

**PROCESSO** - A. I. Nº 206951.0005/14-2  
**RECORRENTE** - SUPERMERCADOS IRMÃOS RONDELLI LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0223-03/19  
**ORIGEM** - INFRAZ VITÓRIA DA CONQUISTA (SUDOESTE)  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 04/05/2021

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0063-11/21-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. VALORES DAS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES DECLARADOS PELO CONTRIBUINTE INFERIORES AOS INFORMADOS POR INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS E ADMINISTRADORAS DE CARTÕES DE CRÉDITO OU DÉBITO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Se cometeu erros na operação de seu equipamento fiscal, é obrigação sua evidenciar tal fato, não sendo possível, ao Contribuinte, transferir o ônus processual ao Fisco. Mantida a decisão de piso. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos, de Recurso Voluntário interposto pela autuada, em razão do Acórdão 3ª JJF Nº 0223-03/19, que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 30/09/2014, para exigir ICMS no valor histórico de R\$131.472,23, em razão de sete infrações distintas, sendo objeto do presente recurso, apenas a Infrações 01, descrita da forma a seguir:

*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 débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, nos meses de janeiro a dezembro de 2009. Sendo exigido o valor de R\$96.471,36, acrescido das multas de 70% e 100% prevista no inciso III, do art. 42 da Lei nº 7.014/96;*

...

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 17/10//2019 (fls. 3712 a 3730) e julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

#### “VOTO

*Incialmente, consigno que, depois de examinar as peças compõem o presente PAF, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, inclusive, com ajustes realizados mediante diligência, determinadas por esta 3ª JJF. Observo que, com exceção das Infrações 04 e 05, o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV, do art. 18, do RPAF-BA/99, que pudesse inquinar de nulidade as demais infrações do presente lançamento.*

*Ao constatar que o Auto de Infração foi, lavrado em 30/09/2014, tendo sido dada ciência ao Autuado em 02/10/2014, fl. 05, e compulsar as datas de ocorrências dos fatos geradores das infrações objeto da autuação, constato, de ofício, que alguns lançamentos foram trazidos pela decadência.*

*Saliento, que em relação ao tema Decadência, a PGE - Procuradoria Geral do Estado, por meio da Procuradoria Fiscal, através da emissão do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, manifestou o entendimento de que “Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, §4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis, apura o monte do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas”.*

*Os recentes julgados, envolvendo questionamento em torno da contagem do prazo decadencial, prolatados pela Segunda Instância deste CONSEF, têm acompanhado o entendimento esposado no referido Incidente de Uniformização.*

Assim, nos termos expendidos, verifico que para as Infrações 03 e 06, por imputar ao Autuado irregularidades, as quais foram declaradas, apurado o montante devido e efetuado o recolhimento o imposto em montante inferior, a fruição do prazo decadencial deve ser o previsto no §4º, do art. 150, do CTN, ou seja, a partir da data da ocorrência do fato gerador, no que diz respeito às operações cujas ocorrências se deram no período de janeiro a setembro de 2009.

Portanto, na data da ciência da lavratura do Auto de Infração, em 02/10/2014, conforme se verifica à fl. 05, as operações apuradas no período de janeiro a setembro já haviam sido trazidas pela decadência, e neste caso, o fisco perdeu o direito de promover o lançamento tributário.

Assim, devem ser excluídos os valores apurados nos meses de janeiro a setembro de 2009, do débito apurado nos novos demonstrativos ajustados pela Autuante, respectivamente, às fls. 2263/64 e 2266, da Infração 03 - [R\$2.906,44] e da Infração 06 - [R\$1.170,15].

No mérito, o Auto de Infração imputa ao sujeito passivo o cometimento de sete irregularidades à legislação baiana do ICMS, consoante discriminação pormenorizada no preâmbulo do relatório.

A Infração 02 foi reconhecida pelo sujeito passivo informando que já efetuou o seu pagamento. Logo, inexistindo lide em torno dessa infração fica mantida a autuação.

Infração 01 - apura a omissão de saída de mercadorias tributáveis, apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, nos meses de janeiro a dezembro de 2009.

Conforme se verifica nos demonstrativos acostados às fls. 12 a 50, cujas cópias, juntamente com os arquivos do Relatório TEF diário por operações, foram devidamente entregues ao autuado, foi apurada diferença entre o valor das vendas efetuadas com pagamentos por meio de cartão de crédito/débito e o valor informado pelas administradoras e financeiras, e tal fato constitui presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, consoante o disposto no §4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96, in verbis:

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

[....]

§ 4º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.”

Pelo supra exposto, a infração sob análise decorre de uma presunção legal relativa, cabendo ao impugnante o ônus da prova, devendo trazer aos autos os elementos necessários que se oponham aos fatos presumidos. Logo, ao sujeito passivo caberia demonstrar a indicação das vendas diárias realizadas com cartão de crédito/débito no período fiscalizado, indicando os documentos fiscais comprobatórios emitidos com data e valor coincidentes para acobertar as operações de vendas com essas modalidades de pagamento.

Em suma, a declaração de vendas em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, cabendo ao contribuinte comprovar a improcedência dessa presunção legal.

Em processo desta natureza, para elidir a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributadas, basta que o contribuinte demonstre e comprove que os valores constantes dos TEFs foram submetidos à tributação do imposto, seja através do ECF ou das notas fiscais emitidas, seja por qualquer outro instrumento que comprove ter oferecido tais valores à tributação.

Em suas razões de defesa, o Impugnante articulou diversas alegações de dificuldades operacionais na emissão de cupons fiscais que geram distorções no levantamento fiscal: i) - equivoco da operadora de caixa ao selecionar a modalidade do pagamento (dinheiro ou cartão); ii) - com muita frequência ocorrem problemas de comunicação com as operadoras de cartões de crédito, mas a venda é finalizada como “CARTÃO POS” e o cartão então é passado por meio das máquinas POS “point of sale”, só que a Autuante ao efetuar as somas das leituras “Z” não considerou as vendas destacadas com esta modalidade que são na verdade vendas feitas com cartão de crédito ou débito usando máquinas de cartões POS “point of sale”.

Apresentou, o Impugnante, também em suas alegações, planilha feita por amostragem listando uma série de operações realizadas com cartões de crédito e débito e ainda providenciou a juntada dos cupons fiscais correspondentes a tais operações e a mídia contendo arquivo de Memória de Fita Detalhe com todas as operações dos períodos em análise.

A Autuante, depois de analisar as alegações e documentação apresentadas pelo Impugnante, depois de diversas

manifestações, acolheu as comprovações de que ocorreu efetiva emissão de documento fiscal atinente às operações informadas pelas administradoras de cartão de crédito e financeiras.

Ao compulsar as peças que compõem os presentes autos, constato que, a quase totalidade das alegações, carreadas ao PAF pelo Defendente, afiguram-se desprovidas de qualquer fundamento fático, eis que não comprovam de forma inequívoca a correspondente emissão do documento fiscal para cada uma das operações de vendas pagas com cartão de crédito e de débito informada pelas operadoras de cartão de débito e de crédito.

Ademais, mesmo dispondo da cópia do Relatório TEF diário por operações fornecido pelas operadoras, não logrou êxito nas diversas tentativas de comprovar e inexistência da omissão de saídas apuradas. Preferiu articular alegações de dificuldades de operacionalizar em seus ECFs, sem, contudo, trazer aos autos qualquer prova inequívoca de suas alegações. Do mesmo modo, a planilha em Excel que diz ter acostados aos autos não faz prova alguma, haja vista que destituída da correspondente e imprescindível documentação fiscal correspondente para demonstrar a emissão do documento fiscal.

Resta patente, nos autos, que as operações devidamente comprovadas com a emissão do correspondente documento fiscal foram excluídas pela Autuante.

Logo, como o Impugnante não trouxe integralmente aos autos os elementos necessários que se oponham aos fatos presumidos, entendo que a Infração 01 encontra-se parcialmente caracterizada.

Acolho os demonstrativos ajustado pela Autuante, com base nas comprovações carreadas aos autos pelo Impugnante, fl. 3566 e 3567, que reduz o valor do débito para R\$95.740,56[R\$65.449,94(2009) + R\$30.472,56(2010)].

Concluo pela subsistência parcial da Infração 01, no valor de R\$95.740,93.

Infração 03 - trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS no valor de R\$15.819,38, referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária, nos meses de janeiro a dezembro de 2009, fevereiro a dezembro de 2010.

O Autuado impugna a autuação, apresentando o entendimento de que no levantamento fiscal de apuração dessa infração foram arroladas mercadorias que não se sujeitam ao regime de substituição tributária, pois na verdade são produtos tributados, enumerando os itens que considerou nessa condição.

A Autuante, ao prestar informação fiscal, rebateu os argumentos articulados pela defesa e registrou fundamentando os ajustes considerados cabíveis consoante previsão legislação de regência, expurgando do levantamento os produtos que realmente não estavam na ST à época da ocorrência dos fatos geradores e mantendo os demais, nos seguintes termos. i) - esponja e palha de aço não foram retiradas do demonstrativo no exercício de 2010 porque o produto foi enquadrado na ST em 01/01/2010, conforme documento que anexa; ii) - pá de lixo produto retirado do demonstrativo de cálculo do imposto; iii) - iogurte produto mantido no novo demonstrativo pelas razões acima expostas; iv) - os produtos Nescau Prontinho, achocolatado líquido 200 ml, Nesquik Prontinho foram retirados dos demonstrativos; v) - os produtos amendoim, sorvete foram mantidos por está na ST conforme de documento que anexa e; vi) - quanto ao vinho, observou que foram retiradas dos cálculos as Notas Fiscais de entrada do produto, exceto as do mês de dezembro de 2009, cujo crédito foi reclamado e estão registradas em janeiro de 2010, conforme livro Registro de Entradas cópias anexas ao PAF.

Apresentou, às fls. 2263 e 2264, novo demonstrativo de débito contemplando os ajustes efetuados com base nas comprovações apresentadas pelo Impugnante, reduzindo o valor do débito para R\$7.742,68.

O Impugnante, ao se manifestar acerca dos ajustes realizados pela Autuante, destacou que, apesar das correções efetuadas, reiterou suas alegações defensivas, sem apontar quais pontos não foram devidamente enfrentados pela Autuante.

Depois de compulsar os elementos que compõem esse item da autuação, constato que as intervenções levadas a efeito pela Autuante estão de acordo com a legislação vigente e contemplam os ajustes cabíveis de acordo com as alegações comprovadas apresentadas pela defesa.

Nos termos expendidos, acolho o novo demonstrativo elaborado pela Autuante e acostado às fls. 2263 e 2264, no valor de R\$7.742,68. Considerando que as operações realizadas no período de janeiro a setembro de 2009 foram trazidas pela decadência, no valor de R\$2.906,44, como já apontado, devem ser excluídos do novo demonstrativo os novos valores apurado para esse período que resulta no débito remanescente de R\$4.836,26.

A Infração 03 é parcialmente subsistente no valor de R\$4.836,26.

As Infrações 04 e 05 cuidam, respectivamente, da falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, e recolhimento a menos em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado na apuração do imposto.

Essas infrações serão tratadas conjuntamente pelo fato de terem sido abordadas, tanto pela Defesa, como pela Autuante ao prestar informação fiscal, com os mesmos argumentos.

*Em sua contestação, o Autuado aduziu que todos os créditos aproveitados no período indicado são de direito e referem-se à antecipação parcial que pagou antecipadamente e que após o pagamento lhe dá o direito de utilizar o valor como crédito para o cálculo do ICMS do mês. Informou que, na época, estava descredenciada para efetuar os pagamentos no dia 25, então se utilizou para crédito pagamentos dos DAEs de códigos 2175 como 2183, portanto inverídica a informação trazida pela Fiscal.*

*A Autuante explicou que ambas as exigências são provenientes de crédito, utilizado a mais na Conta Corrente da empresa, fls. 1674, referente à Antecipação Parcial onde foi incluído no crédito valor da antecipação paga no mesmo mês. Esclarece que a empresa só tem direito a se creditar no período seguinte de apuração. Registra que a defesa alega, à fl. 2008, que não foi computado no crédito o valor de R\$476,00 pago referente ao mês de março de 2009 conforme documento de fls.152 a 163. Assevera que procedeu conforme determina a legislação e evidentemente não incluindo em seus cálculos, nesse mês, o referido valor. Dai o resultado apurado no demonstrativo, fls.132.*

*Dos exames dos elementos que emergem do contraditório em torno desses dois itens da autuação, constato a existência de insegurança em relação à acusação fiscal descrita nas irregularidades apontadas, como tendo sido cometidas pelo Autuado, tendo em vista se reportarem a falta de recolhimento atinente operações escrituradas nos livros fiscais próprios - Infração 04 e desencontro entre valores recolhidos e o escriturado na apuração do imposto - Infração 05.*

*Ao compulsar o demonstrativo de apuração dessas duas infrações, acostado às fls. 132, 134 e 135, mesmo depois das ponderações da Autuante, constato que não revelam a efetiva origem da exigência fiscal, remanescente, portanto, um óbice para que o Autuado exerça seu direito a ampla defesa.*

*Em suma, o demonstrativo do débito e o critério adotado para determinação da base de cálculo elaborado pelo Autuante não guarda conformidade com a acusação fiscal. Esta situação cerceou o pleno direito de defesa do contribuinte.*

*Assim, a autuação contém vícios que afetam a sua eficácia, ante a não foi demonstração de como foi encontrada a base de cálculo do imposto lançado.*

*Assim, de acordo com o preconizado no inciso II e na alínea "a", do inciso IV, do art. 18, do RPAF-BA/99, resta configurado nos autos de elementos motivadores da nulidade do procedimento fiscal.*

*Represento à autoridade competente que determine a renovação do procedimento para verificação dos reais fatos ocorridos, a salvo das falhas apontadas, objetivando resguardar os interesses do Estado, como determina o art. 21, do RPAF-BA/99.*

*Concluo pela nulidade das Infrações 04 e 05.*

*Infração 06 - cuida do recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias proveniente de outras unidades da federação, nos meses de janeiro, março, maio e julho a novembro de 2009 e março, setembro e outubro de 2010.*

*Infração 07 - apura a falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação, nos meses de fevereiro e dezembro de 2009 e janeiro de 2010.*

*Essas Infrações foram defendidas conjuntamente e por isso serão examinadas também conjuntamente.*

*Em sede defesa, o Impugnante apontou indistintamente em relação a essas duas infrações que no levantamento fiscal foram incluídas mercadorias que não se encontravam submetidas ao regime de substituição tributária por ocasião da ocorrência dos fatos geradores, foram aplicado MVAs em discordância com o previsto na legislação de regência e não foram considerados recolhimentos efetuados no período da apuração.*

*Ao proceder à informação fiscal, a Autuante, depois de enfrentar individualizadamente cada uma das ponderações articuladas pelo Impugnante, declarou que corrigiu as alegações devidamente comprovadas e refez o levantamento da Infração 06, reduzindo o valor da exigência para R\$2.226,79, acostando novos demonstrativos, analítico e sintético, fl. 2266, e manteve a autuação em relação à Infração 07.*

*O Autuante, ao se manifestar acerca dos ajustes efetuados pela Autuante, reconheceu a intervenção realizada e asseverou que mantinha suas alegações alinhadas na Impugnação.*

*Depois de examinar as intervenções levadas a efeito pela Autuante, que todas elas foram decorrentes de efetivas comprovações carreadas aos autos pelo Defendente e, portanto, devem ser mantidas. Ademais, verifico que, apesar do inconformismo do Impugnante, não foi trazido aos autos qualquer inconsistência ou equívoco de forma objetiva, por ventura existente no novo demonstrativo da Infração 06.*

*Por isso, acolho o novo valor apurado pela Autuante para a Infração 06, no valor de R\$2.226,79, com exclusão dos valores trazidos pela decadência atinente ao período de janeiro a setembro de 2009, valor de R\$1.170,15, resta remanescente o débito de R\$1.056,64.*

Logo, nos termos expendidos a Infração 06 é parcialmente subsistente e a Infração 07 resta caracterizada.

Concluo pela subsistência parcial da autuação conforme discriminado no demonstrativo abaixo.

DEMONSTRATIVO COMPARATIVO DE DÉBITO - A.I. x JULGAMENTO				
INFRAÇÃO	A. I.	JULGAMENTO	M U L T A	CONCLUSÃO
01	96.471,36	95.740,57	70% - 100%	PROC. EM PARTE
02	16.022,10	16.022,10	60,0%	PROCEDENTE
03	15.819,38	4.836,26	60,0%	PROC. EM PARTE
04	98,21	-	-	NULO
05	308,57	-	-	NULO
06	2.288,10	1.056,64	60,0%	PROC. EM PARTE
07	464,51	464,51	60,0%	PROCEDENTE
<b>T O T A I S</b>	<b>131.472,23</b>	<b>118.120,08</b>		

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologado o valor recolhido.”

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 3737 a 3756, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Inicia a sua peça recursal, fazendo uma breve síntese do processo em curso. Narra que, em 30/09/2014, a autoridade administrativa fiscal lavrou o presente Auto de Infração, atribuindo, ao contribuinte, a incorrencia em uma série de irregularidades que teriam acarretado a falta de recolhimento do tributo estadual ICMS. Após ter o contribuinte apresentado sua impugnação e o agente autuante sua contestação, a 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal decidiu converter o processo em diligência para que fosse o contribuinte, no que concerne à infração nº 01, intimado para “apresentar as cópias dos cupons fiscais indicados na planilha Excel constante do CD, fl. 2259”.

Explica que, em atendimento à diligência solicitada, apresentou uma planilha por amostragem na qual buscou correlacionar as operações do relatório TEF com os números dos cupons fiscais emitidos e, ainda, juntou, em anexo, os referidos cupons como demonstração comprobatória da efetiva declaração dessas operações de venda de mercadorias.

Narra que a autuante, em manifestação, questionou a planilha apresentada pelo contribuinte alegando que seria, na verdade, apenas um relatório de contas a receber e, portanto, “manipulável”. Alegou, ademais, que o contribuinte teria apenas “juntado alguns cupons fiscais impressos e uma mídia contendo um arquivo com algumas memórias de fita detalhe com diversas irregularidades”.

Explica que, após manifestação do contribuinte, na qual ratificou as argumentações já trazidas em sua impugnação, a 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal novamente decidiu converter o processo em diligência para “intimar o impugnante a apresentar os arquivos das MDF’s os quais sustentou terem sido testados a regularidade por sua equipe técnica, indicando a que períodos o conteúdo se refere, bem como juntando cópias dos documentos fiscais emitidos na mesma ordem apresentada no Relatório TEF por operações”. Em resposta à supracitada intimação, narra que alegou a dificuldade, senão impossibilidade, de se produzir a prova nos moldes como delimitado, isto é, identificando cupom fiscal por cupom fiscal de cada operação relacionada no relatório TEF.

Explica, todavia, que, de qualquer forma, buscou demonstrar o caminho para que o auditor fiscal identificasse os documentos fiscais (cupons fiscais) emitidos de qualquer operação delineada no Relatório TEF e, com isso, concluisse, com a segurança necessária, pela inexistência de qualquer omissão de receita e falta de recolhimento do tributo estadual, tendo em vista a efetiva existência dos cupons fiscais / documentos fiscais emitidos / declarados.

Narra que pontuou a metodologia que deveria ser adotada para que se constatasse a emissão dos documentos fiscais, já que bastava que autoridade fiscal adotasse os seguintes passos: “i) identificasse, de forma avulsa e eventual, a data e o valor de qualquer operação listada no relatório TEF; ii) uma vez escolhida a operação, bastava abrir a planilha (em um dos arquivos

*Excel) apresentada pelo contribuinte e utilizasse essas referências de ‘data’ e ‘valor’ para identificar a operação e visualizar o número do PDV (isto é, o número do terminal utilizado pelo operador de caixa em que opera o Equipamento Emissor de Cupom Fiscal) e o próprio número do cupom fiscal emitido referente àquela operação; iii) por fim, uma vez identificado o número do cupom fiscal, bastava ao agente fiscal, por meio desse número, identificar o espelho do cupom fiscal no arquivo de memória de fita detalhe referente ao equipamento emissor em que foi registrada a operação em análise”.*

Argumenta que esse procedimento permite ao agente fiscal ver o próprio espelho do cupom fiscal/documento fiscal emitido referente a qualquer das operações relacionadas no relatório TEF, o que demonstra, de forma inequívoca, que todos os documentos fiscais foram emitidos. Raciocina que, ainda que possam ter sido registrados em outras modalidades de pagamento, a própria existência do espelho do cupom fiscal com data e valor idêntico àqueles referentes às operações do relatório TEF demonstra cabalmente que houve o registro dessas transações e inexistiu qualquer omissão de receita.

Narra que, a despeito do que fora alegado pelo contribuinte na referida resposta, a 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal entendeu que o contribuinte não teria obtido êxito em comprovar a inexistência de omissão de saídas apuradas. Discorda, todavia, da conclusão a que chegou a JJF, pois entende que, no presente caso, a constatação da existência dos cupons fiscais emitidos (referentes às operações descritas no relatório TEF) elide qualquer imputação de omissão de receitas.

Inicialmente, alega decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário dos períodos de janeiro a setembro do ano de 2009. Explica que, nas datas da lavratura do presente Auto de Infração e de sua comunicaçãocientificação ao sujeito passivo (datas, respectivamente, de 30/09/2014 e 02/10/2014), o direito de a Fazenda Pública Estadual constituir os créditos tributários referentes aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a setembro do ano de 2009 já tinha sido extinto, tendo em vista a consumação do prazo decadencial.

Argumenta que, como se sabe, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, conforme art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial é de 5 anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador. Transcreve o dispositivo legal citado em apoio aos seus argumentos. Raciocina que, tendo em vista que a intimação do Auto de Infração deu-se somente no dia 02/10/2014, conclui que os fatos geradores referentes aos períodos de janeiro a novembro de 2009, quando da comunicação da lavratura do referido auto, já tinham sido atingidos pela decadência.

Ressalta que no caso em apreço, por se tratar de tributo sujeito ao procedimento do “*lançamento por homologação*”, o prazo de cinco (05) anos há de ser contado da “*data de ocorrência do fato gerador*” em consonância com o art. 150 § 4º, e não do “*primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*” tal como prevê a regra disposta no art. 173, inc. I do CTN. Descarta que se queira afirmar que incide na hipótese os artigos 107-A e § 5º, do 107-B do COTEB – Código Tributário do Estado da Bahia (Lei Estadual 3.956/1981) que estabelecem o início da contagem do prazo decadencial “*a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*”, já que se trata de matéria conferida pela própria Constituição Federal de 1988 ao trato de lei complementar. Transcreve o texto do art. 146 da Carta Constitucional, bem como o enunciado da Súmula Vinculante nº 008, em apoio aos seus argumentos.

Tendo isso em vista, conclui que é de rigor reconhecer que, em consonância com o Código Tributário Nacional, na data da lavratura do Auto de Infração, o direito de a Fazenda Pública Estadual constituir os créditos tributários, referentes aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a setembro do ano de 2009, já tinha sido extinto, tendo em vista a consumação do prazo decadencial.

Alega, ainda, nulidade do procedimento por ausência de elementos capazes de demonstrar a apuração da base de cálculo e a liquidez do suposto débito tributário. Explica que, conforme se

observa do levantamento fiscal juntado pela agente autuante em sua manifestação à diligência solicitada pela 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, o procedimento adotado pela mesma para a constatação de supostas “*omissões de saídas tributáveis*” permaneceu como sendo o simples confronto das i) somas dos valores mensais das vendas efetuadas mediante a forma de pagamento em cartões de crédito e débito apurados na Redução Z do contribuinte com ii) o total das vendas mensais listadas no relatório TEF, obtido junto às empresas administradoras de cartões de crédito e referente aos anos de 2009 e 2010.

Como já relatado, alega que esclareceu os motivos que ensejaram a supracitada diferença identificada pela autoridade fiscal, quais sejam: “*pagamentos que foram realizados por meio de cartão de crédito, mas finalizados em dinheiro pelo operador de caixa; pagamentos que foram realizado por meio de cartão de crédito/débito, mas finalizados como ticket; realização das vendas por meio das máquinas pós (point of sale) utilizadas de forma independente aos terminais de venda do estabelecimento*

Afirma que também juntou planilhas que pudessem permitir, ao agente fiscal, constatar o número do cupom fiscal correspondente a certa e determinada operação constante no relatório TEF (a partir das referências de “data” e “valor”). Assim, uma vez identificado o número do documento fiscal, bastava, como evidência probatória e fática, verificar seu espelho nos arquivos de memória de fita detalhe.

Narra que, todavia, o agente autuante, ao elaborar novo demonstrativo, permaneceu realizando o procedimento de confrontar, de chapa, as somas mensais de pagamentos feitos em crédito e débito das Reduções Z do contribuinte com os valores aferidos do relatório TEF. Explica que apenas retirou da apuração algumas operações cujos cupons fiscais tinham sido apresentados de forma impressa e por amostragem pelo contribuinte.

Assevera que o referido demonstrativo, nos moldes como realizado, não permite ao contribuinte verificar, com a segurança necessária, quais operações foram consideradas como “*omissão de saídas tributáveis*”. Argumenta que, se o próprio agente fiscal reconheceu que existem documentos fiscais emitidos (correspondentes às operações do relatório TEF) e que não foram abarcados pelos totalizadores de registradores de “*pagamentos em crédito e débito*” previstos na Redução Z, conclui que a autuação não é líquida e certa, posto que a autoridade administrativa não tem certeza acerca dos cupons fiscais que foram efetivamente emitidos, já que não realizou, o referido agente autuante, o necessário “batimento” para localizar as notas fiscais do arquivo de Memória de Fita Detalhe que coincidem com os correspondentes boletos de venda encaminhados pelas Administradoras de cartões no relatório TEF. Preferiu, apesar de tudo que fora alegado e juntado, permanecer realizando o levantamento com base na análise sintética da redução Z.

Transcreve o texto do art. 4º, § 4º, inc. VII da Lei nº 7.014/96 para, a seguir, concluir que o procedimento a ser levado a cabo pelo agente fiscal para a realização do levantamento em questão deve pautar-se em um trabalho analítico no qual deve-se confrontar os valores totais diários das operações ou prestações declaradas pelo contribuinte com aqueles informados pelas administradoras de cartão.

Alega que, no caso em análise, verifica-se que, no demonstrativo juntado pela autoridade administrativa autuante, não consta qualquer valor nas colunas intituladas como “*apuradas em notas fiscais*” o que evidencia que o referido levantamento não aplicou o método comparativo previsto na Lei nº 7.014/96. Não fora realizado, nesse sentido, uma diligência averiguatória mais detida que pudesse localizar as notas fiscais que coincidem em data e valor com os correspondentes boletos de venda encaminhados pelas administradoras de cartões no relatório TEF para o sistema SEFAZ. Frisa que esse levantamento analítico haveria de ter ocorrido, tendo em vista que o contribuinte, em suas manifestações, demonstrou a existência de documentos fiscais que não foram considerados pela apuração sintética da autuante.

Conclui, assim, que o demonstrativo elaborado pela agente fiscal, ao valer-se de um roteiro (método) que tão só confronta as colunas de “*vendas informadas no cartão*” com as vendas

mensais “apuradas na Redução Z” para, assim, constatar uma diferença supostamente omitida à tributação, é procedimento equivocado que não coaduna com o necessário levantamento analítico diário realizado em comparação com as notas fiscais emitidas. Nessa linha, alega que não pode identificar, com segurança, quais operações foram consideradas e quais foram desconsideradas pela autoridade fiscal. Não é capaz, pois, de aferir com segurança o *modus operandi* da autoridade fiscal, nem ter certeza sobre a composição da base de cálculo utilizada como pressuposto da autuação.

Assim, clama pelo reconhecimento da nulidade em razão da ausência de elementos suficientes para se determinar, com segurança, o montante do débito tributário na esteira do art. 18, incisos e § 1º do RPAF (Decreto nº 7.629/99).

No mérito, alega a inexistência de omissão de saídas tributáveis. Explica que essa distorção é plenamente justificada, pois os equipamentos emissores de cupons fiscais (diga-se, as impressoras fiscais) são configuradas para que o operador de Caixa, ao finalizar uma venda, digite um certo número que corresponda à modalidade de pagamento que será realizada e registrada no cupom fiscal armazenado na MFD (memória de fita detalhe) da impressora. Explica que cada número digitado corresponde a uma linha referente à forma de pagamento que será registrada pela impressora e totalizado, ao final, na Redução Z. Ocorre que, à época, quando os Equipamentos Emissores eram enviados para manutenção junto as empresas credenciadas pela SEFAZ, em muitas situações, alterava-se o número correlacionado com o meio de pagamento antes configurado. Não obstante, quando tais equipamentos retornavam para uso, o operador de Caixa permanecia utilizando o mesmo número, mas as posições tinham se alterado.

Assevera que foi o que se deu com os meios de pagamento “c. credito” e “ticket” que, consoante relatos dos empregados responsáveis pela área de TI da empresa contribuinte, em razão de sucessivas desconfigurações nos ECF'S, tais meios de pagamento foram invertidos. Assim, embora muitas compras tenham sido realizadas por meio de cartão de crédito, acabavam sendo registradas pelos ECF's como “ticket”. Explica que tal fato ensejou a enorme diferença de valores verificada no demonstrativo apurado pelo agente autuante, pois somou as totalidades de vendas realizadas sob a modalidade “c. credito” nas Reduções Z mas não incluiu os valores lançados como “ticket” que, em verdade, eram vendas feitas de fato com cartões de crédito. Daí a soma das vendas informadas no Relatório TEF figurar como superiores à das vendas apuradas nas Reduções Z, afirma a empresa.

Relata que outro acontecimento que também justifica a supracitada distorção refere-se à não consideração, no levantamento realizado, das vendas de cartão de crédito feitas por meio das máquinas POS (“point of sale”). Tais máquinas, desatreladas dos terminais de venda do estabelecimento, eram muitas vezes utilizadas quando existente algum problema de comunicação com as empresas operadoras de cartão de crédito. Nesses casos, explica, a venda era realizada, mas o pagamento era feito com a máquina POS. Assim, embora tenha ocorrido o registro da operação pelos ECF's, tais transações, registradas sob a modalidade “CARTAO POS”, também não foram consideradas pelo auditor nos demonstrativos apurados fato que, sem dúvida, ensejou evidente distorção na comparação efetuada.

De toda forma, a despeito dos citados problemas operacionais supracitados, gerados, muitas vezes, como alegado, após os equipamentos terem retornado da manutenção prestada por empresas credenciadas, destaca que os documentos / cupons fiscais referentes às operações listadas no relatório TEF foram efetivamente emitidos não havendo que se falar em omissão de saídas de mercadorias tributáveis. Por outros termos, alega que, mesmo que a impressora tenha registrado a operação sob uma modalidade de pagamento diferente daquela verdadeiramente ocorrida, a transação efetivada e a receita dela decorrente foram declaradas/registradas e oferecidas à tributação. Não houve, pois, qualquer omissão de receita.

Alega, por fim, que a comprovação fática daquilo que alega se revela pela existência dos espelhos dos cupons fiscais correspondentes às operações listadas no Relatório TEF. Observa que

a principal e fulcral questão controvertida desse processo administrativo consiste em uma questão de prova, pois, de um lado, a administração pública alega que a diferença apurada no confronto entre as somas das vendas listadas no relatório TEF com aquelas verificadas na Redução Z presumem, por tudo e com tudo, que este contribuinte teria omitido receitas tributáveis. De outro, o contribuinte - ora recorrente - alega que a diferença identificada pela autoridade administrativa pode ser justificada e que não houve omissão de receitas, tendo em vista o fato de que as operações constantes dos relatório TEF foram todas registradas nas ECF's, ainda que sob outra forma de pagamento. Assim, o desate da questão estaria em demonstrar os cupons fiscais emitidos correspondentes a cada uma das operações listadas no relatório TEF.

Ressalta, ainda, que os sócios da empresa autuada, na qualidade de empresa supermercadista, tentaram, inclusive, junto a sua área de tecnologia de informação, criar um programa para que o fiscal, uma vez digitando as referências de “data” e “valor” de qualquer operação listada no relatório TEF, pudesse, de forma automática visualizar o espelho do cupom fiscal armazenado na memória de fita detalhe dos ECF's, pois isso evitaria o trabalho manual e permitiria o fiscal constatar, de forma automática, a existência de todos os cupons fiscais emitidos relativos as operações informadas pelas empresas administradoras de cartões. Ocorre que, como os registros da impressora fiscal são armazenados em arquivos que não podem ser manipuláveis ou modificáveis, qualquer tentativa de criar um programa que pudesse identificar automaticamente o cupom fiscal dentro desse arquivo acabará fracassando. Além disso, explica, a existência de operações com valores iguais também gerou obstáculos à criação de um software de pesquisa automatizada.

Diante disso, para a demonstração comprobatória daquilo que alega, explica que basta “*i) identificar as referências de “data” e “valor” da operação constante do relatório TEF que se quer testar ii) constatar o número do cupom fiscal correlacionado à operação escolhida iii) e, subsequentemente, identificar o número do cupom no arquivo de memória de fita detalhe relacionado àquela PDV e, com isso, visualizar o espelho do cupom fiscal*”.

Destaca que a planilha de controle, elaborada pelo contribuinte, é apenas indicativa do número do cupom e do PDV em que ocorreu aquela operação. Os espelhos dos cupons fiscais, contudo, existentes nos arquivos da memória de fita detalhe, consubstanciam os elementos probatórios e prova fática daquilo que se alega.

Assegura que a demonstração do espelho do cupom fiscal (armazenado na Memória de Fita Detalhe dos diferentes ECF'S) com idêntica data e valor de cada operação listada no relatório TEF evidencia de forma cabal que as receitas provenientes dessas transações foram efetivamente oferecidas á tributação com o devido recolhimento do tributo estadual. Questiona “*como explicar, por exemplo, a existência de um cupom fiscal com data e valor idênticos ao das operações delineadas no relatório diário operações TEF?*

Frisa, por fim, que, em muitas situações (a maioria, no presente caso) as compras foram realizadas por meio de cartões de créditos mas, como alegado, em razão de erro da própria configuração dos ECF's, a finalização da operação ensejava um registro de pagamento na modalidade “*ticket*”. O resultado disso fora uma distorção no levantamento realizado pelo auditor fiscal. De qualquer forma, em ticket ou em cartão, assegura que a existência da emissão do cupom fiscal denota que o imposto referente à operação foi devidamente recolhido.

Por tudo que foi exposto, requer o provimento deste recurso a fim de que se reforme a decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal e, com isso, seja determinado: “*i) preliminarmente, a NULIDADE do Auto de Infração e de Imposição de Multa em razão dos vícios alegados; ii) no mérito, caso entendam os eminentes julgadores superadas as preliminares, que a acusação fiscal seja considerada improcedente e insustentável as cobranças realizadas, tanto à título de “valores de ICMS” quanto à título de “multa”*”.

Neste termos, pede deferimento.

## VOTO

Preliminarmente, o Sujeito Passivo suscita nulidade do lançamento, ao argumento de que o procedimento adotado pela fiscalização, relativamente à Infração 01, é incapaz de oferecer os elementos capazes de demonstrar a apuração da base de cálculo do imposto lançado.

Examinando os autos, é possível notar que o levantamento fiscal decorreu do comparativo entre as receitas transferidas para o Sujeito Pasivo, apurada por meio do Relatório de Informações TEF - Anual (cópias às folhas 23 e 45), e as receitas registradas nas máquinas ECFs da empresa, apuradas com base nas Reduções “Z” diárias, cujas informações constam dos papéis de trabalho acostados às folhas 13/44.

Com base nesses elementos de prova, evidencia-se a forma como foi apurada a base de cálculo do imposto lançado, inociorrendo qualquer motivo para invalidação do presente lançamento. Rejeito a alegação de nulidade suscitada.

No mérito, a conduta autuada foi descrita como “*Omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, ...*”. O Sujeito Passivo se opõe, alegando decadência do direito de lançar os valores relativos às competências anteriores ao mês de outubro de 2009. Alega também, erro na informação relativa ao meio de pagamento adotado, bem como a existência de operações de venda em equipamentos “pos”, não conectados às máquinas ECFs da empresa.

Quanto à alegação decadencial, é importante registrar que a conduta autuada configura-se como uma omissão de receitas tributáveis, presumidas com amparo no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, (redação então vigente), cujo texto reproduzo abaixo:

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

...  
§ 4º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de **declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção** (grifo acrescido).

...”

Dessa forma, embora a regra geral para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, indique que o prazo decadencial deve ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, tal norma, somente se aplica às situações de pagamento parcial do imposto. Nas hipóteses em que a operação foi omitida ao Fisco, o entendimento é no sentido de que se deve aplicar a norma prevista no art. 173, Inciso I do CTN, que remete o termo *a quo* da contagem do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ser lançado.

Esse é o entendimento do Superior tribunal de Justiça, conforme decisão exarada pela 1ª Seção, no Agravo Regimental contra decisão monocrática proferida no Resp 640051/RS, cuja ementa transcrevo abaixo:

“AgRg no REsp 640051/RS. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2004/0017936-1. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173, I); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO.”

Esse também é o entendimento da PGE/PROFIS, conforme Incidente de Uniformização de Orientação Jurídica nº PGE 2016.194710-0, em que fixa o entendimento de que se deve contar o prazo decadencial com base no art. 173, inciso I, quando o Contribuinte omite a realização do fato gerador, conforme Nota 1, letra “b”, abaixo:

*"INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO DE ORIENTAÇÃO JURÍDICA nº PGE 2016.194710-0. ... Nota 1: Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, inc. I, do CTN, quando: ... b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável (grifos acrescidos); ..."*

Assim, considerando que os valores lançados se referem a fatos geradores ocorridos entre janeiro/2009 e agosto/2010, o lançamento poderia ser materializado até o dia 31/12/2014. Como o presente Auto de Infração foi cientificado ao Contribuinte em 02/10/2014, entendo que agiu, o Fisco, ainda dentro do prazo legalmente hábil para tal. Rejeito, portanto, a alegação de decadência.

No mérito propriamente, quanto à alegação de que houve erro na informação relativa ao meio de pagamento empregado, faz-se necessário que o Sujeito Passivo evidencie que as vendas efetivas, mediante cartão de crédito, foram contabilizadas em suas máquinas ECFs, como "ticket", pois tem contra si uma presunção que decorre do texto legal, conforme já esclarecido. Se cometeu erros na operação de seu equipamento fiscal, é obrigação suavidenciar tal fato, não sendo possível transferir o ônus processual ao Fisco.

Relativamente à alegação de venda mediante o equipamento "pós", precisa, igualmente, fazer a correlação entre as operações para que seja possível excluir as vendas devidamente comprovadas.

Como não se desincumbiu desse ônus processual, mesmo tendo havido duas diligências específicas, concedendo-lhe oportunidade para apresentar provas, entendo que restou caracterizada a infração.

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

#### VOTO DIVERGENTE

Compulsando os dados e as informações contidas no processo, acato a decisão proferida pela Junta Julgadora e seguida pelo ilustre relator em relação às infrações 02 a 07, permitindo-me discordar em relação à infração 01, assim descrita:

*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 débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, nos meses de janeiro a dezembro de 2009.*

Como descrito, tem a infração como fatos geradores operações de saídas no período de janeiro a dezembro de 2009, sendo o Auto de Infração lavrado em 30.09.2014, tendo a Recorrente sido cientificada do mesmo em 02.10.2014, enquadrando-se no determinado no Código Tributário Nacional, no artigo 150, § 4º, como abaixo descrito:

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

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

Entendendo haver por parte da Recorrente o direito ao reconhecimento da decadência do direito de o Estado efetuar a cobrança do ICMS, referente aos fatos geradores do período de janeiro a setembro de 2009, assim como, daqueles referentes aos meses de outubro a dezembro de 2014, passo a analisar a autuação e apresentar as razões

Configurado está, no caso, que a pretensa omissão foi baseada na presunção de parte de vendas não declaradas, apurada mediante o confronto efetuado pelo autuante, dos Relatórios TEF apresentados pelas operadoras de cartões de crédito e débito, com os valores nas Reduções Z dos equipamentos fiscais da Recorrente.

Deve-se destacar, o lapso temporal determinado para a apuração da pretensa omissão, o exercício de 2009, quando a tecnologia utilizada, via internet, sofria constantes oscilações e interrupções, ocasionando problemas operacionais para os contribuintes que dela fazia uso, como a Recorrente.

Estas interrupções impediam, devido à incipiência da internet, o uso permanente dos equipamentos e seus periféricos, em especial aqueles que interligavam os ECF's aos terminais TEF's, obrigando a que os contribuintes utilizassem os equipamentos *post of sale – POS*, cujos valores não eram identificados nos relatórios de vendas, os totalizadores Z, mas, constavam dos montantes pagos pelas operadoras de cartões de crédito e débito.

A Recorrente apresentou relatórios demonstrativos, por amostragem, comprovando as origens dos registros constantes nos Relatórios apresentados pelas operadoras de cartões de crédito e débito, que, estranhamente, não foram considerados pelo autuante, que os considerou “*manipuláveis*”, assim como, em cadeia, pelo julgador de piso e pelo relator nesta Câmara.

Abordo, agora, os motivos de reconhecimento da decadência pretendida pela Recorrente.

De início, busco a conceituação do que venha a ser “decadência”.

O vocábulo é formado pelo prefixo latino *de*, pela forma verbal *cado*, do verbo latino *cadere* (cair) e pelo sufixo *ência*, do latim *entia* (ação ou estado), significando, portanto, literalmente, a ação de cair ou o estado daquilo que caiu.

Considerando a etimologia da palavra, entendo que o princípio da decadência tem como objetivo a extinção de direitos, ou seja, a queda do direito de ação por parte do Estado, em caso de ação de cobrança tributária.

Sob o ponto de vista jurídico, Paulo de Barros Carvalho aduz que:

*“A decadência ou caducidade é tida como o fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não exercício durante certo lapso de tempo. Para que as relações jurídicas não permaneçam indefinidamente, o sistema positivo estipula certo período a fim de que os titulares de direitos subjetivos realizem os atos necessários à sua preservação e perante a inércia manifestada pelo interessado, deixando fluir o tempo, fulmina a existência do direito, decretando-lhe a extinção.”*

No caso em lide, a Recorrente declarou as suas operações de vendas, calculou o tributo a ser recolhido e efetuou o devido recolhimento, fato não contestado pelo autuante, que supostamente encontrou informação a menor nas mesmas, adotando a “presunção” como verdade material para impor a cobrança do tributo e suas cominações legais.

Estranhamente, o digno relator invoca o Incidente de Uniformização de Orientação Jurídica da PGE nº 2016.194710-0, ao não atentar o que o mesmo orienta:

*“INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO DE ORIENTAÇÃO JURÍDICA nº PGE 2016.194710-0. ... Nota 1: Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, inc. I, do CTN, quando: ... b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável.”*

Como consta do processo, a Recorrente declarou as operações, calculou o tributo devido e efetuou o recolhimento, não sendo possível o enquadramento no que dispõe o referido Incidente de Uniformização, que indica o enquadramento do prazo decadencial conforme o artigo 173, inciso I, do CTN, quando “**não declara a ocorrência do fato jurídico**”.

Devo salientar, que os lançamentos fiscais podem ser classificados em três categorias: *a) de ofício; b) por declaração; c) por homologação*.

Entende-se por **lançamento de ofício**, aquele cuja verificação do fato gerador da obrigação tributária, a identificação da matéria tributável, do sujeito passivo e o cálculo do montante devido, está a cargo exclusivamente da Administração.

Por **lançamento de declaração**, entende-se aquele em que o contribuinte, obrigatoriamente, declara ao Fisco as informações e este efetua o lançamento do tributo.

Já, por outro lado, se todos os procedimentos descritos correrem por conta do sujeito passivo, inclusive o dever de antecipar o pagamento, cabendo à Administração tão somente verificar a lisura do procedimento efetuado, homologando-o ou não, a hipótese será de **lançamento por homologação**.

E, em se tratando de decadência por homologação, destaco o determinado na Súmula 555, do STJ que, analisando a sua aplicabilidade, apresenta duas hipóteses: (i) aplica-se a regra do artigo 173 do CTN, ou seja, o Fisco possui 5 anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte para constituir o crédito tributário (não declarado e não pago); (ii) aplica-se a regra do artigo 150 do CTN, ou seja o Fisco teria 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador para constituir a diferença não declarada/não paga, pois houve declaração.

O STJ, no AgRg no REsp 1.277.854, utilizou como critério para aplicação do artigo 173, inciso I do CTN a ausência de qualquer pagamento, e, para aplicação do artigo 150, § 4º, a ocorrência de lançamento, mesmo a menor, e qualquer pagamento, destacando-se trecho do julgamento como abaixo:

*“(...) deve ser aplicado o entendimento consagrado pela Primeira Seção, em recurso especial representativo da controvérsia, para contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação. O referido precedente considera apenas a existência, ou não, de pagamento antecipado, nos termos pois é esse o ato que está sujeito à homologação pela Fazenda Pública, nos termos do art. 150 e parágrafos do CTN. Assim, havendo pagamento, ainda que não seja integral, estará ele sujeito à homologação, daí porque deve ser aplicado para o lançamento suplementar o prazo previsto no § 4º desse artigo (de cinco anos a contar do fato gerador). Todavia, não havendo pagamento algum, não há o que homologar, motivo porque deverá ser adotado o prazo previsto no art. 173, I do CTN.”*

Considerando o que enuncia os arts. 150, 173 e 174 do CTN, acaso a administração tributária não realize a contento o ato de lançamento no prazo estipulado, forçosamente, estará extinto o crédito tributário (art. 156, V, do Código Tributário Nacional). Observe-se, por complemento, que a decadência tributária não diverge da prescrição no que concerne aos efeitos da sua configuração, haja vista que o dispositivo acima mencionado estabelece a distinção do crédito tributário em ambas. Assim, se o Fisco não promove a cobrança do crédito tributário formalizado pelo lançamento dentro do prazo determinado, o direito à cobrança desse crédito estará prescrito.

O que se demonstra, é que os acórdãos que fundamentaram a edição da Súmula 555 do STJ, confirmam a seguinte conclusão: a contagem do prazo decadencial prevista no artigo 173, I, do CTN é aplicável para as situações em que **não há qualquer pagamento** com relação aquele tributo/periódico de apuração, na hipótese de débito não declarado. **Caso se trate de tributo em que houve declaração e pagamento com relação a determinado período de apuração, deve-se aplicar a regra do artigo 150 do CTN para a diferença verificada.**

Destaque-se o julgamento do STJ como abaixo:

**“TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.**

*Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo art. 150, §4º do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquele em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Embargos de divergência acolhidos”. (STJ. Primeira Seção. Unâime. EREsp nº 101.407/SP, Decisão de 07/04/2000. Relator Ministro ARI PARGENDLER. Publicado DJ 08/05/2000, p.53)*

Por fim, encerro meu posicionamento citando o jurista Sacha Calmon, que assim se expressa, em relação ao lançamento por homologação:

*Na verdade, o lançamento por homologação existe quando a Administração expressamente concorda com a atividade do contribuinte de calcular por conta da lei o imposto devido, fazendo o seu pagamento. Nesse caso, o lançamento dito por homologação é irreversível*

Desta forma, à luz da jurisprudência e com base no que consta dos autos, julgo a infração 01 IMPROCEDENTE.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206951.0005/14-2, lavrado contra SUPERMERCADOS IRMÃOS RONDELLI LTDA., devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$118.120,08, acrescido das multas de 60% sobre R\$22.379,51, 70% sobre R\$73.867,51, e 100% sobre R\$21.873,06, previstas, respectivamente, no art. 42, incisos II, “a” e “d”, III e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor recolhido.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Anderson Ítalo Pereira, Fernando Antonio Brito de Araújo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Roservaldo Evangelista Rios e Laís de Carvalho Silva.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 15 de março de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS