

**A. I. N°** - 269275.0004/10-0  
**AUTUADO** - PEREIRA & FONSECA LTDA.  
**AUTUANTE** - JOSÉ RICARDO SANTOS CORREIA DA CUNHA  
**ORIGEM** - INFAZ PAULO AFONSO  
**INTERNET** - 27/03/2012

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0033-03/12**

**EMENTA: ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias tributáveis não escrituradas. Não ficou comprovado o registro das notas fiscais no livro fiscal do estabelecimento autuado. Mantida a exigência fiscal. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o pagamento na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas aquisições de mercadorias para comercialização, não enquadradas na substituição tributária. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. CUPONS FISCAIS. DIFERENÇA NO CONFRONTO ENTRE OS VALORES INFORMADOS PELA OPERADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO E OS VALORES LANÇADOS NOS DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A diferença apurada entre o valor das vendas registradas em cartão de crédito e o valor informado pela administradora do cartão indica que o sujeito passivo efetuou vendas sem emissão do documento fiscal correspondente. Refeitos os cálculos, o imposto apurado ficou reduzido. 4. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO Saldo credor da conta “caixa” indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. Refeitos os cálculos, computando-se o crédito presumido vigente à época dos fatos, o débito originalmente apurado ficou reduzido. Rejeitada a preliminar de nulidade e de decadência. Retificada a multa indicada na infração 02. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime, exceto quanto à multa da infração 02.**

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/06/2010, refere-se à exigência de R\$35.616,90 de ICMS, acrescido das multas de 50% e 70%, além de penalidade por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$751,15, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa de 10% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$751,15.

Infração 02: Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa de pequeno porte não optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias de fora do Estado, nos meses de setembro e outubro de 2007. Valor do débito: R\$751,16. Multa de 50%.

Infração 03: Omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de Vanda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, nos meses de janeiro, março, maio, junho, agosto, setembro e outubro de 2005; janeiro a julho, setembro a novembro de 2006; janeiro, abril, maio, julho, setembro e outubro de 2007. Valor do débito: R\$2.810,72.

Infração 04: Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de caixa, nos meses de janeiro a maio e julho de 2005. Valor do débito: R\$32.055,02. Multa de 70%.

O autuado apresentou impugnação (fls. 265 a 276), informando que tem como objeto social desenvolver atividades de comércio varejista de tecidos – CNAE 47.55-5-01, sempre se manteve cumpridor das suas obrigações para com o Fisco, inclusive emitindo os documentos fiscais referentes às entradas e saídas de mercadorias, procedendo às anotações fiscais e contábeis nos livros competentes, bem como recolhendo os tributos devidos. Transcreve as infrações e os dispositivos da legislação tributária, considerados infringidos. Alega que no aspecto formal, o Auto de Infração não merece prosperar, porque as planilhas foram elaboradas pelo autuante sem dados precisos o suficiente para apontar a infração. Diz que na forma do art. 173, I, do Código Tributário Nacional, houve decadência em relação a alguns fatos geradores, especialmente aqueles que tenham ocorrido antes de julho/2005. Afirma que no aspecto material, o Auto de Infração é improcedente vez que em nenhuma das infrações apontadas houve praticada pelo defendente.

No mérito, quanto às infrações 01 e 02 alega que estas infrações fazem referência às Notas Fiscais de n. 25.490 e 221.124. Contudo, não houve ausência de registro no livro fiscal de mercadoria, nem mesmo ausência de recolhimento do ICMS, na forma antecipada. O autuado salienta que se encontra estabelecido na cidade de Paulo Afonso/BA, e mantém filial na cidade de Aracaju/SE, inscrita no CNPJ sob o nº 14.933.048/0006-71, sendo sua contabilidade realizada de forma centralizada. Diz que, por um equívoco, as citadas Notas Fiscais foram lançadas na filial do defendente, ao invés de terem sido lançadas na matriz, estabelecimento que deu origem ao fato gerador, conforme cópia que anexou aos autos. Entende que, no caso em tela, restou comprovado que não houve descumprimento da Lei, nem mesmo a intenção ou dolo de lesar o Fisco, até porque não deixou de cumprir com sua obrigação fiscal. Diz que isso demonstra que não houve intenção de burlar o fisco, até porque promoveu o registro fiscal e recolheu ICMS. Afirma que a infração deverá ser afastada, deixando assim de condenar o autuado na penalidade apontada no Auto de Infração.

Infração 03: Entende que também não merece prosperar esta infração, alegando não houve qualquer omissão de saída de mercadorias, nos períodos registrados. Diz que o autuante não levou em consideração o fato de existir vendas com pagamento através de cartão e crédito, cujo crédito do cliente muitas vezes não cobre o valor da compra. Neste caso, o cliente dá em pagamento, por uma mesma compra, cartão de crédito e dinheiro em espécie para completar o valor a pagar, por exemplo. Diz que basta um pouco de cautela para se observar que todos os registros anotados fazem referência às vendas, cuja forma de pagamento foi mista (cartão de

credito e moeda; cartão de crédito e cheque). Argumenta que o Fisco deveria ter notificado o Contribuinte para emitir os documentos fiscais, especificando a(s) saída(s) que por vez estivessem descobertas do registro fiscal obrigatório. Pede a nulidade do Auto de Infração, transcrevendo ementa do Acórdão nº 0174/99 e diz que não houve solicitação outras informações que pudessem viabilizar uma análise mais acurada e eficiente, antes de lavrar o Auto de Infração.

Infração 04: O defendente alega que embora somente tenha registrado as despesas, no livro fiscal, e tendo o caixa da empresa recorrente saldo positivo, isso se deve ao fato de os negócios da empresa estarem, também, garantidos através de empréstimos bancários realizados, conforme fazem prova os documentos que acostou aos autos. Salienta que as informações lançadas no balanço contábil da empresa, à época, demonstram saldo positivo em caixa. Diz que, em face das ponderações apresentadas, referentes aos vícios e incoerências apontados, o Auto de Infração não poderá subsistir por ser flagrantemente nulo e improcedente. Portanto, o defendente pede que o presente Auto de Infração seja julgado nulo e, no mérito, improcedente, por entender que não há correspondência entre as infrações apontadas e a realidade da movimentação contábil e fiscal da empresa.

O autuante, em sua informação fiscal às fls. 355/356 dos autos. Argumenta que no aspecto formal o Auto de Infração deve prosperar, porque as planilhas acostadas aos autos foram confeccionadas com clareza e minúcias suficientes para possibilitar ao contribuinte sua defesa, o que foi feito (demonstrando inequivocamente que o contribuinte entendeu os detalhes de cada infração), porém sem desconstituir o Auto de Infração. Contesta a alegação de decadência, dizendo que o prazo de 5 anos conta-se a partir de 1º de Janeiro de 2006 (1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado) e encerrar-se-á dia 1º de janeiro de 2011. Quanto às infrações 01 e 02, diz que o próprio contribuinte reconhece que as duas Notas Fiscais em questão não foram escrituradas no estabelecimento fiscalizado (e sim, por equívoco, escrituradas no estabelecimento filial, em Aracajú/SE). Lembra que o estabelecimento filial em questão encontra-se em outra Unidade da Federação. Por esta razão, cabe a multa aplicada (infração 01) porque as duas Notas Fiscais não foram efetivamente escrituradas no estabelecimento matriz e a antecipação parcial exigida (infração 02), haja vista que ao presente PAF não foi anexado pelo contribuinte nenhum documento com a comprovação de tal pagamento do ICMS antecipação parcial ao Estado da Bahia.

Infração 03: Esclarece que foram detectadas pela fiscalização, após exaustivo trabalho, que algumas vendas informadas pelas administradoras de cartões não foram lançadas nas operações de saídas do contribuinte (inicialmente totalizando R\$16.834,03). Diz que o contribuinte, conforme intimação, recebeu a notificação de que diversas vendas que as administradoras de cartões apontavam como suas não foram encontradas, tendo apresentado justificativa, relacionando algumas dessas saídas. Informa que a fiscalização aceitou esta justificativa, restando, porém, algumas vendas sem comprovação de saída. As vendas que não foram comprovadas pelo contribuinte foram lançadas na planilha final (que integra o Auto de Infração às folhas 12 e 13 deste processo – totalizando R\$2.810,72).

Infração 04: Informa que a auditoria da conta caixa levou em consideração o livro Caixa escriturado pelo próprio contribuinte, onde consta o saldo inicial (folha 45 do processo) e os pagamentos efetuados (lançamentos a crédito). Foram consideradas todas as vendas do contribuinte em cada mês como vendas à vista, encontrando-se ainda assim alguns meses em que o saldo da conta caixa apresentou credor, sendo reclamado o imposto. Finaliza, pedindo a procedência do presente Auto de Infração.

Considerando que não constavam no PAF as cópias do Relatório Diário de Operações TEF, esta 3ª Junta de Julgamento Fiscal converteu o presente processo em diligência à Infaz de origem (fls. 359/360) para que o autuante juntasse o mencionado relatório. Quanto à infração 04, foi solicitado que o autuante intimasse o defendente para comprovar o recebimento dos valores tomados a título de empréstimo. Se os empréstimos fossem comprovados, que refizesse o levantamento

fiscal computando os respectivos valores nas datas efetivas de ingresso dos recursos. Que anexasse ao presente processo, os demonstrativos analíticos relativos aos pagamentos e recebimentos efetuados pelo autuado, computados no levantamento de movimentação financeira da empresa.

O autuante prestou informação fiscal à fl. 363, dizendo que o contribuinte declarou que recebeu a planilha comparativa de vendas por meio de cartões, o Relatório de Informações TEF Anual e o Relatório Diário de Operações TEF. Diz que em nenhum momento o contribuinte comprovou o efetivo recebimento de valores que diz ter tomado por empréstimo, e mesmo que o fizesse não foi comprovado que estes valores foram usados para cobrir eventual saldo credor, uma vez que o contribuinte possui filial com a mesma razão social em Sergipe. Quanto aos demonstrativos analíticos referentes aos recebimentos e pagamentos, o autuante esclarece que considerou como débito em cada mês a venda total registrada no livro de saídas e considerou como créditos as despesas constantes no livro Caixa, apresentado pelo contribuinte, cujos valores estão discriminados entre as folhas 43 e 261. Finaliza, pedindo a procedência do presente Auto de Infração. Juntou às fls. 364 a 394 o Relatório Diário Operações TEF.

Intimado da informação fiscal, o autuante apresentou manifestação às fls. 397 a 403, alegando que o presente Auto de Infração não merece prosperar, porque as planilhas foram confeccionadas pelo autuante sem dados precisos o suficiente para apontar a infração. Quanto às infrações 01 e 02, alega que não houve ausência de registro no livro fiscal nem mesmo ausência de recolhimento do ICMS. Informa que o estabelecimento autuado funciona na cidade de Paulo Afonso – Bahia, e mantém filial na cidade de Aracaju – SE, sendo sua contabilidade realizada de forma centralizada. Por equívoco, as notas fiscais objeto da autuação foram lançadas na filial, ao invés de terem sido lançadas na matriz. Diz que não houve intenção de burlar o fisco, haja vista que promoveu o registro e recolheu o ICMS. Quanto à infração 03, alega que não houve qualquer omissão de saídas. Diz que o autuante não levou em consideração o fato de existir venda com pagamento através de cartão de crédito, cujo crédito do cliente não cobre o valor da compra. Neste caso, o cliente, por uma mesma compra, paga uma parte em dinheiro para completar o valor total a pagar. Em relação à infração 04, o defendente alega que acostou aos autos a comprovação dos empréstimos tomados, por meio de contratos firmados com instituições bancárias. Diz que anexou aos autos extratos bancários relativos às movimentações que fazem referência aos empréstimos tomados e despesas com os citados empréstimos. Assegura que as duplicatas que anexou ao presente processo comprovam que os pagamentos realizados com os saldos das contas bancárias ou valores tomados de empréstimos foram utilizados ou investidos nos pagamentos de despesas do defendente. Afirma, também, que de acordo com os Balanços Contábeis já constantes dos autos não mais devem pairar dúvida quanto à existência de saldo positivo de caixa. Salienta que o movimento integral de caixa imprime operações de entradas e saídas de numerários, tanto da recorrente (matriz) quanto da filial (em Aracaju – SE), por exigência da Receita Federal do Brasil. Afirma que é impossível para o Fisco da Bahia fiscalizar movimentos de estabelecimentos sediados em outros Estados. Em face dos argumentos apresentados, entende que este item da autuação é nulo e improcedente.

À fl. 726, esta 3ª Junta de Julgamento Fiscal converteu o presente processo em diligência à Infaz de origem para que o autuante:

- 1) Quanto à infração 03: a) intimasse o autuado a apresentar demonstrativo referente aos boletos das operações com cartões de crédito ou de débito e correspondentes Notas Fiscais ou Cupons Fiscais emitidos; b) confrontasse o demonstrativo do item anterior com os documentos originais do autuado, fazendo as exclusões em relação aos documentos apresentados pelo defendente, que comprovassem a efetiva existência de documentação fiscal correspondente à venda efetuada com cartão de crédito ou de débito, tomando como referências as datas e valores iguais.

- 2) Quanto à infração 04: Considerando a alegação defensiva em relação aos empréstimos bancários, tendo sido acostados aos autos os extratos bancários e cópias de duplicatas pagas, alegando que o movimento integral de caixa imprime operações de entradas e saídas de numerários, tanto da recorrente (matriz) quanto da filial (em Aracaju – SE), por exigência da Receita Federal do Brasil, foi solicitado que o autuante se manifestasse em relação aos citados argumentos defensivos, haja vista que no exame do comportamento da conta Caixa deve-se levar em conta os depósitos e saques de cheques, títulos em cobrança ou descontos de duplicatas. Verificasse e informasse quanto à efetiva existência de contabilidade centralizada (matriz e filial), como alegou o defendente. Se necessário, que fossem refeitos os cálculos, computando as disponibilidades, elaborando demonstrativos analíticos referentes aos pagamentos e recebimentos efetuados pelo autuado, computados no levantamento de movimentação financeira da empresa.

Em atendimento ao solicitado, o autuante prestou informação fiscal à fl. 730 dos autos, dizendo que o autuado foi intimado em 23/05/2011, e em relação à infração 03, o defendente comprovou parte das vendas realizadas. Diante das comprovações apresentadas, o autuante diz que elaborou novo demonstrativo às fls. 731/732, apurando o débito de R\$2.321,97. Quanto à infração 04, o autuante informa que o defendente, em momento algum comprovou o efetivo recebimento de valores a título de empréstimo, e da mesma forma, também não comprovou que sua escrituração contábil engloba matriz e filial. Informa que o livro Caixa entregue à fiscalização, à época da ação fiscal, refere-se unicamente à matriz, conforme cópias às fls. 43 a 261 do presente processo. Finaliza pedindo a procedência parcial do presente Auto de Infração, no valor de R\$2.321,97 referentes à infração 03 e R\$32.055,02 para a infração 04.

Intimado da informação fiscal, com reabertura do prazo de defesa, o defendente se manifestou às fls. 756/757 alegando que em relação à infração 04, o autuante deixou de apreciar os documentos comprobatórios que justificam a existência de mútuos firmados junto a instituições financeiras, que descaracterizam a existência da mencionada infração. Diz que ocorreu a transferência de valores decorrentes de contrato de mútuo, por isso, entende que houve comprovação da receita, cuja materialidade está comprovada por meio dos documentos que acostou aos autos. Portanto, o defendente assegura que a autuação ocorreu porque os autuantes não se atentaram às entradas decorrentes dos citados contratos de mútuo e devolução de transferências indevidas.

Considerando que o autuado apresentou extratos bancários, e cópias de duplicatas pagas, além de cópia de contrato de abertura de crédito, tendo alegado na última manifestação; que o autuante deixou de apreciar os documentos comprobatórios que justificam a existência de mútuos firmados junto a instituições financeiras, esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o presente processo em nova diligência (fl. 795) para que o autuante prestasse informações fiscais em relação aos citados argumentos defensivos; que fossem elaborados os demonstrativos analíticos, levando em conta os depósitos e saques de cheques, títulos em cobrança ou descontos de duplicatas em estabelecimentos bancários. Foi solicitado que o autuante refizesse os cálculos, computando as disponibilidades, elaborando demonstrativos analíticos referentes aos pagamentos e recebimentos efetuados pelo autuado, incluídos no levantamento de movimentação financeira da empresa.

Quanto à infração 03, tendo em vista que no período fiscalizado o autuado encontrava-se inscrito na condição de empresa de pequeno porte, SIMBAHIA, e sendo o imposto exigido decorrente de omissão de saída de mercadoria tributável, apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de débito/crédito, foi solicitado para o autuante aplicar a dedução de 8% a título de crédito fiscal presumido, de acordo com o previsto no § 1º, do art. 19, da Lei 7.357/98, vigente à época.

Após as providências acima, que a repartição fiscal intimasse o autuado, fornecendo-lhe no ato da intimação cópia da nova informação fiscal e demais documentos e demonstrativos que fossem

anexados aos autos pelo autuante, com a indicação do prazo de dez dias para o defendente se manifestar, querendo.

Em atendimento, o autuante prestou nova informação fiscal à fl. 798, dizendo que em relação à infração 03, elaborou nova planilha incluindo o crédito presumido de 8%, de forma que o valor exigido ficou alterado para R\$1.229,30. Quanto à infração 04, informou que o defendente apresentou contratos bancários, duplicatas pagas e abertura de crédito tomado junto a instituição financeira, depósito e saques de cheques, títulos em cobrança ou descontos de duplicatas. Porém, todos os documentos se referem ao estabelecimento filial, localizado em Aracaju – Sergipe. Assegura que a escrituração fiscal do contribuinte não é centralizada, e o livro caixa entregue à fiscalização refere-se unicamente ao estabelecimento matriz, que foi fiscalizado. Assim, após analisar os documentos apresentados pelo defendente, o autuante informou que não houve alteração do valor exigido originalmente, ficando mantido o débito de R\$32.055,02. Finaliza, pedindo a procedência parcial do presente Auto de Infração, no valor de R\$1.229,30 para a infração 03 e R\$32.055,02 referentes à infração 04.

Intimado da informação fiscal, o defendente se manifestou às fls. 804 a 809 dos autos, suscitando preliminar de nulidade, sob a alegação de que existe impropriedade no Auto de Infração, inexistindo justa causa para a sua lavratura. Comenta sobre a presunção em relação à operação tributável e apresenta o entendimento de que a exigência fiscal, da maneira como se realizou, tornou-se obra do acaso, fictícia e imaginária da fiscalização. Diz que a ação fiscal foi realizada de forma equivocada e que os demonstrativos elaborados pela fiscalização não possuem validade jurídica. Transcreve ensinamentos de Ives Gandra da Silva Martins e reitera a alegação de que o presente lançamento está comprometido pela ilegalidade. Também alega excesso de exação, citando o art. 316, § 1º do Código Penal. Assim, o defendente apresenta o entendimento de que falta comprovação material do ilícito fiscal, não está comprovada a legitimidade da autuação, e conclui que deve ser julgado nulo ou insubsistente o presente Auto de Infração.

## VOTO

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, 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 documentos acostados aos autos.

O autuado alegou que há impropriedade no Auto de Infração, inexistindo justa causa para a sua lavratura, afirmando que a exigência fiscal, da maneira como se realizou, tornou-se obra do acaso, fictícia e imaginária da fiscalização. Diz que a ação fiscal foi realizada de forma equivocada e que os demonstrativos elaborados pela fiscalização não possuem validade jurídica.

Não acato a alegação defensiva, haja vista que os demonstrativos do autuante são compreensíveis, foram elaborados com base nos documentos do contribuinte, suas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, e não foi apresentada pelo defendente qualquer prova que suscitasse dúvida quanto aos levantamentos fiscais.

Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Quanto à preliminar de decadência suscitada pelo defendente, considerando que o presente Auto de Infração foi lavrado para exigir imposto referente a fatos ocorridos no exercício de 2005, observo que o Código Tributário do Estado da Bahia, instituído pela Lei nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981, estabelece nos arts. 28, § 1º e 107-B, § 5º:

**Art. 28.** *Compete ao contribuinte efetuar o lançamento do imposto em seus*

*livros e documentos fiscais, na forma regulamentar, sujeito a posterior homologação da autoridade administrativa.*

*§ 1º Após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento.*

*Art. 107-B. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 5º Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

No caso em exame, os fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2005 tinham prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2010. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 30/06/2010, nesta data, ainda não havia se configurado a decadência do prazo para o lançamento do tributo. Assim, constato que na data da ação fiscal não houve decurso do prazo regulamentar, ficando rejeitada a preliminar de decadência suscitada nas razões de defesa.

No mérito, a primeira infração trata da entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, sendo exigida a multa de 10% sobre o valor das mercadorias, conforme demonstrativo à fl. 10 e notas fiscais às fls. 15/16 do PAF.

A legislação prevê a aplicação de multa, calculada sobre o valor comercial da mercadoria que tenha entrado no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, sendo 10% para mercadorias sujeitas a tributação (art. 42, inciso IX, da Lei 7.014/96), e 1% para as mercadorias não tributáveis (art. 42, inciso XI, da Lei 7.014/96).

O autuado alegou que se encontra estabelecido na cidade de Paulo Afonso/BA, e mantém filial na cidade de Aracaju/SE, inscrita no CNPJ sob o n 14.933.048/0006-71, sendo sua contabilidade realizada de forma centralizada. Diz que por um equívoco, as Notas Fiscais objeto da autuação foram lançadas na filial do defendente, ao invés de serem lançadas na matriz, estabelecimento que deu origem ao fato gerador.

Entendo que não deve ser acatada a comprovação acostada ao PAF pelo defendente por meio da fotocópia do livro Registro de Entradas, tendo em vista que o próprio autuado reconhece que as duas Notas Fiscais em questão não foram escrituradas no estabelecimento autuado, e sim, no estabelecimento filial, em Aracaju/SE. Portanto o estabelecimento filial citado nas razões de defesa encontra-se em outra Unidade da Federação.

Considerando que no âmbito do ICMS foi estabelecida a regra de que os estabelecimentos são autônomos, e a teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por fundamento o art. 11, § 3º, II da Lei Complementar 87/96, não há como acatar a alegação do autuado de que um estabelecimento em outro Estado possa cumprir a obrigação acessória de outro estabelecimento neste Estado, ainda que seja da mesma empresa. Portanto, considerando a autonomia dos estabelecimentos, não acato as alegações defensivas, ficando mantida a exigência fiscal neste item da autuação fiscal. Infração procedente.

Infração 02: Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa de pequeno porte não optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias de fora do Estado, nos meses de setembro e outubro de 2007, conforme demonstrativo à fl. 11 e notas fiscais às fls. 15/16 do PAF.

As hipóteses em que deve ser feita a antecipação parcial do imposto são estabelecidas no art. 12-A da Lei 7.014/96:

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

Conforme dispositivo legal acima reproduzido, a exigência de ICMS referente à antecipação parcial consiste na aplicação da alíquota interna sobre valor da operação interestadual constante na Nota Fiscal de aquisição, deduzindo-se o valor do imposto destacado no mencionado documento fiscal. Portanto, está obrigado a recolher o ICMS – Antecipação Parcial, o adquirente neste Estado, independente do regime de apuração do imposto, em relação às mercadorias adquiridas para comercialização.

O autuado também alegou em sua defesa que as duas notas fiscais objeto da autuação foram lançadas na escrita fiscal do estabelecimento filial em Aracaju/SE. Entretanto, tal alegação não elide a exigência do imposto, considerando a previsão legal anteriormente reproduzida e, tendo ocorrido a entrada das mercadorias no estabelecimento deste Estado, ficou configurada a incidência da antecipação parcial, sendo devido o valor apurado no demonstrativo à fl. 11 do PAF. Portanto, concluo pela procedência desta infração, de acordo com os valores apurados pelo autuante.

Quanto à multa indicada nesta infração 02, observo que foi consignado o percentual de 50%, com base no art. 42, inciso I, alínea “b”, item 1, da Lei nº 7.014/96. Entretanto, apesar de não haver multa específica para a falta de recolhimento da antecipação parcial, à época dos fatos, a alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96 previa a multa de 60% para todo e qualquer caso em que se configurasse infração diversa das expressamente previstas nos demais tópicos do art. 42 que importasse descumprimento de obrigação tributária principal, não havendo dolo. Assim, de acordo com o mencionado dispositivo legal (a alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96) deve ser retificada a multa para 60%, salientando-se que este tem sido o entendimento no âmbito do CONSEF.

Infração 03: Omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de Vanda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, conforme demonstrativo às fls. 12/13 do PAF.

Observo que, sendo apurada diferença entre o valor das vendas efetuadas com pagamentos por meio de cartão de crédito e o valor informado pelas administradoras, tal fato constitui presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, consoante o disposto no § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96.

O autuado alegou que o autuante não levou em consideração o fato de existir venda com pagamento através de cartão de crédito, cujo crédito do cliente muitas vezes não cobre o valor da compra. Disse que o cliente dá em pagamento, por uma mesma compra, cartão de crédito e dinheiro em espécie para completar o valor a pagar, por exemplo, ou seja, não foi observada a forma de pagamento mista (cartão de crédito e moeda; cartão de crédito e cheque).

O levantamento fiscal foi objeto de revisão pelo autuante que informou à fl. 730 dos autos, que o autuado foi intimado em 23/05/2011, e comprovou parte das vendas realizadas. Diante das comprovações apresentadas, o autuante disse que elaborou novo demonstrativo às fls. 731/732, apurando o débito de R\$2.321,97.



Considerando o fato de o autuado, no período fiscalizado, ser inscrito no SIMBAHIA, na condição de empresa de pequeno porte, e sendo o imposto exigido decorrente de omissão de saída de mercadoria tributável, apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de débito/crédito, a exigibilidade do tributo foi efetuada considerando a alíquota normal, de 17%, e sobre o valor das saídas computadas na apuração do débito foi aplicada a dedução de 8% a título de crédito fiscal presumido, de acordo com o previsto no § 1º, do art. 19, da Lei 7.357/98, vigente à época.

Assim, na informação fiscal à fl. 798, o autuante disse que elaborou nova planilha incluindo o crédito presumido de 8%, de forma que o valor exigido ficou alterado para R\$1.229,30.

Observo que a partir de julho de 2007 o regime SIMBAHIA foi revogado. Neste caso, a concessão do crédito presumido somente deveria ocorrer até o mês de junho de 2007. Como se trata de exigência de imposto por presunção legal, o que também foi exigido na infração 04 nos meses de janeiro, março e maio de 2005, entendo que neste item da autuação devem ser excluídos os valores relativos aos mencionados meses. Portanto, corrigindo os equívocos apontados foi elaborado o demonstrativo abaixo, com base na planilha do autuante às fls. 800/801 dos autos, ficando o débito total deste item do presente Auto de Infração, alterado para R\$1.288,97.

DATA DE OCORRÊNCIA	DATA DE VENCIMENTO	VALOR DO DÉBITO R\$
30/06/2005	09/07/2005	27,05
30/09/2005	09/10/2005	20,47
31/10/2005	09/11/2005	53,91
31/01/2006	09/02/2006	119,25
28/02/2006	09/03/2006	105,00
31/03/2006	09/04/2006	108,63
30/04/2006	09/05/2006	19,70
31/05/2006	09/06/2006	25,15
30/06/2006	09/07/2006	21,75
31/07/2006	09/08/2006	85,17
31/10/2006	09/11/2006	66,83
30/11/2006	09/12/2006	84,30
30/04/2007	09/05/2007	66,05
31/05/2007	09/06/2007	36,72
<b>31/07/2007</b>	<b>09/08/2007</b>	<b>44,80</b>
<b>30/09/2007</b>	<b>09/10/2007</b>	<b>162,06</b>
<b>31/10/2007</b>	<b>09/11/2007</b>	<b>242,13</b>
<b>TOTAL</b>	-	1.288,97

Infração 04: Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de caixa, nos meses de janeiro a maio e julho de 2005, conforme demonstrativo à fl. 14 dos autos.

A legislação autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do ICMS, considerando que foi constatado suprimento de caixa de origem não comprovada, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção (art. 4º, § 4º, da Lei 7.014/96).

Na informação fiscal prestada às fls. 355/356 dos autos o autuante informou que a auditoria da conta caixa levou em consideração o livro Caixa escriturado pelo próprio contribuinte, onde consta o saldo inicial (folha 45 do processo) e os pagamentos efetuados (lançamentos a crédito). Foram consideradas todas as vendas do contribuinte em cada mês como vendas à vista.

Em sua impugnação, o sujeito passivo alegou que o caixa da empresa apresenta saldo positivo, e isso se deve ao fato de os negócios da empresa estarem, também, garantidos através de

empréstimos bancários realizados, juntando aos autos diversos comprovantes desses empréstimos.

Esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o presente processo em diligência (fl. 795) para que o autuante prestasse informações fiscais em relação aos citados argumentos defensivos; e que fossem elaborados os demonstrativos analíticos, levando em conta os depósitos e saques de cheques, títulos em cobrança ou descontos de duplicatas em estabelecimentos bancários, ou seja, foi solicitado para que o autuante refizesse os cálculos, computando as disponibilidades, elaborando demonstrativos analíticos referentes aos pagamentos e recebimentos efetuados pelo autuado, computados no levantamento de movimentação financeira da empresa.

Entretanto, o autuante não elaborou os demonstrativos solicitados e informou que o defendente apresentou contratos bancários, duplicatas pagas e abertura de crédito tomado junto a instituição financeira, depósito e saques de cheques, títulos em cobrança ou descontos de duplicatas. Porém, todos os documentos se referem ao estabelecimento filial, localizado em Aracaju – Sergipe. Assegura que a escrituração fiscal do contribuinte não é centralizada, e o livro caixa entregue à fiscalização refere-se unicamente ao estabelecimento matriz, que foi fiscalizado, fatos não contestados pelo defendente em sua manifestação após a informação fiscal.

Entendo que o autuado não apresentou elementos suficientes para comprovar o ingresso dos recursos para elidir a presunção legal. Por isso, está caracterizada a infração apurada através do levantamento fiscal.

Considerando que se trata de empresa inscrita no SIMBAHIA, à época da autuação, o autuante não deduziu da diferença encontrada, o percentual de 8% a título de crédito fiscal, de acordo com o previsto na Lei 8.534, de 13/12/2002. Corrigindo o mencionado equívoco foi elaborado o demonstrativo abaixo, com base na planilha do autuante à fl. 14 dos autos, ficando o débito total deste item do presente Auto de Infração, alterado para R\$16.970,30

MÊS/ANO	OMISSÃO APURADA (A)	IMPOSTO APURADO (B = A x 17%)	CRÉDITO (8%) (C = A x 8%)	VALOR A RECOLHER (B - C)
01/2005	30.890,64	5.251,41	2.471,25	2.780,16
02/2005	31.930,29	5.428,15	2.554,42	2.873,73
03/2005	44.900,58	7.633,10	3.592,05	4.041,05
04/2005	48.512,94	8.247,20	3.881,04	4.366,16
05/2005	21.869,00	3.717,73	1.749,52	1.968,21
07/2005	10.455,47	1.777,43	836,44	940,99
<b>TOTAL</b>	188.558,92	-	-	<b>16.970,30</b>

Concluo pela subsistência parcial desta infração, com a multa 70%, vigente à época da autuação fiscal, haja vista que o saldo credor de caixa indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações tributáveis sem pagamento do imposto, anteriormente realizadas e também não contabilizadas.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme quadro abaixo, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

INFRAÇÃO Nº	CONCLUSÃO	IMPOSTO	MULTA
01	PROCEDENTE	-	751,15
02	PROCEDENTE	751,16	-
03	PROCEDENTE EM PARTE	1.288,97	-
04	PROCEDENTE EM PARTE	16.970,30	-
<b>TOTAL</b>	-	19.010,43	751,15

**VOTO DISCORDANTE QUANTO À MULTA DO ITEM 2º**

Na sessão de julgamento foi levantada uma questão quanto ao percentual da multa do item 2º.

Isso, contudo, *não foi objeto de discussão nos autos*. O contribuinte defendeu-se daquilo do que foi acusado, com a multa indicada pela autoridade que fez o lançamento.

Pelo que consta, a fiscalização vem aplicando nesses casos a multa de 50%, e alguns julgadores consideram que essa é a multa aplicável, ao passo que outros consideram que deva ser de 60%. Ora, se existe dúvida quanto à multa, e se *essa dúvida não foi objeto do contraditório*, considero que o contribuinte não pode ser surpreendido, no julgamento, com uma alteração substancial sobre *aspecto do qual não lhe foi dada oportunidade para defender-se*.

Uma mudança como a proposta pelo nobre Relator implica ofensa ao *princípio da isonomia*, uma vez que em todos os Autos lavrados nessas circunstâncias com a multa de 50%, quando o contribuinte não se defende e paga o débito, tal enquadramento se torna definitivo. Ou seja, *só vem sendo majorada a multa de 50% para 60% quando o contribuinte se defende*. Somente admito a revisão da multa aplicada neste caso se for feita representação para que sejam revistos *todos os casos em que, nas mesmas circunstâncias*, houve indicação da multa em percentual supostamente inadequado, de modo que *todos os contribuintes tenham tratamento isonômico*.

Fundamento minha conclusão em dois postulados. Primeiro, o art. 112 do CTN. Com efeito, se os técnicos que lidam com a tributação têm dúvida quanto à multa nestes casos, tanto assim que nem a fiscalização sabe qual a multa aplicável, haja vista que ao lavrar os Autos sobre fatos dessa natureza vêm aplicando a multa de 50%, e no próprio órgão julgador existem divergências de entendimento, é o caso de seguir-se a orientação do art. 112 do CTN, segundo o qual a lei tributária que define infrações ou lhe comina penalidades deve ser interpretada da maneira mais favorável ao acusado em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato (inciso I), ou quanto à natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação (inciso IV).

O segundo postulado é tomando por analogia o princípio da proibição da *reformatio in pejus*.

O art. 2º do RPAF enuncia princípios que norteiam o processo administrativo, sem prejuízo de outros princípios de direito.

A proibição da *reformatio in pejus* é um princípio de direito processual penal (CPP, art. 617). A discussão aqui diz respeito a multa (pena). Aplica-se, sem dúvida, o princípio assinalado, que constitui uma garantia posta à disposição dos acusados para preservação de seus direitos constitucionais de ampla defesa e de contraditório.

Digo que tomo tal princípio por analogia tendo em vista que, a rigor, no sentido estritamente técnico, a vedação da *reformatio in pejus* constitui uma diretriz endereçada às câmaras ou turmas dos tribunais, no sentido de que não pode haver “reforma” da decisão para pior, se houver apenas “recurso” da defesa.

Aqui não se trata de recurso. Tudo bem. No entanto, se a lei proíbe o juízo *ad quem* de agravar a situação do acusado quando apenas ele recorreu, não vejo como o juízo *a quo* (juízo de primeiro grau) possa agravar a situação do acusado em relação a algo que não consta na imputação.

Mesmo que se considere, sem maiores reflexões, que no processo administrativo fiscal não se aplica o princípio da *non reformatio in pejus*, é evidente que, para agravação do débito, teriam de ser respeitados os princípios do *contraditório* e da *ampla defesa*.

Eu acompanharia o voto do nobre Relator, desde que mantendo-se a multa estipulada no Auto de Infração. Porém, em face do erro quanto à multa estipulada pelo fiscal autuante – se é que o fiscal errou –, tendo em vista que se trata de *aspecto substancial, sobre o qual o autuado não teve oportunidade de defender-se*, proponho que seja determinada a remessa dos autos em diligência, a fim de que o autuado seja inteirado dessa novidade. Não sendo aceita essa proposta, voto pela NULIDADE do lançamento, para que a fiscalização proceda a nova autuação de forma correta, em atenção aos princípios da legalidade, do contraditório e da ampla defesa.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, exceto quanto à multa do item 2 julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269275.0004/10-0, lavrado contra **PEREIRA & FONSECA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$19.010,43**, acrescido das multas de 60% sobre R\$715,16 e 70% sobre R\$18.259,27, previstas no art. 42, inciso II, alínea “f” e inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$751,15, prevista no art. 42, inciso IX da mesma Lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/VOTO DISCORDANTE QTO À MULTA

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA