

**PROCESSO** - A. I. Nº 206896.0001/18-2  
**RECORRENTE** - OUTBACK STEAKHOUSE RESTAURANTES BRASIL S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JF nº 0016-02/20  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 19/11/2021

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO C.J.F. Nº 0269-12/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO DE VENDAS POR MEIO DE CARTÕES DE DÉBITO E CRÉDITO. VALORES INFERIORES AOS INFORMADOS POR ADMINISTRADORAS OU INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS. Como o próprio recorrente reconheceu no seu apelo, informar o meio de pagamento era obrigação prescrita no artigo 113, § 4º do RICMS/12, ainda em vigor quando das ocorrências fiscalizadas. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. 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 de diária ou mensalidade. Indeferido o pedido de realização de diligência. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão proferida por meio do Acórdão da 2ª JF nº 0016-02/20, que julgou Procedente o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado no dia 26/03/2018, para formalizar a constituição de crédito tributário no montante de R\$ 97.551,01, sob a acusação do cometimento de 02 (duas) irregularidades, assim discriminadas pelo órgão de primeira instância, *in verbis*:

*“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”.*

A Junta de Julgamento Fiscal (JF) apreciou a lide no dia de 03/02/2020 e decidiu pela Procedência por unanimidade (fls. 127 a 158), nos seguintes termos:

**“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.*

*Observe 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 aturada 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 AGRADO REGIMENTAL NO AGRADO DE INSTRUMENTO 441782 MG 2002/0027327-2 pela 2ª Turma, tendo como Relator o Ministro Franciulli Netto, assim entendeu:*

*Ementa: “AGRAVO REGIMENTAL - AGRADO DE INSTRUMENTO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ALEGADO CERCEAMENTO DE DEFESA - NECESSIDADE DE PROVA PERICIAL E REQUISICÃO 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 AGRADO NO ARESPP 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 AGRADO REGIMENTAL. AGRADO 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 CÍVEL 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 (fatobase) 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 desmante. 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*

*[planilha de fls. 147/148].*

**7.14.1 - OBSERVAÇÕES:**

7.14.1.1 - Este registro deverá ser criado somente no caso de ECF dotado de Memória de Fitadetalhe (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.**

[planilha de fls. 148/149].

**7.15.1 - OBSERVAÇÕES:**

7.15.1.1 - Este registro deverá ser criado somente no caso de ECF dotado de Memória de Fitadetalhe (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**

[planilha de fl. 150].

**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 parta 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 desonerar 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 inexistia 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 2ª 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 irressignou-se contra o provimento do recurso especial da Fazenda estadual ao argumento de que a questão jurídica 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, 2ª T., Min. Castro Meira, DJ 07.02.2008; RMS 2118/SE, 1ª T., Min. Denise Arruda, DJ 29.06.2007; AgRg no RMS 23272/SE, 1ª T., Min. Francisco Falcão, DJ 07.05.2007; RMS 18844/SE, 1ª T., Min. Luis Fux, DJ 13.02.2006; RMS 17303/SE, 2ª 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, inexistente 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 consulente 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 (cachaca 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. Exótico (2 tipos de frutas, leite condensado, vodka, canudo e guardanapo); Hawai Tropic (vodka, suco de laranja e manga e licor de kiwi); Margarita (Tequila, curaçu 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, Refrigerantes, 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 1 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 atuada 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 atuada.*

*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”.*

Com respaldo no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (RPAF-BA/1999), a sociedade empresária interpõe Recurso Voluntário às fls. 171 a 222, no qual inicia por assinalar que se dedica à atividade de fornecimento de refeições e bebidas, auferindo receitas majoritariamente por meio de cartões.

Relativamente à primeira imputação, diz que a falta de informação dos meios de pagamento nos cupons fiscais decorreu de meros erros de procedimento dos seus prepostos, em virtude da grande quantidade das operações de venda e da necessidade de registrá-las, o que, a seu ver, não faz incidir a presunção do art. 4º, § 4º, VI, “a” da Lei do ICMS/BA.

Tal concepção resulta do seu entendimento de que o núcleo normativo do referido dispositivo legal está vinculado à declaração do imposto propriamente dita e não ao preenchimento de informações em cupons fiscais.

Por esse motivo e por falta de fundamento de fato e de direito, qualifica o lançamento de nulo, inclusive porque os valores declarados em DMAs e no SPED fiscal são superiores aos informados por administradoras e instituições financeiras. Apesar disso, reconhece que a informação do meio de pagamento era obrigação prescrita no artigo 113, § 4º do RICMS/12 quando das ocorrências.

Às fls. 185/186, no item 34 da peça recursal, discrimina os documentos que colacionou aos autos com vistas a comprovar a veracidade das suas argumentações.

Quanto à infração 02, sustenta que a antecipação tributária é inconstitucional e ilegal e significa afronta aos artigos 146 e 150, § 7º da CF/88 (Constituição Federal), bem como à Lei Complementar (LC) nº 87/96 e ao art. 121 do CTN (Código Tributário Nacional).

Ainda que haja previsão no RICMS (Regulamento do ICMS/BA) que transfira para si a obrigação de recolher o imposto, tal situação não se coaduna com as suas atividades, haja vista não praticar revenda, não se podendo pensar na ocorrência de fatos geradores futuros/ posteriores.

A identidade entre a sua atividade e a transformação de mercadorias em estabelecimentos industriais faria incidir o comando do art. 8º, § 8º, III da Lei nº 7.014/96 para afastar o recolhimento antecipado nas operações de aquisições de produtos destinados ao preparo de refeições.

Em função de ter negado o pedido de realização de diligência, a Decisão recorrida também seria nula, porque deste modo violou o princípio da busca da verdade material.

Pede o acolhimento das razões recursais.

## VOTO

Destituídos de amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento de auditoria e da Decisão recorrida, pois o autuante e os julgadores da instância originária expuseram com clareza e correção a fundamentação de fato e de direito, descreveram as irregularidades, indicando os documentos e demonstrativos, com seus dados, informações e cálculos.

O Relatório Diário de Operações TEF foi devidamente entregue ao sujeito passivo, o que se observa no Recibo de Arquivos Eletrônicos de fl. 14.

A conversão ou não do feito em diligência é decisão que depende do entendimento do julgador, no sentido de estarem ou não presentes nos autos todos os elementos necessários para decidir, sendo inclusive vedada quando dependente de documentos ou elementos que estejam de posse do sujeito passivo, de acordo com o art. 147 do RPAF/99:

*“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.*

*§ 2º O indeferimento do pedido de prova, diligência ou perícia será feito:*

*I - pelo relator, quando este, individualmente, não houver acatado o pleito, devendo as razões do indeferimento serem enunciadas e fundamentadas na exposição do seu voto;*

*II - pela Junta ou Câmara de Julgamento, na fase de instrução do processo, caso em que:*

- a) o indeferimento deverá ser consignado na ata da sessão em que o mesmo for declarado;*
- b) por ocasião da decisão da lide, o relator mencionará a ocorrência e os motivos do indeferimento no relatório do acórdão da decisão”.*

Inexistente violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de Direito Constitucional, Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal (art. 2º; RPAF/99), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos detalhados aspectos abordados no Recurso Voluntário.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

Indefiro o pedido de realização de diligência, com fundamento no art. 147, I, “a” e III do RPAF/99,

acima transcritos. Todos os elementos necessários para formar a convicção dos membros deste órgão colegiado estão contidos nos autos.

No mérito, cuida a infração 01 de presunção de omissão de saídas de mercadorias tributadas, apurada por meio de levantamento de vendas com pagamentos por meio de cartões de crédito ou de débito, em valores inferiores aos valores fornecidos por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito:

*“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:*

*(...)*

*VI - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por:*

*a) instituições financeiras;*

*b) administradoras de cartões de crédito ou débito;*

*(...)”.*

Nesse sentido, inverte-se o ônus da prova, motivo pelo qual, caberia ao recorrente colacionar aos autos documentos fiscais com valores e datas coincidentes com aqueles fornecidos por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito.

A jurisprudência deste Conselho tem sido pacífica no sentido de acolher esses documentos como elementos suficientes para afastar a presunção, e não a mera negativa do cometimento da infração, sob o argumento de que os prepostos do contribuinte cometeram equívocos.

Como o próprio autuado reconheceu no seu apelo, informar o meio de pagamento era obrigação prescrita no artigo 113, § 4º do RICMS/12, ainda em vigor quando das ocorrências fiscalizadas:

*“Art. 113. Os contribuintes do ICMS que realizarem vendas de mercadorias ou prestações de serviços a não contribuintes desse imposto deverão utilizar equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) para documentar tais operações ou prestações.*

*(...)*

*§ 4º Deverá ser indicado no Cupom Fiscal o meio de pagamento adotado na operação (Redação originária dos §§ 2º ao 5º, efeitos até 07/12/2020)”.*

Com respeito à infração 02, a antecipação tributária é instituto presente na legislação do Estado da Bahia, por exemplo, nos artigos 8º, II da Lei nº 7.014/96 e 289 do RICMS/12, não cabendo a este órgão administrativo o controle da sua constitucionalidade, tampouco a negativa de eficácia, por ser norma emanada de autoridade superior (art. 167, I e III do RPAF/99).

Quanto ao tipo das operações desenvolvidas pelo apelante, alinho-me com o posicionamento da JFJ (Junta de Julgamento Fiscal), pois, de fato, 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 de diária ou mensalidade.

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.

Por conseguinte, na mesma linha externada pelo i. relator *a quo*, penso que há de se considerar que o fornecimento de bebidas, preparadas ou não, servidas por restaurantes e bares, destinadas a consumidor final, constitui operação de comercialização e, como tal, sujeita-se à tributação do ICMS, desde que o respectivo valor não esteja incluído no preço de diária ou mensalidade.

Ressalte-se, que a sociedade empresária não contestou os cálculos de nenhuma das infrações, e no tocante à segunda, não se insurgiu contra a presença nos demonstrativos de quaisquer mercadorias que deles fazem parte.

A ementa do Acórdão originário mostra-se equivocada, pois aborda assunto que não tem relação

com a presente lide.

Mantida a Decisão recorrida.

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206896.0001/18-2**, lavrado contra **OUTBACK STEAKHOUSE RESTAURANTES BRASIL S/A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total 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 art. 42, incisos II, “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 10 de setembro de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS