma margem de liberdade para fazer um juízo de conveniência e oportunidade, não sendo necessária a motivação. No entanto, se houver tal fundamentação, o ato deverá condicionar-se a esta, em razão da necessidade de observância da Teoria dos Motivos Determinantes.

O autuante, quando do lançamento, ao entender ser devido tributo à Fazenda Pública, por prática de ato contrário à legislação vigente à época dos fatos geradores, descreveu as condutas adotadas, o enquadramento legal, e as disposições legais de aplicação de penalidades pecuniárias aplicáveis ao caso, sugerindo a aplicação de multas.

O fato de o contribuinte discordar ou não entender como correto o entendimento do agente do Fisco, não implica, efetivamente em ausência de motivação ou violação de princípio relativo a legalidade, moralidade, impessoalidade, ou outro qualquer.

O contencioso fiscal existe para a devida revisão dos atos praticados pelo agente administrativo, com a necessária e devida isenção, aliás, prática usual e corriqueira ao longo dos oitenta anos deste Conselho.

Logo, a decisão administrativa deve prezar pela observância dos direitos e garantias individuais, para salvaguardar os cidadãos de eventuais excessos do Poder Público e seus agentes, em face do interesse público.

Em relação ao pedido para realização de diligência para produção de prova pericial, indefiro, lastreado no disposto do artigo 147, incisos I, alíneas “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:

*“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*I - de diligência, quando:*

*a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*

*b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;*

*II - de perícia fiscal, quando:*

*a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;*

*b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;*

*c) a verificação for impraticável.*

*§ 1º A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo”.*

A desnecessidade da perícia requerida se pauta no fato de que parte dos dados que serviram de base para o lançamento foram retirados dos equipamentos emissores de cupons fiscais utilizados regularmente pela empresa, sem correspondência em suas indicações nos livros fiscais escriturados pelo próprio sujeito passivo, e consequentemente, para o cálculo do imposto apurado, sendo dados, repito, extraídos ou pela empresa credenciada a intervir nos equipamentos, ou pela própria fiscalização diretamente dos equipamentos de uso fiscal, mediante programa próprio.

Inexiste fundamentação robusta para amparar o pedido de perícia pela defesa, a qual, aparenta não conhecer a mecânica e funcionamento dos equipamentos emissores de cupom fiscal e os dados a partir de seus registros gerados, e que chegaram às mãos da fiscalização.

Ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa quais seriam os dados do levantamento que contém erros ou equívocos, a fim de serem devidamente analisados quando da diligência/perícia, acaso realizada, sequer formular quesitação para a eventual perícia, conforme exige a legislação. Argumentar apenas o cometimento de erros de seus funcionários, quanto a indicação do meio de pagamento, em nada lhe ajuda, sequer lhe ampara, pois, operações realizadas com cartões deixaram de ser tributadas, de acordo com a acusação formulada.

Ainda obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal pedido submete-se unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício, o que não é o caso presente.

E não se pode argumentar que tal negativa ora firmada, venha a se constituir em qualquer cerceamento de direito de defesa, inclusive à vista de posicionamento adotado sobejamente nos Tribunais Superiores, de entender no sentido de que a prática de julgar tal ato vem a se constituir em qualquer dificuldade ou cerceamento para a defesa do contribuinte, até pelo fato de que não poder se alegar desconhecimento da legislação.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao analisar o AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 441782 MG 2002/0027327-2 pela 2ª Turma, tendo como Relator o Ministro Franciulli Netto, assim entendeu:

Ementa: *”AGRAVO REGIMENTAL - AGRAVO DE INSTRUMENTO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ALEGADO CERCEAMENTO DE DEFESA - NECESSIDADE DE PROVA PERICIAL E REQUISIÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO - NECESSIDADE DE REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA - SÚMULA 7/STJ. A matéria escapa do âmbito de cognição do recurso especial, pois necessário seria o reexame do conjunto probatório para se analisar se as provas dos autos são suficientes para a apreciação do pedido formulado, o que encontra óbice no enunciado da Súmula 7 deste Sodalício. Não há que se falar em cerceamento de defesa ou ilegalidade se o juiz indefere a produção de prova pericial e a juntada do processo tributário administrativo ao verificar que o processo está suficientemente instruído. Agravo regimental não provido”.* (Grifei).

Já a 5ª Turma do mesmo STJ na análise de matéria afeita a requerimento de realização de diligência, no AGRG NO ARESP 774036 / SP 2015/0219845-4, tendo como Relator o Ministro Ribeiro Dantas, ainda que não tratando de matéria no âmbito tributário, mas de matéria de mesma natureza da ora analisada, assim se manifestou:

**“INDEFERIMENTO DE DILIGÊNCIAS. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA. SÚMULA 7/STJ. EMBARGOS RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO NÃO PROVIDO. 1. A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, porquanto o magistrado é o destinatário final da prova, logo, compete a ele, de maneira fundamentada e com base no arcabouço probatório produzido nos autos, analisar a pertinência, relevância e necessidade da realização da atividade probatória pleiteada. Precedentes”.**

Cito ainda trecho da decisão exarada pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região TRF-1 - APELAÇÃO CIVEL 0001459-03.1999.4.01.3300 BA 0001459-03.1999.4.01.3300, julgado pela 7ª Turma Suplementar, e relatado pelo Juiz Federal Carlos Eduardo Castro Martins:

*“A realização da prova pericial destina-se ao convencimento do julgador primário, a quem cabe verificar se a documentação constante dos autos é suficiente à sua convicção, podendo dispensar a produção de provas que entender desnecessárias à formação de seu livre convencimento. O indeferimento de prova irrelevante para o deslinde da causa não constitui nulidade processual. Configura cerceamento de defesa a notificação de lançamento fiscal que não oferece ao contribuinte a oportunidade de impugnar a exação. Remessa oficial não conhecida. Apelação a que se nega provimento”.*

No caso presente, a exação foi impugnada, o feito se encontra devidamente instruído, inclusive com os elementos de prova tidos como suficientes para suportar a acusação fiscal, além do que a decisão compete ao julgador, diante de sua análise dos elementos que compõem o processo, os quais tenho como suficientes para prolatar decisão de mérito, motivos pelos quais não acolho o pedido defensivo, repito.

No mérito, da análise dos elementos constantes nos autos, verifico que a defesa alega em relação à infração 01, onde foi apurada diferença entre o valor das vendas efetuadas com pagamentos por meio de cartão de crédito e o valor informado pelas administradoras, o que se constitui presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, na forma prevista no inciso VII, do § 4º do artigo 4º da Lei 7.014/96, conforme já esclarecido anteriormente, quando da explanação da metodologia aplicada pelo autuante, apesar de equivocadamente mencionar o inciso VI.

O artigo 19 do RPAF/99, a respeito rege que “*a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal*”, e este se encontra devidamente claro na autuação.

Trata-se de exigência de imposto por presunção legal, conforme visto, tendo sido entregue ao sujeito passivo o Relatório por Operação TEF, o que possibilitou fazer o confronto dos valores obtidos nos registros E14, E15 e E21 da MFD dos emissores de cupons fiscais do contribuinte autuado, e as notas fiscais e cupons fiscais de vendas com as informações prestadas pelas administradoras de cartões de débito/ crédito, as quais são fornecidas mediante convênio firmado, e gozam da presunção de veracidade, não podendo se alegar que seus registros não correspondem com os valores ali apontados.

Contrariamente ao alegado e sustentado na peça defensiva, a presunção se baseia no inciso VII do § 4º, do artigo 4º da Lei 7.014/96, cuja redação, à época dos fatos geradores, era a seguinte:

*“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*(...)*

*§4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:*

*(...)*

*VII - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte como sendo recebidos por meio de cartão de crédito ou débito inferiores aos informados pelas respectivas administradoras”.*

Assim, as argumentações tomadas como base pela defesa se reportam ao inciso VI, do mesmo §4º, do artigo 4º da Lei 7.014/96, o qual previa:

“VI - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por:  
a) instituições financeiras;  
b) revogada;  
c) “shopping centers”, centro comercial ou empreendimento semelhante”;

A adoção da presunção mencionada na norma legal, para a verificação da caracterização da hipótese de incidência tributária, não é conduta estranha ao Direito Tributário. Para tanto, legitima-se a busca, pela Autoridade Fiscal, da existência de determinados fatos, a princípio estranhos àqueles que se buscam para, deles extrair outras ocorrências fáticas - estas sim as que interessam - as quais não foram diretamente comprovadas.

Não se coloca à margem do conhecimento, portanto, a verificação da efetiva ocorrência de tais fatos. Apenas a sua comprovação é que se faz de forma indireta. Legitima-se, com isso, a aplicação das presunções legais em matéria tributária. Por óbvio que a força de uma presunção deve ser ponderada pela observância dos princípios que proporcionem a segurança jurídica do contribuinte a exemplo do da ampla defesa e o devido processo legal, o que no caso em comento, ocorreu de forma cristalina, conforme já visto acima.

Por outro lado, é pacífico o entendimento de que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defesos os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.

Ou seja: o tributo só pode incidir sobre fatos reais, quando estes se consideram relevantes juridicamente, assim, mister se faz ressaltar que para ocorrer a tributação necessária se torna a existência de prova do fato gerador, a qual deve ter o condão de demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis.

Assim, se a hipótese de incidência do tributo se originar do legislador, tal fato caracteriza a presunção legal, a qual só pode ser estabelecida pela lei, sendo que neste caso, inverte-se a regra processual de que quem acusa deve provar o fato, ocorrendo, pois, a denominada inversão do ônus da prova.

Em tais casos, tal inversão se verifica quando, compete ao sujeito passivo o ônus de provar que não houve o fato infringente, onde ressalte-se que sempre essa inversão se origina da existência em lei de uma presunção relativa, pois, com exceção da existência de uma presunção tipificada em lei, o ônus da prova caberá sempre a quem acusa, friso mais uma vez.

O tributo só pode incidir sobre fatos reais, conforme já dito linhas atrás. Para que haja a tributação, necessário se torna a existência de prova da ocorrência do fato gerador, a qual deve demonstrar de forma insofismável a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis, naquilo que a doutrina denomina de princípio da verdade material. Ou seja: a presunção é o resultado de um processo mental, resultante da associação que se forma entre determinado fato conhecido (fato-base) cuja existência é certa, e um fato desconhecido, cuja existência é provável (fato presumido), mas que tem relação direta com aquele. Assim, temos a presunção legal, que só pode ser estabelecida pela lei, como visto, sendo classificada em presunção absoluta (*Juris et de Jure*) ou relativa (*Juris Tantum*), onde a primeira não admite prova que possa contrariar o fato presumido e a segunda pode ser desmentida mediante prova que a desmonte. Em outras palavras: a autuação embasa-se em uma presunção legal, que possui o caráter de relativa, aceitando a prova que a contradite, diante da possibilidade do sujeito passivo possa contrapor-se ao lançamento no sentido de que, através dos meios e elementos de prova disponíveis, possa demonstrar que não cometeu a infração que lhe foi imputada via lançamento.

Lembrando que no caso da presunção, temos umas das poucas hipóteses em que se inverte o ônus da prova, cabendo então ao estabelecimento autuado, a responsabilidade de comprovar não ter cometido a infração, não somente com argumentos que desqualificariam a mesma, mas

sobretudo, com elementos e documentos, vez ser neste caso, a prova material, fundamental para a resolução da lide.

No caso concreto, observo que na situação ora analisada foi constatada diferença entre os valores informados pelas empresas administradoras de cartões e os registrados na leitura dos Registros da MFD extraídos dos ECFs do estabelecimento autuado e o cotejamento com as informações advindas das administradoras de cartões, para caracterizar o cometimento da infração apurada, sendo que a exigência de imposto poderia ser elidida pelo sujeito passivo, tendo em vista que neste caso, cabe a este exibir provas de que não cometeu a infração, nos termos do artigo 123 do RPAFBA/99, não cabendo a este órgão julgador buscar outras provas, cuja obrigação de apresentação é do sujeito passivo, constituindo as alegações defensivas meras negativas do cometimento da infração, conforme artigo 143 do mencionado Regulamento.

E mais: o próprio sujeito passivo, na peça defensiva apresentada justifica e de forma bastante explícita confirma o fato de na época das ocorrências arroladas no lançamento, existir *“erro procedimental dos seus funcionários, que durante os atendimentos deixaram de informar corretamente a forma de pagamento utilizada pelos seus clientes. Todavia, tal erro, que evidentemente não é fato gerador do ICMS, não interferiu na declaração e apuração do imposto recolhido nos períodos fiscalizados, porquanto todos os valores tributáveis recebidos via cartões de débito e crédito foram incluídos na base de cálculo do imposto”*.

Ou seja: indica a realização de vendas feitas em cartão de crédito como se dinheiro fosse.

Admite de forma bastante clara que tais fatos, em relação aos quais a SEFAZ e a fiscalização não têm qualquer ingerência ou interferência, ocorriam, com seu pleno e completo conhecimento, estando agora ciente das consequências, o que não pode ser tido como razoável, não somente diante do porte da empresa, como também pelo fato de se tratar de uma sociedade anônima que deve prestar contas de suas operações, zelando sempre pelo bom uso do capital de seus acionistas.

Tal procedimento poderia ter sido corrigido, como se verá mais adiante.

Por outro lado, o artigo 136 do CTN prevê, como regra geral, que a infração tributária independe do dolo, ou seja, o contribuinte pode ser onerado por grande parte das penalidades tributárias, independentemente, de dolo ou de sua intenção:

*“Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”*.

Isso diante do fato de que apenas se exige a comprovação de intenção ou dolo para os casos de infrações fiscais mais graves e para as quais a norma legal determina a presença de tal requisito, podendo invocar a decisão da 1ª Turma do STJ quando da apreciação do REsp 777.732/MG, Relatado pela Ministra Denise Arruda, julgado em 05/08/2008, DJ-e 20/08/2008: *“Tratando-se de infração tributária, a sujeição à sanção correspondente impõe, em muitos casos, o questionamento acerca do elemento subjetivo, em virtude das normas contidas no art. 137 do CTN, e da própria ressalva prevista no art. 136”*, o que não se enquadra no presente caso.

Tampouco posso acolher os argumentos da defesa, em relação aos registros da MFD, especialmente o seu entendimento de que o Registro E21 apenas confirmaria se os valores recebidos via cartão de crédito e débito foram oferecidos à tributação não interferindo no montante a ser declarado para fins de lançamento do ICMS, e que eventual erro no seu preenchimento não serve como indício para a presunção de omissão de receita, por uma série de razões.

A primeira delas é sobre o papel dos registros da MFD. O autuante indicou ter sido o levantamento efetuado com base nos Registros E14, E15 e E21 extraídos dos equipamentos de uso fiscal existentes no estabelecimento autuado.

Algumas considerações técnicas a respeito dos mesmos, diante de eventuais dúvidas, inclusive quanto a validade dos mesmos, são necessárias.

A sistemática aplicável às especificações técnicas para a geração de arquivo eletrônico extraído de equipamento Emissor de Cupom Fiscal-ECF e instituição da versão 02.00.00 do leiaute do arquivo eletrônico se encontra no Ato COTEPE 17/2004, de 29 de março de 2004, o qual, inclusive revogou o Ato COTEPE 10/2003.

Por ele, foi estabelecido o preenchimento dos campos, a estrutura dos arquivos, a sua geração, estrutura e montagem, de forma a se extraírem os dados dos cupons fiscais emitidos através da MFD (memória da fita detalhe), sendo importante observar que tal arquivo (MFD) contém a memória de Fita-detalhe e sua estrutura está limitada às operações realizadas através de documentos fiscais e não fiscais.

Assim, o mesmo determina que os arquivos tenham esta estrutura, de acordo com os seguintes registros:

- 4.1.1 - *Registro tipo E01 - Identificação do ECF;*
- 4.1.2 - *Registro tipo E02 - Identificação do atual contribuinte usuário do ECF;*
- 4.1.3 - *Registro tipo E03 - Identificação dos prestadores de serviço cadastrados no ECF;*
- 4.1.4 - *Registro tipo E04 - Relação dos usuários anteriores do ECF;*
- 4.1.5 - *Registro tipo E05 - Relação das codificações de GT;*
- 4.1.6 - *Registro tipo E06 - Relação dos símbolos da moeda;*
- 4.1.7 - *Registro tipo E07 - Relação das alterações de versão do Software Básico do ECF;*
- 4.1.8 - *Registro tipo E08 - Relação dos dispositivos de MFD utilizados;*
- 4.1.9 - *Registro tipo E09 - Relação de intervenções técnicas;*
- 4.1.10 - *Registro tipo E10 - Relação de Fitas-detalhe emitidas;*
- 4.1.11 - *Registro tipo E11 - Posição atual dos contadores e totalizadores;*
- 4.1.12 - *Registro tipo E12 - Relação de Reduções Z;*
- 4.1.13 - *Registro tipo E13 - Detalhe da Redução Z - Totalizadores Parciais;*
- 4.1.14 - *Registro tipo E14 - Cupom Fiscal, Nota Fiscal de Venda a Consumidor ou Bilhete de Passagem;*
- 4.1.15 - *Registro tipo E15 - Detalhe do Cupom Fiscal, da Nota Fiscal de Venda a Consumidor ou do Bilhete de Passagem;*
- 4.1.16 - *Registro tipo E16 - Demais documentos emitidos pelo ECF;*
- 4.1.17 - *Registro tipo E17 - Detalhe da Redução Z - Totalizadores Não Fiscais;*
- 4.1.18 - *Registro tipo E18 - Detalhe da Redução Z - Meios de Pagamento e Troco;*
- 4.1.19 - *Registro tipo E19 - Documento Não Fiscal;*
- 4.1.20 - *Registro tipo E20 - Detalhe do Documento Não Fiscal;*
- 4.1.21 - *Registro tipo E21 - Detalhe do Cupom Fiscal e do Documento Não Fiscal - Meio de Pagamento;*

Desta maneira, por exemplo, através dos registros E19 e E20 são apuradas operações com documentos não fiscais (pedidos, comanda, fecha conta), que não representem emissão de cupons fiscais a ele relacionados, vez que os cupons fiscais emitidos estão arquivados nos registros E14 e E15.

Por outro lado, os registros E18 e E21, não somente indicam os meios de pagamento, bem como os detalhes quanto a estes, daí a razão de muito cuidado e atenção do contribuinte em indicar corretamente tais dados quando da realização de operações com tais equipamentos.

E aí seguramente reside o grande problema: de forma explícita, a defesa fala em erros na indicação do meio de pagamento pelos seus funcionários quando da alimentação dos dados no ECF, o que implica certamente, em reflexos na tributação.

Assim, determina o referido Ajuste, para a geração de arquivo, a obediência aos seguintes requisitos:

7.14 - REGISTRO TIPO E14 - CUPOM FISCAL, NOTA FISCAL DE VENDA A CONSUMIDOR E BILHETE DE PASSAGEM

Nº	Denominação do Campo	Conteúdo	Tamanho	Posição	Formato
01	Tipo	“E14”	03	1 3	X
02	Número de fabricação	Nº de fabricação do ECF	20	4 23	X
03	MF adicional	Letra indicativa de MF adicional	01	24 24	X
04	Modelo	Modelo do ECF	20	25 44	X
05	Número do usuário	Nº de ordem do usuário do ECF	02	45 46	N
06	CCF, CVC ou CBP, conforme o documento emitido	Nº do contador do respectivo documento emitido	09	47 52	N
07	COO (Contador de Ordem de Operação)	Nº do COO relativo ao respectivo documento	09	53 58	N
08	Data de início da emissão	Data de início da emissão do documento	08	59 66	D
09	Subtotal do documento	Valor total do documento, com duas casas decimais.	14	67 80	N
10	Desconto sobre subtotal	Valor do desconto ou percentual aplicado sobre o valor do subtotal do documento, com duas casas decimais.	13	81 93	N
11	Indicador do tipo de desconto sobre subtotal	Informar “V” para valor monetário ou “P” para percentual	1	94 94	X
12	Acréscimo sobre subtotal	Valor do acréscimo ou percentual aplicado sobre o valor do subtotal do documento, com duas casas decimais.	13	95 107	N
13	Indicador do tipo de acréscimo sobre subtotal	Informar “V” para valor monetário ou “P” para percentual	1	108 108	X
14	Valor total líquido	Valor total do Cupom Fiscal após desconto/acréscimo, com duas casas decimais.	14	109 122	N
15	Indicador de cancelamento	Informar “S” ou “N”, conforme tenha ocorrido ou não, o cancelamento do documento.	01	123 123	X
16	Cancelamento de acréscimo no subtotal	Valor do cancelamento de acréscimo no subtotal	13	124 136	N

17	Ordem de aplicação de desconto e acréscimo	Indicador de ordem de aplicação de desconto e acréscimo em subtotal, sendo ‘D’ ou ‘A’ conforme tenha ocorrido primeiro desconto ou acréscimo, respectivamente	01	137	137	X
18	Nome do adquirente	Nome do adquirente das mercadorias ou serviços (consumidor)	40	138	177	X
19	CPF/CNPJ do adquirente	CPF ou CNPJ do adquirente das mercadorias ou serviços (consumidor) (somente números)	14	178	191	N
20	Informações Suplementares	Informar o conteúdo impresso no campo Informações Suplementares do Cupom Fiscal	560	192	751	X
21	Informações Complementares	Informar o conteúdo impresso no campo Informações Complementares do Cupom Fiscal	84	752	835	X
22	Assinatura digital base 64	Informar a assinatura digital de validação do documento	44	836	879	X

7.14.1 - OBSERVAÇÕES:

7.14.1.1 - Este registro deverá ser criado somente no caso de ECF dotado de Memória de Fita-detalhe (MFD);

7.14.1.2 - Deve ser criado um registro tipo E14 para cada Cupom Fiscal, Nota Fiscal de Venda a Consumidor ou Bilhete de Passagem emitido pelo ECF. Não deve ser criado registro relativo a documento para cancelamento de documento anterior (vide item 7.14.1.6);

7.14.1.3 - Campo 05: No caso de ECF que contenha registro de mais de um usuário do equipamento, o nº de ordem sequencial do usuário do ECF deve corresponder ao contribuinte, informado no registro tipo E05, a que se refere o respectivo Cupom Fiscal;

7.14.1.4 - Campo 09: Não informar este campo caso ocorra o cancelamento do Cupom Fiscal em emissão antes da impressão da totalização do documento;

7.14.1.5 - Campo 14: Não informar este campo caso ocorra o cancelamento do Cupom Fiscal em emissão antes da impressão da totalização do documento;

7.14.1.6 - Campo 15: Caso tenha ocorrido o cancelamento do documento durante sua emissão ou imediatamente após por meio da emissão de documento para cancelamento de documento anterior, informar “S”, caso contrário, informar “N”;

7.14.1.7 - Campo 22: Deve ser informado somente no caso de ECF desenvolvido nos termos do Convênio ICMS 09/09;

**7.15 - REGISTRO TIPO E15 - DETALHE DO CUPOM FISCAL, DA NOTA FISCAL DE VENDA A CONSUMIDOR OU DO BILHETE DE PASSAGEM.**

Nº	Denominação do Campo	Conteúdo	Tamanho	Posição	Formato
01	<i>Tipo</i>	“E15”	03	1 3	X
02	<i>Número de fabricação</i>	<i>Número de fabricação do ECF</i>	20	4 23	X
03	<i>MF adicional</i>	<i>Letra indicativa de MF adicional</i>	01	24 24	X
04	<i>Modelo</i>	<i>Modelo do ECF</i>	20	25 44	X
05	<i>Número do usuário</i>	<i>Número de ordem do usuário do ECF</i>	02	45 46	N

06	COO (Contador de Ordem de Operação)	Número do COO relativo ao respectivo documento	06	47	52	N
07	CCF, CVC ou CBP, conforme o documento emitido	Número do contador do respectivo documento emitido	06	53	58	N
08	Número do item	Número do item registrado no documento	03	59	61	N
09	Código do Produto ou Serviço	Código do produto ou serviço registrado no documento.	14	62	75	X
10	Descrição	Descrição do produto ou serviço constante no Cupom Fiscal	100	76	175	X
11	Quantidade	Quantidade comercializada, sem a separação das casas decimais.	07	176	182	N
12	Unidade	Unidade de medida	03	183	185	X
13	Valor unitário	Valor unitário do produto ou serviço, sem a separação das casas decimais.	08	186	193	N
14	Desconto sobre item	Valor do desconto incidente sobre o valor do item, com duas casas decimais.	08	194	201	N
15	Acréscimo sobre item	Valor do acréscimo incidente sobre o valor do item, com duas casas decimais.	08	202	209	N
16	Valor total líquido	Valor total líquido do item, com duas casas decimais.	14	210	223	N
17	Totalizador parcial	Código do totalizador relativo ao produto ou serviço conforme tabela abaixo.	07	224	230	X
18	Indicador de cancelamento	Informar "S" ou "N", conforme tenha ocorrido ou não, o cancelamento total do item no documento. Informar "P" quando ocorrer o cancelamento parcial do item.	01	231	231	X
19	Quantidade cancelada	Quantidade cancelada, no caso de cancelamento parcial de item, sem a separação das casas decimais.	07	232	238	N
20	Valor cancelado	Valor cancelado, no caso de cancelamento parcial de item.	13	239	251	N
21	Cancelamento de acréscimo no item	Valor do cancelamento de acréscimo no item	13	252	264	N
22	Indicador de Arredondamento ou Truncamento (IAT)	Indicador de Arredondamento ou Truncamento relativo à regra de cálculo do valor total líquido do item, sendo 'T' para truncamento ou 'A' para arredondamento.	01	265	265	X
23	Casas decimais da quantidade	Parâmetro de número de casas decimais da quantidade	01	266	266	N
24	Casas decimais de valor unitário	Parâmetro de número de casas decimais de valor unitário	01	267	267	N

7.15.1 - OBSERVAÇÕES:

7.15.1.1 - Este registro deverá ser criado somente no caso de ECF dotado de Memória de Fita-detalhe (MFD);

7.15.1.2 - Deve ser criado um registro tipo E15 para cada item (produto ou serviço) registrado no documento emitido pelo ECF;

7.15.1.3 - Campo 05 - No caso de ECF que contenha registro de mais de um usuário do equipamento, o número do usuário do ECF deve corresponder ao contribuinte, informado no registro tipo E04, a que se refere o respectivo documento;

7.15.1.4 - Campo 10 - Deve conter os primeiros cem caracteres da descrição do produto ou serviço constante no documento;

7.15.1.5 - Campo 17 - Vide tabela do subitem 7.13.1.3;

7.15.1.6 - Campo 19 - Informar a quantidade cancelada somente quando ocorrer o cancelamento parcial do item;

7.15.1.7 - Campo 20 - Informar o valor cancelado somente quando ocorrer o cancelamento parcial do item;

7.15.1.8 - Campo 23: Informar o número de casas decimais da quantidade comercializada;

7.15.1.9 - Campo 24: Informar o número de casas decimais do valor unitário do

7.21 - REGISTRO TIPO E21 - DETALHE DO CUPOM FISCAL E DO DOCUMENTO NÃO FISCAL - MEIO DE PAGAMENTO

Nº	Denominação do Campo	Conteúdo	Tamanho	Posição	Formato
01	Tipo	“E21”	03	1 3	X
02	Número de fabricação	Número de fabricação do ECF	20	4 23	X
03	MF adicional	Letra indicativa de MF adicional	01	24 24	X
04	Modelo	Modelo do ECF	20	25 44	X
05	Número do usuário	Número de ordem do usuário do ECF	02	45 46	N
06	COO (Contador de Ordem de Operação)	Número do COO relativo ao respectivo Cupom Fiscal ou Comprovante Não Fiscal	06	47 52	N
07	CCF	Número do Contador de Cupom Fiscal relativo ao respectivo Cupom Fiscal emitido	06	53 58	N
08	GNF	Número do Contador Geral Não Fiscal relativo ao respectivo Comprovante Não Fiscal emitido	06	59 64	N
09	Meio de pagamento	Descrição do totalizador parcial de meio de pagamento	15	65 79	X
10	Valor pago	Valor do pagamento efetuado, com duas casas decimais	13	80 92	N
11	Indicador de estorno	Informar “S” ou “N”, conforme tenha ocorrido ou não, o estorno do pagamento, ou “P” para estorno parcial do pagamento	01	93 93	X
12	Valor estornado	Valor do estorno efetuado, com duas casas decimais	13	94 106	N

**7.21.1 - OBSERVAÇÕES:**

*7.21.1.1 - Deve ser criado um registro tipo E21 para cada pagamento efetuado no respectivo Cupom Fiscal ou Comprovante Não Fiscal, inclusive quando houver posterior estorno do mesmo, podendo resultar em novo registro E21 com o meio de pagamento efetivado em substituição;*

*7.21.1.2 - Campo 05: No caso de ECF que contenha registro de mais de um usuário do equipamento, o número do usuário do ECF deve corresponder ao contribuinte, informado no registro tipo E04, a que se refere a respectiva Redução Z;*

Da mídia e informações trazidas pelo autuante, se realizou o cotejo entre os valores informados pelas administradoras de cartões, com os dados de operações fiscais, e aquelas outras operações não fiscais, apurando as diferenças, o que concede plena legitimidade, legalidade e lógica à metodologia aplicada, havendo que se perquirir na ótica do sujeito passivo, qual seria o método que teria como correto.

E avanço: o fato de as vendas totais serem maiores do que as realizadas por cartões, pode apenas indicar, mas não prova eficazmente a prática fiscal atribuída, sendo apenas um indício ao qual deveriam ser acrescidos outros elementos como meio de convencimento do julgador.

Logo, não possui qualquer pertinência a alegada nulidade do procedimento efetuado para a apuração dos valores lançados, não estando presentes quaisquer dos elementos contidos no artigo 18 e seus incisos do RPAF/99, para a decretação de nulidade, até pelo fato de os dados terem sido colhidos junto ao contribuinte, refletindo as suas operações realizadas.

Há de se falar ainda, acerca do Programa Aplicativo Fiscal - Emissor de Cupom Fiscal (PAF-ECF) é o programa aplicativo desenvolvido para possibilitar o envio de comandos ao Software Básico do ECF, sem capacidade de alterá-lo ou ignorá-lo, para utilização pelo contribuinte usuário de ECF. (Grifei).

Assim não poderia permanecer instalado nenhum outro software que possibilite o registro de operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços, que não fosse o PAF-ECF autorizado para uso, ao menos na época dos fatos geradores ora analisados, pois com a instituição da nota fiscal de venda ao consumidor eletrônica, tal sistemática foi alterada.

Ele se constitui em uma sigla para Programa Aplicativo Fiscal – Emissor de Cupom Fiscal, vindo a ser do fato de ECF ser a impressora dedicada para a emissão de cupons fiscais, entretanto, para que seja ativada, é preciso que a impressão parte de um software específico, no caso o PAF.

A vantagem desse tipo de equipamento é a possibilidade de que todos os totalizadores fiscais fiquem armazenados na memória. O mesmo acontece com as imagens de todos os cupons fiscais emitidos. Por essa razão, ela não necessita estar ligada à internet, o que permite que o contribuinte transfira os dados de vendas à Secretaria da Fazenda mensalmente, por meio de um software de gestão integrado ao PAF-ECF, acaso a legislação de cada ente assim o determine.

Existe uma legislação específica para regular o uso do PAF-ECF, sendo que todas as alterações ou implementações que venham a ser feitas em softwares compatíveis não podem ir contra o que a lei preconiza.

Além disso, há que se levar em consideração que mesmo estando sob uma legislação nacional, há variações de Estado para Estado. Por essa razão, comerciantes que atuam em todo o país devem estar atentos a esse detalhe e o software deve prever não só a coletânea de diferenças como também as constantes atualizações necessárias.

Alguns requisitos são especificados para o PAF-ECF (ER-PAF-ECF) técnicos funcionais bloco I requisitos gerais aplicáveis a todos eles.

Para atender necessidades do estabelecimento usuário, o PAF-ECF poderá conter rotina destinada a comandar a conversão do arquivo binário em formato texto (TXT).

“Arq. MFD”, para comandar a gravação de arquivo eletrônico no formato binário com dados extraídos da MFD do ECF, no mesmo subdiretório onde está instalado o PAF-ECF, devendo o

programa aplicativo informar o local da gravação e assiná-lo digitalmente criando um arquivo TXT com mesmo nome contendo uma linha com o registro tipo EAD especificado no requisito XXXI.

O PAF-ECF poderá também conter rotina destinada a comandar a conversão do arquivo binário em formato texto (TXT), para gerar arquivo eletrônico da Memória de Fita Detalhe conforme estabelecido no já mencionado Ato COTEPE/ICMS 17/04, inclusive quanto ao padrão de nomeação, com possibilidade de seleção por período de data e por intervalo de COO, no mesmo subdiretório onde está instalado o PAF-ECF ou SG, quando este executar esta função, devendo o programa aplicativo informar o local da gravação e assiná-lo digitalmente, inserindo ao final do arquivo uma linha com o registro tipo EAD especificado no requisito XXXI.

“Transf. Mesas”, para comandar a impressão do Relatório Gerencial previsto na alínea “a” do item 6 do requisito XLVII, no caso de PAF-ECF para restaurantes, bares e estabelecimentos similares, caso do contribuinte em tela.

Alegar que as diferenças apuradas decorrem de falha no registro do cupom fiscal no que diz respeito ao meio de pagamento, porém, ela não se verifica na apuração do ICMS, na medida em que todas as receitas auferidas nos períodos autuados foram incluídas na base de cálculo do imposto, independentemente de terem sido recebidas por cartões de crédito e débito ou dinheiro, vale-refeição ou cheque, sem qualquer outro elemento de prova, igualmente não ajuda a resolução da lide, vez que, como já dito, a presunção inverte o ônus da prova, cabendo, neste caso específico, ao contribuinte provar sobretudo no aspecto material, a inexistência da infração, o que não se percebeu no caso presente.

A comparação realizada pelo autuante foi entre as operações indicadas como feitas através da modalidade cartão de crédito, com os cupons fiscais emitidos pela empresa autuada, a partir dos registros existentes na MFD dos equipamentos de uso fiscal utilizados pela empresa autuada, reitero.

Quanto ao argumento de a base para a aplicação da presunção seria o fato de ter a empresa declarado na DMA e SPED operações em valores inferiores àqueles informados pelas instituições financeiras e administradoras de cartões, pois nessa situação realmente haveria indício de omissão de receitas, não se sustenta, uma vez que sendo a DMA o resumo sintético das operações de entradas, saídas e apuração do imposto, sendo os dados colhidos a partir dos livros fiscais do sujeito passivo, com os quais deve guardar similitude nos dados, não possuindo nem nos livros fiscais, nem na DMA campo específico para declaração da forma de pagamento das operações realizadas.

Ademais, a lógica posta poderia ser aplicada antes de 2010, quando se inseriu na legislação o inciso VII ao artigo 4º, § 4º, da Lei 7.014/96, aliado ao fato de que, diferentemente de outros tempos, tais equipamentos (ECF) foram se sofisticando ao longo do tempo, possibilitando a recuperação de dados antes impossível, graças ao uso da tecnologia e automação, e não basta, unicamente, para amparar a tese defensiva.

Quanto as receitas presumidamente omitidas, não são as totais, mas sim, aquelas oriundas das receitas de cartões de débito/crédito, havendo de se questionar, contrariamente ao entendimento da empresa autuada, qual a necessidade e utilidade de normatização dos Registros da MFD, onde se inclui, como detalhado anteriormente, o Registro E21.

Logo, a simples negativa da prática do ato tido como infracional pelo sujeito passivo, não tem o condão de desonrar ou de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, de acordo com o artigo 143 do RPAF/99.

Assim, não tendo o sujeito passivo elidido a presunção legal, ao contrário, confessado a prática contrária à legislação tributária, fica mantida a infração 01.

Na infração 02, o núcleo defensivo gira na questão constitucional, em relação à qual este Conselho, nos termos do artigo 167, incisos I e III do RPAF/99 tem afastada qualquer competência

quanto a tais declarações e apreciações, o que me impede de tecer maiores comentários aos pontos postos na impugnação apresentada a tal respeito.

Observo que em diversos momentos, a defesa menciona equivocadamente o estado de Sergipe, ao invés do estado da Bahia, certamente motivada pelo fato de legislação daquele estado ter sido questionada em sua constitucionalidade junto aos Tribunais Superiores do país, como veremos adiante.

Da mesma maneira, ao invocar a “Lei 11.014/96”, a defesa talvez quer se referir à Lei estadual 7.014/96, infiro, uma vez que tal diploma legal inexiste no estado da Bahia em relação a matéria tributária discutida.

Apesar da ressalva feita linhas acima, todavia, não posso me abster de, em sentido contrário aos argumentos da defesa da autuada em relação ao recolhimento antecipado do ICMS pelo próprio contribuinte, sem substituição tributária, mencionar o entendimento do STJ, através da sua 2<sup>a</sup> Turma, que deu provimento ao recurso do Estado do Rio Grande do Sul contra uma empresa que pedia isenção do tributo antecipado, tendo o estado buscado junto ao STJ após a decisão do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (TJRS) que entendeu que o Fisco estadual não pode exigir recolhimento antecipado de ICMS em relação à diferença de alíquotas das operações interestaduais, quando não se trata de consumidor final do produto, o devido reparo da decisão.

Na sua defesa, o estado do Rio Grande do Sul arguiu não haver direito líquido e certo na impetração, já que a conduta da administração tributária estadual possui base legal e se coaduna com a sistemática constitucional de cobrança do imposto, pois a legislação faculta a antecipação do prazo de recolhimento do tributo nos termos previstos nos artigos 26 da Lei Complementar 87/96 e 24 da Lei estadual 8.820/89, argumentando, ainda que o seu entendimento teria o condão de evitar o estímulo à guerra fiscal e, ao tempo em que protegeria a economia gaúcha.

Ao analisar a questão, através do REsp 1172890 (2009/0244996-3) julgada em 25/05/2010 a relatora, ministra Eliana Calmon, assim se posicionou, no que foi acompanhada pelos seus pares, não sem antes constatou tratar-se de antecipação sem substituição, e por isso válidas as regras estabelecidas na lei estadual gaúcha. Pelo procedimento, empresas que adquirem mercadorias de outros estados para comercialização devem recolher antecipadamente o ICMS relativo à diferença da alíquota das mercadorias nos estados de origem, ou seja, o contribuinte adquirente é obrigado a pagar o tributo (relativo à diferença de alíquota) no momento da entrada destas no Rio Grande do Sul:

*“Com efeito, esta Corte reconhece a legalidade do expediente fiscal utilizado pelo Estado gaúcho, como se depreende das seguintes ementas:*

**PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ICMS. ENTRADA DE MERCADORIAS VINDAS DE OUTRO ESTADO DA FEDERAÇÃO. COBRANÇA ANTECIPADA DA DIFERENÇA. ALÍQUOTA INTERNA E INTERESTADUAL. LEI ESTADUAL GAÚCHA 8.820/89. DECRETO ESTADUAL 39.820/99. LEGALIDADE. PRECEDENTES.**

1. *Hipótese em que o contribuinte irresigna-se contra o provimento do recurso especial da Fazenda estadual ao argumento de que a quaestio juris discutida nos autos não leva em conta a legitimidade da ‘antecipação do prazo para o recolhimento do ICMS através de decreto’, mas sim a ‘antecipação do pagamento da diferença entre as alíquotas interestadual e interna’, nos termos da Lei estadual gaúcha 8.820/89 e do Decreto 39.820/99.*

2. *É de ser mantida a decisão recorrida no que entendeu não ter sido prequestionado o artigo 1º da Lei 1.533/51*

3. *Assiste razão à recorrente na observância de que a hipótese dos autos não trata da legitimidade de se antecipar o prazo de recolhimento do ICMS por decreto expedido pelo Poder Executivo estadual. Todavia, mantém-se o provimento do recurso especial da Fazenda estadual, uma vez que ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte Superior fixaram entendimento no sentido de que ‘É legítima a cobrança antecipada do ICMS através do regime*

*normal de tributação, vale dizer, sem substituição tributária, na forma preconizada pela Lei Estadual 8.820/89 e pelo Decreto Estadual nº 39.820/99' (REsp 722.207/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 14.12.2006).*

*4. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1064310/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/09/2009, DJe 16/09/2009).*

**TRIBUTÁRIO - ICMS - ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO - OPERAÇÕES INTERESTADUAIS - VALIDADE - LEI ESTADUAL 8.820/89.**

*1. O instituto da antecipação tributária, prevista no artigo 150, § 7º, da CF, encerra duas modalidades: com substituição e sem substituição.*

*2. A antecipação com substituição exige previsão em lei complementar, como determinado no art. 155, § 2º, 'b', da Carta da República.*

*3. A antecipação sem substituição, espécie de que tratam os autos, não exige lei complementar, podendo estar prevista em lei ordinária como na hipótese pela Lei Estadual 8.820/89.*

*4. Recurso especial provido. (REsp 1092631/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/03/2009, DJe 16/04/2009)*

**RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA SEM SUBSTITUIÇÃO. LEGITIMIDADE DA LEI ESTADUAL 3.796/96 E DE SEU DECRETO REGULAMENTADOR. CONFORMIDADE COM O ART. 150, § 7º, DA CF. REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA DE ATO COERCITIVO. VIABILIDADE. RECURSO DESPROVIDO.**

*1. O art. 150, § 7º, da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional 3/93, permite que o recolhimento antecipado de ICMS ocorra com base em fato gerador presumido, sendo certo que a referida antecipação tributária pode-se dar de duas formas: (a) com substituição tributária - a denominada 'substituição para frente' -, devendo, nesse caso, nos termos do art. 155, XII, b, da CF/88, ser disciplinada por lei complementar, que, na hipótese, é a LC 87/96; (b) sem substituição tributária, quando o regime da antecipação pode ser disciplinado por lei ordinária, porquanto a Constituição Federal não exige reserva de lei complementar.*

*2. No caso em exame, a Lei 3.796/96 do Estado de Sergipe - regulamentada pelo Decreto 17.037/97, com as alterações promovidas pelos Decretos 18.536/99 e 20.471/2002 - disciplina a hipótese de antecipação sem substituição tributária, de maneira que nada obsta seja a questão disciplinada por lei ordinária, com a determinação de antecipação do pagamento do tributo quando da entrada, no estabelecimento comercial, de mercadorias provenientes de outros Estados, para o fim de evitar a sonegação em relação às operações internas seguintes.*

*3. É legítima, assim, a cobrança antecipada de ICMS por meio do regime normal de tributação, ou seja, sem substituição tributária, nos termos do art. 150, § 7º, da Constituição Federal.*

*4. Esta Corte de Justiça possui orientação no sentido de que é vedada a utilização de regimes especiais de tributação como meio coercitivo para compelir o contribuinte a pagar o tributo, nos termos da jurisprudência firmada no Supremo Tribunal Federal (ERE 115.452-7/SP, Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 16.11.1990, e Súmulas 70 e 323/STF). Todavia, deve ser considerada legítima a instituição de regime especial no qual se objetiva apenas a diferenciação de fiscalização e recolhimento de tributos, como forma de coibir as infrações à legislação tributária, sem que isso constitua penalidade por ato ilícito.*

*5. Recurso ordinário desprovido. (RMS 21.118/SE, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12/06/2007, DJ 29/06/2007 p. 486).*

**TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. REGIME DE PAGAMENTO ANTECIPADO SEM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LEGALIDADE.**

*1. O artigo 150, § 7º, acrescido pela Emenda Constitucional n. 03/93, legitima a cobrança antecipada do ICMS através do regime normal de tributação, ou seja, sem substituição tributária, na forma determinada pela Lei Estadual 8.820/89 e Decreto Estadual 39.820/99. Precedentes: RESP 1022639/RS, 2ª T., Min. Humberto Martins, DJ 22.02.2008; RESP 1028526/RS, 2ª T.,*

*Min. Herman Benjamin, DJ 24/03/2008; RMS 25366/SE, 2<sup>a</sup> T., Min. Castro Meira, DJ 07.02.2008; RMS 2118/SE, 1<sup>a</sup> T., Min. Denise Arruda, DJ 29.06.2007; AgRg no RMS 23272/SE, 1<sup>a</sup> T., Min. Francisco Falcão, DJ 07.05.2007; RMS 18844/SE, 1<sup>a</sup> T., Min. Luis Fux, DJ 13.02.2006; RMS 17303/SE, 2<sup>a</sup> T., Min. Eliana Calmon, DJ 13.09.2004.*

*2. Recurso especial a que se dá provimento. (REsp 998.668/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/05/2008, DJe 05/06/2008).*

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RMS. ICMS. ANTECIPAÇÃO. LEI ESTADUAL SERGIPANA 3.796/96. POSSIBILIDADE. DEFICIÊNCIA PROBATÓRIA.**

*1. A mera comunicação da empresa transportadora de que os produtos se encontravam sob sua guarda para pagamento antecipado do ICMS não dá respaldo à alegação de que o Fisco estadual apreendera mercadorias como meio de coerção para pagamento de tributos.*

*2. Esta Corte vem reconhecendo a legalidade e constitucionalidade do regime tributário instituído pela Lei nº 3.796/96 e pelos Decretos Estaduais 17.037/97 e 18.536/99, que estabelecem o recolhimento antecipado do ICMS. Precedentes.*

*3. Recurso ordinário em mandado de segurança não provido.*

*(RMS 25.366/SE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/12/2007, DJ 07/02/2008 p. 1).*

*Ora, outro não poderia ser o entendimento jurisprudencial desta Corte, diante da previsão constitucional do artigo 150, § 7º, que admite duas modalidades de antecipação: a antecipação com substituição e a antecipação sem substituição tributária.*

*A primeira, ou seja, a antecipação com substituição do ICMS, tem como regra própria a lei complementar, nos termos peremptórios da CF, artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”. Diferentemente, a antecipação sem substituição pode ser normatizada por lei ordinária. Daí a legalidade da Lei Estadual em comento, ao dispor sobre a substituição impugnada, que é modalidade de ‘antecipação sem substituição’, o que equivale a uma espécie de antecipação de pagamento, perfeitamente acomodada no seio da legislação local, porque, embora chamada de substituição tributária, em verdade de substituição não se trata, pois não se conhece substituição sem substituto. Consequentemente, estamos diante de uma antecipação, instituto que não se enquadra da exigência do artigo 155, § 2º da Carta da República.*

*À vista dos precedentes e das normas jurídicas aplicáveis, percebe-se que o contribuinte não possui direito líquido e certo, posto que sua pretensão esbarra em preceitos legais editados de acordo com a competência do ente federativo e nos termos do Sistema Tributário Nacional.*

*Com estas considerações, dou provimento ao recurso especial.*

Quanto ao RE 598677/RS relatado pelo Ministro Dias Tófoli, e mencionado pela defesa como paradigma, inclusive noticiando a sua repercussão geral, em 17/12/2019 foi incluído em pauta de julgamento para o dia 15/04/2020, logo, inexiste ainda decisão definitiva acerca da matéria, havendo de prevalecer o entendimento já sedimentado no STJ.

Feitas tais considerações, observo que não se pode acatar o argumento da defesa de que estados como Santa Catarina dispensaram da retenção do ICMS devido por substituição tributária às operações de saída de mercadorias destinadas à transformação em refeições por restaurantes e similares, bem como o Estado de São Paulo, confirmou o entendimento defensivo quando da resposta à Consulta Formal nº 353/2010, segundo a qual não se inclui na sistemática de substituição tributária a saída de mercadoria que será utilizada como insumo na preparação ou produção de refeições, estribado na sua legislação interna.

E justifico: como bem sabido, sendo o ICMS um imposto estadual, submetido à legislação de cada ente federado, a qual apenas e tão somente vigora em seu território. Ademais, como posto na informação fiscal, pelo autuante, o entendimento do estado da Bahia diverge daqueles mencionados, a se observar pelo teor da resposta a processo de consulta tributária que resultou

no Parecer DITRI 6905/2012, devidamente copiado naquela oportunidade, não considerando industrialização a atividade de bares e restaurantes, caso da empresa autuada.

Assim há de prevalecer dentro da área de competência e abrangência geográfica da SEFAZ/BA, não o entendimento de outro estado da Federação, mas unicamente o seu, devidamente exposto.

Ainda em relação ao argumento defensivo, tal como indicado na informação fiscal, por parte do autuante, entendo pertinente trazer à baila o entendimento manifestado através do Parecer DITRI 6905/2012

Em tal Parecer da SEFAZ/BA, embora o mesmo não diga a respeito ao contribuinte autuado, o assunto é de mesmo teor, ou seja: a dúvida do consultante era a de que *“Com relação a tributação do ICMS pelo regime normal, gostaria de saber se os itens relacionados são tributáveis e se tributáveis como é a forma de sua tributação, se é por substituição tributária ou débito de ICMS na venda. No caso dos drinks eles são transformados pelo restaurante do próprio hotel e a sua composição se encontra entre parênteses”*.

A seguir, apresentava o seguinte rol:

*“Cachaça*

*Caipirinha (cachaça 51, limão, açúcar, canudo, guardanapo e gelo);*

*Vodka*

*Caipirosca (vodka, limão, açúcar, canudo, guardanapo e gelo);*

*Rum*

*Caipirissima (Rum, limão, açúcar, canudo, guardanapo e gelo);*

*Coco Aldeia*

*(vodka, leite de coco, leite condensado e coco queimado); Obs: todos os itens são industrializados.*

*Coquetel de frutas sem álcool (Frutas, leite condensado, canudo e guardanapo);*

*Coquetel de frutas com álcool (frutas, leite condensado, vodka, canudo e guardanapo);*

*Daiquiri (rum, suco de limão, açúcar e cereja); obs.: a cereja também é industrializada.*

*Exótic (2 tipos de frutas, leite condensado, vodka, canudo e guardanapo);*

*Hawai Tropic (vodka, suco de laranja e manga e licor de kiwi);*

*Margarita (Tequila, curaçau blue “licor”, cointreau “licor”, suco de limão e sal);*

*Mina Cereja (vodka, iogurte, leite condensado e cereja);*

*Pina Colada (rum, leite de coco, leite condensado e suco abacaxi);*

*Água mineral, Refrigentes, Cervejas;*

*Campari (dose);*

*Rum Bacardi (dose);*

*Saquê (dose);*

*Tequila (dose);*

*LICORES “amarula, cointreau, frangélico, menta e kiwi” (dose);*

*VODKAS “absolut e smirnoff (dose);*

*WHISKYS “J.W. Black Label e Red Label” (dose);*

Observa, por fim: *“Gelo, sucos de frutas e as frutas não são industrializados. Mas a cereja é industrializada”.*

E pergunta: *“Os itens relacionados são tributáveis? Se, positivo, têm tributação normal ou estão sujeitos à substituição tributária?”*

Em resposta ao quanto formulado, e após análise da situação posta, a Administração Fazendária exarou a seguinte resposta:

Ementa: “A atividade de restaurante, bares e similares se caracteriza como sendo comercial, quando as refeições fornecidas se destinem a consumidor final e sempre que o respectivo valor não esteja incluído no preço da diária ou mensalidade.”

“A Lei 7014/96 rege em seu art. 2º, inciso I que ‘O ICMS incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por bares, restaurantes, hotéis e estabelecimentos similares, incluídos os serviços prestados’.

Nesse sentido, há de se considerar que o fornecimento de bebidas preparadas ou não, servidas por restaurantes e bares do hotel, destinadas a consumidor final, constitui-se em operação de comercialização e, como tal, sujeita à tributação do ICMS, desde que o respectivo valor não esteja incluído no preço da diária ou mensalidade.

O RICMS-BA, Decreto nº 13.780/2012, assim estabelece em seu art. 289:

“Art. 289. Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo I deste regulamento.”

O item 5 do Anexo I trata das bebidas alcoólicas, exceto cerveja e chopp, relacionando em seus subitens, os seguintes produtos:

5.1 Aguardentes - NCM 2207 e 2208;

5.2 Vermutes e outros vinhos de uvas frescas aromatizados por plantas ou substâncias aromáticas; Tequila, licores e outras bebidas espirituosas (alcoólicas), tais como: conhaque, uísque, gim, genebra, batidas, licores, vodca e outras - NCM 2205 e 2208 (exceto aguardente de cana e de melaço e rum);

5.3 Outras bebidas fermentadas (sidra, perada, hidromel, por exemplo); misturas de bebidas fermentadas e misturas de bebidas fermentadas com bebidas não alcoólicas, não especificadas nem compreendidas em outras posições da posição da NCM - 2206;

5.4 Vinhos de uvas frescas (tintos, rosés ou brancos), incluídos os vinhos enriquecidos com álcool; mostos de uvas; vinhos espumantes; outros tipos de vinhos - NCM 2204;

5.5 Rum - NCM 2208.

O item 6 do Anexo I inclui na substituição tributária as mercadorias relacionadas como ‘Bebidas energéticas e isotônicas - NCM 2106.9 e 2202.9’.

O item 10 inclui as ‘Cervejas e chopes da NCM 2203 e 2202’ (cerveja não alcoólica).

No item 37 estão listados os ‘Refrigerantes e extratos concentrados destinados ao preparo de refrigerantes em máquinas (‘pré-mix’ e ‘post-mix’) NCM 2202 e 2106.90.1’.

Os iogurtes estão também na lista do Anexo I, mais precisamente no item 21, na posição da NCM 0403.1

Desta forma, tais bebidas, inclusive a água mineral, se, quando das suas aquisições, já foram objeto de antecipação do imposto relativo às operações internas subsequentes, não serão, portanto, alcançadas por nova tributação nas vendas realizadas pela Consulente. Cabe observar, contudo, que o ICMS-ST que teria sido antecipado refere-se às saídas subsequentes das mesmas mercadorias, ou seja, na própria embalagem ou em doses.

No caso dos ‘drinks e coquetéis’ listados na inicial do presente processo, haverá a incidência do imposto quando das suas vendas, pois se trata de transformação em novos produtos, resultantes da adição de outros ingredientes às bebidas originalmente adquiridas”. (Grifei).

Assim, o argumento do sujeito passivo de que “industrializa” os alimentos, pela sua cocção ou aglomeração ou outro tipo de transformação, não tem acolhida, diante do entendimento da Administração Tributária do estado da Bahia acima exposto.

E esse entendimento do contribuinte, poderia ter sido convalidado ou não, acaso tivesse feito consulta tributária acerca da matéria, ao se estabelecer neste território, de forma agir não com base em seu entendimento, mas no da Administração Tributária estadual que há de prevalecer e nortear seus procedimentos.

E aqui pouco importam as disposições do IPI, pois estamos a analisar a incidência do ICMS, tributo de natureza diversa.

Contrariamente ao entendimento da defesa, vejo como caracterizada a aplicação plena e efetiva do artigo 8º, § 8º, inciso III da Lei 7.014/96 para compelir a empresa autuada ao recolhimento antecipado do ICMS nas operações de aquisição de mercadorias destinadas ao preparo ou ingredientes de refeições, quando adquiridas em outras unidades da Federação.

Assim, a exigência fiscal de antecipação tributária se apresenta com a necessária base legal, aplicável ao contribuinte, e respaldada na legislação e no entendimento de ser a atividade de restaurante, bar e similares eminentemente comercial, contrariamente ao entendimento da empresa autuada.

Fato é que, diante de não terem sido trazidos elementos objetivos em oposição ao lançamento, contido na infração, apenas estes acima mencionados, os quais não possuem o condão de desconstituir o lançamento tributário, a infração 02 há de subsistir.

Em relação às notícias acerca de decisões que amparariam a tese da defesa, mencionadas em sede de sustentação oral, observo que além de não terem sido enumeradas, para um exame mais acurado e posicionamento, também não vieram aos autos notícias de serem decisões vinculantes, razão pela qual não as posso acolher.

Quanto as considerações defensivas acerca da constitucionalidade de normas e leis, lembro que nos termos do artigo 167, incisos I e III do RPAF/99, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, e a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Frente a esses argumentos, e não elidida pelo sujeito passivo as práticas da acusação fiscal, o lançamento se apresenta como procedente.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206896.0001/18-2** lavrado contra **OUTBACK STEAKHOUSE RESTAURANTES BRASIL S. A.**, devendo ser o contribuinte intimado a recolher imposto no valor de **R\$97.551,01**, além das multas de 60% sobre R\$29.277,37 e de 100% sobre R\$68.273,64, previstas no artigo 42, inciso II, alínea “d” e III da Lei 7.014/96, bem como os acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 03 de fevereiro de 2020.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR