

A. I. N° - 206896.0009/17-5  
AUTUADO - SAL E BRASA COMÉRCIO DE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA.  
AUTUANTE - OTHONIEL SANTOS FILHO  
ORIGEM - DAT METRO / INFRAZ/VAREJO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 05/01/2022

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0239-02/21-VD**

**EMENTA: ICMS.** 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. **a)** IMPOSTO NÃO LANÇADO. REGIME DE APURAÇÃO EM FUNÇÃO DA RECEITA BRUTA. Infração reconhecida. Excluídas as parcelas abarcadas pela decadência parcial. Acusação subsiste parcialmente. **b).** COMERCIALIZAÇÃO DE REFEIÇÕES. Apuração através de levantamento efetuado pelo autuante. A defesa não consegue elidir a acusação. Incidência de decadência parcial. Infração parcialmente subsistente. 3. OMISSÃO DE SAÍDAS. CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. SAÍDAS EM VALOR INFERIOR AO FORNECIDO PELA ADMINISTRADORA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Restaram comprovadas, incorreções na apuração da Base de Cálculo do imposto, em razão de não ter sido consideradas as vendas através de documentos fiscais na modalidade cartão. Infração parcialmente subsistente diante da ausência de elementos em sentido contrário à acusação. Redução motivada pela ocorrência de decadência parcial. Infração parcialmente procedente. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devida a antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias, não enquadradas no regime de substituição tributária, quando adquiridas fora do Estado para comercialização. Expurgo das ocorrências atingidas pela decadência. Em relação às demais ocorrências, não vieram aos autos quaisquer comprovação de recolhimento das parcelas contestadas. Infração mantida parcialmente 5. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FALTA ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO PARA ENTREGA DE ARQUIVO. MULTA. Infração abarcada pela decadência, o que a torna improcedente. Verificada a ocorrência de decadência parcial, sendo retiradas as ocorrências por ela abarcadas. Não acolhido o pedido de redução da multa. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 20 de junho de 2017 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$245.889,29, além de multas de 60%, 100% e por descumprimento de obrigação acessória, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **02.04.02.** Deixou de recolher no prazo regulamentar ICMS relativo a comercialização de refeições, apurado com base no Regime de Apuração em Função da Receita Bruta, nos meses de maio, junho e novembro de 2013, janeiro, fevereiro, julho a novembro de 2014, janeiro, março, abril, junho a dezembro de 2015, no valor de R\$9.716,33, multa de 60%.

Consta a seguinte informação do autuante: “*Valores obtidos através do processamento dos arquivos magnéticos MFDs, extraídos dos Equipamentos Emissores de Cupom Fiscal, fornecidos pelo contribuinte, processados e confrontados com o informado como sendo não tributáveis, código F1, constantes na planilha eletrônica Excel ‘Sal e Brasa AI Cruzamento E14 x E15 x E21 0846 e 3963’, alça ‘F1 0846 e 3963’, fornecida ao mesmo*”.

Infração 02. **02.04.02.** Deixou de recolher no prazo regulamentar ICMS relativo a comercialização de refeições, apurado com base no Regime de Apuração em Função da Receita Bruta, no montante de R\$27.968,36, multa de 60%, para ocorrências nos meses de janeiro de 2012, junho a dezembro de 2013, janeiro a dezembro de 2014, e janeiro a outubro de 2015.

Informa o autuante: “*valores obtidos através do processamento dos arquivos magnéticos MFDs, extraídos dos Equipamentos Emissores de Cupom Fiscal, fornecidos pelo contribuinte, processados e confrontados constatando saídas de produtos tributáveis com o informado como sendo não tributáveis, código 11, constantes na planilha eletrônica Excel ‘Sal e Brasa AI Cruzamentos E14 x E15 x E21 0846 e 3963’, alça 11 0846 e 3963’ fornecida ao mesmo*”.

Infração 03. **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\$ 62.073,94, bem como multa de 100%, sendo os fatos geradores verificados em janeiro a dezembro de 2012, janeiro a dezembro de 2013, janeiro a dezembro de 2014 e janeiro a dezembro de 2015.

Relata o autuante que os “*valores obtidos através do processamento dos arquivos magnéticos MFDs, extraídos dos Equipamentos Emissores de Cupom Fiscal, fornecidos pelo contribuinte, processados e confrontados com o informado pelas administradoras de cartões de crédito/débito, conforme TEF, constantes na planilha eletrônica Excel ‘Sal e Brasa AI Cruzamento E14 x E15 x E21 0846 e 3963’, alça ‘E14 e E21 0846 e 3963’, fornecida ao mesmo*”.

Infração 04. **07.15.01.** Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização, em R\$12.094,29, multa de 60%, para ocorrências nos meses de agosto, outubro e novembro de 2013, fevereiro a maio, julho e agosto de 2014, janeiro, março e julho de 2015. Consta que o contribuinte “*Deixou de realizar a Antecipação Parcial do ICMS nos períodos relacionados, conforme demonstrativo contido na alça ANTECIPAÇÃO PARCIAL, da planilha ‘Sal e Brasa AI Cruzamento E14 x E15 x E21 0846 e 3963’, fornecida ao contribuinte, gravada em DVD-ROM.*”

Infração 05. **16.12.22.** Forneceu arquivos magnéticos, enviados via internet através do programa Validador/Sintegra, com omissão de operações ou prestações, ficando o valor da multa limitado a 1% (um por cento) do valor das operações ou prestações de serviços realizadas no estabelecimento em cada período, calculando-se a multa sobre o valor das operações ou prestações omitidas, aplicada multa percentual de 5%, que monta R\$134.036,37, ocorrência em 31/12/2012, uma vez ter, de acordo com o seguinte relato do autuante: “*Omitiu o lançamento dos Registros 54 – Produtos/Mercadorias por item – Entradas e Saídas, durante todo o exercício de 2012*”.

Tempestivamente, a autuada, por seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 41 a 52, onde, inicialmente, após transcrição das infrações, requer que doravante, sob pena de nulidade, todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, seus legítimos representantes legais na ação administrativa que ora se instaura, tudo conforme poderes especificados na procuração anexa.

Preliminarmente, suscita a decadência do direito de constituição do crédito tributário, sobre todas as parcelas cujos fatos geradores ocorreram até o dia 30/06/12, posto ter sido intimada do ACÓRDÃO JJF Nº 0239-02/21-VD

lançamento dia 30/06/2017, já decorridos cinco anos dos mesmos. No particular apela para o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, cuja aplicabilidade é pacífica no CONSEF.

Ao amparo de tal tese, menciona o posicionamento vigente na Procuradoria Geral do Estado da Bahia – PGE, que, inclusive, editou o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, reconhecendo a contagem a partir do fato gerador, assim como decisões do CONSEF dentro do mesmo contexto, como os Acórdãos CJF 0278-11/16 e JJF 0179-03/12 transcritos em suas Ementas.

Argumenta que a decadência fulminou os valores pertinentes aos itens 02, 03 e 05, cujos fatos aconteceram até 30/06/2012, ressaltando quanto ao item 05, que a ocorrência foi alocada no lançamento, indevidamente, em “21/12/2012”, contudo a apuração deveria ser mensal, ou seja, em cada período de apuração, como delineado pelo próprio artigo 42, inciso XIII-A, “i”, da Lei 7.014/96, invocado como infringido.

Aponta que seguindo o texto legal, e em consonância com a “Relação dos Arquivos Recepção (mensal), e mais ainda, de acordo com o teor da acusação fiscal, da infração 05, a ocorrência haveria que seguir igual a apuração mensal, sendo impossível se cobrar multas até 30/06/12, em razão da decadência.

Ainda em preliminar, sustenta a nulidade do item 05, em decorrência de irregular apuração sobre o que resta caracterizada pela adoção de “data de ocorrência” ilegal, importando em absoluta insegurança na apuração da base imponível. Com efeito, se é verdade que o texto da Lei 7.014 determina uma apenação mensal, também é verdade que se constitui vício a utilização do total das saídas, informado na DMA consolidada de 2012, para fins de aplicação do percentual de 1%.

Justifica tal argumento, pelo fato de que haveria que se levantar os totais mensais, disponíveis no sistema da SEFAZ, além do que a lei prevê a pena máxima de 1%, “calculando-se a multa sobre o valor das operações ou prestações omitidas ou sobre o valor das divergências, conforme o caso”, sendo que as “divergências” dizem respeito ao comparativo entre as informações prestadas e os documentos fiscais (primeira parte da redação do artigo 42, XIII-A, “i” da Lei 7.014/96: “...ou neles informados com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais...”). Tal fato não se aplica ao caso concreto, eis que os registros 54 foram declarados “zerados”, aduz.

Diz que o caso concreto também não é de “omissão”, posto que o Registro 54, conforme elucidado no próprio lançamento, diz respeito aos dados dos “produtos/mercadorias/por item”. Assim, as entradas e saídas, sobre as quais, no caso de omissão a lei autoriza a aplicação da multa percentual, foram sim declaradas, pelos totais. O que faltou foi apenas o detalhamento das mesmas informações, prestadas ao Fisco, inclusive via a DMA que serviu para o levantamento da irregular base imponível. Portanto, não há segurança na determinação da infração, enquadramento legal e apuração da base de cálculo, o que enseja a nulidade da infração 05, arremata.

Menciona sobre tema idêntico, o CONSEF já decidiu, na forma dos Acórdãos JJF 0099-01/16 e CJF 0216-12/16.

Aponta outra motivação para a nulidade da infração 05, consubstanciada na ausência de intimação, com concessão do prazo regular de 30 dias, para a retificação das omissões apontadas.

Por isso, requer, depois de aplicada a decadência até 30/06/12, que seja o item declarado nulo, citando, julgado do CONSEF, através do Acórdão CJF 0284-12/14 transrito em sua Ementa.

No mérito, começa abordando a infração 05, argumentando que ainda fosse regular a possibilidade de se aplicar multa sobre o período de julho a dezembro de 2012, os fatos narrados não caracterizam a inconsistência dos arquivos magnéticos transmitidos pela Autuada, a teor da Instrução Normativa nº 55/14, em cujo item 3.1 se encontram exauridas as motivações que ensejam a inconsistência do arquivo eletrônico, não se vislumbrando no caso presente qualquer relação entre a norma e os fatos narrados, até porque não foram realizados os “testes” recomendados.

Decorre, também, considerando ainda a sua atividade (restaurante/transformação de produtos/forte existência de produtos isentos e regidos pela substituição tributária), o exagero da multa aplicada, de mais de R\$134.000,00, donde arremata que além de não existir nexo entre os fatos e o enquadramento legal utilizado, o que, por si só, enseja também a improcedência da cobrança, a hipótese seria de atenuação da sanção, conforme tem decidido o CONSEF em casos similares.

De outra parte, sendo a atividade da autuada de “restaurante”, utilizava o sistema eletrônico apenas para escrituração fiscal e emissão de Cupom Fiscal, sendo aplicável a decisão do CONSEF constante do Acórdão CJF 0229/11-05, reproduzida em sua Ementa.

Por cautela, caso alguma parcela da multa seja mantida, de logo protesta pela aplicação do disposto no artigo 42, § 7º da Lei 7.014/96, ou seja, pela dispensa ou redução da pena (em 95%), de acordo com entendimento exarado no Acórdão CJF 0322-11/12, copiando a sua Ementa.

Para a infração 01, exceto o mês de janeiro/12, que tem como atingido pela decadência, a reconhece e informa ter sido o parcelamento providenciado.

Sobre a infração 02, fala ser impossível admitir tamanhas diferenças na apuração da receita bruta, e como não teve condições de identificar, até o momento, a origem das divergências apontadas, irá acatar os valores apresentados, exceto para o mês de junho/15, por não ser plausível admitir que R\$ 493.609,00, foram omitidos, cujo valor significa praticamente o faturamento total da empresa no período. Assegura que irá levantar a motivação que levou o Autuante a supor tal diferença, solicitando desde já a posterior juntada de demonstração e/ou documentos.

Quanto a infração 03, ressaltada a decadência que atinge até junho/12, garante não existirem as diferenças apontadas, ressaltando não ter obtido o detalhamento das informações prestadas pelas “administradoras”, e nem sequer pode ser responsabilizada por tais informações, notadamente pela completa ausência de comprovação da efetividade dos valores (comprovantes das operações/boletos emitidos).

Sendo as informações prestadas por terceiros, sequer pode produzir prova em contrário, então, caberia, àqueles que forneceram as informações apresentarem as provas, ainda que fossem pertinentes aos pagamentos efetuados para a empresa. Inexistindo tais provas não se pode validar os valores informados. Aliás, fala não restar esclarecido, sequer, se os valores informados são “líquidos” ou “brutos”. Como se sabe, as administradoras cobram taxas médias de 5% sobre as operações realizadas, cujas importâncias são deduzidas dos valores totais das operações. Assim, uma parte do total vendido mediante cartões não compõe a sua receita, por isso mesmo, não pode ser considerada “omissão de receita” (sofre tributação, exclusiva, como receitas das administradoras). Tal percentual, portanto, haveria que ser deduzida da “receita presumida”.

Além disso, se acatada a ilegal presunção de omissão de receita, o item caracteriza “*bis in idem*”, em confronto com as infrações 01 e 02, períodos coincidentes, já que não se pode afirmar que seriam receitas diversas daquelas já apontadas como omitidas, nos itens anteriores (01 e 02). Os três itens se reportam a “omissão de receita” e, por isso mesmo, nos meses que são coincidentes no máximo caberia a manutenção do maior valor, já que não se pode dizer que seriam operações distintas, argui.

Por fim, assevera irá investir na conferência dos valores que ofertou à tributação, de logo solicitando a posterior juntada de demonstrativos e documentos, e acaso a fiscalização possuir informações resumidas, sofre o ônus de tentar apurar tudo de forma detalhada, sendo humanamente impossível fazê-lo em sessenta dias. Não podendo precisar prazo, tentará ofertar mais elementos ao Julgador até a fase final do julgamento.

Outro ponto a ser observado é referente à alíquota cobrada, linear de 4%, quando a partir de janeiro de 2014 deveria ser de 3%, conforme AI 206896.0010/17-3, lavrado pelo próprio autuante e em decorrência da mesma ação fiscal, e com o qual também enseja “*bis in idem*” (cópia anexa).

Acata parcialmente a acusação da infração 04, assumindo a importância de R\$ 8.147,33, sendo R\$ 3.946,96 indevido, pois, conforme documentação anexa, composta de DAE, notas fiscais e demonstrativos das entradas suscetíveis ao pagamento de antecipação parcial, os valores pertinentes às notas fiscais a seguir listadas foram realizados antes da ação fiscal, a saber:

31/05/2014 – Nota fiscal 16706;

31/07/2014 – Notas fiscais 17148/17112/17195/17235/27498/17286/27837/27675/67013;

31/08/2014 – Notas fiscais 17392/17345/28187/28370.

Os valores relativos às tais notas, assim, devem ser excluídos do lançamento, conclui.

Ante o exposto, ao tempo em que protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente posterior juntada de demonstrativos e documentos (em especial relativos aos aspectos acima já citados) e revisão para que seja alcançada a verdade material, determinando a regularidade, ou não, das informações prestadas pelas administradoras e pela autuada, pede que sejam acatadas as questões prejudiciais ao mérito e a exclusão das parcelas a elas relativas, bem como, no mérito, a procedência parcial da autuação, sendo mantidos apenas os valores expressamente acatados.

Informação fiscal prestada pelo autuante (fls. 118 e 119) indica que, diante da arguição defensiva de cerceamento de defesa, por não ter recebido os arquivos elaborados, sequer a mídia, está realizando a entrega de outra, de idêntico conteúdo, para que possa exercer “*o seu direito de defesa e contraditório no prazo regulamentar*”. O recibo data de 05/04/2018 (fl. 120).

Às fls. 123 a 134, retorna a defesa aos autos, para se manifestar no sentido de que renova o pedido de que todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, seus legítimos representantes legais na ação administrativa, tudo conforme poderes especificados na procuração anexa, o que não foi atendido em relação ao presente ato, causando “prejuízo temporal” ao contribuinte.

Alega que não obstante a instrução do feito, uma vez apresentada a defesa, não seja competência da INFAZ, que, na condição de “órgão preparador”, deve atender o disposto nos artigos 130 e 131, do RPAF, lhe sendo vedados atos de instrução, ressalta que o “termo de entrega”, que informa que o ato é “*para que possa realizar plenamente o seu direito de defesa e contraditório no prazo regulamentar*”, em primeiro plano, não traduz de forma segura o prazo concedido.

Enxergando, contudo, que se trata de reabertura do prazo de defesa, para atendimento ao artigo 46, do RPAF, conclui que a “*primeira intimação acerca do Auto de Infração*”, realizada dia 30/06/17, é nula de pleno direito, na medida em que não permitiu o exercício pleno da sua defesa e do contraditório. Assim, mesmo com vícios, o ato ora praticado haveria que ser considerado como a “intimação válida do contribuinte sobre a autuação”, posto que somente agora foram fornecidos os elementos imprescindíveis à formação do PAF e, principalmente, ao exercício regular da defesa.

Invoca a jurisprudência do CONSEF, representada pela decisão contida no Acórdão CJF 0238-12/13, cuja Ementa reproduz.

Esclarece que na presente demanda, decorre que a “regular intimação”, somente quando foram ofertados os elementos necessários ao exercício do contraditório e da ampla defesa, foi realizada, no mínimo, em 05/04/18 (data da expedição da “intimação”/certificar no PAF dia do recebimento pelo contribuinte), sendo nulo, por vício sanável, o ato anterior.

E em assim sendo, em preliminar, suscita a decadência do direito de constituição do crédito tributário, em relação aos valores pertinentes aos fatos geradores ocorridos até 05/04/13, pois, decorreram mais de cinco anos dos mesmos, até a “regular intimação”.

Menciona mais uma vez o posicionamento vigente da Procuradoria Geral do Estado da Bahia – PGE, que inclusive editou o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, reconhecendo a

contagem a partir do fato gerador, assim como decisões do CONSEF dentro do mesmo contexto, como os Acórdãos CJF 0278-11/16 e JJF 0179-03/12 (Ementas reproduzidas).

Indica ter a decadência fulminado os valores pertinentes às infrações 02, 03 e 05, cujos fatos acontecerem até 05/04/13, ressaltando, quanto a infração 05, que a ocorrência foi alocada no lançamento indevidamente, em “21/12/2012”, contudo a apuração deveria ser mensal, ou seja, em cada período de apuração, como delineado pelo próprio artigo 42, inciso XIII-A, “i”, da Lei 7.014/96, invocado como infringido.

Argumenta que seguindo o texto legal, e em consonância com a “Relação dos Arquivos Recepcionados” (mensal), e mais ainda, de acordo com o teor da acusação fiscal, infração 05 – “Omitiu o lançamento dos Registros 54 – Produto/Mercadorias por item Entradas e Saídas, durante todo o exercício de 2012, a ocorrência haveria que seguir igual apuração mensal, sendo impossível se cobrar multas até 05/04/13, em razão da decadência.

Considera, pois, ilegal o deslocamento das datas das ocorrências, que são mensais, para 31/12/12, o que transparece tentativa de burlar a aplicação da decadência, e ainda que acatado o irregular deslocamento, todo o período de 2012 se encontraria afetado pela decadência, em razão da nulidade da intimação realizada em 2017. E em se tratando de “obrigações acessórias”, não há dúvidas de que a “orientação PGE” deve ser seguida, conforme exemplo de decisão do Acórdão CJF 0205-12/17, reproduzida em sua Ementa.

Ainda em preliminar, renova o pleito de nulidade da infração 05, em decorrência de irregular apuração sobre o que resta caracterizada pela adoção de “data de ocorrência” ilegal, importando em absoluta insegurança na apuração da base imponível. Com efeito, se é verdade que o texto da Lei 7.014 determina apenação mensal, também é verdade que se constitui vício a utilização do total das saídas, informado na DMA consolidada de 2012, para fins de aplicação do percentual de 1%.

Analisa a necessidade de levantar os totais mensais, disponíveis no sistema da SEFAZ, pois a lei prevê a pena máxima de 1%, “calculando-se a multa sobre o valor das operações ou prestações omitidas ou sobre o valor das divergências, conforme o caso”, e as “divergências” dizem respeito ao comparativo entre as informações prestadas e os documentos fiscais (primeira parte da redação do artigo 42, XIII-A, “i”, da Lei 7.014/96: “...ou neles informados com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais....”), não se aplicando ao caso concreto, eis que os Registros 54 foram declarados “zerados”.

Argumenta que o caso concreto também não é de “omissão”, posto que o Registro 54, conforme elucidado, diz respeito aos dados dos “produtos/mercadorias/por item”. Assim, as entradas e saídas, sobre as quais, no caso de omissão a lei autoriza a aplicação da multa percentual, foram sim declaradas, pelos totais. O que faltou foi apenas o detalhamento das mesmas informações, prestadas ao Fisco, inclusive via a DMA que serviu para o levantamento da irregular base imponível. Portanto, não há segurança na determinação da infração, enquadramento legal e apuração da base de cálculo, o que enseja a nulidade da infração 05, defende.

Invoca que sobre tema idêntico, o CONSEF já decidiu nos termos dos Acórdãos JJF 0099-01/16 e CJF 0216-12/16.

Outra motivação para a nulidade da infração 05, estaria ao seu entender, consubstanciada na ausência de intimação, com concessão do prazo regular de trinta dias, para a retificação das omissões apontadas, motivo pelo qual requer, depois de aplicada a decadência até 30/06/12, que seja o item declarado nulo. Cita, ao amparo de seu entendimento, o seguinte julgado do CONSEF: Acórdão CJF 0284-12/14 reproduzido em sua Ementa.

No mérito, inicia abordando a infração 05, em relação à qual, ainda que fosse regular a possibilidade de se aplicar multa sobre o período de 2012, os fatos narrados não caracterizam a inconsistência dos arquivos magnéticos transmitidos, a teor da Instrução Normativa nº 55/14.

Invoca que no item 3.1 da referida Instrução Normativa, se encontram exauridas as motivações que ensejam a inconsistência do arquivo eletrônico, não se vislumbrando no caso presente qualquer relação entre a norma e os fatos narrados no lançamento, até porque não foram realizados os “testes” recomendados.

Disso decorre, também, considerando ainda a sua atividade (restaurante/transformação de produtos/forte existência de produtos isentos e regidos pela substituição tributária), o exagero da multa aplicada, de mais de R\$ 134.000,00. Assim, além de não existir nexo entre os fatos e o enquadramento legal utilizado, o que, por si só, enseja também a improcedência da cobrança, a hipótese seria de attenuação da sanção, conforme tem decidido o CONSEF em casos similares.

Pontua que, sendo a sua atividade “restaurante”, utilizava o sistema eletrônico apenas para escrituração fiscal e emissão de Cupom Fiscal, sendo aplicável a seguinte decisão do CONSEF, representada pelo Acórdão CJF 0229-11/05 copiado em sua Ementa.

Caso alguma parcela da multa seja mantida, de logo protesta pela aplicação do disposto no artigo 42, § 7º da Lei 7.014/96, ou seja, pela dispensa ou redução da pena (em 95%), citando a Ementa do Acórdão CJF 0322-11/12 (reproduzida) como paradigma.

Na infração 01, exceto o mês de janeiro/12, atingido pela decadência, reconhece a sua pertinência, ao tempo em que afirma estar com parcelamento providenciado.

Sobre a infração 02, frisa ser impossível admitir tamanhas diferenças na apuração da receita bruta, e como não teve condições de identificar, até o momento, a origem das divergências apontadas, irá acatar os valores apresentados, exceto para o mês de junho/15, pois não é plausível admitir que R\$ 493.609,00, foram omitidos, uma vez que tal valor significa praticamente o seu faturamento total no período, decorrendo a imposição da ausência de separação das receitas decorrentes de mercadorias sujeitas ao regime normal e à substituição tributária, somadas que forma para fins de apuração, provocando “*bis in idem*”.

Para a infração 03, observada a decadência que diz atingir até março de 2013, assegura não existirem as diferenças apontadas, até pelo fato de não ter obtido o detalhamento das informações prestadas pelas “administradoras”, e nem sequer pode ser responsabilizada por tais informações, notadamente pela completa ausência de comprovação da efetividade dos valores (comprovantes das operações/boletos emitidos). Sendo as informações prestadas por terceiros, sequer pode produzir prova em contrário.

Caberia, então, àqueles que forneceram as informações apresentarem as provas, ainda que fossem pertinentes aos pagamentos efetuados para si. Inexistindo tais provas não se pode validar os valores informados. Aliás, não resta esclarecido, sequer, se os valores informados são “líquidos” ou “brutos”. Como se sabe, as administradoras cobram taxas médias de 5% sobre as operações realizadas, cujas importâncias são deduzidas dos valores totais das operações.

Aduz que a parcela de “gorjetas”, de 10%, igualmente deveria ser abatida ou levada em conta na “proporcionalidade”. Assim, uma parte do total vendido mediante cartões não compõe a sua receita, por isso mesmo, não pode ser considerada “omissão de receita” (sofre tributação, exclusiva, como receitas das administradoras; ou são não tributáveis, caso das gorjetas). Tais percentuais, portanto, haveriam que ser deduzidos da “receita presumida”.

Argumenta que, se acatada a ilegal presunção de omissão de receita, o item caracteriza “*bis in idem*”, em confronto as infrações 01 e 02, períodos coincidentes, já que não se pode afirmar que seriam receitas diversas daquelas já apontadas, como omitidas, além do que os três itens se reportam a “omissão de receita” e, por isso mesmo, nos meses que são coincidentes no máximo caberia a manutenção do maior valor, já que não se pode dizer que seriam operações distintas.

Chama a atenção para que seja observada a alíquota cobrada, linear de 4%, quando a partir de janeiro de 2014 deveria ser de 3%, conforme AI 206896.0010/17-3, lavrado pelo próprio autuante e em decorrência da mesma ação fiscal, e com o qual também enseja “*bis in idem*” (cópia anexa).

Com referência à infração 04, registra acatar parcialmente a acusação, assumindo a importância de R\$8.147,33, sendo o valor de R\$3.946,96 indevido, uma vez que conforme documentação já anexada aos autos, composta de DAE, notas fiscais e demonstrativos das entradas suscetíveis ao pagamento de antecipação parcial, os valores pertinentes às notas fiscais a seguir listadas formam realizados antes da ação fiscal, reproduzindo listagem já acostada aos autos, pugnando no sentido de que os valores relativos às mesmas, assim, devem ser excluídos do lançamento.

Ante o exposto, ao tempo em que protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente posterior juntada de demonstrativos e documentos (em especial relativos aos aspectos acima já citados) e revisão para que seja alcançada a verdade material, determinando a regularidade, ou não das informações prestadas pelas administradoras e pela autuada, pede que sejam acatadas as questões prejudiciais ao mérito e a exclusão das parcelas a elas relativas, bem como, no mérito, a procedência parcial da autuação, sendo mantidos apenas os valores expressamente acatados.

Retornando para o autuante prestar sua informação fiscal, este, às fls. 138 a 141, em relação à preliminar suscitada, quanto a decadência do direito de constituição do crédito tributário, em relação aos valores pertinentes aos meses do exercício de 2012, até 30/06/12, na medida em que, tendo sido a empresa intimada do lançamento dia 30/06/17, decorreram mais de cinco anos dos supostos fatos geradores, refuta a alegação por ter o Auto de Infração compreendido os períodos ainda não prescritos, e desta forma, nenhuma das alegações invocadas acerca de prescrição poderão ser acolhidas.

Quanto a nulidade da infração 05, em decorrência de irregular apuração sobre o que resta caracterizada pela adoção de “data de ocorrência” ilegal, importando em absoluta insegurança na apuração da base imponível, se posiciona no sentido de que, com efeito, se é verdade que o texto da Lei 7.014/96 determina uma apenação mensal, também é verdade que se constitui vício a utilização do total das saídas, informado na DMA consolidada de 2012, para fins de aplicação do percentual de 1%.

Considerando que os períodos abrangidos não estavam prescritos, reafirma a procedência da aplicação da multa, em conformidade com os dispositivos invocados.

Reportando-se ao item 03, quanto ao fato de não ter obtido o detalhamento das informações prestadas pelas “administradoras”, considerando que alegou não ter recebido o DVD-ROM enviado juntamente com a sua via do Auto, pelo Unidade de Coordenação de Processos Administrativos Fiscais, explica que tal situação foi resolvida com o fornecimento de todos os elementos, mediante o Termo de Entrega de Documentos em DVD-ROM, recebido pelo Gerente Financeiro Sr. Lourenço Pinto Júnior, em 05/04/2018, oportunidade em que foi dada ciência de que poderia realizar plenamente o seu direito de defesa e contraditório no prazo regulamentar (fl. 118). Inobstante o mesmo ter alegado não ter recebido o DVD-ROM contendo os dados detalhados, recebeu cópia de todas as peças analíticas do Auto de Infração, assevera.

Após reproduzir o teor da Lei 7.014/1996 e artigo 238 § 7º do RICMS/12, diz competir ao contribuinte a comprovação de serem idênticas receitas, uma vez que as omissões descritas se referem as apuradas em função da receita bruta, devidamente registradas mas não tributadas corretamente, enquanto as receitas discriminadas na infração 03 referem-se a omissões de saídas tributadas apuradas por meio de levantamento de venda com pagamento de cartão de crédito/débito, em valor inferior ao fornecido pela instituição financeira e administradoras de cartão, ou seja, receitas omitidas.

Conforme detalhado nas planilhas constantes na mídia entregue, verifica que seguiu fielmente o disposto no Regulamento do ICMS/BA.

Foram os autos encaminhados para julgamento pelo órgão preparador em 21/08/2019 (fl.143), sendo convertido em diligência (fls. 149 e 150), a fim de que fossem apensados ao presente, os autos do Processo 206896.0010/17-3, bem como entrega mediante recibo de mídia contendo os arquivos encartados à fl. 32, com reabertura do prazo de defesa.

Em atendimento ao quanto determinado, foi encaminhada ao sujeito passivo mídia contendo os arquivos eletrônicos que serviram de base para a autuação, entregues através de Aviso de Recebimento dos Correios, em 09/06/2020 (fls. 154 e 155)

Em sua nova manifestação (fls. 160 a 163-v), renova o contribuinte pleito para que o recebimento de todas as intimações e notificações do processo sejam encaminhadas aos seus advogados.

Reforça que, na presente demanda, a regular intimação, quando foram ofertados os elementos necessários ao exercício do contraditório e da ampla defesa, foi realizada, no mínimo, em 05/04/2018, (data da expedição da “intimação”/certificar no PAF dia do recebimento do contribuinte), sendo nulo, por vício sanável, o anterior.

Reitera as preliminares, suscitando a decadência do direito de constituição do crédito tributário, em relação aos valores pertinentes aos fatos geradores ocorridos até 05/04/2013, pois decorreram mais de cinco anos dos mesmos, até a “regular intimação”.

Invoca, mais uma vez, posicionamento da PGE ao editar Incidente de Uniformização 2016.194710-0, reconhecendo a contagem a partir do “fato gerador”, assim como decisão do CONSEF, copiada em sua Ementa (Acórdão JJF 0245-02/19).

Explicita que sendo acatada a preliminar acima, renuncia a preliminar defensiva que sustentou a nulidade da autuação, por ofensa ao artigo 18, incisos II e IV, alínea “a”, do RPAF/99, por insegurança na determinação da infração e consequente cerceamento do direito de defesa, em decorrência, justamente, da ausência de elementos imprescindíveis à formação do PAF e à defesa livre.

Retifica, no mérito, ser o lançamento improcedente, na medida em que serve para atestar ter a empresa pago o ICMS a maior, não sendo assim, devedora do Erário, pois de acordo com o demonstrativo sintético que acompanhou a autuação, recolheu, a partir de junho de 2012, R\$101.673,79, que não foram considerados na apuração.

Esclarece que na medida em que a apuração implica em refazimento da conta corrente fiscal, comparando valores apurados e pagos, diz evidente que não poderia apenas se concentrar nas “diferenças negativas”, mesmo indicando diferenças positivas superiores.

Traz decisões deste Conselho neste sentido, destacando os Acórdãos CJF 0058-11/15 e JJF 0152-02/02, reproduzidos em suas Ementas.

Aponta que na hipótese de superação das questões prejudiciais, os valores dos “saldos credores” mensais precisam ser reduzidos, anulando os supostos débitos, não se podendo falar que os pagamentos a maior não podem ser considerados, eis inexistirem impedimentos legais para tanto, assim como a busca da “restituição” impõe desequilíbrio na relação entre estado e o contribuinte, especialmente decorrente da multa por infração.

Argumenta que o contribuinte se veria prejudicado, ainda, pela decadência sobre meses posteriores, até a data do julgamento do processo, sendo a medida legal e correta a dedução dos valores pagos a maior na presente apuração, ficando o contribuinte impedido de buscar a restituição, até o limite do valor compensado.

Além disso, as infrações 01 e 02 colidem com a infração 03, provocando “*bis in idem*”, assevera.

Aponta que especificamente para a infração 02, no mês de junho de 2015, ter apurado receita de R\$1.029.951,89 que gerou ICMS a pagar de R\$30.898,55, enquanto na planilha anexa ao lançamento, a receita apurada pelo Fisco foi de R\$263.298,39, o que reputa erro de digitação, e mesmo considerando a receita apurada pelo Fisco, de R\$1.263.298,39, o valor devido, pela alíquota de 3% seria R\$37.898,95. Tendo pago em relação ao mesmo período R\$30.903,65, sem DIFAL, e R\$31.083,05 com DIFAL, como pede ser auferido no sistema da SEFAZ, a diferença seria R\$6.995,30.

Garante não existir sustentação para o lançamento, em relação ao referido mês, observando, ainda, que em dezembro de 2013 obteve, na forma do parecer que garante anexar, benefício do

artigo 267, parágrafo único, do RICMS/12, devendo, qualquer cobrança mantida, obedecer a alíquota de 3%.

Afirma ser impossível admitir tamanhas diferenças na apuração da receita bruta, em valores que representam quase metade do faturamento total, não sendo sensato admitir que, recebendo cerca de 90% dos seus pagamentos em cartões, iria sonegar importâncias tão vultosas, tais como R\$306.768,00, R\$ 456.550,50, R\$105.073,43 e R\$49.193,25, sendo que se tais valores fossem reais, certamente ensejariam divergências entre informações prestadas por administradoras de cartões e o ECF, o que não se tem notícia no presente caso.

No que tange à infração 05, argumenta ficar patente a admissão, pelo autuante, de que a pena deve ser aplicada “sobre o valor das operações ou prestações omitidas ou sobre o valor das divergências, conforme o caso”, não existindo o necessário “comparativo entre as informações prestadas e os documentos fiscais (primeira parte da redação do artigo 42, XIII-A, ‘i’, da Lei 7.014/96: ...ou neles informados com dados divergentes nos documentos fiscais...”, sendo que tal fato não se aplica ao caso concreto, eis que os Registros 54 foram declarados “zerados”.

Entende que o caso concreto também não é de “omissão”, posto que o Registro 54, conforme elucidado no próprio lançamento, diz respeito aos dados dos “produtos/mercadorias/por item”, e assim, as entradas e saídas sobre as quais, no caso de omissão, a lei autoriza a aplicação da multa percentual, foram sim, declarados pelos totais, tendo faltado apenas o detalhamento das mesmas informações, prestadas ao Fisco, inclusive via DMA que serviu para o levantamento da irregular base imponível, não havendo segurança na determinação da infração, enquadramento legal e apuração da base de cálculo, o que enseja a nulidade da infração 05.

Traz decisão representada pelo Acórdão CJF 0216-12/16, ao amparo de seu argumento, reproduzido em sua ementa.

Continua expondo que ainda que fosse regular a possibilidade de se aplicar multa sobre o período de 2012, os fatos narrados no Auto de Infração não caracterizam a inconsistência dos arquivos magnéticos transmitidos pela empresa, a teor da Instrução Normativa 55/14.

Invoca o item 3.1 da referida Instrução Normativa, onde se encontram exauridas as motivações que ensejam a inconsistência do arquivo eletrônico, não se vislumbrando no caso presente, qualquer relação entre a norma e os fatos descritos no Auto de Infração, até porque não foram realizados os “testes” recomendados, e considerando a sua atividade comercial, tem como exagerada a multa aplicada, além de não existir o nexo entre os fatos e o enquadramento legal utilizado, o que por si só, enseja também a improcedência da cobrança, a hipótese seria de atenuação da sanção, conforme entende o CONSEF em casos similares.

Sendo a sua atividade de restaurante, fala que utilizava o sistema eletrônico apenas para escrituração fiscal e emissão de cupom fiscal, aplicável, portanto, decisão deste órgão que reproduz em sua ementa, entende (Acórdão CJF 0229-11/05).

Por cautela, pugna pela aplicação do disposto no § 7º do artigo 42 da Lei 7.014/96, caso parcela da multa seja mantida, invocando o Acórdão CJF 0322-11/12,

Como já adotado para a infração 03, reitera a necessidade de se verificar o *bis in idem* em relação às infrações 01 e 02, assim como a carga tributária de 3%.

Ao tempo em que protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, especialmente a juntada de documentos e demonstrativos, pleiteia a revisão dos valores para que seja alcançada a verdade material, reconhecimento da decadência parcial, pela nulidade da autuação, e no mérito, pela dedução dos valores apurados na ação fiscal como recolhidos a menor.

Em mais uma intervenção, o autuante (fls. 172 a 174), após reproduzir a argumentação defensiva, ratifica que os valores das receitas registradas são superiores aos apontados como devidos, através da apuração realizada cotejando as vendas através de cartões de débito/ crédito, confrontada com os valores devidamente registrados nos ECF como sendo vendas com os referidos cartões.

Informa que os valores ora cobrados decorreram da presunção de que tais valores não foram consignados nos ECF, como venda naquela modalidade, haja vista não terem sido os mesmos encontrados.

Salienta ser a discussão relativa ao valor de R\$942.481,22 informada no relatório TEF como vendas através de cartões de crédito/débito, o qual não fora registrado, na sua totalidade, em seus ECF, tendo sido consignado apenas esse valor.

Discorda da afirmativa da defesa de ter pago ICMS a maior, vez que todos os valores pagos foram devidamente computados, tendo sido cobrada apenas as diferenças resultantes da apuração.

Quanto ao argumento defensivo de ter obtido em dezembro de 2013 o benefício do artigo 267, parágrafo único do RICMS/BA, devendo qualquer cobrança obedecer ao percentual de 3%, diz assistir razão ao contribuinte, entretanto, se o mesmo verificar os cálculos realizados às fls. 19 a 21, verificará que a alíquota efetiva aplicada foi de 3%, conforme determina a legislação, e embora, conste no corpo do Auto de Infração a alíquota de 4%, essa não impactou o cálculo do tributo, vez terem sido os lançamentos transportados da planilha, mantendo os 3%, não tendo criado nem inventando números.

Explicita que os dados constantes nos autos se originaram de informações extraídas dos equipamentos emissores de cupom fiscal, confrontado com o relatório de valores de vendas realizadas através de cartões de crédito/débito, todos devida e criteriosamente comprovados, conforme planilhas eletrônicas e demonstrativos acostados.

Verifica ter seguido, conforme detalhado nas planilhas constantes na mídia acostada, o disposto no artigo 238 do RICMS/BA, copiado.

Fala competir ao contribuinte comprovar se tratar de idênticas receitas, uma vez que as omissões descritas se referem às apuradas em função da receita bruta, devidamente registradas, mas não tributadas corretamente, enquanto que as receitas discriminadas na infração 03 se referem a omissão de saídas de mercadorias tributadas, por meio de levantamento de vendas com pagamento em cartões de débito/crédito, em valor inferior ao fornecido por instituição financeira ou administradora de cartão, ou seja, receitas omitidas.

Quanto a infração 05, após transcrever o artigo 42, inciso XIII-A, alínea “i”, da Lei 7.014/96, observa ter emitido vinte e um Termos de Intimação, além de inúmeros contatos telefônicos, para obter os arquivos magnéticos dos ECF, os quais, após criteriosa apuração, o levou ao presente resultado da omissão.

Assim sendo, à luz dos dados confrontados, foi compelido a aplicar o dispositivo que culminou com a multa ora questionada.

Em 04/02/2021, o feito foi convertido em mais uma diligência, no intuito de que, à vista da argumentação defensiva de que o Auto de Infração 206896.0010/17-3 lançava matéria de igual teor do presente, com lançamento em duplicidade, ocorrendo *bis in idem*, e diante do fato de que aquele processo se encontrava distribuído para a 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, fosse o mesmo encaminhado para esta 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, para fins de julgamento conjunto (fls. 169 a 171).

Em 14/04/2021, em sessão de pauta suplementar a 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal decidiu pelo encaminhamento do presente para apreciação, instrução e julgamento nesta Junta de Julgamento Fiscal, conforme solicitado anteriormente (fl. 185).

Foi então o processo encaminhado a este relator, de acordo com o despacho do Sr. Coordenador Administrativo do CONSEF (fl. 186).

Presente na sessão virtual de julgamento o advogado da empresa Dr. Fernando Marques Villa Flor, OAB/BA 11.026, o qual em sede de sustentação oral, ratificou o conteúdo de sua defesa e manifestações, reforçando o argumento da decadência, o qual ainda é bastante árduo, mesmo após a PGE ter emitido o Incidente de Uniformização, devendo ser contado o prazo a partir da intimação válida, bem como em relação à infração 05, a qual apenas não apresentou o Registro 54,

sendo dadas as informações, apenas não foram desdobradas, não trazendo maiores prejuízos ao Fisco, diante da atividade exercida pela autuada (restaurante), entendendo que o enquadramento da multa aplicada não é conveniente, e caso se entenda ao contrário, requer a redução da multa aplicada, nos termos do § 7º do artigo 42, da Lei 7.014/96, ainda que tenha sido revogado, mas segundo o entendimento da própria PGE, bem como decisões do CONSEF.

## VOTO

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

Sob o aspecto formal, o Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os pressupostos exigidos na norma para a sua validade.

Observo que a empresa autuada tomou conhecimento do mesmo, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso, em cumprimento a determinação de diligência neste sentido.

Além disso, diante da elaboração de novos demonstrativos, fruto das exclusões realizadas pela autuante em sede de informação fiscal, a empresa foi devidamente científica, recebendo cópia dos mesmos, se manifestando, e praticando todos os atos inerentes ao processo, com plena garantia de exercício dos princípios do contencioso, ampla defesa, verdade material, dentre outros aplicados ao processo administrativo fiscal.

Inicialmente, frente ao pedido da defesa para o encaminhamento dos atos processuais para os advogados da empresa, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Da mesma forma, com a instituição do domicílio tributário eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei 13.199 de 28/11/2014, a qual alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127-D.

A adoção do DTE, pois, fez com que as intimações por via postal ou outro meio percam sentido, tal como já acontece no Poder Judiciário onde o processo eletrônico é fartamente utilizado.

Diante do pedido de reconhecimento da decadência parcial, a legislação, especialmente o Código Tributário Nacional (CTN), determina em seu artigo 150, §4º, que *“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, e 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”*.

Nesta seara, destaco que durante muito tempo, subsistiu discussão acerca de qual seria o entendimento frente a questões de tal natureza, para reconhecimento ou não da existência da decadência: se deveria ser aplicado o disposto no artigo 173, inciso I, ou o artigo 150 § 4º do CTN.

O entendimento predominante neste Órgão era de que prevalecia em tais hipóteses como a da presente infração, a redação contida no Código Tributário do Estado da Bahia, (Lei 3.956/81), até mesmo após a edição pelo Supremo Tribunal Federal (STF) da Súmula Vinculante 08, a qual aplicável aos créditos tributários.

A Procuradoria Geral do Estado da Bahia, através da sua Procuradoria Fiscal, sustentou, igualmente, por largo período, inclusive no Poder Judiciário, tal entendimento acima exposto, dissonante daquele predominante nas decisões dos Tribunais Superiores, sendo que após diversas derrotas judiciais na apreciação de tal matéria, repensou o pensamento anterior, culminando com a adoção dos denominados “Incidentes de Uniformização”, os quais visaram unificar o pensamento acerca de questões até então ensejadoras de inúmeros e acalorados debates.

Dentre tais “Incidentes de Uniformização”, destaco o de n.º PGE 2016.194710-0, cujo enunciado transcrevo: “*Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150 § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que correspondia às operações declaradas*” (Grifei).

E avança ainda mais o entendimento exposto, ao observar na seguinte 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, I do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação*”.

Ainda que o imposto lançado para as cinco infrações, se amolde à hipótese do artigo 173, inciso I, do CTN, qual seja, a contagem de prazo para ocorrência de decadência seja o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência dos fatos, diante da intimação válida do Auto de Infração ter se realizado apenas em 09/06/2020, em cumprimento a diligência saneadora determinada por esta Junta de Julgamento Fiscal, a decadência, está, pois, caracterizada.

Frente de tal posicionamento, claro está que no caso em comento relativo às infrações lançadas, a Secretaria da Fazenda se manteve inerte frente ao ocorrido, ou seja, ao recolhimento não realizado pelo sujeito passivo, frente ao longo lapso temporal, deixando ocorrer a decadência ora aventada.

E tal raciocínio se reforça a partir do Enunciado da Súmula 555 do STJ, a qual determina:

“*Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa*”.

A se considerar a mesma, além dos dezenove acórdãos tomados como paradigma, o que se verifica é que quando o contribuinte não declara e não paga o imposto, aplica-se a regra do artigo 173 do CTN, ou seja, o Fisco possui cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte para constituir o crédito tributário (não declarado e não pago); e, na hipótese de o contribuinte declarar o que tem como devido, recolhendo tal valor, mas o Fisco entende que o contribuinte deveria ter declarado valor maior (ou seja, não houve declaração de uma diferença), aplica-se a regra do artigo 150 do CTN, ou seja, o Fisco teria cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador para constituir a diferença não declarada/não paga, pois houve declaração/princípio de pagamento.

E a justificativa para tal entendimento reside no fato de o STJ ter adotado como critério para aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN, a ausência de qualquer pagamento do tributo. Por outro lado, quando houver pagamento do tributo, ainda que parcial, aplica-se a regra decadencial do artigo 150, § 4º do CTN.

Tal raciocínio se manifesta num dos Acórdãos tidos como parâmetros pelo Tribunal, a saber, o AgRg no REsp 1.277.854:

*“Deve ser aplicado o entendimento consagrado pela Primeira Seção, em recurso especial representativo da controvérsia, para a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação. O referido precedente considera apenas a existência, ou não, de pagamento antecipado, 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”.*

Note-se que o “pagamento parcial” a que a jurisprudência do STJ invoca tem tal conotação de ser parcial na ótica do Fisco, isto é, comparado à totalidade do tributo tido como devido. Caso o “pagamento parcial” em questão fosse parcial sob a perspectiva do contribuinte, isso significaria que este teria declarado a totalidade do tributo, mas efetuado o pagamento apenas de parte dele.

Se tratando as infrações atacadas de falta de recolhimento, e não a de recolhimento a menor, conforme descrito na peça de lançamento, e diante do entendimento exposto acima, inclusive dos Tribunais Superiores, há que se falar na presença nos autos da figura da decadência, motivo pelo qual aceito tal argumento, até pelo fato de estar caracterizado o item “b” do embasamento do incidente de uniformização acima enunciado e invocado pela defesa onde “o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável”, sendo ele apurado pelo trabalho fiscal.

De igual modo, não houve a declaração do débito pelo contribuinte, para as infrações apuradas no presente lançamento, o que caracteriza a incidência da Súmula 555 do STJ, o que contribui para a posição ora adotada.

Isso não significa que este órgão não tenha adotado a posição externada pelo STF, STJ ou até mesmo a orientação da PGE/PROFIS, mas simplesmente o fato de a autuada ter praticado atos que não se enquadram na determinação do artigo 150, § 4º do CTN, mas sim, na do artigo 173, inciso I de tal diploma legal, motivo pelo qual, em função dos já externados argumentos acolho parcialmente a questão prejudicial posta, até a data limite de maio de 2015.

Assim, em resumo, ficam excluídas pela decadência parcial, na infração 01, as ocorrências de maio, junho, novembro de 2013, fevereiro, julho a novembro de 2014, janeiro, março e abril de 2015.

Para a infração 02, ficam afastadas as ocorrências dos meses de janeiro de 2012, junho a dezembro de 2013, janeiro a dezembro de 2014, janeiro a maio de 2015.

Quanto à infração 03, foram excluídos os meses de janeiro a dezembro de 2012, janeiro a dezembro de 2013, janeiro a dezembro de 2014, janeiro a maio de 2015.

Na infração 04, devem ser retirados as ocorrências dos meses de agosto, outubro e novembro de 2013, fevereiro a maio, julho e agosto de 2014, janeiro e março de 2015.

A infração 05 fica excluída do lançamento por inteiro.

Ainda em razão do posicionamento acima adotado, a preliminar relativa à infração 05 resta prejudicada.

De igual modo, em razão da decisão prolatada em 26/10/2021 para o Auto de Infração 206896.0010/17-3 lavrado contra a mesma empresa pelo autuante do presente feito, pela sua improcedência, vez que totalmente alcançado pela decadência, fica prejudicada a apreciação dos argumentos de cobrança em duplicidade e ocorrência de *bis in idem*.

Quanto a argumentação defensiva de ter sido aplicada alíquota de 4%, ao invés de 3%, desrespeitando a norma regulamentar inserida no artigo 267, parágrafo único do RICMS/BA,

esclareço que a mesma não procede, apesar de tal indicação, pois o autuante apesar de indicar tal percentual, aplicou nos demonstrativos a alíquota correta (3%).

Quanto ao mérito, na infração 01, a acusação é de falta de recolhimento do ICMS relativo a comercialização de refeições, apurado em função do Regime de Apuração pela Receita Bruta, tendo o contribuinte reconhecido a mesma. Em função da decadência apontada, é tida como parcialmente procedente, em R\$9.633,99, na forma do seguinte demonstrativo:

2015

Junho	R\$ 237,70
Julho	R\$ 82,00
Agosto	R\$ 1.108,59
Setembro	R\$ 1.412,97
Outubro	R\$ 1.547,51
Novembro	R\$ 1.830,06
Dezembro	R\$ 3.415,16

Já a infração 02, a defesa firmou posição de não admitir tamanhas diferenças na apuração da receita bruta, e que iria levantar a motivação que levou o autuante a supor tal diferença, exceto para junho de 2015, ao passo que este sustentou que efetivou o lançamento com base nas informações apresentadas pelo contribuinte, bem como em documentos outros obtidos.

Fato é que a defesa apenas e tão somente negou a prática de que foi acusada, sem trazer aos autos qualquer fato, argumento ou documentos em sentido contrário ao da acusação formulada.

Neste sentido, caminha a disposição do artigo 142 do RPAF/99, no sentido de que “*a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária*”, o que reforça a tese da autuante, em detrimento da posição da autuada, que simplesmente poderia fazer ela própria a constatação de sua afirmativa, trazendo os elementos para os autos.

De igual modo, há de prevalecer o disposto no artigo 143 do RPAF/99, segundo o qual:

“*Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal*”.

Ao não o fazer, concorre para o não acolhimento das suas razões defensivas, e robustece a acusação fiscal, a qual, excluído o período abarcado pela decadência parcial, já acima indicada, ainda que oportunizado pelas diversas manifestações produzidas, bem como a reabertura do prazo de defesa, e o longo tempo de tramitação do feito, subsiste em parte em R\$20.429,91, nos seguintes meses e valores:

2015

Junho	R\$ 19.744,36
Julho	R\$ 661,01
Agosto	R\$ 11,64
Setembro	R\$ 8,34
Outubro	R\$ 4,56

A infração 04, diz respeito a falta de recolhimento do ICMS correspondente a antecipação parcial, quando da entrada em operação interestadual, de mercadoria destinada a comercialização, pelo adquirente.

Ou seja: a legislação tributária do Estado, estabelece como regra geral, que nas entradas de mercadorias no território da Bahia, os contribuintes possuem a obrigação de recolher a título de

antecipação tributária, o ICMS. Esta regra está insculpida no artigo 12-A da já mencionada Lei n.º 7.014/96:

*“Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição”.*

Por outro lado, o artigo 17 da mesma Lei, determina que a base de cálculo para o recolhimento do imposto é o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, bem como o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado, e em relação ao IPI, o parágrafo 2º do mencionado artigo 17, estipula que não integra a base de cálculo do ICMS o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes é relativa a produto destinado a comercialização, industrialização, produção, geração ou extração, configurar fato gerador de ambos os impostos.

No RICMS/12, o artigo 332 assim determina;

*“Art. 332. O recolhimento do ICMS será feito:*

*(...)*

*III - antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo:*

*(...)*

*b) não enquadradas no regime de substituição tributária e destinadas à comercialização, relativamente à antecipação parcial do ICMS”*

Ou seja, a regra é o recolhimento devido por antecipação parcial quando do ingresso das mercadorias no território do estado, a menos que o contribuinte se encontre na condição de credenciado, o que implica na dilatação do prazo para o dia 25 do mês seguinte ao da entrada da mercadoria.

Como a ninguém é dado desconhecer a lei, o contribuinte autuado deveria recolher o imposto nesta oportunidade, em Documento de Arrecadação apartado, com código de receita específico, bem como se creditar do montante do imposto recolhido.

Ao não o fazer, infringiu, sim, a legislação tributária, por não atender ou cumprir regra nela estabelecida.

De igual modo que a infração anterior, e pelas mesmas razões já expostas, a defesa acatando parcialmente as acusações, ainda que não indicando os períodos, apenas valores, fazendo menção a algumas notas fiscais (fls. 71 a 110), sem, entretanto, trazer aos autos comprovação do recolhimento dito efetuado, e sem colacionar qualquer outro elemento de prova em sentido contrário ao da imposição fiscal, excluídos os meses indicados quando da apreciação da decadência, fica mantida parcialmente, em R\$399,84, da seguinte forma:

2015

Julho R\$ 399,84

Analizando, por fim, a infração 03, se trata de apuração de omissão de saídas 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, em relação à qual, inicialmente a defesa argumenta cerceamento de defesa, pela não entrega dos relatórios completos relativos à infração apurada, o que motivou, inclusive, diligência neste sentido, com reabertura de prazo de defesa em sessenta dias, o que sanou eventual motivo para nulidade.

Fato é que as hipóteses legais para a adoção de presunção se encontram no artigo 4º, § 4º da Lei 7.014/96, na redação vigente à época dos fatos geradores:

“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:

I - saldo credor de caixa;

II - suprimento a caixa de origem não comprovada;

III - manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;

IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;

V - pagamentos não registrados;

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

a) instituições financeiras;

b) administradoras de cartões de crédito ou débito;

c) “shopping centers”, centro comercial ou empreendimento semelhante.

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”. (Grifei).

É sabido é que a adoção da presunção mencionada, para a verificação da caracterização da hipótese de incidência tributária, não é conduta estranha ao Direito Tributário. Para tanto, legitima-se a busca, pelo Fisco, da existência de determinados fatos, a princípio estranhos àqueles que se buscam para deles extrair a ocorrência de outras ocorrências fáticas - estas sim as que interessam - as quais não foram de início 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, até em função da diligência determinada pela junta de Julgamento Fiscal, consoante relato anterior.

Assim, a autuação possui a necessária base legal e foi corretamente aplicada, frente ao resultado do levantamento realizado, não importando o trabalho fiscal em qualquer violação a princípios básicos do processo administrativo fiscal que tenham causado prejuízo ao contribuinte, além de que a presunção adotada como base para a autuação possui a necessária base legal e foi corretamente aplicada, diante do resultado do levantamento realizado.

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. O tributo só pode incidir sobre fatos reais. 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, fruto da associação que se forma entre determinado fato conhecido (fato-base) cuja existência é certa, e um fato desconhecido, cuja existência é provável (fato presumido), mas que tem relação direta com aquele.

Assim, temos a presunção legal, que só pode ser estabelecida pela lei, sendo classificada em presunção absoluta (*Juris et de Jure*) ou relativa (*Juris Tantum*), onde a primeira não admite prova que possa contrariar o fato presumido e a segunda pode ser desmentida mediante prova que a desmonte.

Em outras palavras: a autuação nesta infração se encontra embasada em uma presunção legal, que possui o caráter de relativa, aceitando a prova que a contradite, diante da possibilidade do sujeito passivo poder se contrapor 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, o que no caso presente não ocorreu.

A legislação estadual do ICMS, em especial o 4º, § 4º da Lei 7.014/96 anteriormente já citada, determina que se considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento em que haja declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, implicam em presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Na mídia acostada aos autos, se constata que foram confrontados os valores de operações extraídos dos equipamentos emissores de cupons fiscais do contribuinte, com aqueles informados pelas administradoras de cartões de crédito/débito, apurando-se diferenças não oferecidas à tributação, sendo tais valores lançados.

Diante do acima exposto em relação ao instituto da presunção, e a inversão do ônus da prova, caberia ao sujeito passivo trazer elementos que fossem contrapostos à acusação, o que não aconteceu, tendo a empresa apenas arguido a seu favor questionar se os valores informados pelas administradoras de cartões eram brutos ou líquidos, vez cobrarem comissão de 5% sobre as operações, e solicitar a retirada de “gorjetas”, ainda que não tenha provado que tais valores se incluíam naqueles cobrados, ou se eram cobrados de forma apartada, como tem sido comum no seu ramo de atividade, não podem ser considerados a seu favor.

Quanto a arguição de *bis in idem* formulada pela defesa, com as infrações 01 e 02, conforme esclarecido pelo autuante, nestas os dados foram retirados das operações declaradas pela empresa em seus registros, ao passo que na infração 03 as operações não foram registradas, o que por si só, já afasta tal possibilidade.

Em relação à alíquota que teria sido aplicada incorretamente, de acordo com a defesa, a situação igualmente foi esclarecida pelo autuante, de que embora conste no Auto de Infração a aplicação da alíquota de 4%, em verdade foi aplicada a de 3%, de acordo com os demonstrativos recebidos pela autuada, por força da diligência determinada por esta Junta de Julgamento, não tendo sido arrolado qualquer exemplo concreto quanto a isso pela defesa.

Assim, a infração 03 resta, pois, diante da ausência de elementos consistentes de prova trazidos pela defesa, procedente em parte, diante do reconhecimento da decadência parcial, até o mês de maio de 2015, em R\$ 3.695,91, de acordo com a seguinte demonstração:

2015

Junho R\$ 606,21

Julho R\$ 649,07

Agosto R\$ 342,34

Setembro R\$ 508,73

Outubro R\$ 568,29

Novembro R\$ 595,91

Dezembro R\$ 425,36

Relativamente ao pleito para redução ou adequação da multa, não posso acolher, tendo em vista que em relação a descumprimento de obrigação principal, não cabe qualquer afastamento ou redução do percentual aplicado, conforme solicitado, uma vez que o artigo 42, § 8º da Lei 7.014/96 foi revogado pela Lei 12.605, de 14/12/12, DOE de 15 e 16/12/12, com efeitos a partir de 15/12/12.

Pelos expostos motivos, julgo o lançamento procedente em parte, de acordo como seguinte demonstrativo:

Infração 01 R\$ 9.633,99 multa 60%

Infração 02 R\$ 20.429,91 multa 60%

Infração 03 R\$ 3.695,91 multa 100%

Infração 04 R\$ 399,84 multa 60%

Infração 05 R\$ 0,00

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206896.0009/17-5 lavrado contra **SAL E BRASA COMÉRCIO DE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$34.159,65**, acrescido das multas de 60% sobre R\$30.463,74 e de 100% sobre R\$3.695,91, previstas no artigo 42, incisos II, alínea “f”, “d” e III, da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, com as alterações promovidas pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Sala de Sessões do CONSEF, 10 de dezembro de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR