

A. I. Nº  
 AUTUADO  
 AUTUANTE  
 ORIGEM  
 PUBLICAÇÃO

- 152846.0014/19-3
- RESTAURANTE LARRIQUERRI 2 LTDA.
- MÁRCIA SOLANGE DE ARAÚJO DAMASCENO SILVA
- DAT METRO / INFAS VAREJO
- INTERNET – 04/06/2025

### 3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0097-03/25-VD

**EMENTA: ICMS.** SIMPLES NACIONAL. 1. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA INFORMAÇÃO DA RECEITA. O sujeito passivo obtém êxito em elidir parcialmente a acusação fiscal. Infração parcialmente subsistente; 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. **a)** OMISSÃO DE RECEITAS. Infração insubsistente; **b)** OMISSÃO DE SAÍDAS. CARTÕES DE CRÉDITO E DE DÉBITO. COTEJO DAS OPERAÇÕES DECLARADAS NA ESCRITA FISCAL DO CONTRIBUINTE COM OS VALORES INFORMADOS PELA ADMINISTRADORA DOS CARTÕES. LEVANTAMENTO DA DIFERENÇA. OMISSÃO DE OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE SAÍDA DE MERCADORIA TRIBUTADA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Infração parcialmente elidida. 3. FALTA DE RECOLHIMENTO. RECEITAS DE VENDAS DE MERCADORIAS NÃO SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO COMO SE O IMPOSTO TIVESSE SIDO SUBSTITUIDO OU ANTECIPADO. O sujeito passivo não logrou êxito em elidir a acusação fiscal. Infração subsistente. Preliminar de nulidade parcialmente acolhida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 26/08/2019, exige ICMS no valor histórico de R\$ 44.369,49, acrescido da multa de 75%, em razão do cometimento das seguintes infrações:

Infração 01 - **17.02.01.** Recolhimento a menos de ICMS declarado referente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, implicando desta forma, não recolhimento de parte do ICMS, devido a erro na informação da receita e/ou de alíquota aplicada a menos, nos meses junho de 2016 a dezembro de 2017. Exigido o valor de R\$ 10.182,52. Consoante demonstrativos às fls. 15 a 34, e CD à fl. 35;

Infração 02 - **17.03.12.** Omissão de receita apurada através de levantamento fiscal - sem dolo, nos meses julho de 2016 a dezembro de 2018. Exigido o valor de R\$ 22.020,52. Consoante demonstrativos às fls. 15 a 34, e CD à fl. 35

Infração 03 - **17.03.16.** Omissão de saída mercadoria tributada, presumida por meio de levantamento de venda com pagamento efetuado com cartão de crédito ou de débito, em valor inferior ao informado por Instituição Financeira e Administradora de Cartões - Sem dolo, nos meses de janeiro de 2015 a novembro de 2016. Exigido o valor de R\$ 5.503,16. Consoante demonstrativos às fls. 15 a 34, e CD à fl. 35;

Infração 04 - **17.04.01.** Falta de recolhimento do ICMS em razão de considerar receitas de vendas de mercadorias não sujeitas à substituição tributária por antecipação como se o ICMS já tivesse sido substituído ou antecipado. Exigido o valor de R\$ 6.663,27. Consoante demonstrativos às fls. 14 a 34, e CD à fl. 35.

O Autuado ingressa tempestivamente com Defesa anexada às fls. 33 a 57, depois de reproduzir o teor da acusação articula suas razões de Defesa nos termos que se seguem.

**DA INCOERÊNCIA NA ADOÇÃO DE CRITÉRIOS DE APURAÇÃO DE TRIBUTOS DEVIDOS - LESÃO AO EXERCÍCIO DA AMPLA DEFESA - NULIDADE**

Inicialmente, destaca que a autoridade fiscal adotou diversos critérios de apuração das receitas auferidas durante o período fiscalizado, a depender da conveniência de um ou de outro.

Destaca que a Autuante decidiu que a verdadeira receita mensal por vezes seria aquela declarada no Simples Nacional, calculada através da soma das Reduções “Z” emitidas durante o período de apuração. Em outras vezes, a receita adotada como real foi aquela apurada através da soma dos cupons fiscais emitidos no mês. Já em outras oportunidades, a receita mensal adotada foi o valor das vendas informado pelas administradoras de cartão de crédito/débito.

Diz que, em comum, apenas o fato de que a receita adotada para fins de calcular o valor do ICMS devido sempre foi a maior possível, ignorando a coerência de critérios de apuração, o que dificulta sobremaneira o exercício do contraditório e da ampla defesa, princípios constitucionais do direito e que regem o processo administrativo fiscal, conforme art. 2º, RPAF-BA/99, cujo teor reproduz. A consequência imediata da adoção de diversos critérios de apuração, conforme a conveniência do ente tributante, é que este sempre será favorecido, ao passo que o contribuinte sempre estará errado de um jeito ou de outro, o que literalmente impede sua defesa. Destacou que, sempre que um critério de apuração, utilizado em uma apuração, gerasse crédito para o contribuinte em outra apuração, ele não era adotado. Arremata que a ausência de um critério único de apuração torna o Auto de Infração praticamente indefensável e verdadeiramente nulo.

Assinala que evidenciada a impossibilidade de exercício da ampla defesa devido à incoerência na adoção de critérios de apuração dos tributos supostamente devidos pelo contribuinte, requer seja anulado o Auto de Infração ora impugnado em sua totalidade.

**DAS PREMISSAS DE ESCRITURAÇÃO DAS RECEITAS DO CONTRIBUINTE**

Frisa que ultrapassada a preliminar supra aduzida, cumpre estabelecer as premissas de escrituração que evidenciam a correção das declarações e recolhimentos de tributos feitos pelo contribuinte durante o exercício da sua atividade empresarial.

Afirma ser pessoa jurídica do ramo de restaurantes, tendo iniciado sua atividade em 07/03/2016, qualificado como microempresa e optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos - Simples Nacional.

Registra que os optantes pelo Simples Nacional devem declarar, através de sistema próprio, a receita auferida mês a mês, utilizada como base de cálculo. Declarada a receita mensal, o sistema gera automaticamente o Documento de Arrecadação do Simples Nacional, que engloba todos os tributos devidos pelos contribuintes.

**Do período de apuração - Lançamentos a partir da Redução “Z” - Vendas da madrugada**

Revela, no que tange ao período de apuração, o RICMS-BA/12 estabelece que os lançamentos do Registro de Saídas poderão ser feitos segundo as datas de emissão dos documentos fiscais ou segundo a data da Redução “Z”, pelos totais diários, consoante art. 218, § 3º e § 8º, “d”, do RICMS-BA/12.

Destaca que, embora em ambas as formas o período seja mensal, a opção por uma ou por outra resultará em uma pequena divergência, na medida em que o período de apuração segundo as datas de emissão dos documentos fiscais tem início às 00h do dia 01 e encerramento às 23:59h do último dia do mês (dia 31, por exemplo), ao passo que o período de apuração segundo a data da Redução “Z” tem início na hora de abertura do caixa e encerramento da hora de fechamento do caixa, que pode acontecer nas primeiras horas do dia seguinte. Ou seja, as vendas realizadas na madrugada do dia X de cada mês são contabilizadas na Redução “Z” do dia anterior, conforme se observa do exemplo abaixo:

Afirma que isso é particularmente relevante nos dias limites de cada mês, vez que as vendas realizadas na madrugada do dia 01 de cada mês são contabilizadas na Redução “Z” do último dia do mês anterior, entrando na apuração do mês finalizado. Em sentido contrário, se o regime de apuração fosse segundo as datas de emissão dos documentos fiscais, entrariam na apuração do mês que se inicia.

Registra às eventuais divergências entre a apuração feita segundo as datas de emissão dos documentos fiscais e a realizada segundo a data da Redução “Z” não indicam irregularidade, mas mera diferença de metodologia, ambas legais e idôneas. Observa que o estabelecimento de tal premissa é assaz importante para a compreensão das razões desta defesa, que culminarão na conclusão pela inexistência de qualquer infração.

#### Da exclusão das gorjetas - Não incidência de ICMS

Registra que até outubro de 2017, registrava as gorjetas, valor dado pelo cliente ao empregado ou cobrado pela empresa a título de serviço adicional, como receitas próprias, declarando-as como tais no Simples Nacional. Todavia, a Lei nº 13.419, em vigor desde 12 de maio de 2017, alterou o art. 457, da CLT para fazer constar que a gorjeta não constitui receita própria dos empregadores, mas sim, destinada à distribuição aos empregados, cujo teor reproduz à fl. 44.

Assinala que, por não se tratar de receita dos empregadores, a gorjeta não compõe a base de cálculo do Simples Nacional e, por esse motivo, deixou de ser declarada pelo Defendente.

Frisa que, nesse sentido, a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça já decidiu, em recente julgamento, no AgInt no REsp 1796890/PE, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 23/09/2019, DJe 25/09/2019, cuja ementa reproduz à fl. 45, que as gorjetas não podem ser consideradas receitas próprias do empregador, mas sim dos empregados, apenas transitando pela contabilidade da pessoa jurídica, e, portanto, não devem integrar o faturamento para o fim de apuração de tributos devidos.

Salienta que o Estado da Bahia excluiu, desde 2013, a gorjeta da base de cálculo do ICMS incidente no fornecimento de alimentação e bebidas promovido por bares e restaurantes, conforme art. 277-A, do RICMS-BA/12, reproduzido à fl. 45.

Afirma restar esclarecido que, a partir outubro de 2017, as receitas declaradas passaram a ser a soma das Reduções “Z” emitidas a cada mês, descontadas as gorjetas.

#### AS RAZÕES PARA O CANCELAMENTO DAS INFRAÇÕES

##### DA INFRAÇÃO 01

Diz que a Infração 01 consiste na alegação de que teria recolhido a menos o ICMS, referente ao Simples Nacional, nos meses de junho de 2016 a janeiro de 2017 e nos meses de maio a dezembro de 2017.

Observa que a autoridade fiscal sustenta que, além de declarar receitas mensais diversas das apuradas, interferindo na base de cálculo, teria utilizado alíquotas inadequadas para calcular o valor do imposto devido.

#### Da divergência do valor da receita - Método de apuração - Redução “Z” x Data de emissão de Cupom fiscal

Revela que o tributo a ser pago pelos optantes do Simples Nacional é calculado a partir da receita mensal declarada pelo contribuinte, multiplicada pela alíquota aplicável a cada contribuinte, a depender do seu enquadramento. Essa alíquota, conforme norma vigente até janeiro de 2018, era encontrada através das tabelas constantes dos Anexos I a VI da Lei Complementar 123, utilizando-se da receita bruta acumulada nos 12 meses anteriores ao período de apuração (RBT12). Em caso de início de atividade, os valores de receita bruta acumulada deveriam ser proporcionalizados ao número de meses de atividade no período (RBT12p).

*“Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação das alíquotas constantes das tabelas dos Anexos I*

a VI desta Lei Complementar sobre a base de cálculo de que trata o § 3º, deste artigo, observado o disposto no § 15º, do art. 3º.(Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

§ 1º Para efeito de determinação da alíquota, o sujeito passivo utilizará a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração.

§ 2º Em caso de início de atividade, os valores de receita bruta acumulada constantes dos Anexos I a V desta Lei Complementar devem ser proporcionais ao número de meses de atividade no período. (Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016)"

Observa que o primeiro ponto de controvertido reside na divergência entre o valor das receitas mensais declaradas e apuradas (Anexo 2 do Auto de Infração). A esse respeito, faz-se referência ao quanto estabelecido nas premissas desta defesa, haja vista que apura o seu faturamento pela soma dos valores registrados nas Reduções “Z”, do mês de referência, enquanto a autoridade fiscal utilizou a soma dos cupons fiscais emitidos a cada mês.

Menciona que essa diferença de método de apuração resulta em uma sutil divergência de receita, vez que os valores auferidos pelo sujeito passivo nas primeiras horas do dia 01 de cada mês, antes da emissão da Redução “Z” referente à atividade iniciada no último dia do mês, eram contabilizadas como receitas do mês anterior, tudo autorizado pelo art. 218, do RICMS-BA/12.

Afirma que, quando se constata que em alguns meses declarou receita maior do que a apurada pelo fisco, enquanto em outros a receita apurada foi maior do que a declarada pelo contribuinte, sendo que o valor da diferença entre a declaração e a apuração (para mais e para menos) foi exatamente o mesmo.

Cita como exemplo os meses de junho e julho de 2016, conforme tabela acostada à fl. 47.

Diz que uma análise mais aprofundada desses meses demonstra que o valor divergente de R\$ 4.706,90 é exatamente o valor das notas fiscais emitidas entre 00:00h e 00:36h do dia 01/07/2016, horário de fechamento do restaurante e emissão da Redução “Z” da atividade do dia 30/06/2016. Ou seja, os cupons fiscais emitidos nesse intervalo foram contabilizados pela fiscalização para o mês de julho/2016, enquanto foram contabilizados pelo contribuinte para o mês de junho/2016, consoante tabela à fl. 47.

Frisa que, exatamente a mesma situação aconteceu em todos os meses posteriores, precisamente nos que o restaurante abriu no último dia do mês, fechando na madrugada do 1º dia do mês seguinte. Ou seja, resta cabalmente demonstrado que a divergência de receita encontrada se explica pela escolha de metodologia contábil diversa entre o contribuinte e o fisco, ambas autorizadas por lei, não se tratando de omissão de receita.

Logo, a declaração de receita feita ao Simples Nacional condiz com a realidade dos fatos e segue o prescrito na legislação estadual, devendo ser considerada legítima para todos os efeitos fiscais.

#### Da alíquota correta

Diz que da análise do Anexo 3 do Auto de Infração extrai-se que a Secretaria da Fazenda apurou valores da receita bruta acumulada dos 12 meses anteriores a cada mês de apuração (RBT12) absolutamente divergentes daqueles utilizados para encontrar a alíquota aplicada no cálculo do tributo devido.

Esclarece que o optante pelo Simples Nacional se limita a declarar o valor da sua receita bruta mensal, sendo o cálculo da RBT12/RBT12p realizado automaticamente pelo próprio sistema da Receita Federal, conforme as receitas declaradas nos meses anteriores.

Registra que a partir do valor de RBT12/RBT12p encontrado, o próprio sistema enquadra o contribuinte na faixa de alíquota correta, de acordo com tabela anexa à Lei Complementar 123, aplica a alíquota à base de cálculo e gera o Documento de Arrecadação do Simples Nacional, que engloba todos os tributos devidos. Diz que a única forma da alíquota aplicada pelo sistema estar incorreta é em caso de erro na declaração das receitas mensais anteriores, o que não ocorreu, como foi minunciosamente demonstrado em tópico anterior, razão pela qual não há de se falar em aplicação de alíquota errada, e, consequentemente, de recolhimento equivocado de ICMS.

Destaca que a autoridade fiscal apurou valores absolutamente irreais para RBT12/RBT12p do contribuinte desde o seu primeiro mês de atividade, valores que não poderiam estar corretos nem mesmo se adotadas as receitas apuradas pelo fisco como base de cálculo.

Cita como exemplo, que a fiscalização adotou a RBT12p para o mês de junho de 2016, apenas o segundo de faturamento, o valor astronômico de R\$ 1.437.552,84, o que significaria que a receita do mês anterior (maio de 2016) teria sido R\$ 479.184,28, valor que jamais faturou, quanto mais no início de sua atividade. Curioso é que a própria fiscalização apurou para o mês de maio de 2016 a receita de R\$ 19.027,70.

Revela que a mesma discrepância, até por consequência lógica, se observa nos valores de RBT12/RBT12p apurados nos meses seguintes, o que leva à conclusão de que houve erro de cálculo na apuração.

Afirma não haver no Auto de Infração ou em qualquer de seus anexos qualquer demonstrativo de cálculo que justifique a apuração dos valores constantes do Anexo 3, como RBT12/RBT12p do contribuinte, o que, além não fundamentar a atuação do fisco, fere os princípios do contraditório e da ampla defesa, mormente porque impede a impugnação específica das alegações.

Assevera restar demonstrado que recolheu o tributo calculado a partir de base e alíquota corretas, não havendo de se falar em pagamento a menos, razão pela qual requer seja cancelada a presente infração.

#### Da Infração 02

Menciona que a Infração 02 é lastreada na omissão de receitas apuradas através de levantamento fiscal - sem dolo - nos meses de julho, outubro e dezembro de 2016; fevereiro e abril de 2017; outubro de 2017 a dezembro de 2018.

Diz que, por se alicerçar em circunstâncias diversas, separar-se-á a análise dos meses em três grupo, quais sejam: *a)* anteriores a outubro de 2017; *b)* posteriores a outubro de 2017, mês em que o Defendente deixou de declarar os valores recebidos a título de gorjeta como receitas próprias (Lei nº13.419/2017 e art. 277-A, do RICMS-BA/12) e passou a segregar as receitas oriundas da comercialização de produtos submetidos ao regime de substituição tributária; e *c)* outubro, novembro e dezembro/2018.

#### Receitas anteriores a outubro de 2017

Revela que a divergência encontrada entre a apuração e a declaração das receitas dos meses anteriores a outubro de 2017 é facilmente explicada pela utilização de método contábil diverso (Redução “Z” x Data de emissão do cupom fiscal), sendo ambos autorizados por lei, como já explicado.

Declara constatar que nos meses imediatamente anteriores aos autuados declarou receita maior do que a apurada pelo fisco, em valor rigorosamente igual ao valor que a fiscalização apontou como omitida nos meses autuados, conforme tabela colacionada à fl. 50.

Registra que, como já demonstrado em tópico anterior, com relação aos meses relacionados na tabela citada, o valor divergente consiste exatamente nas receitas auferidas nas primeiras horas do 1º dia dos meses contestados, que integraram as vendas contabilizadas na Redução “Z” dos meses anteriores.

Assevera restar cabalmente evidenciado que não houve omissão de receita, mas, tão-somente, divergência entre os métodos de apuração, mesmo porque o tributo foi efetivamente pago sobre as receitas obtidas, caindo por terra a infração alegadamente cometida.

#### Receitas a partir de outubro de 2017

A partir de outubro de 2017, além da metodologia contábil diversa (que continuou interferindo da mesma forma), a divergência entre as receitas apuradas e declaradas se explica também pelo fato de ter deixado de declarar as gorjetas como receita própria, consoante autorizado pelo art. 277-A,

do RICMS-BA/12 e pela Lei nº13.419/2017.

Trata-se de informação constante dos documentos entregues à fiscalização, ignorada pela autoridade autuante e não contabilizada na apuração das receitas mensais.

Diz que da análise da tabela acostada à fl. 51, se extrai que a receita omitida a partir de outubro de 2017 até setembro de 2018 é exatamente igual ao valor das gorjetas recebidas - sempre inferior a 10% da receita mensal declarada - acrescido do valor divergente por conta do método diverso de apuração.

Assevera não ter havido omissão de receita e, por conseguinte, não houve pagamento a menos do ICMS, não havendo falar em irregularidade no recolhimento dos tributos.

#### Outubro, novembro e dezembro/2018

Esclarece, com relação aos meses de outubro, novembro e dezembro de 2018, que, no momento da apuração, ainda não havia efetuado a declaração das suas receitas no Portal do Simples Nacional e consequente recolhimento do imposto. Contudo, o imposto referente a esses meses já foi devidamente recolhido, inclusive acrescido de multa e encargos, conforme comprovantes de pagamento em anexo, que devem ser considerados para todos os efeitos.

Assevera que, na forma em que lavrada a autuação, perdeu seu objeto e não merece prosperar.

Registra ser certo que a mesma problemática enfrentada nos meses anteriores (divergência de metodologia contábil e segregação da receita a título de gorjeta) estaria presente. Afirma que a Defesa, todavia, segue a mesma lógica, porquanto não houve efetivamente omissão de receita tributável, conforme tabela colacionada à fl. 52.

Afirma restar evidente que não omitiu receitas, recolhendo o ICMS corretamente, razão pela qual requer seja cancelada a presente Infração 02.

#### Da Infração 03

Afirma que a Infração 03 consiste na omissão da saída de mercadorias tributadas, presumida por meio de levantamento de venda com pagamento efetuado com cartão - sem dolo - nos meses de junho, julho e setembro de 2017, além de junho de 2018.

Frisa que a Autuante presumiu que deixou de emitir parte das notas fiscais de venda realizadas com cartão de crédito, uma vez que os valores de vendas informados pelas administradoras de cartão de crédito (TEF) nos meses supramencionados seriam superiores ao valor total das receitas apuradas através da soma de todos os cupons fiscais emitidos a cada mês. Assim, porque os valores de TEF nos meses de junho, julho e setembro de 2017, além de junho de 2018, foram superiores aos apurados na fiscalização, presumiu-se a omissão de saídas. Todavia, como já foi amplamente demonstrado, a apuração fiscal foi realizada por método contábil diverso do utilizado na declaração de receitas perante o Simples Nacional (Data da Redução "Z" x Data de emissão do cupom fiscal), gerando sutil divergência entre os valores.

Acrescenta que, além disso, quando comparados os valores informados pelas administradoras de cartão com os valores declarados pelo contribuinte no Simples Nacional, percebe-se que estes são superiores àqueles, de acordo com tabela abaixo, não havendo falar de omissão de saída (receita), uma vez que tudo foi devidamente declarado e o imposto recolhido. Destaca que, tanto na receita informada pelas administradoras de cartão de crédito, quanto na receita declarada pelo Autuado, está incluído o valor da gorjeta, conforme tabela que acosta à fl. 53.

Menciona que, em verdade, se admitida a receita informada pelas administradoras de cartão como corretas, teria pago tributos a mais do que o que deveria, possuindo créditos contra o ente tributante.

Informa, sobre o mês de julho de 2017, que é necessário que os documentos eletrônicos enviados à fiscalização foram corrompidos por um erro desconhecido no sistema, razão pela qual só foi apurada a receita de R\$ 2.247,30. Todavia, a receita mensal foi corretamente declarada ao Simples

Nacional com base nas Reduções “Z” do período (como em todos os outros meses), totalizando a receita bruta no montante de R\$ 212.961,42. Sobre esse valor, foram devidamente recolhidos os tributos incidentes (em alíquota única), conforme documentos juntados nessa oportunidade.

Arremata sustentando que, por inexistir omissão de saída de mercadoria tributada, requer seja cancelada a Infração 03.

#### Da Infração 04

Assinala que a Infração 04 consiste na acusação de que teria deixado de recolher o ICMS de produtos não sujeitos à substituição tributária por antecipação como se fossem sujeitos à substituição tributária por antecipação, nos meses de outubro de 2017 a setembro de 2018, excetuando-se o mês de fevereiro de 2018.

Frisa que o Autuante partiu do pressuposto de que a proporção entre o valor de compra dos produtos com substituição tributária (ST) e o valor total de insumos adquiridos pelo contribuinte em um mês deveria ser exatamente a mesma entre a receita oriunda da venda dos produtos com substituição tributária e a receita total no mês. Ou seja, se, em determinado mês, o Autuado adquiriu R\$ 1.000,00 em produtos com ST e R\$ 10.000,00 com a totalidade dos insumos, a fiscalização entendeu que 10% da receita bruta do Autuado se submeteria ao regime de ST (ICMS já recolhido), remanescendo o restante a ser tributado.

Declara que a partir dessa lógica (e com base em apuração de receita por método divergente do adotado), a fiscalização apurou o percentual da receita que deveria ter sido tributada (receita de produtos sem ST) e, após subtrair do valor sobre o qual efetivamente foi pago o ICMS, chegou à diferença sobre a qual deveria ter incidido o ICMS.

Observa que o primeiro erro do cálculo ora descrito consiste no equívoco na apuração das receitas tributáveis, uma vez que, como já exaustivamente explicado, a diferença entre apuração e declaração é a escolha do método contábil utilizado e a desconsideração das gorjetas recebidas pelo restaurante, conforme previsão do art. 277-A, do RICMS-BA/12. Após ter apurado receitas divergentes das declaradas nos meses supracitados, aplicou a proporção de ST entre os produtos adquiridos a cada mês à receita apurada, encontrando assim, supostamente, as verdadeiras receitas sem substituição tributária, que seriam a base de cálculo do ICMS devido.

Revela que afora isso, o pressuposto de que haveria uma proporção direta entre o percentual do valor de entrada e o percentual da receita de produtos com ST é falso. Sustenta que, aceitar essa premissa significaria admitir que o contribuinte sempre vende exatamente todos os produtos que adquire, exatamente com a mesma margem e sem quaisquer perdas, o que não é factível.

Assinala que nenhum estabelecimento vende absolutamente tudo que compra em um mês, assim como não se tem a mesma margem em todos os produtos. Ou seja, em alguns produtos se ganha mais do que outros, assim como se pode vender menos do que se compra.

Afirma ser comum, por exemplo, que adquira maior quantidade de produtos do que os necessários para as vendas de um mês por encontrar ofertas abaixo do preço médio de mercado, estocando-os por determinado período, bem como adquira uma certa quantidade de produtos específicos com base em uma expectativa de vendas que resulta frustrada. Nesse diapasão, não se pode estabelecer uma proporção direta entre percentual de valor de compra e percentual de valor de venda.

Registra, com base nisso, e visando a contabilização correta e justa dos tributos devidos, que possui um rígido sistema de controle de saída dos produtos com isenção ou substituição tributária em cada prato do cardápio, declarando como receita com ST apenas aquela auferida pela venda de pratos e bebidas cuja composição seja de pelo menos 95% de produtos isentos/substituídos, conforme se verifica na relação de produtos vendidos entre outubro de 2017 e dezembro de 2018 em anexo. Destaca que é com base nesse controle que segregar a receita decorrente de produtos com ST e sem ST, recolhendo o ICMS sobre a receita oriunda destes últimos, independentemente da proporção deles na compra.

Observa que esse sistema pode resultar (e muitas vezes resulta) em prejuízo, pois se aplicada a proporção direta, o percentual da receita a ser tributado seria muito menor do que o efetivamente oferecido à tributação.

Destaca que, convenientemente, só foi aplicada essa proporção nos meses em que seus cálculos apontaram que a receita com venda de produtos com ST teria sido superior à declarada, ignorando completamente os meses em que o contribuinte não segregou a receita, pagando tributos à maior.

Frisa que, se aplicada a proporcionalidade de ST calculada pela autuante a todos os meses fiscalizados, verificar-se-ia que, em verdade, possuiria muito mais créditos perante a Fazenda Estadual, por ter pago ICMS em duplicidade, do que débitos.

Cita como exemplo o mês de julho de 2016, quando a autuante calculou que 82,77% dos produtos adquiridos sofreram substituição tributária do ICMS. Partindo do pressuposto adotado, 82,77% da receita total daquele mês (R\$ 143.154,81) deveria ser segregada, não incidindo o imposto pela segunda vez, o que não foi feito. Portanto, teria pago o tributo em duplicidade. Portanto, conclui-se que não houve recolhimento de ICMS a menos, mormente porque a receita com ST declarada pelo Defendente condiz com a perfeita realidade dos fatos, o que não pode ser dito do método adotado para apuração fiscal, razão pela qual requer seja cancelada a Infração 04.

Pugna seja provado o alegado por todos os meios de prova admitidos pelo Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia, principalmente através da prova documental juntada em anexo nessa oportunidade.

Requer, ainda, subsidiariamente, que sejam compensados eventuais créditos apurados em seu favor com os débitos não fulminados pela presente defesa.

#### CONCLUSÃO

Arremata requerendo seja declarada a nulidade do Auto de Infração impugnado, mormente por impossibilitar o exercício da ampla defesa e do contraditório. Caso ultrapassada a preliminar, pugna pelo cancelamento as Infrações 01, 02, 03 e 04, pelas razões já expostas, que demonstram não haver de se falar em ICMS devido.

A Autuante presta informação fiscal às fls. 292-A e 2944, nos termos a seguir resumidos.

Ressalta que a fiscalização realizada, a que originou a lavratura do presente Auto de Infração, foi respaldada dentro das normas tributárias pertinentes, estando assim, acobertada dentro da mais absoluta legalidade, prevista no nosso ordenamento jurídico, inclusive, a Constituição Federal, CTN, RICMS-BA/12 e Legislação do Regime Simplificado Nacional - Simples Nacional.

Afirma que o Autuado não trouxe aos autos as provas necessárias e suficientes capazes de sustentá-las, não apontando de forma concreta, específica e objetiva quaisquer erros, falhas e/ou inconsistências em valores e/ou cálculos do levantamento fiscal, que resultou na apuração do ICMS exigido no Auto de Infração.

Destaca que o Autuado foi indicado através da Ordem de Serviço nº 503877/19, e intimado para ser fiscalizada em 25/07/2019, visto que não vinha recolhendo de forma correta o ICMS Simples Nacional.

Menciona que, considerando que no exercício de 2016 a Receita Apurada Através de Documentos Fiscais foi da seguinte forma: Mês de julho o valor foi de R\$ \$196.920,80 e o Autuado declarou no PGDAS o valor de R\$ \$192.213,90. No mês de outubro o valor foi de R\$ \$208.496,09 e o Autuado declarou no PGDAS o valor de R\$ \$203.452,59. No mês de dezembro o valor foi de R\$ \$175.460,00 e o Autuado declarou no PGDAS o valor de R\$ \$174.159,80. Portanto, uma Diferença de Base de Cálculo a menor no valor de R\$ \$11.050,60, fls.15.

Pondera que, considerando que no exercício de 2017 a Receita Apurada Através de Documentos Fiscais foi da seguinte forma: Mês de fevereiro o valor foi de R\$ \$155.205,49 e o Autuado declarou no PGDAS o valor de R\$ \$153.787,61. No mês de abril o valor foi de R\$ \$200.181,39 e o Autuado declarou no PGDAS o valor de R\$ \$193.654,29. No mês de outubro o valor foi de R\$ \$206.941,75 e o Autuado declarou no PGDAS o valor de R\$ \$183.603,59. No mês de novembro o valor foi de R\$ \$196.296,61 e a autuada declarou no PGDAS o valor de R\$ \$177.389,61. No mês de dezembro o valor foi de R\$ \$222.877,54 e o Autuado declarou no PGDAS o valor de R\$ \$203.057,99. Portanto, uma Diferença de Base de Cálculo a menor totalizando em R\$ \$70.009,69, fls.19.

Frisa que, considerando que no exercício de 2018 a Receita Apurada Através de Documentos Fiscais foi da seguinte forma: Mês de janeiro o valor foi de R\$ \$203.012,30 e a autuada declarou no PGDAS o valor de R\$ \$185.912,00. Mês de fevereiro o valor foi de R\$ \$129.147,10 e o Autuado declarou no PGDAS o valor de R\$ \$118.155,90. Mês de março o valor foi de R\$ \$213.275,20 e a autuada declarou no PGDAS o valor de R\$ \$196.492,71. No mês de abril o valor foi de R\$ \$194.867,30 e o Autuado declarou no PGDAS o valor de R\$ \$174.458,20. Mês de maio o valor foi de R\$ \$246.709,45 e o Autuado declarou no PGDAS o valor de R\$ \$228.146,69. Mês de junho o valor foi de R\$ \$220.088,10 e a autuada declarou no PGDAS o valor de R\$ \$202.288,52. Mês de julho o valor foi de R\$ \$263.546,20 e o Autuado declarou no PGDAS o valor de R\$ \$236.799,20. Mês de agosto valor foi de R\$ \$256.214,21 e a autuada declarou no PGDAS o valor de R\$ \$239.508,62. Mês de setembro o valor foi de R\$ \$263.714,30 e o autuado declarou no PGDAS o valor de R\$ \$235.048,61. No mês de outubro o valor foi de R\$ \$220.948,15 e a autuada declarou no PGDAS Zerado. No mês de novembro o valor foi de R\$ \$253.582,42 e o Autuado declarou no PGDAS Zerado. No mês de dezembro o valor foi de R\$ \$261.948,45 e o Autuado declarou no PGDAS Zerado. Portanto, uma Diferença de Base de Cálculo a menor totalizando em R\$ \$910.242,73, fls.24.

Informa que para as empresas enquadradas no Simples Nacional a ferramenta oficial da SEFAZ é o sistema AUDIG. Nele são inseridas todas as informações disponíveis tipo (Notas Fiscais de Entrada, Notas Fiscais de Saída, ICMS recolhido, TEF, Declaração do PGDAS, arquivo MFD formato binário), e quanto ao batimento, o cruzamento é feito pelas entradas (CFOP), para que a proporcionalidade seja feita de forma equânime, excluindo assim as mercadorias da substituição tributária, (fls. 16, 20, e 25).

Frisa que o Autuado desconhece também o RICMS-BA/12, bem como a Legislação do Regime Simplificado Nacional - Simples Nacional, quando solicita dentre outros a nulidade do Auto de Infração, ao mesmo tempo vem ao longo dos anos cometendo tamanha irregularidade tributária, certamente para fugir do pagamento do ICMS Simples Nacional, com nítida intenção de não ser alcançada pelo Fisco Estadual.

Quanto ao queixume de nulidade da autuação na lavratura do Auto de Infração, afirma restar claro e cristalino que o Autuado usou de disposição de espírito que inspira e alimenta ação maldosa, quando ao longo dos anos tentou desaparecer sem que ninguém percebesse com suas irregularidades tributárias, visto que dissimulou informações que afetem os tributos estaduais que deveriam ser pagos ao governo, a fim de obter redução de valores.

Conclui pugnando pela procedência do Auto de Infração.

Em diligência determinada por essa 3<sup>a</sup> JJF, fl. 300, foi solicitado que a Autuante prestasse nova informação enfrentando de forma objetiva e circunstanciada todos os argumentos articulados na peça defensiva, nos termos do § 6º, do art. 127, do RPAF-BA/99 e, caso seja necessário efetuar ajustes que fossem elaborados novos demonstrativos de apuração e de débito.

Auditor Fiscal designado apresenta o resultado da diligência às fls. 304 a 309, nos termos que se seguem.

Infração 01 - inicialmente destaca que não entendeu, no cotejo dos demonstrativos às fls. 29 a 32, “Apuração da Alíquota do ICMS a Recolher”, o motivo da transposição de alguns valores diferentes para o Auto de Infração, conforme explicita na tabela acostada à fl. 306. Diz que os valores lançados pela Autuante decorrem da acusação de ter utilizado alíquota indevida, em função da omissão de receitas que oneraram a base de cálculo do imposto mensal.

Observa que o Autuado rebate a acusação se amparando no disposto no art. 18, § 1º, da Lei Complementar nº 123/2006, conforme alegado à fl. 46.

Assinala que do exame dos demonstrativos elaborados pela Autuante não identificou nenhum elemento que demonstrasse, de fato, o valor de R\$ 1.437.552,84, adotado como “RBT12- RECEITA BRUTA ACUMULADA 12 MESES”.

Acrescenta ainda que a soma das saídas através de Cupom Fiscal relacionados no demonstrativo “Lista de Documentos Fiscais Emitidos, Inclusive Cupons Fiscais”, nos meses de 05/2016 e 06/2016, respectivamente, R\$ 19.027,70 e R\$ 138.447,91, totalizando R\$ 157.475,61, acumulado em 06/2016, E na apuração da Autuante tem-se R\$ 1.437.552,84. Por isso, assevera que na apuração do exercício de 2016 não apresenta demonstrativos que coaduna com os valores apurados.

Quanto ao exercício de 2017, a Autuada não apresentou provas elidindo a acusação fiscal pelo que se mantém a exigência na forma lançada pelo Autuante.

Conclui mantendo o valor do débito retificado contemplando o valor remanescente de R\$ 245,05, consoante demonstrativo que acosta à fl. 307.

Infração 02 - assinala que o Autuado comprovou, vide inserção à fl. 50, que os valores apurados pela Autuante, divergentes dos seus, decorre da metodologia utilizada. Enquanto um utilizou o somatório dos cupons fiscais outro apurou através da Leitura “z”.

Afirma que da análise dos documentos que integram o PAF concluiu que não ocorreu omissão de receita, uma vez que foram oferecidas à tributação no mês o constante na Redução “z”.

Frisa que a partir de 10/2017, tem-se, além da questão da competência do oferecimento da Receita, a segregação, pelo Autuado, dos valores recebidos a título de “gorjeta”, conforme comprova apresentando o relatório acostado às fls. 208 e 209, reproduz o teor do art. 277-A, do RICMS-BA/12.

Infração 03 - diz que apurada omissão de saídas de mercadorias tributadas mediante confronto da receita declarada pelo Autuado e as informações prestadas pelas administradoras de cartões de crédito/débito.

O Autuado esclareceu que sobre o principal valor lançado, 07/2017, de R\$ 5.289,44, por erro na informação da receita do referido mês que é de R\$ 212.861,42 e não a considerada no levantamento fiscal, R\$ 2.247,30, apresentando como prova o Extrato Simples Nacional, fls. 240 a 242.

Afirma que somente não restou elidida a exigência do mês 06/2018, conforme demonstrativo que acosta à fl. 308, remanescendo o valor de débito no valor de R\$ 104,21.

Infração 04 - frisa que a acusação fiscal consiste no fato de que a Autuante indicar que o não incluiu na base de cálculo do imposto as operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária.

Diz que para “apurar” o montante das saídas calculou o percentual mensal das aquisições de mercadorias tributadas, isentas e enquadradas no regime de Substituição Tributária. Assim excluiu o valor da receita mensal o percentual calculado (nas entradas) de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, recalculando a base cálculo do imposto.

Frisa que o Autuado busca esclarecer, fl. 56, a metodologia que utilizou para excluir da receita do mês as mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, que reproduz à fl. 309.

Diz que da leitura do texto e ante a falta de apresentação de demonstrativo e memória de cálculo, não conseguiu entender o procedimento do Autuado.

Destaca que o exemplo trazido ao PAF, referente ao mês 06/2016, não se aplica, fl. 57. Isto porque não diz respeito a nenhum valor lançado neste período na Infração 04.

Afirma que a matéria é de cunho interpretativo. Destaca que a Autuante apresentou memória de cálculo da proporcionalidade aplicada, fls. 310 e 311.

Assevera seu entendimento de que o Autuado não elidiu a acusação fiscal.

O Autuado foi intimado a tomar ciência do teor do resultado da diligência, fls. 312 a 315, e não se manifestou nos autos no prazo regulamentar.

## VOTO

O Autuado suscitou preliminar de nulidade por ofensa ao seu direito de ampla defesa sob o fundamento de que a Autuante adotou diversos critérios de apuração das receitas durante o período fiscalizado, a depender da conveniência de um ou de outro. Sustentou que a Autuante decidiu que a verdadeira receita mensal por vezes seria aquela declarada no Simples Nacional, calculada através da soma das Reduções “Z” emitidas durante o período de apuração.

Explicou que outras vezes, a receita adotada como real foi aquela apurada através da soma dos cupons fiscais emitidos no mês. Já em outras oportunidades, a receita mensal adotada foi o valor das vendas informado pelas administradoras de cartão de crédito/débito.

Pugnou pela nulidade do Auto de Infração, tendo em vista que, evidenciada a impossibilidade de exercício da ampla defesa devido à incoerência na adoção de critérios de apuração dos tributos devidos, requer seja anulado o Auto de Infração ora impugnado em sua totalidade.

Ao compulsar os elementos que constituem os autos verifico que não assiste razão ao Impugnante, uma vez que as alegações de que na autuação foram adotados diversos critérios para apuração da receita não procedem, eis que, na verdade as constatações apontadas pelo do Autuado se referem a especificidade da apuração de cada infração. A exemplo da Infração 03, que trata de omissão de saídas presumida legalmente efetuada por meio de vendas realizadas com cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao informado pelas Financeiras e Administradoras de cartão de crédito/débito. Cuja apuração é procedida confrontando os valores dos boletos fornecidos pelas operadoras e financeira com a emissão dos correspondentes documentos fiscais emitidos pelo estabelecimento autuado.

Assim, não há que se falar em utilização de método de apuração ao alvedrio da Autuante, e sim a aplicação do roteiro adequado para cada tipo de infração cometida, cujos demonstrativos analíticos se encontram nos autos e foram devidamente entregues ao Autuado, fls. 12 a 14.

Entretanto, constato que em relação à Infração 01, no tocante ao exercício de 2016, consoante bem explicado pelo Auditor Fiscal designado para atender diligência solicitada por essa 3ª JJF, que a apuração do exercício de 2016 a Autuante não apresenta demonstrativo que coaduna com os valores apurados. Assinalou que inexiste nos autos a origem do valor de R\$ 1.437.552,84, adotado como “RBT12-RECEITA BRUTA ACUMULADA 12 MESES”. Explicou que a soma das saídas através de Cupom Fiscal relacionados no demonstrativo “Lista de Documentos Fiscais Emitidos, Inclusive Cupons Fiscais”, nos meses de 05/2016 e 06/2016, respectivamente, R\$ 19.027,70 e R\$ 138.447,91, totalizando R\$ 157.475,61, acumulado em 06/2016, E na apuração da Autuante tem-se R\$ 1.437.552,84. Por isso, asseverou que na apuração do exercício de 2016 não é apresentado demonstrativos que coadunam com os valores apurados.

Nessa senda, depois de examinar as peças que compõem os autos, constato que, de fato, no que se refere a apuração do débito da Infração 01, no exercício de 2016 é nulo por falta de demonstração correta e da origem dos valores que resultaram na apuração da base cálculo apresentada pela Autuante, o que implica ausência de elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração.

Verifico também, no tocante à formalização do PAF, que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e

da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e demonstrativos acostados aos autos, fls. 15 a 34 - CD à fl. 5, e comprovante de recebimento fls. 12 a 14.

Em suma, com exceção atinente ao exercício de 2016 da Infração 01, como expendido acima, o presente processo está revestido das formalidades legais, e não se encontram os motivos elencados na legislação de regência, precipuamente nos incisos I a IV, do art. 18, do RPAF-BA/99, que pudesse inquinar de nulidade o presente lançamento.

No mérito o presente Auto de Infração o Autuado é acusado do cometimento de quatro infrações à legislação baiana do ICMS consoante descrição pormenorizada no preâmbulo do relatório.

**Infração 01 - Recolhimento a menos de ICMS declarado referente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional,** implicando desta forma, em não recolhimento de parte do ICMS, devido a erro na informação da receita e/ou de alíquota aplicada a menos, no período de junho de 2016 a dezembro de 2017.

Em suas razões de Defesa o Autuado destacou que a Autuante apurou valores absolutamente irreais para RBT12/RBT12p do contribuinte desde o seu primeiro mês de atividade, valores que não poderiam estar corretos nem mesmo se adotadas as receitas apuradas pelo fisco como base de cálculo.

Apontou como exemplo, que a fiscalização adotou a RBT12p para o mês de junho de 2016, apenas o segundo de faturamento, o valor astronômico de R\$ 1.437.552,84, o que significaria que a receita do mês anterior (maio de 2016) teria sido R\$ 479.184,28, valor que jamais faturou, quanto mais no início de sua atividade. Frisou que a própria fiscalização apurou para o mês de maio de 2016 a receita de R\$ 19.027,70.

Sustentou não haver no Auto de Infração ou em qualquer de seus anexos qualquer demonstrativo de cálculo que justifique a apuração dos valores constantes do Anexo 3, como RBT12/RBT12p.

A Autuante ao proceder a informação fiscal não enfrentou de forma incisiva as alegações defensivas e manteve a autuação.

Em sede de diligência solicitada por essa 3<sup>a</sup> JJF, para que fosse prestada informação fiscal de forma objetiva para cada uma das infrações consoante previsão do RPAF-BA/99, Auditor Fiscal designado, como já explicitado em sede de preliminar, asseverou que, em relação ao exercício de 2016 a Autuante não apresentou no Auto de Infração demonstrativos que coadunam com os valores apurados.

Quanto ao exercício de 2017, o diligente manteve a autuação, informando que o Autuado não apresentou provas elidindo a acusação fiscal ratificando o demonstrativo de débito que acosta à fl. 307, mantendo os valores apurados no Auto de Infração para esse exercício reduzindo o valor da exigência da Infração para R\$ 245,05.

Ao examinar os questionamentos advindos do contraditório, em relação a esse item da autuação, constato, como já enfrentado em sede de preliminar, que, em relação à exigência atinente ao exercício de 2016 é nula. Remanescendo, portanto, a exação apurada no exercício de 2017, no valor de R\$ 245,05, tendo em vista que a apuração se encontra devidamente comprovada nos autos e o Impugnante não apresentou elemento algum capaz de elidir a acusação fiscal

Concluo pela subsistência parcial da Infração 01.

**Infração 02 - Omissão de receita apurada através de levantamento fiscal - sem dolo.**

Em sede de Defesa o Autuado aduziu que a divergência encontrada entre a apuração e a declaração das receitas dos meses anteriores a outubro de 2017 é facilmente explicada pela

utilização de método contábil diverso (“Redução “Z” x Data de emissão do cupom fiscal”), sendo ambos autorizados por lei.

Sustentou que se constata que nos meses imediatamente anteriores aos autuados declarou receita maior do que a apurada pelo fisco, em valor rigorosamente igual ao valor que a fiscalização apontou como omitida nos meses autuados, conforme tabela que colacionou à fl. 50.

Esclareceu que a partir de outubro de 2017, além da metodologia contábil diversa (que continuou interferindo da mesma forma), a divergência entre as receitas apuradas e declaradas se explica também pelo fato de ter deixado de declarar as gorjetas como receita própria, consoante autorizado pelo art. 277-A, do RICMS-BA/12 e pela Lei nº 13.419/2017.

A Autuante de forma sucinta em sua informação fiscal manteve a autuação.

O diligente, por seu turno, assinalou que o Autuado comprovou, vide inserção à fl. 50, que os valores apurados pela Autuante, divergentes dos seus, decorre da metodologia utilizada. Enquanto um utilizou o somatório dos cupons fiscais outro apurou através da Leitura “Z”.

Afirmou que da análise dos documentos que integram o PAF concluiu que não ocorreu omissão de receita, uma vez que foram oferecidas à tributação no mês o constante na Redução “Z”.

Esclareceu que, a partir de 10/2017, tem-se, além da questão da competência do oferecimento da Receita, a segregação, pelo Autuado, dos valores recebidos a título de “gorjeta”, conforme comprova apresentando o relatório acostado às fls. 208 e 209, reproduz o teor do art. 277-A, do RICMS-BA/12.

Ao compulsar as peças dos autos, verifico que os esclarecimentos prestados pelo Auditor Fiscal designado no resultado da diligência, de fato, procedem, uma vez que não ocorreu omissão de receita, tendo em vista que foi ofertada mensalmente a tributação os valores indicados na Redução “Z”, bem como, a partir de 10/2017, de acordo com o art. 277-A, do RICMS-BA/12, ocorreu a segregação, pelo Autuado, dos valores recebidos a título de “gorjeta”, como se verifica no relatório acostado às fls. 208 e 209.

Concluo, pelo expedido que a Infração 02 é insubstancial.

Infração 03 - Omissão de saída mercadoria tributada, presumida por meio de levantamento de venda com pagamento efetuado com cartão de crédito ou de débito, em valor inferior ao informado por Instituição Financeira e Administradora de Cartões - Sem dolo.

Em sua Defesa o Autuado esclareceu que no mês de julho de 2017, os documentos eletrônicos enviados à fiscalização foram corrompidos por um erro desconhecido no sistema, razão pela qual só foi apurada a receita de R\$ 2.247,30. Todavia, a receita mensal foi corretamente declarada ao Simples Nacional com base nas Reduções “Z” do período (como em todos os outros meses), totalizando a receita bruta no montante de R\$ 212.961,42. Sobre esse valor, foram devidamente recolhidos os tributos incidentes (em alíquota única), conforme documentos juntados aos autos.

O Auditor Fiscal diligente destacou que o Autuado esclareceu que sobre o principal valor lançado, 07/2017, de R\$ 5.289,44, por erro na informação da receita do referido mês que é de R\$ 212.861,42 e não a considerada no levantamento fiscal, R\$ 2.247,30, apresentando como prova o Extrato Simples Nacional, fls. 240 a 242.

Sustentou que somente não restou elidida a exigência do mês 06/2018, conforme demonstrativo que acosta à fl. 308, remanescente o valor de débito no valor de R\$ 104,21.

Ao compulsar as peças que instruem os autos, no que diz respeito a esse item da autuação, verifico que, de fato, esclarecido e comprovado que o valor lançado em 07/2017, de R\$ 5.289,44, por erro na informação da receita do referido mês é de R\$ 212.861,42 e não a de R\$ 2.247,30, considerada no levantamento, consoante se verifica no Extrato do Regime Especial Unificado de

Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, fls. 240 a 242.

Pelo expedido, acolho o novo demonstrativo acostado à fl. 308, elaborado pelo diligente.

Concluo que pela subsistência parcial da autuação no valor de R\$ 104,21, consoante demonstrativo acostado aos autos pelo Auditor Fiscal diligente à fl. 308.

Infração 04 - Falta de recolhimento do ICMS em razão de considerar receitas de vendas de mercadorias não sujeitas à substituição tributária por antecipação como se o ICMS já tivesse sido substituído ou antecipado.

O Impugnante contestou a autuação alegando que substituição tributária (ST) e o valor total de insumos adquiridos pelo contribuinte em um mês deveria ser exatamente a mesma entre a receita oriunda da venda dos produtos com substituição tributária e a receita total no mês. Ou seja, se, em determinado mês, o Autuado adquiriu R\$ 1.000,00 em produtos com ST e R\$ 10.000,00 com a totalidade dos insumos, a fiscalização entendeu que 10% da receita bruta se submeteria ao regime de ST (ICMS já recolhido), remanescendo o restante a ser tributado. Explicou que a partir dessa lógica (e com base em apuração de receita por método divergente do adotado), a fiscalização apurou o percentual da receita que deveria ter sido tributada (receita de produtos sem ST) e, após subtrair do valor sobre o qual efetivamente foi pago o ICMS, chegou à diferença sobre a qual deveria ter incidido o ICMS.

O Diligente esclareceu que para “apurar” o montante das saídas, a Autuante calculou o percentual mensal das aquisições de mercadorias tributadas, isentas e enquadradas no regime de Substituição Tributária. Assim excluiu o valor da receita mensal o percentual calculado (nas entradas) de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, recalculando a base cálculo do imposto.

Explicou que o Autuado buscou esclarecer, fl. 56, a metodologia que utilizou para excluir da receita do mês as mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, que reproduz à fl. 309.

Informou que da leitura do texto e ante a falta de apresentação de demonstrativo e memória de cálculo, não conseguiu entender o procedimento do Autuado. Destacou que o exemplo trazido ao PAF, referente ao mês 06/2016, não se aplica, fl. 57. Isto porque não diz respeito valor algum lançado neste período na Infração 04.

Afirmou que a matéria é de cunho interpretativo e destacou que a Autuante apresentou memória de cálculo da proporcionalidade aplicada, fls. 310 e 311 e asseverou que o Autuado, no seu entendimento, de que o Autuado não elidiu a acusação fiscal.

Depois de examinar os elementos que compõem o contraditório acerca desse item da autuação constato que no levantamento realizado pela Autuante foi considerado, na apuração do montante das saídas que calculou o percentual mensal, das aquisições de mercadorias tributadas, isentas e enquadradas no regime de substituição tributária excluindo, assim, o valor da receita mensal o percentual calculado na entradas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, recalculando a base de cálculo do imposto.

Verifico também que, de fato, a explanação apresentada pelo Autuado para esclarecer a sua metodologia que utilizou para excluir da receita do mês as mercadorias enquadradas o regime de substituição tributária não pode ser avaliado o procedimento adotado, tendo em vista que a ausência do demonstrativo e memória de cálculo.

Assim, pelo expedido, não tendo carreado aos autos elemento algum capaz de elidir a acusação fiscal, concluo pela subsistência da Infração 04.

O Autuado foi intimado a tomar ciência do teor do resultado da diligência, fls. 312 a 315, e não se manifestou nos autos no prazo regulamentar.

Concluo pela subsistência parcial da autuação nos termos discriminados no demonstrativo a seguir.

**DEMONSTRATIVO COMPARATIVO AUTO DE INFRAÇÃO x JULGAMENTO**

Infrações	AUTO DE INFRAÇÃO	INFORMAÇÃO FISCAL	JULGA-MENTO	MULTA	DECISÃO
01	10.182,54	245,05	245,05	60%	PROC. EM PARTE
02	22.020,52	0,00	0,00	60%	IMPROCEDENTE
03	5.503,16	104,21	104,21	60%	PROC. EM PARTE
04	6.663,27	6.663,27	6.663,27	60%	PROCEDENTE
<b>TOTAIS</b>	<b>44.369,49</b>	<b>7.012,53</b>	<b>7.012,53</b>		

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 152846.0014/19-3, lavrado contra **RESTAURANTE LARRIQUERRI 2 LTDA**, devendo ser intimado o Autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 7.012,53, acrescido da multa de 75%, prevista nos artigos 34 e 35, da Lei Complementar nº 123/06, no inciso I, art. 44, da Lei Federal nº 9.430/96 de 27/12/96, com redação dada pela Lei nº 11.488 de 15/06/07, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 13 de maio de 2025.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA