

PROCESSO	- A. I. N° 206896.0009/17-5
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e SAL E BRASA COMÉRCIO DE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA.
RECORRIDOS	- SAL E BRASA COMÉRCIO DE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0239-02/21-VD
ORIGEM	- DAT METRO / INFRAZ/VAREJO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 28/12/2022

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0368-12/22-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. **a)** IMPOSTO NÃO LANÇADO. REGIME DE APURAÇÃO EM FUNÇÃO DA RECEITA BRUTA. Infração reconhecida. Infração restabelecida. **b)** COMERCIALIZAÇÃO DE REFEIÇÕES. Apuração através de levantamento efetuado pelo autuante. A defesa não consegue elidir a acusação. Infração parcialmente restabelecida. Incidência de decadência parcial. Infração parcialmente subsistente. 2. 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 subsistente diante da ausência de elementos em sentido contrário à acusação. Infração restabelecida. 3. 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, adquiridas fora do Estado para comercialização. Não vieram aos autos qualquer comprovação de recolhimento das parcelas contestadas. Infração restabelecida. 4. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FALTA ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO PARA ENTREGA DE ARQUIVO. MULTA. Infração restabelecida. Não acolhido o pedido de dispensa ou redução da multa. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos em razão do acórdão proferido pela 2ª JJF N° 0239-02/21-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração ora apreciado, lavrado em 20 de junho de 2017, para exigir ICMS 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 II 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.

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 nº 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).

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.

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 nº 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.

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 nº 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 4ª Junta de Julgamento Fiscal, fosse o mesmo encaminhado para esta 2ª Junta de Julgamento Fiscal, para fins de julgamento conjunto (fls. 169 a 171).

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

A 2ª JJF dirimiu a lide com base no voto condutor abaixo transcrito, julgando por unanimidade Procedente em Parte o presente Auto de Infração.

### 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, tomado 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 corresponde 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 acordãos 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 duplidade 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 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 inofensável 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*

A 2ª JJF recorre de ofício da presente decisão para esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal 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.

Inconformada com a decisão acima reproduzida pelo juízo de base, a recorrente interpôs Recurso Voluntário aduzindo as seguintes razões defensivas, especificamente quanto as infrações 02 e 03.

Não obstante, acaso seja provido o Recurso de Ofício quanto a infração 05, salienta que o processo deve retornar à Primeira Instância, para deliberação das demais razões apresentadas pela Autuada, quanto a decadência dos fatos geradores.

Com relação à “Infração 02”, diz ser impossível admitir que a Autuada, em junho de 2015, tenha omitido informações de vendas de R\$ 493.609,00.

No mérito, ratifica que o lançamento é improcedente, na medida em que serve para atestar que a Autuada pagou ICMS a maior, não sendo assim devedora ao Erário. De acordo com o demonstrativo sintético que acompanhou a autuação, a Autuada, a partir de junho de 2012, recolheu R\$ 101.673,79, que não foram considerados na apuração.

Sinaliza que na medida em que a apuração implica no refazimento da conta corrente fiscal da Autuada, comparando valores apurados e pagos, é evidente que não poderia apenas se concentrar nas “diferenças negativas”, mesmo identificando “diferenças positivas” superiores. Traz julgados do CONSEF (*Auto de Infração – 2794630002081/ACORDÃO CJF Nº 0058-11/15*) e (*Acórdão 2ª JJF Nº 0152-02/02 - A.I Nº 2987420009012*).

Aduz que na hipótese de superação das questões prejudiciais, os valores dos “saldos credores” mensais precisam ser deduzidos, anulando os supostos débitos. Explica que os supostos pagamentos a maior não poderiam ser objeto de “restituição”, o que traz desequilíbrio na relação entre o Estado e o Contribuinte, especialmente decorrente da “multa por infração”.

Salienta que as infrações 01 e 02 colidem com a infração 03, provocando “*bis in idem*”, o que a JJF não reconheceu, inclusive frente a outra autuação (parte na qual a JJF entendeu que a avaliação se encontrava prejudicada).

Especificamente no que tange à infração 02, mês de junho/15, ressalta que a Autuada apurou receita de R\$ 1.029.951,89, que gerou ICMS a pagar de R\$ 30.898,55. Na planilha anexa, do Auto de Infração, consta receita de R\$ 263.298,39. Deve ter sido erro de digitação no Auto de Infração. 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. Como a Autuada pagou, em relação ao mesmo período, R\$ 30.903,65 (sem DIFAL – com DIFAL R\$ 31.083,05, como pode ser auferido no sistema da SEFAZ), a diferença seria de R\$ 6.995,30. Porém, não existe sustentação para o lançamento, em relação ao referido mês.

Ato contínuo, diz que todos os produtos listados na ocorrência de 29/06/2015, na tabela eletrônica Excel “Sal e Brasa AI Cruzamento E14 xE15 x E21 0846 e 3963”, alça “I10846 e 3963”, constante do PAF, foram tributados na apuração do ICMS conforme livros de apuração do ICMS e Livro de saída, elementos anexos. A receita total tributada se comprova através das vendas através do TEF, também levantados por esta secretaria na já citada tabela eletrônica Excel “Sal e Brasa AI Cruzamento E14XE15XE21 0846 E 3963”, alça “E14 x E21 – 0846 e 3963”, a saber: valores declarados

e pagos o ICMS: Base de cálculo ICMS - Livro de Apuração Físico: R\$ 1.029.951,89 - ICMS: R\$ 30.898,55 – R\$ TEF: 942.481,22. Se algum erro existiu, não repercutiu na apuração do saldo devedor do mês, ou seja, não ocasionou prejuízo ao Erário, como pode ser auferido diante dos elementos acostados ao PAF e/ou revisão fiscal. Qualquer outro elemento desejado pelo Julgador, a Autuada apresentará.

Contesta os valores, afirmando ser impossível admitir tamanhas diferenças na apuração da receita bruta, em valores que representam quase metade do faturamento total. Complementa dizendo que não é sensato admitir que a Autuada, que inclusive recebe 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, R\$ 49.193,25. 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 caso presente.

Na infração 03, apesar da sensível redução promovida pela JJF, a Autuada entende que persiste o “*bis in idem*”, em relação às “infrações 01 e 02”, assim como, em se tratando de cobrança por “presunção”, se torna necessário apurar a “proporcionalidade”, estabelecida pela Instrução Normativa nº 56/07, pois a Autuada comercializa inúmeros produtos isentos e sujeitos a ST, como por exemplo bebidas e refrigerantes, como consta, por exemplo da anexa DMA Consolidada, de 2012.

Ante o exposto, invoca a verdade material e revisão dos valores lançados. Protesta pelo “provimento” do presente Recurso, sendo julgadas nulas ou improcedentes, as infrações 02 (principalmente junho/15) e 03, ou que seja efetivada a dedução dos valores apurados na ação fiscal como recolhidos a maior, ou, ao menos, aplicado, na infração 03, o critério da proporcionalidade.

Registra-se a presença na sessão de videoconferência, o Dr. Fernando Marques Villa Flor – OAB/BA nº 11.026, no qual exerceu o seu direito de sustentação oral.

Este é o relatório.

#### **VOTO (Vencido quanto do Recurso de Ofício)**

Inicialmente, passo a analisar o Recurso de Ofício interposto pela Fazenda Pública Estadual.

O referido apelo foi interposto em face de ter a Decisão recorrida exonerado o sujeito passivo do débito originalmente exigido no presente lançamento de ofício, conforme previsto no art. 169, I, “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

A recorrida foi autuada pelo cometimento de 5 infrações, sendo **i**) falta de recolhimento do ICMS relativo a comercialização de refeições (MFDS x valor declarado como sendo não tributáveis, código F1, constantes na planilha eletrônica); **ii**) falta de recolhimento do ICMS relativo a comercialização de refeições (MFDS x declarado como sendo não tributáveis, código 11, constantes na planilha eletrônica Excel); **iii**) 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; **iv**) falta de recolhimento do ICMS- antecipação parcial; **v**) multa sobre o valor das operações ou prestações omitidas em obrigação acessória.

A desoneração concedida pela decisão de piso foi consubstanciada no acolhimento da decadência invocada pela recorrida, conforme trecho abaixo reproduzido:

*“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.... 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.”

Isto posto, observo que a contagem do prazo decadencial partiu do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fulcro no art. 173, I do CTN.

Se observado, pois, o posicionamento vigente da Procuradoria Geral do Estado da Bahia – PGE, que inclusive editou o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, assim como observando os inúmeros julgados desse CONSEF no mesmo sentido, concluo correta a decisão proferida pela decisão recorrida quanto ao acolhimento da decadência, em consonância com o previsto no art. 173, I do CTN, especificamente para as infrações 01, 04 e 05. Para as infrações 02 e 04, não obstante tratar-se de falta de pagamento, em observância aos valores antecipados pelo conta corrente fiscal, entendo aplicável a regra insculpida no art. 150, § 4º do CTN. Não obstante, discordo quanto a data termo utilizada pela decisão de piso, senão vejamos.

A decisão de piso entendeu que a Intimação do presente Auto de Infração realizada no dia 30/06/2017 não logrou êxito, visto que o contribuinte não teve acesso a todos os demonstrativos do Auto de Infração, impedindo, pois, o exercício pleno da defesa e do contraditório.

A decisão recorrida então considerou o dia 09/06/2020 como o marco temporal para fins de apuração do prazo de decadência, data em que supostamente foi conferido à ora recorrida o direito ao exercício do contraditório, mediante ciência dos demonstrativos acostados, conforme deliberado em diligência realizada pela Junta de Julgamento.

Ocorre que a diligência realizada pela Junta de Julgamento objetivou, em verdade, a conexão processual dos autos lavrados contra a recorrida, em razão da alegação defensiva de suposto bis in idem dos fatos geradores lançados em ambas as infrações. Apesar de a diligência também requerer do órgão preparador a intimação do contribuinte, a fim de que o mesmo pudesse receber a mídia gravada inserida na fl. 32 dos autos, com reabertura de prazo de defesa de sessenta dias, a empresa recorrida já havia recebido os referidos documentos, conforme fls. 118 a 120 dos autos.

Assim, se observadas as fls.118 a 120 dos autos é possível concluir que desde o dia 05/04/2018 o contribuinte confirmou o recebimento dos demonstrativos produzidos pelo autuante, assim como o referido relatório TEF, todos gravados em DVD-ROM, o qual integrou o auto de infração, conforme Termo de Entrega de Documentos em DVD-ROM assinado pelas partes e presente nos autos.

Conforme dispõe o art. 46 do RPAF:

*“Na intimação do sujeito passivo acerca da lavratura do Auto de Infração, ser-lhe-ão fornecidas cópias de todos os termos, demonstrativos e levantamentos elaborados pelo fiscal autuante que não lhe tenham sido entregues no encerramento da ação fiscal e que sejam indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do Auto, inclusive dos elementos de prova obtidos pelo fisco junto a terceiros de que porventura o contribuinte não disponha.”*

Ademais, conforme Parecer PGE 2016.155315-0, devidamente assinado pelo Procurador Chefe, reconhece o órgão que o *dies ad quem* do prazo decadencial é a data de intimação válida do sujeito passivo.

E assim fundamentou o voto da Junta de Julgamento, por unanimidade:

*“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.”* (grifo meu)

Ou seja, é por meio da Intimação Válida que se abre a oportunidade de o contribuinte impugnar, exercendo plenamente o seu direito de defesa. Transcrevo o inciso I, do art. 145 do CTN ao estabelecer que “Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo”.

Neste sentido, repto como válida a intimação que produziu, de fato, todos os seus efeitos legais, permitindo, pois, ao contribuinte o pleno exercício do contraditório.

Pelo exposto, tendo sido ofertado todos os elementos necessários ao exercício do contraditório e da ampla defesa apenas no dia 05/04/2018, conluso que foi a partir desta data que o contribuinte pode exercer com plenitude a sua defesa e, portanto, admito esta data como marco temporal para fins de aferição da suscitada decadência.

Pelo exposto, entendo que se operou a decadência do direito de a Fazenda Estadual lançar o tributo para os fatos geradores anteriores a 05/04/2013.

Neste sentido, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do presente Recurso de Ofício, conforme tabela abaixo:

***INFRAÇÃO 01- INTEGRALMENTE PROCEDENTE***

***INFRAÇÃO 02- PARCIALMENTE PROCEDENTE (decaído fato gerador JAN/2012)***

***INFRAÇÃO 03- PROCEDENTE EM PARTE (decaídos os valores exigidos até 05/04/2013)***

***INFRAÇÃO 04- INTEGRALMENTE PROCEDENTE***

***INFRAÇÃO 05- IMPROCEDENTE (decaído fato gerador único 31/12/2012)***

Da análise, por sua vez, do Recurso Voluntário, constato que o contribuinte sustenta seu inconformismo com a decisão de piso tão somente em relação às infrações 02 e 03.

Sinalizo que o presente Auto de Infração cumpriu com os requisitos da legalidade formal e que foi possível à recorrente entender com clareza as infrações que lhe foi imputada, tendo sido, inclusive, oportunizada desde o presente lançamento fiscal, até a presente esfera de julgamento, a promover a sua defesa, inclusive no mérito da autuação, como se vê no presente caso.

A recorrente reitera as mesmas teses de defesa trazidas em sede de impugnação. Invoca o princípio da verdade material e afirma que referido princípio impõe à Autoridade Fiscal o dever de buscar a verdade dos fatos, sendo que o processo fiscal tem a finalidade de resguardar a legalidade do lançamento, cabendo, assim, ao julgador, buscar de forma exaustiva o que realmente ocorreu, de modo a não prejudicar o direito do contribuinte.

Aduz a recorrente que não foi observado a verdade material no presente PAF, vez que a Fiscalização refez a conta corrente fiscal e se concentrou nas “diferenças negativas”, mesmo identificando “diferenças positivas” superiores. Requer que os valores dos “saldos credores” mensais sejam deduzidos, anulando os supostos débitos, justificando que referidos créditos não poderiam ser objeto de “restituição”.

A infração 02 exige ICMS em razão de o contribuinte ter declarado operações tributadas como não tributadas, apuradas mediante levantamento dos valores informados em MFD's do próprio contribuinte. Ou seja, o autuante extraiu dados dos Equipamentos Emissores de Cupom Fiscal, fornecidos pelo contribuinte e concluiu que foram declaradas saídas de produtos tributáveis como sendo não tributáveis.

Ato contínuo, diz a recorrente que todos os produtos listados na ocorrência de 29/06/2015, na tabela eletrônica Excel “Sal e Brasa AI Cruzamento E14 xE15 x E21 0846 e 3963”, alça “I10846 e 3963”, constante do PAF, foram tributados na apuração do ICMS conforme livros de apuração do ICMS e Livro de saída, elementos anexos.

Afirma a recorrente que a receita total tributada se comprova através das vendas através do TEF, também levantados por esta secretaria na já citada tabela eletrônica Excel “Sal e Brasa AI Cruzamento E14XE15XE21 0846 E 3963”, alça “E14 x E21 – 0846 e 3963”, a saber: valores declarados e pagos o ICMS: Base de cálculo ICMS – Livro de Apuração Físico: R\$ 1.029.951,89 – ICMS: R\$ 30.898,55 – R\$ TEF: 942.481,22. Diz a recorrente que se algum erro existiu, este não repercutiu na apuração do saldo devedor do mês, ou seja, não ocasionou prejuízo ao Erário.

Verifico às fls. 223 e 224 que a recorrente acostou folhas isoladas do Registro de Apuração do ICMS do mês de 06/2015, supostamente extraída do sistema de processamento de dados da empresa, sem, contudo, apresentar o Termo de Registro do referido livro junto aos órgãos

competentes. Ademais, ainda que considere referidos elementos como instrumentos auxiliares de prova, ressalto que as informações constam lançadas consolidadas por totalizadores, sendo inviável aferir se naquele faturamento declarado constam as supostas mercadorias não tributadas e objeto de lançamento na infração 02.

Da análise da mídia acostada à fl. 32, filtrando a coluna I1, coluna N do demonstrativo, verifico que os produtos lançados se resumem a produtos diversos. Todavia, eliminando o período abarcado pela decadência os itens remanescentes se resumem a: rodízio, sucos, sobremesas, água de coco jarra, caipiroska, frutas, considerados pela recorrente como “não tributados I1”.

Para os itens acima, não há dúvida tratar-se de itens efetivamente tributados pelo ICMS.

Não há certeza, portanto, quanto ao suposto crédito mencionado pela recorrente, assim como as provas trazidas aos autos não elidem a referida infração. Insubsistente, portanto, a pretensão da recorrente em requerer a mencionada compensação de valores.

Quanto a infração 03, saliento que a Junta de Julgamento assim se manifestou nos autos:

*“...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.”*

É de se concluir, portanto, que a presunção está devidamente prevista no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, não tendo a recorrente se desincumbido do seu ônus probante.

Sinalizo ainda que a suscitada inobservância da proporcionalidade na apuração do débito não pode ser acolhida. Se observada a planilha elaborada pelo fiscal autuante, constata-se que foi observada a proporcionalidade entre as receitas tributadas e não tributadas, conforme *print* de parte da planilha abaixo transcrita:

1	Mês/Ano	COO	Pagt <sup>º</sup>	Valor	TEF	Diferença	Proporc	BC	Alíq	ICMS
10/2013 Total				1.110.510,72	1.050.027,40	60.483,24	0,704337	47.326,50	4,00	1.893,06
11/2013 Total				1.118.778,53	1.058.454,44	60.324,09	0,784537	47.326,50	4,00	1.893,06
119043	12/2013 Total			1.621.867,04	1.498.261,12	123.605,92	0,784537	96.973,45	4,00	3.878,94
124880	01/2014 Total			1.191.534,91	1.108.378,12	83.156,79	0,784188	65.210,55	3,00	1.956,32
100770	01/2014 Total			072.327,57	000.520,50	64.807,07	0,784188	50.800,00	3,00	1.524,52

Assim, mais uma vez, observa-se insubsistente as alegações da recorrente quanto a possibilidade de compensação de “créditos”, haja vista que o montante exigido é baseado na presunção de omissão de receitas, ou seja, são valores presentes no TEF a título de recebimento (receitas presumidas) que não constam consignados na ECF do contribuinte.

Ato contínuo, salienta a recorrente para suposto *bis in idem* nas infrações 02 e 03. Ocorre que, se observada a imputação da infração 02 é de se convir que se trata de débito declarado (foi lançado pelo contribuinte em sua ECF, não obstante ter lançado como receita não tributada pelo ICMS), enquanto a infração 03 reclama crédito tributário em razão de valores efetivamente omitidos pela recorrente (valores omitidos extraídos das informações prestadas pelas administradoras de cartões de crédito).

A decisão de piso rechaçou os argumentos de defesa, conforme trecho abaixo reproduzido:

*“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.”*

Corroboro, pois, com os fundamentos trazidos pela decisão de piso quanto a procedência da infração 03.

As razões do recurso em relação à infração 5 ficam prejudicadas, pois foram acolhidas as questões de decadência.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício e pelo NÃO PROVIMENTO do presente Recurso Voluntário.

**VOTO VENCEDOR (Recurso de Ofício)**

Peço *vénia* à ilustre Relatora para discordar da sua posição quanto ao *dies ad quem* do prazo decadencial, no tocante à análise do Recurso de Ofício, o qual é cabível, tendo em vista que o julgamento de 1<sup>a</sup> Instância desonerou parcialmente o presente Auto de Infração no valor de R\$ 427.722,21, conforme extrato (fl. 211), montante superior a R\$ 200.000,00, estabelecido no Art. 169, I, “a”, do RPAF/99.

A decadência é um instituto de suma importância no direito tributário pátrio, que possui o condão de dar segurança jurídica aos contribuintes, estipulando um lapso de tempo para que o Estado efetue o lançamento para exigir o tributo não pago.

Inicialmente devo destacar o disposto na Súmula nº 12 deste CONSEF, *in verbis*:

*“Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração.”*

Está cristalino que a referida Súmula define a ciência ao contribuinte da lavratura do Auto de Infração e, embora não tenha se manifestado em relação ao seu pressuposto de validade, é lógico que este deve ser observado. Entretanto, este pressuposto de validade está vinculado ao seu aspecto formal, ou seja, se o contribuinte tomou conhecimento do lançamento, e não ao seu aspecto material, afinal não há neste momento a análise sobre a nulidade ou a improcedência do lançamento.

Se, hipoteticamente falando, já que não é o que ocorreu no presente caso, conforme explicarei adiante, faltar ao lançamento alguma informação indispensável, inclusive a entrega dos seus demonstrativos, o que se deve discutir é a nulidade ou a anulação do lançamento, nos termos dos Arts. 18 e 39 do RPAF/99, nunca tratar do instituto da decadência.

Conforme expressamente disposto na ciência ao Autuado do Auto de Infração, com confirmação de recebimento em 30/06/2017, via o SEDEX dos Correios (AR 417500783BR), foram entregues os seguintes documentos e arquivos: CÓPIA DO AUTO DE INFRAÇÃO/TERMO DE ENCERRAMENTO-FISCALIZAÇÃO ESTABELECIMENTO//DEMONSTRATIVO DE DÉBITO/2º TERMO DE INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E ARQUIVOS MAGNÉTICOS – SINTEGRA/EFD/MFD/DEMONSTRATIVO DE SAÍDAS DE PRODUTOS TRIBUTÁVEIS F1 COM ICMS A MENOR 2012 À 2015/DEMONSTRATIVO DE VENDAS ATRAVÉS DE CARTÕES COM ICMS A MENOR – 2012 À 2015/DEMONSTRATIVO DA ANTECIPAÇÃO PARCIAL 2013 À 2015/MULTA POR OMISSÃO DE DADOS NOS ARQUIVOS MAGNÉTICOS – EXERCÍCIO DE 2012/RELAÇÃO DOS ARQUIVOS RECEPCIONADOS/RELATÓRIO DA DMA CONSOLIDADA 2012/ENVELOPE CONTENDO CD COM ARQUIVOS ELETRÔNICOS/RECIBO DE ARQUIVOS ELETRÔNICOS (fls. 38 e 39).

Portanto, considerando o *dies ad quem* de 30/06/2017, passo a analisar qual o dispositivo que se aplica a cada infração, de forma a definir o *dies a quo*, se o Art. 150, § 4º, ou o Art. 173, I do CTN.

Conforme o Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no Art. 150, § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

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.

As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do Art. 150, § 4º do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no Art. 173, I do mesmo Código. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador. Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação. De igual forma, quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de dolo, fraude ou simulação.

Revela-se, portanto, a importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial. Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em que “o lançamento poderia ter sido efetuado” (Art. 173, I do CTN) -, é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação.

Logo, deve ser aplicada a regra do Art. 150, § 4º do CTN, ou seja, contagem iniciada a partir da ocorrência do fato gerador para as Infrações 01, 02 e 04, as quais são relativas a operações declaradas pelo Autuado em sua escrituração, mas cujo ICMS não foi recolhido. Neste sentido, o Recurso de Ofício deve ser provido em relação às operações ocorridas a partir do mês de junho de 2012, com vencimento do recolhimento não efetuado previsto para momentos após 01/07/2012.

Neste diapasão, somente deve ser mantida a declaração de decadência em relação à ocorrência do mês de janeiro de 2012, no valor de R\$ 34,42, na Infração 02, sendo esta Infração julgada procedente em parte no valor de R\$ 27.933,93, e as Infrações 01 e 04, julgadas procedentes, nos respectivos valores de R\$ 9.716,33 e R\$ 12.094,29.

Por outro lado, deve ser aplicada a regra do Art. 173, I do CTN, ou seja, contagem iniciada a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, e, portanto, seriam decaídas apenas as operações relativas a fatos geradores ocorridos anteriormente a 01/01/2012, tanto para a Infração 03, as quais são relativas a operações não registradas pelo Autuado em sua escrituração, quanto para a Infração 05, por se tratar de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Neste sentido, não há decadência para ambas as Infrações 03 e 05, devendo o Recurso de Ofício ser provido em relação às mesmas, sendo ambas julgadas procedentes nos valores respectivos de R\$ 62.073,94 e R\$ 134.036,37.

Quanto ao argumento apresentado pelo Autuado em relação à exigência no último mês do exercício, não há nenhum prejuízo ao Autuado, pelo contrário, somente terá menos acréscimos a recolher. Também não faria sentido refazer o lançamento para evitar o prejuízo ao Estado, pois um novo lançamento será alcançado pela decadência, o que, na verdade, teria o efeito contrário, ou seja, prejudicaria o Erário.

Não há como acolher o pedido de dispensa ou redução da multa por descumprimento de obrigações acessórias, conforme previsto no § 7º, do Art. 42 da Lei nº 7.014/96, já que não ficou comprovado que a infração tenha sido praticada sem dolo, fraude ou simulação e não tenha implicado em falta de recolhimento de imposto.

Ressalto que, respaldado no Art. 1.013, § 3º, III do novel CPC, não há necessidade de retorno à 1ª Instância para julgar a Infração 05, já que se trata de aplicação de multa por descumprimento de obrigações acessórias.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício, de forma a restabelecer quase que integralmente o valor do Auto de Infração, salvo em relação ao valor de R\$ 34,42, na Infração 02, em relação ao mês de janeiro de 2012, alcançado pela decadência.

No que se refere ao Recurso Voluntário, concordo com as razões externadas pela ilustre Relatora

no sentido do seu NÃO PROVIMENTO, e, conforme já exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício interposto para julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração no valor de R\$ 245.854,86, conforme demonstrado a seguir:

Infração	A. Infração	2 <sup>a</sup> JJF	2 <sup>a</sup> CJF	Multa	Resultado
Infr. 01	9.716,33	9.633,99	9.716,33	60%	Procedente - RO Provido/RV Não Provido
Infr. 02	27.968,35	20.429,91	27.933,93	60%	Proc. Parte - RO Parc. Prov/RV Não Provido
Infr. 03	62.073,94	3.695,91	62.073,94	100%	Procedente - RO Provido/RV Não Provido
Infr. 04	12.094,29	399,84	12.094,29	60%	Procedente - RO Provido/RV Não Provido
Infr. 05	134.036,37	-	134.036,37	-	Procedente - RO Provido/RV Não Provido
<b>V. Total</b>	<b>245.889,28</b>	<b>34.159,65</b>	<b>245.854,86</b>		

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto e, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e 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 recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 111.818,49**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 49.744,55 e 100% sobre R\$ 62.073,94, previstas no artigo 42, incisos II, alíneas “d” e “f” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 134.036,37**, prevista no inciso XIII-A, “i” do mesmo diploma legal citado, alterada pela Lei nº 10.847/07, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Recurso de Ofício) – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Fernando Antonio Brito de Araújo e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO (Recurso de Ofício) – Conselheiros(as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, Gabriel Henrique Lino Mota e Antonio Dijalma Lemos Barreto.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 23 de novembro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – RELATORA/VOTO VENCIDO  
(Recurso de Ofício)

MARCELO MATTEDE SILVA - VOTO VENCEDOR  
(Recurso de Ofício)

THIAGO ANTON ALBAN - REPR. DA PGE/PROFIS