

PROCESSO Nº 0001892015-2

ACÓRDÃO Nº 0154/2021

TRIBUNAL PLENO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

1ª Recorrida: CHURRASCARIA CABO BRANCO LTDA

2ª Recorrente: CHURRASCARIA CABO BRANCO LTDA

Advogado: Sr.º ACRÍSIO NETÔNIO DE OLIVEIRA SOARES, inscrito na OAB/PB Nº 16.853

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: ROBERTO BASTOS PAIVA

Relatora: CONS.ª MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES

Relator do voto vista: CONS.º PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON

OMISSÃO DE VENDAS - OPERAÇÕES COM CARTÕES DE CRÉDITO E/OU DÉBITO - DENÚNCIA CONFIGURADA - ART. 34, IV DO RICMS C/C ART. 1º DO DECRETO Nº 33.657/2012 - INAPLICABILIDADE - BENEFÍCIO CONDICIONADO.

- Declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores aos fornecidos pelas administradoras de cartões de crédito e débito autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do ICMS, ressalvado ao sujeito passivo a prova da improcedência da acusação.

- O art. 34, IV do RICMS/PB e o art. 1º do Decreto nº 33.657/2012 estabelecem redução de base de cálculo condicionada à exclusão de operações específicas, a saber, o fornecimento ou a saída de bebidas, inviabilizando a sua aplicação de forma irrestrita aos lançamentos lastreados na presunção de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis.

- Ajustes realizados pela julgadora singular decorrente do reconhecimento da espontaneidade de declarações do contribuinte nos períodos de fevereiro e março de 2014.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

A C O R D A M os membros do Tribunal Pleno de Julgamento deste Conselho de Recursos Fiscais, à maioria e de acordo com o voto de desempate do Cons.º Presidente, pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo desprovimento de ambos para manter inalterada a decisão recorrida e julgar parcialmente procedente o Auto de Infração nº 93300008.09.00000004/2015-10, lavrado em 02 de janeiro de 2015 em desfavor da empresa CHURRASCARIA CABO BRANCO LTDA, inscrição estadual nº 16.125.986-3, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 893.874,78 (oitocentos e noventa e três mil, oitocentos e setenta e quatro reais e setenta e oito centavos), sendo R\$ 446.937,39 (quatrocentos e quarenta e seis mil, novecentos e trinta e sete reais e trinta e nove centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 158, I e 160, I c/c o artigo 646, V todos do

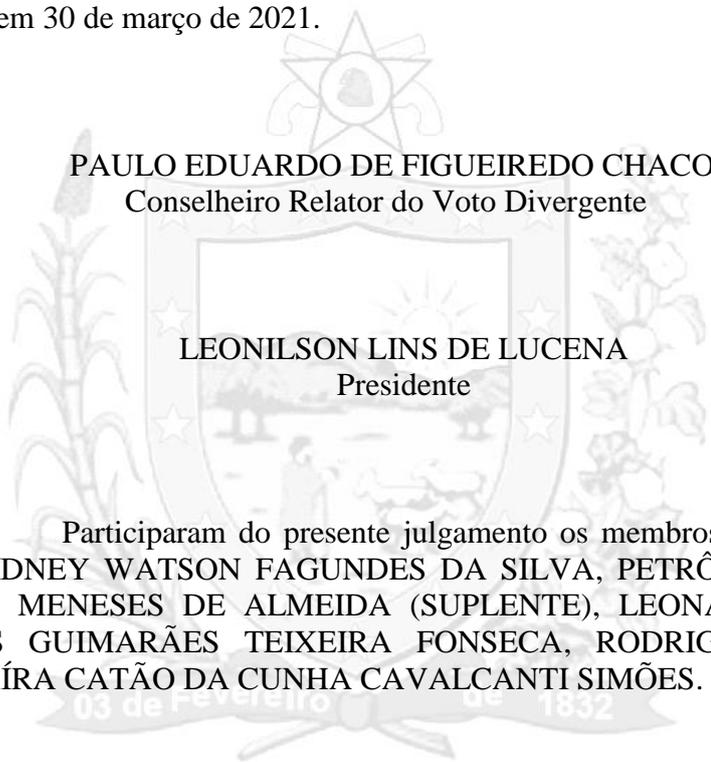
RICMS/PB e R\$ 446.937,39 (quatrocentos e quarenta e seis mil, novecentos e trinta e sete reais e trinta e nove centavos) a título de multa por infração, com fulcro no artigo 82, V, “a”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que mantenho cancelada a quantia de R\$ 69.254,26 (sessenta e nove mil, duzentos e cinquenta e quatro reais e vinte e seis centavos).

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora.

P.R.I.

Tribunal Pleno do Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 30 de março de 2021.



PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON
Conselheiro Relator do Voto Divergente

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal Pleno de Julgamento, SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA, PETRÔNIO RODRIGUES LIMA, LARISSA MENESES DE ALMEIDA (SUPLENTE), LEONARDO DO EGITO PESSOA, THAÍS GUIMARÃES TEIXEIRA FONSECA, RODRIGO DE QUEIROZ NÓBREGA E MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES.

SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA
Assessor

Processo nº 0001892015-2

TRIBUNAL PLENO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

1ª Recorrida: CHURRASCARIA CABO BRANCO LTDA

2ª Recorrente: CHURRASCARIA CABO BRANCO LTDA

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS – GEJUP

Advogado: Sr.º ACRÍSIO NETÔNIO DE OLIVEIRA SOARES, inscrito na OAB/PB Nº 16.853

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: ROBERTO BASTOS PAIVA

Relatora: CONS.ª MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES

OMISSÃO DE VENDAS. CARTÃO DE CRÉDITO E DÉBITO - INFRAÇÃO CONFIGURADA EM PARTE - REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO EM 30% PARA FORNECIMENTO DE REFEIÇÕES POR BARES E RESTAURANTES - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - ALTERADA, DE OFÍCIO, QUANTO AOS VALORES A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO HIERÁRQUICO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.

- *A acusação de omissão de saídas tributáveis decorrente das vendas declaradas pelo contribuinte serem inferiores aos valores informados pelas administradoras de cartão de crédito encontra amparo na legislação de regência.*

- *Benefício fiscal do art. 34, IV, do RICMS aplicável à espécie. Inexistência de fundamento legal para sua exclusão, ainda que verificada omissão de saída de mercadorias tributáveis.*

- *Ajustes realizados pelo julgador singular e o reenquadramento da base de cálculo, de modo a se adequar aos fatos infringidos, acarretaram a redução do crédito tributário.*

03 de Fevereiro de 1832

RELATÓRIO

Em análise nesta Corte o recurso voluntário interposto nos termos do artigo 77 da Lei nº 10.094/13 contra decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000004/2015-10, lavrado em 02 de janeiro de 2015 em desfavor da empresa CHURRASCARIA CABO BRANCO LTDA, inscrição estadual nº 16.125.986-3.

Na referida peça acusatória, constam as seguintes acusações, *ipsis litteris*:

0563 - OMISSÃO DE VENDAS – OPERAÇÃO CARTÃO DE CRÉDITO E DÉBITO >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte omitiu saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido por ter declarado o valor de suas vendas tributáveis em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito e débito.

Nota Explicativa
OMISSÃO DE VENDAS NO PERÍODO DETECTADO ATRAVÉS DO
COMPARATIVO CARTÃO DE CRÉDITO X EFD/GIM.

Em decorrência destes fatos, o representante fazendário constituiu o crédito tributário na quantia total de **R\$ 963.129,04 (novecentos e sessenta e três mil, cento e vinte e nove reais e quatro centavos)** sendo R\$ 481.564,52 (quatrocentos e oitenta e um mil, quinhentos e sessenta e quatro reais e cinquenta e dois centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 158, I e 160, I, com fulcro no art. 646, V, todos do RICMS/PB e R\$ 481.564,52 (quatrocentos e oitenta e um mil, quinhentos e sessenta e quatro reais e cinquenta e dois centavos) de multa por infração, arrimada no art. 82, V, alíneas “a”, da Lei nº 6.379/96.

O auditor fiscal acostou aos autos documentos instrutórios às folhas 9 a 15.

Cientificada por via postal em 13 de março de 2015 (fls. 16), a Autuada interpôs Impugnação tempestiva contra os lançamentos tributários consignados no Auto de Infração em tela (fls. 18 e 19), protocolada em 13 de abril de 2015, por meio da qual afirma, em síntese, que:

- a) Em suas atividades recebe as vendas realizadas mediante a utilização de cartões de crédito e débito, estando as mesmas devidamente inseridas nas informações contidas nos movimentos de seus ECFs;
- b) Devido a problemas técnicos relacionados com a geração do arquivo para transmissão das obrigações acessórias ECF – ICMS relativas as competências de 01/2013, 02/2013, 03/2013, 06/2013, 02/2014, 03/2014, 05/2014, 06/2014 e 07/2014, sem constar, entretanto, informações alusivas aos recebimentos relativos a cartões de crédito e débito, todavia, como já citado, os mesmos se encontram devidamente localizados nas informações relativas ao ECF;
- c) Após grande esforço, conseguiu ajustar as informações relacionadas com a geração dos seus arquivos EFD-ICMS, cuja apresentação da retificação carece de autorização por parte do Fisco, mediante retificação.

Em razão dos fundamentos utilizados, requer que seja procedida reanálise, considerando os valores contidos nas declarações retificadoras recepcionadas, de forma a proceder com o cancelamento do auto de infração em análise.

Na data de 10 de outubro de 2018, a autuada requereu a juntada de documentos que julgou necessários para embasar suas alegações. Para tanto, foi lavrado Termo de Juntada, às fls. 28 a 37 dos autos, constando, cópia de resultado de consulta ao histórico EFD (para os períodos autuados) e Mapa Resumo ECF (meses de fevereiro e março de 2014), consultas feitas ao Sistema ATF desta Secretaria.

Retornando os autos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais - GEJUP, sendo distribuído a julgadora fiscal Rosely Tavares de Arruda, o qual julgou o auto de infração parcialmente procedente, nos termos da seguinte ementa, *litteris*:

OMISSÃO DE VENDAS.CARTÃO DE CRÉDITO. INFRAÇÃO
CARACTERIZADA EM PARTE.

- A diferença tributável detectada pelo confronto dos valores das vendas declaradas pelo contribuinte e os valores informados pelas administradoras de cartão de crédito e débito autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis.

- A apresentação de EFD Substituta para os períodos de 02/2014 e 03/2014, em tempo hábil, com valores de vendas declarados superiores aos prestados pela administradora de cartão de crédito/débito, acarretou a sucumbência de parte de crédito tributário lançado na inicial.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.

Em decorrência dessa decisão, o crédito tributário restou fixado no valor de R\$ 893.874,78 (oitocentos e noventa e três mil, oitocentos e setenta e quatro reais e setenta e oito centavos), dividido entre ICMS, no valor de R\$ 446.937,39 (quatrocentos e quarenta e seis mil, novecentos e trinta e sete reais e trinta e nove centavos), e multa por infração, na importância de R\$ 446.937,39 (quatrocentos e quarenta e seis mil, novecentos e trinta e sete reais e trinta e nove centavos), conforme a sentença de fls. 38 a 42.

Em atendimento ao que determina o artigo 80 da Lei nº 10.094/13, a julgadora da instância *a quo* recorreu de ofício da sua decisão.

Cientificada da decisão singular por via postal em 08/11/2018 e 225/11/2018 conforme comprovantes de Aviso de Recebimento – AR (fls. 45/46), e por via Edital nº 713, em 29 de novembro de 2018.

No seu recurso, após uma breve exposição dos fatos, expõe as seguintes razões em sua defesa, em que requer a reforma da decisão monocrática para que seja julgado improcedente a autuação em tela:

- i) Que o auto de infração fora lavrado em virtude de suposto descumprimento de obrigação acessória, entretanto, a empresa diligenciou no sentido de retificar as informações prestadas ao Fisco, estando a todo tempo de boa – fé;
- ii) Na verdade, a declaração de vendas exigida pela Receita, à época das competências questionadas, era de impossível cumprimento, haja vista a falha no sistema de geração de arquivos para transmissão das obrigações acessórias na EFD.

Ao final, requer a reforma da decisão a quo, para julgar o Auto de Infração Improcedente.

Por oportuno, requer que todas as intimações e publicações sejam direcionadas, exclusivamente, ao advogado Acrísio Netônio de Oliveira Soares, OAB/PB 16.853, com endereço na Avenida Engenheiro Clodoaldo Gouveia, 87, Centro, João Pessoa – PB, sob pena de nulidade.

Solicitada sustentação oral pelo representante legal da autuada, e oportunamente, proferido Parecer Técnico, da Assessora Jurídica desta Casa, nos termos do art. 20, X, da Portaria GSER nº 248/2019/SEFAZ, juntado aos autos, às fls. 81 e 82.

Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, foram os autos distribuídos a esta relatoria, segundo os critérios regimentais, para apreciação e julgamento.

Eis o relatório.

VOTO

A matéria em apreciação versa sobre a seguinte denúncia: omissão de vendas – operação cartão de crédito, verificada nos meses de janeiro, fevereiro, março e junho de 2013 e fevereiro, março, maio, junho e julho de 2014, formalizadas contra a empresa CHURRASCARIA CABO BRANCO LTDA, já previamente qualificada nos autos, exigindo o crédito tributário acima descrito.

Preliminarmente, importa declarar que o recurso voluntário apresentado atende ao pressuposto extrínseco da tempestividade, haja vista ter sido apresentado dentro do prazo legalmente estabelecido (art. 77 da Lei nº 10.094/13).

Impõe-se, ainda, que o lançamento de ofício em questão está de acordo com as cautelas da lei, não havendo casos de nulidade considerados nos artigos 14 a 17 da Lei nº 10.094/13, visto que este observa as especificações previstas na legislação de regência (art. 142 do CTN), inclusive no que concerne aos elementos necessários à perfeita identificação da natureza da infração.

Portanto, sob o aspecto formal, revela-se regular o lançamento de ofício em tela. Distintamente do que é aventado pela recorrente, não vislumbro causa de nulidade do auto de infração em apreço, vez que estão meridianamente determinados a pessoa do infrator, a natureza da infração e os dispositivos regulamentares infringidos, em conformidade com a legislação de regência.

Do Pedido para que as Intimações sejam realizadas ao Advogado

É imprescindível atentarmos que, aos contribuintes que não mais se encontrem com a inscrição estadual ativa, a Lei nº 10.094/13, em seu artigo 11, §10, atribui ao sócio administrador da empresa ou ao representante legal constante no Cadastro de Contribuintes do ICMS prerrogativa de indicar endereço no Processo Administrativo Tributário para intimação dos atos referentes ao processo do qual seja parte. Senão vejamos:

Art. 11. Far-se-á a intimação:

(...)

§ 9º Para efeitos do disposto no inciso II do “caput” deste artigo, a intimação, quando o sujeito passivo não estiver com sua inscrição ativa perante o Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado, deverá ser realizada:

I - no endereço do sócio administrador da empresa;

II - no endereço do representante legal constante no Cadastro de Contribuintes do ICMS, caso a pessoa jurídica não tenha sócio administrador;

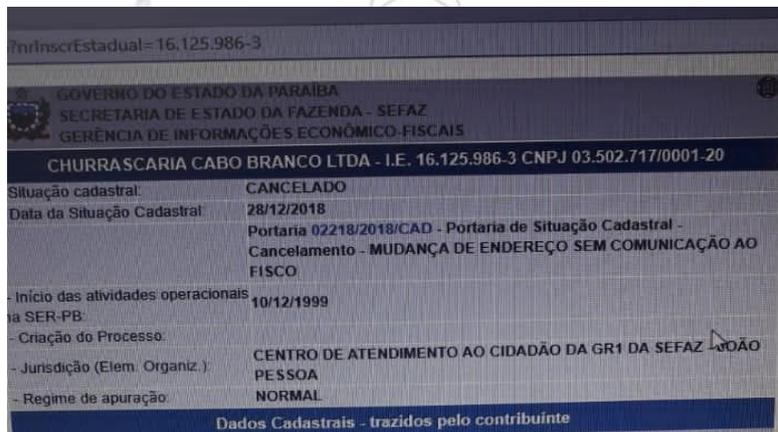
III - por edital, publicado no Diário Oficial Eletrônico - DOe-SER, no caso de devolução do Aviso de Recebimento (AR) sem lograr êxito na entrega da intimação, nos termos dos incisos I e II deste parágrafo.

Acrescido o § 10 ao art. 11 pela alínea “a” do inciso II do art. 5º da Lei nº 11.247/18 - DOE de 14.12.18.

OBS: efeitos a partir de 1º de janeiro de 2019.

§ 10. Para efeitos do § 9º e em caso de endereço desatualizado no CCICMS/PB, fica facultado ao sócio administrador da empresa ou ao representante legal constante no Cadastro de Contribuintes do ICMS indicar endereço no Processo Administrativo Tributário para intimação dos atos referentes a este Processo.

Atendidas as condições estabelecidas nos §§ 9º e 10º do artigo 11 da Lei nº 10.094/13, é inegável que assiste ao contribuinte o direito de indicar endereço para recebimento de intimações/notificações relativas ao processo em epígrafe. Assim, DEFIRO o presente pedido, por verificar que o contribuinte não mais está com sua inscrição ativa desde 28/12/2018, conforme tela abaixo:



InscriEstadual= 16.125.986-3	
GOVERNO DO ESTADO DA PARAÍBA SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA - SEFAZ GERÊNCIA DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS	
CHURRASCARIA CABO BRANCO LTDA - I.E. 16.125.986-3 CNPJ 03.502.717/0001-20	
Situação cadastral:	CANCELADO
Data da Situação Cadastral:	28/12/2018
Portaria 02218/2018/CAD - Portaria de Situação Cadastral - Cancelamento - MUDANÇA DE ENDEREÇO SEM COMUNICAÇÃO AO FISCO	
- Início das atividades operacionais na SER-PB:	10/12/1999
- Criação do Processo:	
- Jurisdição (Elem. Organiz.):	CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA SEFAZ
- Regime de apuração:	PESSOA NORMAL
Dados Cadastrais - trazidos pelo contribuinte	

Passemos ao mérito.

OMISSÃO DE VENDAS (OPERAÇÃO CARTÃO DE CRÉDITO)

No caso vertente, versam os autos sobre a acusação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido por ter declarado o valor de suas vendas tributáveis em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito e débito, autoriza a presunção de falta de recolhimento do imposto, nos termos dos artigos 158, I, e 160, I, c/c o art. 646, V, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores, *in verbis*:

Redações vigentes à época dos fatos:

Art. 158. Os contribuintes, excetuados os produtores agropecuários, emitirão Nota Fiscal, modelos 1 ou 1-A, Anexos 15 e 16:

I - sempre que promoverem saída de mercadorias;

Art. 160. A nota fiscal será emitida:

I - antes de iniciada a saída das mercadorias;

Art. 646. O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de **declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.**

Parágrafo único. A presunção de que cuida este artigo aplica-se igualmente a qualquer situação em que a soma das despesas, pagamentos de títulos, salários, retiradas, pró-labore, serviços de terceiros, aquisição de bens em geral e outras aplicações do contribuinte seja superior à receita do estabelecimento.

Nova redação dada ao art. 646 pelo art. 1º do Decreto nº 32.718/12 (DOE de 25.01.12).

Art. 646. O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa e bancos, suprimentos a caixa e bancos não comprovados ou a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de **declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou de prestações de serviços sem o recolhimento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.**

Parágrafo único. A presunção de que cuida este artigo aplica-se, igualmente, a qualquer situação em que a soma dos desembolsos no exercício seja superior à receita do estabelecimento, levando-se em consideração os saldos inicial e final de caixa e bancos, assim como a diferença tributável verificada no levantamento da Conta Mercadorias, quando do arbitramento do lucro bruto ou da comprovação de que houve saídas de mercadorias de estabelecimento industrial em valor inferior ao Custo dos Produtos Fabricados ou Vendidos, conforme o caso.

Nova redação dada ao art. 646 pelo art. 1º do Decreto nº 33.047/12 (DOE de 23.06.12).

Art. 646. Autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem o recolhimento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção:

I – o fato de a escrituração indicar:

- a) insuficiência de caixa;
- b) suprimentos a caixa ou a bancos, não comprovados;

II – a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes;

III – qualquer desembolso não registrado no Caixa;

IV – a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas;

V – declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito.

Parágrafo único. A presunção de que cuida este artigo aplica-se, igualmente, a qualquer situação em que a soma dos desembolsos no exercício seja superior à receita do estabelecimento, levando-se em consideração os saldos inicial e final de

caixa e bancos, bem como, a diferença tributável verificada no levantamento da Conta Mercadorias, quando do arbitramento do lucro bruto ou da comprovação de que houve saídas de mercadorias de estabelecimento industrial em valor inferior ao Custo dos Produtos Fabricados, quando da transferência ou venda, conforme o caso. (Grifos nosso)

Pois bem. É cediço que na execução das auditorias decorrentes deste tipo de procedimento fiscal, o Fisco compara as vendas declaradas ao Fisco Estadual pelos contribuintes, com as informações prestadas pelas administradoras de cartões de crédito/débito, identificando divergências que indicam, presumivelmente, que houve omissão de saídas de mercadorias tributáveis, ressalvando ao contribuinte provar a improcedência da presunção. Entendimento emergente do artigo 646 do RICMS, supramencionado.

Assim, para que seja considerada regular a constituição do crédito tributário, deve ficar demonstrada a diferença entre os valores das informações prestadas pelas administradoras de cartões de crédito/débito e os valores das vendas informados/declarados pela empresa. No caso, a atuada, quando da apresentação de sua impugnação, bem como, do recurso voluntário, alegou que *“Devido a problemas técnicos relacionados com a geração do arquivo para transmissão das obrigações acessórias ECF – ICMS relativas às competências de 01/2013, 02/2013, 03/2013, 06/2013, 02/2014, 03/2014, 05/2014, 06/2014 e 07/2014, sem constar, entretanto, informações alusivas aos recebimentos relativos a cartões de crédito e débito, todavia, como já citado, os mesmos se encontram devidamente localizados nas informações relativas ao ECF.”*

Por sua vez, a diligente julgadora monocrática, após análise dos relatórios extraídos do Sistema ATF, bem como dos documentos juntados às fls. 28 a 30, verificou que para os períodos atuados de 02/2014 e 03/2014 existe entrega da EFD Substituta, respectivamente, em 02/12/2014 e 18/12/2014, cuja retificação dos valores de vendas declaradas ocorreram antes do contribuinte ser notificado do procedimento fiscal.

Consoante Mapa Resumo do ECF, anexado às fls. 31 a 37, para os referidos meses, tem-se que os valores de vendas declaradas pelo contribuinte superaram as vendas informadas pela operadora de cartão de crédito/débito, vejamos:

PERÍODO	ORIGEM	ENTREGA	FATURAMENTO DECLARADO	OPERAÇÃO CARTÃO*	DIFERENÇA
02/2014	EFD - Substituta	02/12/2014	R\$ 687.325,47	R\$ 491.199,56	0,00
03/2014	EFD - Substituta	18/12/2014	R\$ 820.091,41	R\$ 599.318,41	0,00

*Conforme os valores apurados pela fiscalização, às fls. 09 dos autos.

Desta forma, no caso dos períodos acima citados, restou demonstrado a inexistência da diferença encontrada pela fiscalização, haja vista os valores de vendas declarados pelo contribuinte, superaram as declarações advindas das prestadoras de cartão de crédito/débito, não havendo, portanto, diferença tributável a cobrar.

Quanto aos demais períodos atuados, as alterações na escrita fiscal do contribuinte após o início do procedimento fiscal, não podem aqui serem consideradas como prova a seu favor, pois o mesmo não agiu com espontaneidade, tendo em vista a não apresentação dos Arquivos EFD substitutas e retificadoras, com as correções dos valores de vendas declaradas pelo Fisco.

Repise-se que, para a retificação da EFD, a condição de espontaneidade em relação à documentação supostamente alterada só se satisfaz até o momento do conhecimento, por parte do contribuinte, do início da ação fiscal.

Diante dos fatos apresentados, resta evidenciada a impossibilidade de reconhecimento da espontaneidade por parte do recorrente, o que impede sejam admitidas as informações prestadas extemporaneamente pelo contribuinte como provas aptas a afastar a ocorrência do ilícito fiscal.

Neste norte, faz-se necessária a análise do artigo 138, § único, do CTN, e art. 157, § único, da Lei nº 10.094/13, que tratam da denúncia espontânea. Veja-se:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa da apuração.

Parágrafo Único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Da mesma forma, o artigo 157, do Capítulo IV, da Lei nº 10.094/2013:

Art. 157. A responsabilidade por infração decorrente do não cumprimento de obrigação tributária será excluída pela denúncia espontânea acompanhada do pagamento do tributo devido e de juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou ação fiscal relacionada com o período em que foi cometida a infração, exceto nos casos em que dispuser a legislação. (Grifo nosso).

Diante dos fatos apresentados, resta evidenciada a impossibilidade de reconhecimento da espontaneidade por parte do recorrente, o que impede sejam admitidas as informações prestadas extemporaneamente pelo contribuinte como provas aptas a afastar a ocorrência do ilícito fiscal.

Porém, verifica-se que a atividade desenvolvida pelo contribuinte é a estabelecida no (CNAE 5611-2/01), enquadrando-se, portanto, nas subclasses contempladas pelo benefício fiscal referente ao fornecimento de refeições por RESTAURANTES, BARES E SEUS RESPECTIVOS SIMILARES.

O referido benefício pode ser verificado da seguinte tabela, extraída da Comissão Nacional de Classificação (CONCLA), que devem ser obedecidas pelos estabelecimentos, em conformidade com o disposto no art. 48 do RICMS/PB¹:

¹ **RICMS/PB**

Art. 48. Os estabelecimentos adotarão os códigos de atividades econômicas que compõem a Classificação Nacional de Atividades Econômicas-Fiscal - CNAE – Fiscal, disponível no “site” <http://www.cnae.ibge.gov.br>, aprovada por resolução do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE e da Comissão Nacional de Classificação – CONCLA, e enquadrar-se-ão em uma das seguintes classes, na sua atividade principal, e uma ou mais, na sua atividade secundária (Ajuste SINIEF 02/99):
(...)

Seção:	I	ALOJAMENTO E ALIMENTAÇÃO
Divisão:	56	ALIMENTAÇÃO
Grupo:	561	RESTAURANTES E OUTROS SERVIÇOS DE ALIMENTAÇÃO E BEBIDAS
Classe:	5611-2	RESTAURANTES E OUTROS ESTABELECIMENTOS DE SERVIÇOS DE ALIMENTAÇÃO E BEBIDAS
	5611-2/01	RESTAURANTES E SIMILARES

Dessa forma, faz-se necessário alterar o resultado apurado na sentença de primeiro grau, tendo em vista que a atividade de fornecimento de alimentação realizada pelo sujeito passivo é objeto de incidência do ICMS, porém com os benefícios fiscais previstos no art. 34, IV², do RICMS/PB, e no art. 1º, do Decreto nº 33.657/2012, possuindo todos os requisitos necessários para a fruição do benefício, sendo este o entendimento adotado de forma majoritária pela Segunda Câmara de Julgamento, a exemplo do Acórdão de nº 242/2018, da lavra desta Relatora. Vejamos:

OMISSÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. CONTA MERCADORIAS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. PRELIMINAR DE NULIDADE AFASTADA. DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA. **REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO EM 30% PARA FORNECIMENTO DE REFEIÇÕES POR BARES E RESTAURANTES.** REFORMADA A SENTENÇA RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE.

- A ocorrência de omissão de saída de mercadorias tributáveis verificada nas Contas Mercadorias e Levantamento Financeiro enseja a presunção de não recolhimento do ICMS, em conformidade com a legislação correlata.
- Fiscalização que procedeu corretamente com os lançamentos, nos termos da do art. 142 do Código Tributário Nacional. Não ocorrência de prejuízos à defesa do contribuinte.
- **Benefício fiscal do art. 34, IV, do RICMS aplicável à espécie. Inexistência de fundamento legal para sua exclusão, ainda que verificada omissão de saída de mercadorias tributáveis.**

Sendo assim, considerando a necessidade de adequação do crédito tributário ao caso concreto, o crédito tributário devido pelo contribuinte, em razão da autuação, passa a ser calculado na maneira da tabela abaixo:

² RICMS/PB

Art. 34. A base de cálculo do imposto será reduzida:

(...)

IV - até 30 de abril de 2000, 30% (trinta por cento), no fornecimento de refeição promovido por bares, restaurantes e estabelecimentos similares, assim como na saída promovida por empresas preparadoras de refeições coletivas, excetuando, em quaisquer das hipóteses, o fornecimento ou a saída de bebidas (Convênios ICMS 09/93, 67/97, 121/97, 23/98 e 05/99). (g.n.)

Decreto nº 33.657/2012

Art. 1º Até 31 de dezembro de 2014, fica reduzida a base de cálculo do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS de forma que a carga tributária seja equivalente a 2,4% (dois inteiros e quatro décimos por cento) sobre o valor do fornecimento de refeições efetuadas por bares, restaurantes e estabelecimentos similares, bem como, na saída promovida por empresas preparadoras de refeições coletivas, excetuando, em qualquer das hipóteses, o fornecimento ou a saída de bebidas (Convênio ICMS 91/12).

Parágrafo único. Na fruição do benefício de que trata o “caput” é vedado o aproveitamento de qualquer crédito fiscal, assim também a apropriação de outros créditos provenientes de suas operações de aquisição, inclusive do ativo imobilizado, energia elétrica ou do material para uso ou consumo, bem como a acumulação com qualquer outro benefício fiscal previsto na legislação. (g.n.)

PERÍODO	BC I.A.	CANCELADO EM 1ª INSTÂNCIA	BC FINAL	REDUÇÃO 30%	ALÍQ.	ICMS	MULTA	TOTAL
jan/13	R\$622.574,75	-	R\$622.574,75	R\$435.802,33	17,00%	R\$74.086,40	R\$74.086,40	R\$148.172,79
fev/13	R\$505.065,94	-	R\$505.065,94	R\$353.546,16	17,00%	R\$60.102,85	R\$60.102,85	R\$120.205,69
mar/13	R\$277.586,02	-	R\$277.586,02	R\$194.310,21	17,00%	R\$33.032,74	R\$33.032,74	R\$66.065,47
jun/13	R\$168.707,30	-	R\$168.707,30	R\$118.095,11	17,00%	R\$20.076,17	R\$20.076,17	R\$40.152,34
fev/14	R\$76.634,46	R\$76.634,46	R\$0,00	R\$0,00	17,00%	R\$0,00	R\$0,00	R\$0,00
mar/14	R\$127.054,52	R\$127.054,52	R\$0,00	R\$0,00	17,00%	R\$0,00	R\$0,00	R\$0,00
mai/14	R\$509.050,32	-	R\$509.050,32	R\$356.335,22	17,00%	R\$60.576,99	R\$60.576,99	R\$121.153,98
jun/14	R\$471.014,28	-	R\$471.014,28	R\$329.710,00	17,00%	R\$56.050,70	R\$56.050,70	R\$112.101,40
jul/14	R\$75.044,96	-	R\$75.044,96	R\$52.531,47	17,00%	R\$8.930,35	R\$8.930,35	R\$17.860,70
	R\$2.832.732,55	R\$203.688,98	R\$2.629.043,57	R\$1.840.330,50		R\$312.856,18	R\$312.856,18	R\$625.712,37

Com esses fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso hierárquico por regular e o voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo desprovimento de ambos, alterando, de ofício, quanto aos valores, a decisão proferida pela primeira instância, declarando parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.000000004/2015-10 (fls. 3/4), lavrado em 02/01/2015, contra a empresa CHURRASCARIA CABO BRANCO LTDA (CCICMS nº 16.125.986-3), declarando devido o crédito tributário no valor de **R\$ 625.712,37 (seiscentos e vinte e cinco mil, setecentos e doze reais e trinta e sete centavos)**, sendo R\$ 312.856,18 (trezentos e doze mil, oitocentos e cinquenta e seis reais e dezoito centavos) de ICMS, por infringência aos arts. 158, I, 160, I, c/fulcro art. 646, V, todos do RICMS/PB, e R\$ 312.856,18 (trezentos e doze mil, oitocentos e cinquenta e seis reais e dezoito centavos) de multa por infração, arrimada no art. 82, V, “a”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que *cancelo*, por indevido, o *quantum* de R\$ 337.416,67 (trezentos e trinta e sete mil, quatrocentos e dezesseis reais e sessenta e sete centavos), sendo R\$ 168.708,34 (cento e sessenta e oito mil, setecentos e oito reais e trinta e quatro centavos) de ICMS e o mesmo montante de multa por infração, pelas razões supramencionadas.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, as quais também devem ser remetidas ao advogado Acrísio Netônio de Oliveira Soares, OAB/PB 16.853, com endereço na Avenida Engenheiro Clodoaldo Gouveia, 87, Centro, João Pessoa – PB.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 30 de março de 2021.

Maíra Catão da Cunha Cavalcanti Simões
 Conselheira Relatora

Processo nº 0001892015-2

TRIBUNAL PLENO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

1ª Recorrida: CHURRASCARIA CABO BRANCO LTDA

2ª Recorrente: CHURRASCARIA CABO BRANCO LTDA

Advogado: Sr.º ACRÍSIO NETÔNIO DE OLIVEIRA SOARES, inscrito na OAB/PB Nº 16.853

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: ROBERTO BASTOS PAIVA

Relator: CONS.ª MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES

Relator do voto vista: CONS.º PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON

OMISSÃO DE VENDAS - OPERAÇÕES COM CARTÕES DE CRÉDITO E/OU DÉBITO - DENÚNCIA CONFIGURADA - ART. 34, IV DO RICMS C/C ART. 1º DO DECRETO Nº 33.657/2012 - INAPLICABILIDADE - BENEFÍCIO CONDICIONADO.

- Declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores aos fornecidos pelas administradoras de cartões de crédito e débito autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do ICMS, ressalvado ao sujeito passivo a prova da improcedência da acusação.

- O art. 34, IV do RICMS/PB e o art. 1º do Decreto nº 33.657/2012 estabelecem redução de base de cálculo condicionada à exclusão de operações específicas, a saber, o fornecimento ou a saída de bebidas, inviabilizando a sua aplicação de forma irrestrita aos lançamentos lastreados na presunção de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis.

- Ajustes realizados pela julgadora singular decorrente do reconhecimento da espontaneidade de declarações do contribuinte nos períodos de fevereiro e março de 2014.

VOTO DIVERGENTE

Por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000004/2015-10, lavrado em 02 de janeiro de 2015 em desfavor da empresa CHURRASCARIA CABO BRANCO LTDA, inscrição estadual nº 16.125.986-3, o auditor fiscal responsável pelo procedimento fiscal denunciou o sujeito passivo de haver cometido a seguinte infração, *ipsis litteris*:

0563 - OMISSÃO DE VENDAS – OPERAÇÃO CARTÃO DE CRÉDITO E DÉBITO >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte omitiu saídas de

mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido por ter declarado o valor de suas vendas tributáveis em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito e débito.

Nota Explicativa OMISSÃO DE VENDAS NO PERÍODO DETECTADO ATRAVÉS DO COMPARATIVO CARTÃO DE CRÉDITO X EFD/GIM.

Em decorrência do fato acima delineado, o Representante Fazendário lançou, de ofício, crédito tributário na quantia total de R\$ 963.129,04 (novecentos e sessenta e três mil, cento e vinte e nove reais e quatro centavos) sendo R\$ 481.564,52 (quatrocentos e oitenta e um mil, quinhentos e sessenta e quatro reais e cinquenta e dois centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 158, I e 160, I, com fulcro no art. 646, V, todos do RICMS/PB e R\$ 481.564,52 (quatrocentos e oitenta e um mil, quinhentos e sessenta e quatro reais e cinquenta e dois centavos) de multa por infração, arrimada no art. 82, V, alíneas “a”, da Lei nº 6.379/96.

Após o devido tramite processual, os autos foram remetidos ao CRF-PB, oportunidade na qual foram distribuídos à Ilustre Conselheira Relatora Maíra Catão da Cunha Cavalcanti Simões, segundo os critérios regimentais, para apreciação e julgamento.

O processo foi incluído na pauta da 90ª Sessão de julgamento do Tribunal Pleno do CRF-PB, realizada em 30 de março de 2021, tendo a Conselheira Relatora apresentado seu voto para alterar, de ofício, a decisão recorrida com base no reconhecimento do benefício fiscal contido no art. 34, IV do RICMS/PB.

Em apertadas linhas, é possível afirmar que o entendimento da Nobre Relatora estava lastreado na premissa segundo a qual todos os requisitos necessários para a fruição do benefício foram cumpridos, senão veja-se as seguintes passagens do Voto apresentado:

Porém, verifica-se que a atividade desenvolvida pelo contribuinte é a estabelecida no (CNAE 5611-2/01), enquadrando-se, portanto, nas subclasses contempladas pelo benefício fiscal referente ao fornecimento de refeições por RESTAURANTES, BARES E SEUS RESPECTIVOS SIMILARES.

O referido benefício pode ser verificado da seguinte tabela, extraída da Comissão Nacional de Classificação (CONCLA), que devem ser obedecidas pelos estabelecimentos, em conformidade com o disposto no art. 48 do RICMS/PB³:

Seção:	I	ALOJAMENTO E ALIMENTAÇÃO
Divisão:	56	ALIMENTAÇÃO
Grupo:	561	RESTAURANTES E OUTROS SERVIÇOS DE ALIMENTAÇÃO E BEBIDAS
Classe:	5611-2	RESTAURANTES E OUTROS ESTABELECIMENTOS DE SERVIÇOS DE ALIMENTAÇÃO E BEBIDAS
	5611-2/01	RESTAURANTES E SIMILARES

Dessa forma, faz-se necessário alterar o resultado apurado na sentença de primeiro grau, tendo em vista que a atividade de fornecimento de alimentação realizada pelo sujeito passivo é objeto de incidência do ICMS, porém com os benefícios fiscais previstos no art. 34, IV⁴, do RICMS/PB, e no art. 1º, do Decreto nº 33.657/2012,

³ RICMS/PB Art. 48. Os estabelecimentos adotarão os códigos de atividades econômicas que compõem a Classificação Nacional de Atividades Econômicas-Fiscal - CNAE – Fiscal, disponível no “site” <http://www.cnae.ibge.gov.br>, aprovada por resolução do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE e da Comissão Nacional de Classificação – CONCLA, e enquadrar-se-ão em uma das seguintes classes, na sua atividade principal, e uma ou mais, na sua atividade secundária (Ajuste SINIEF 02/99):

⁴ RICMS/PB

Art. 34. A base de cálculo do imposto será reduzida:

possuindo todos os requisitos necessários para a fruição do benefício, sendo este o entendimento adotado de forma majoritária pela Segunda Câmara de Julgamento, a exemplo do Acórdão de nº 242/2018, da lavra desta Relatora. Vejamos:

Após ouvir com atenção ao voto proferido, no momento da votação apresentei, com a devida vênia, discordância quanto a este tópico, uma vez que entendo que o benefício citado não deve ser aplicado de forma irrestrita, pois os dispositivos normativos apresentam condicionante para o gozo do privilégio fiscal⁵.

Vale recordar que a natureza jurídica da redução de base de cálculo já foi abordada de forma recorrente pelo Supremo Tribunal Federal, sendo pacífico o entendimento segundo o qual se trata de espécie de isenção parcial (a exemplo, na ADI nº 2.320/SC⁶ e no RE 635.688/2014⁷).

(...)

IV - até 30 de abril de 2000, 30% (trinta por cento), no fornecimento de refeição promovido por bares, restaurantes e estabelecimentos similares, assim como na saída promovida por empresas preparadoras de refeições coletivas, excetuando, em quaisquer das hipóteses, o fornecimento ou a saída de bebidas (Convênios ICMS 09/93, 67/97, 121/97, 23/98 e 05/99). (g.n.)

Decreto nº 33.657/2012

Art. 1º Até 31 de dezembro de 2014, fica reduzida a base de cálculo do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS de forma que a carga tributária seja equivalente a 2,4% (dois inteiros e quatro décimos por cento) sobre o valor do fornecimento de refeições efetuadas por bares, restaurantes e estabelecimentos similares, bem como, na saída promovida por empresas preparadoras de refeições coletivas, excetuando, em qualquer das hipóteses, o fornecimento ou a saída de bebidas (Convênio ICMS 91/12).

Parágrafo único. Na fruição do benefício de que trata o “caput” é vedado o aproveitamento de qualquer crédito fiscal, assim também a apropriação de outros créditos provenientes de suas operações de aquisição, inclusive do ativo imobilizado, energia elétrica ou do material para uso ou consumo, bem como a acumulação com qualquer outro benefício fiscal previsto na legislação. (g.n.)

⁵ Convém recordar a abrangência dos privilégios fiscais: “Privilégios fiscais é uma expressão ampla que abrange a imunidade genérica, a não incidência legalmente qualificada, a isenção, a concessão de crédito fiscal, a redução da base de cálculo, a dilação do prazo de pagamento, enfim, tudo aquilo que, direta ou indiretamente, representa uma diminuição da carga tributária normal.”. Harada, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário – 27. Ed. rev. e atual. – São Paulo : Atlas, 2018.

⁶ EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI N. 11.362, DO ESTADO DE SANTA CATARINA. CONCESSÃO DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO OU DE ISENÇÃO. MANUTENÇÃO INTEGRAL DO CRÉDITO FISCAL RELATIVO À ENTRADA DE PRODUTOS VENDIDOS. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NO ARTIGO 155, § 2º, INCISO II, "a" e "b", DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. INOCORRÊNCIA. 1. A norma impugnada, ao assegurar o direito à manutenção do crédito fiscal em casos em que há redução da base de cálculo ou isenção, não afronta o princípio da não-cumulatividade. Ao contrário, viabiliza sua observância, em coerência com o disposto no artigo 32, II, do Convênio ICMS n. 36/92. 2. O artigo 155, § 2º, inciso II, "b" da CB prevê que a isenção ou não-incidência acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores, salvo determinação em contrário. A redução de base de cálculo é, segundo o Plenário deste Tribunal, espécie de isenção parcial, o que implica benefício fiscal e aplicação do preceito constitucional mencionado. Precedentes. 3. A disciplina aplicada à isenção estende-se às hipóteses de redução da base de cálculo. 4. Visando à manutenção do equilíbrio econômico e a evitar a guerra fiscal, benefícios fiscais serão concedidos e revogados mediante deliberação dos Estados-membros e do Distrito Federal. O ato normativo estadual sujeita-se à lei complementar ou a convênio [artigo 155, § 2º, inciso XII, "f"]. 5. O Convênio ICMS n. 36/92 autoriza, na hipótese dos autos, a manutenção integral do crédito, ainda quando a saída seja sujeita a redução da base de cálculo ou isenção --- § 7º da Cláusula 1ª do Convênio ICMS n. 36/92. 6. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente.

(ADI 2320, Relator(a): EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 15/02/2006, DJ 16-03-2007 PP-00019 EMENT VOL-02268-01 PP-00129 RDDT n. 140, 2007, p. 218-219)

⁷ Recurso Extraordinário. 2. Direito Tributário. ICMS. 3. Não cumulatividade. Interpretação do disposto art. 155, §2º, II, da Constituição Federal. Redução de base de cálculo. Isenção parcial. Anulação proporcional dos créditos relativos às operações anteriores, salvo determinação legal em contrário na legislação estadual. 4. Previsão em

Ora, tratando-se de norma isentiva, deve ser observado o comando do art. 111 do Código Tributário Nacional, que determina interpretação literal das normas que disponham sobre:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. (g.n.)

Ancorado nessas premissas, considero inadequado aplicar a redução de base de cálculo inserta no art. 34, IV do RICMS/PB e no Art. 1º do Decreto nº 33.657/2012 aos lançamentos lastreados na presunção de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, pois estas normas estabelecem privilégios fiscais condicionados, ou seja, que não sejam aplicadas as reduções de base de cálculo ao “fornecimento ou saída de bebidas”.

Com efeito, a imputação contida na exordial repousa na aplicação da presunção *juris tantum* de vendas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, conforme tipificado no art. 646 do RICMS-PB⁸, ante a comprovação de que existem diferenças entre os valores declarados pela empresa e os informados pelas operadoras de cartões de crédito/débito, indicando que, em momento anterior, ocorreu utilização de receita marginal.

Dessa forma, considerando que o contribuinte promoveu operações de saídas de mercadorias sem a devida emissão dos documentos fiscais, não há como viabilizar a aplicação de redução de base de cálculo condicionada a todas as operações pretéritas, sob pena de se ampliar o alcance do privilégio fiscal.

Registro que apresento a divergência por não existir pronunciamento anterior deste Tribunal Pleno, sendo o entendimento citado pela ilustre Relatora adotado pela antiga composição da Segunda Câmara de Julgamento. Por tal motivo, aproveito a oportunidade para transcrever apontamentos ofertados, no Voto Vista proferido pelo Ilustre Conselheiro Petrônio Rodrigues Lima, no Processo nº 1794962016-1, que abordou de forma didática a questão:

convênio (CONFAZ). Natureza autorizativa. Ausência de determinação legal estadual para manutenção integral dos créditos. Anulação proporcional do crédito relativo às operações anteriores. 5. Repercussão geral. 6. Recurso extraordinário não provido.

(RE 635688, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 16/10/2014, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-030 DIVULG 12-02-2015 PUBLIC 13-02-2015)

⁸ Art. 646. Autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem o recolhimento do imposto, **ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção:** (g. n.)

I – o fato de a escrituração indicar:

a) insuficiência de caixa;

b) suprimentos a caixa ou a bancos, não comprovados;

II – a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes;

III – qualquer desembolso não registrado no Caixa;

IV – a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas; (g. n.)

V – declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito.

Parágrafo único. A presunção de que cuida este artigo aplica-se, igualmente, a qualquer situação em que a soma dos desembolsos no exercício seja superior à receita do estabelecimento, levando-se em consideração os saldos inicial e final de caixa e bancos, bem como, a diferença tributável verificada no levantamento da Conta Mercadorias, quando do arbitramento do lucro bruto ou da comprovação de que houve saídas de mercadorias de estabelecimento industrial em valor inferior ao Custo dos Produtos Fabricados, quando da transferência ou venda, conforme o caso.

Contudo, peço *venia* para discordar da redução da base de cálculo utilizada para o cálculo do imposto, relacionada a denúncia de omissão de vendas pretéritas, pela falta de lançamentos de notas fiscais de aquisição nos livros próprios, sob o fundamento de que o contribuinte faria *jus* ao benefício fiscal, por se tratar de atividade relacionada ao fornecimentos de refeições, de acordo com o art. 34, IV, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/96, relacionando-se a vendas pretéritas sem emissão de documentos fiscais. Vejamos o citado artigo:

Art. 34. A base de cálculo do imposto será reduzida:

IV - até 30 de abril de 2000, 30% (trinta por cento), no fornecimento de refeição promovido por bares, restaurantes e estabelecimentos similares, assim como na saída promovida por empresas preparadoras de refeições coletivas, excetuando, em quaisquer das hipóteses, o fornecimento ou a saída de bebidas (Convênios ICMS 09/93, 67/97, 121/97, 23/98 e 05/99).

Nos casos em que sejam apuradas omissões de vendas, entendo que não se aplica o referido benefício, pois, como toda e qualquer norma isentiva, há a obrigatoriedade de primeiro ocorrer a regra matriz de incidência⁹, em que nasce o vínculo obrigacional, para, aí sim, aplicar-se a dispensa do débito fiscal.

No caso em tela, a lei estabelece, por presunção relativa, conforme fundamentos no voto do Conselheiro Relator, de que a origem se deu por omissão de saídas de mercadorias tributáveis.

Na realidade, não se materializou as saídas pretéritas de mercadorias com emissão de documentos fiscais idôneos, ou seja, foram decorrentes de operações irregulares, sem o devido lançamento na época dos fatos geradores, que consubstanciava o vínculo obrigacional tributário para com o Estado. Não ocorreu o cumprimento da obrigação tributária, para que a norma isentiva pudesse ser aplicada.

Não se pode caracterizar uma **saída** de um estabelecimento, sem ser com notas fiscais. A redução de base de cálculo prevista para o caso em tela, obrigatoriamente tem que ser dada aos valores declarados em documentos fiscais regulares, sendo desnecessário que esta obrigação acessória, que origina o principal, venha expressa na norma, salvo, obviamente, se a legislação determinar que algum condicionante deva ser citado no corpo da nota fiscal.

Apenas para ilustrar este entendimento, o inciso III do art. 34 do RICMS/PB, prevê também a redução de base de cálculo de 30% nas saídas de rações, milho, e outros produtos destinados à alimentação animal ou à industrialização. Mas esta redução está condicionada a redução proporcional no preço do produto, e deve ser demonstrada expressamente no corpo da nota fiscal (art 34, §9, RICMS/PB)¹⁰. Neste caso, o legislador teve que dar ênfase para que seja demonstrado o condicionante na nota fiscal, sem a qual não haveria o benefício, muito menos sem a sua emissão. O próprio dispositivo ora em questão (art. 34, IV, RICMS/PB), traz exceções, "...fornecimento ou a saídas de bebidas", que só podem ser identificadas, obviamente, se houvesse a emissão de notas fiscais.

Assim, entendo que os benefícios fiscais foram concedidos pela lei para os contribuintes que cumprem regularmente com suas obrigações tributárias, e não para aqueles que cometeram a infração, sobretudo nas omissões de receitas, por presunção legal *juris tantum*, pois, nestes casos não houve emissão das notas fiscais

⁹ A regra-matriz de incidência tributária traz em seu antecedente a descrição do fato jurídico tributário e, em seu consequente, prescreve ao sujeito passivo o dever de levar dinheiro aos cofres públicos. Em outras palavras, ela prevê a hipótese de incidência tributária e a obrigação tributária dela decorrente.

A função do consequente da regra-matriz de incidência tributária, como se pode inferir, é trazer os critérios para que determine como poderá ocorrer o cumprimento da obrigação tributária. Para tanto, nela se identificam os sujeitos ativos e passivos da obrigação – critério pessoal –, bem como o objeto da prestação pecuniária a ser cumprida – critério quantitativo.

(CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 353. *apud* MORAES, Eliardo Soares. *Conceitos acerca da Regra-matriz de incidência, obrigação tributária e sujeição passiva à luz do Direito Tributário*. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 04 abr. 2016. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.55557&seo=1>>. Acesso em: 22 mar. 2019).

¹⁰ § 9º Para efeito de fruição dos benefícios de que trata o inciso II e III, fica o estabelecimento vendedor obrigado a deduzir do preço da mercadoria o valor correspondente ao imposto dispensado, demonstrando-se expressamente na nota fiscal a respectiva dedução.

pretéritas, para que o sujeito passivo da obrigação tributária fizesse jus ao benefício da isenção, conforme acima comentado.

Observo que o principal argumento dos nobres conselheiros que opõe ao deste relator, cujo entendimento é respeitado por este relator, é a literalidade da norma, esculpida no artigo 111 do CTN. Pois bem. A redução de base de cálculo, aqui tratada como isenção parcial, conforme jurisprudência dos tribunais superiores, é hipótese de exclusão de crédito tributário, tratada no art. 111 do CTN.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

O conseqüente da regra-matriz de incidência, que é o que prescreve a obrigação tributária dela decorrente, no caso em tela, ocorre na saída de mercadorias, materializada pela emissão de notas fiscais, que garantem o cumprimento da obrigação principal. A literalidade ali prevista é no sentido de evitar interpretações extensivas que ampliem o alcance da norma isentiva, não impedindo o uso de outros métodos interpretativos na aplicação da norma excludente.

Segundo Alexandre Ricardo (2017, pág. 310) a redação utilizada na elaboração do art. 111 do CTN "... ao afirmar que a interpretação de certas normas deveria ser feita literalmente, o legislador não quis afirmar ser impossível a utilização dos critérios teleológico, histórico e sistemático."

Tal posição doutrinária é corroborada pelo Superior Tribunal de Justiça, que teve a oportunidade de manifestar-se quanto ao dispositivo legal em comento, no seguinte sentido:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CÂMBIO NAS IMPORTAÇÕES. DECRETO LEI N 2.434, DE 19 DE MAIO DE 1988, ARTIGO. 6. A isenção tributária, como o poder de tributar, decorre do jus imperii estatal. Desde que observadas as regras pertinentes da Constituição Federal, pode a lei estabelecer critérios para o auferimento da isenção, como no caso in judicio. O real escopo do artigo 111 do CTN não é o de impor a interpretação apenas literal – a rigor impossível – mas evitar que a interpretação extensiva ou outro qualquer princípio de hermenêutica amplie o alcance da norma isentiva. Recurso provido, por unanimidade. (Resp 14.400/SP, 1ª Turma., Relator. Ministro. Demócrito Reinaldo, j.em 20-11-1991)

Diante do posicionamento acima, entendo que a literalidade inculpada no artigo 111 do CTN, não impede outras formas de interpretação definidas pela Hermenêutica Jurídica, desde que não haja extensão do benefício fiscal estabelecido na norma.

(...)

Assim, no entender desta relatoria, conceder o benefício fiscal da redução de base de cálculo aos créditos tributários decorrentes de saídas omissas de mercadorias é beneficiar indevidamente àqueles que estão à margem do cumprimento de suas obrigações tributárias, que não materializaram as efetivas saídas de mercadorias, com a devida emissão de notas fiscais idôneas. Entendo estar violando o próprio Princípio da Legalidade, além de outros Princípios que não podem ficar à margem do aplicador da lei, como os da Igualdade, Razoabilidade, Igualdade, Isonomia Tributária, e por tal motivo, repiso, a literalidade das isenções tributárias deve ser aplicada ao direito excludente, como deve ser interpretada a norma do art. 111 do CTN.

Destarte, é inaplicável o benefício fiscal àqueles que estão à margem do cumprimento das suas obrigações tributárias, ou seja, aplicar a norma da isenção, sem a materialização da prestação pecuniária para com o Estado, a ser realizado pelo sujeito passivo, ou seja, o conseqüente da regra-matriz de incidência tributária, acima citado.

E nada mais justo, pois se assim não fosse, estaríamos sob o argumento de que tem que estar expresso na norma que tal benefício não pode ser concedida, é interpretar de maneira a não impedir a construção de uma sociedade justa, e de aplicar o Princípio da Isonomia ou da Igualdade Tributária, ou seja, tratar de forma igual contribuintes que se encontrem em situação de igualdade jurídica, e não tratar igual

aqueles em situação de desigualdade, do contrário, estaríamos dando benefício tributário inclusive para aqueles que comercializam sem o devido Cadastro de Contribuinte do ICMS.

Diante do exposto, entendo que não é cabível a aplicação do privilégio fiscal citado pela nobre Relatora, devendo ser mantido o crédito tributário com a seguinte composição:

INFRAÇÃO	PERÍODO	ICMS	MULTA	CRÉDITO DEVIDO
OMISSÃO DE VENDAS- OPERAÇÃO CARTÃO DE CRÉDITO E DÉBITO	01/01/2013	105.837,71	105.837,71	211.675,42
	01/02/2013	85.861,21	85.861,21	171.722,42
	01/03/2013	47.189,62	47.189,62	94.379,24
	01/06/2013	28.680,24	28.680,24	57.360,48
	01/02/2014	-	-	-
	01/03/2014	-	-	-
	01/05/2014	86.538,55	86.538,55	173.077,10
	01/06/2014	80.072,42	80.072,42	160.144,84
01/07/2014	12.757,64	12.757,64	25.515,28	
TOTAL		446.937,39	446.937,39	893.874,78

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo desprovimento de ambos para manter inalterada a decisão recorrida e julgar parcialmente procedente o Auto de Infração nº 93300008.09.00000004/2015-10, lavrado em 02 de janeiro de 2015 em desfavor da empresa CHURRASCARIA CABO BRANCO LTDA, inscrição estadual nº 16.125.986-3, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 893.874,78 (oitocentos e noventa e três mil, oitocentos e setenta e quatro reais e setenta e oito centavos), sendo R\$ 446.937,39 (quatrocentos e quarenta e seis mil, novecentos e trinta e sete reais e trinta e nove centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 158, I e 160, I c/c o artigo 646, V todos do RICMS/PB e R\$ 446.937,39 (quatrocentos e quarenta e seis mil, novecentos e trinta e sete reais e trinta e nove centavos) a título de multa por infração, com fulcro no artigo 82, V, “a”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que mantenho cancelada a quantia de R\$ 69.254,26 (sessenta e nove mil, duzentos e cinquenta e quatro reais e vinte e seis centavos).

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora.

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência em 30 de março de 2021.

Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon
Conselheiro Relator do Voto Divergente