

**PROCESSO** - A. I. Nº 269357.0049/06-6  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - JUAREZ ROSA MARTINS  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JJF nº 0031-01/09  
**ORIGEM** - INFAZ JUAZEIRO  
**INTERNET** - 26/06/2009

#### **1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO CJF Nº 0161-11/09**

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DA OBTENÇÃO DOS VALORES JULGADOS. INCERTEZA NA DECISÃO. VICÍO NA FUNDAMENTAÇÃO. O Decisório de Primeiro Grau deixa dúvidas de como foi aplicada a proporcionalidade nos valores de cada período. Necessidade de nova Decisão. Recurso **PREJUDICADO**. Declarada, de ofício, **NULA** a Decisão recorrida. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O presente processo foi encaminhado para esta Câmara de Julgamento Fiscal, na forma de Recurso de Ofício, para exame da Decisão exarada pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, consoante Acórdão nº 0031-01/09, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 05/12/2006, o qual reclama a cobrança do ICMS, no valor de R\$195.413,86, decorrente da imputação das seguintes infrações:

1. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto em valor superior no documento fiscal, nos meses de junho, julho, novembro e dezembro de 2004, maio, junho, agosto e dezembro de 2005, sendo exigido o imposto no valor de R\$434,23, acrescido da multa de 60%, em conformidade com os Demonstrativos de Crédito a Maior 2004 e 2005 (fls. 32/33);
2. recolhimento a menos de ICMS em decorrência de desencontro entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, nos meses de agosto de 2004, setembro e novembro de 2005, sendo exigido o imposto no valor de R\$9.291,91, com aplicação da multa de 60%, conforme Demonstrativo Auditoria da Conta Corrente (fl. 34);
3. deixar de recolher o ICMS em função de divergências entre os documentos fiscais e os lançamentos nos livros fiscais próprios, no mês de outubro de 2005, no valor de R\$476,73, com aplicação da multa de 60%. Consta que o valor apurado se refere a “outros créditos” lançados a maior no livro Registro de Apuração do ICMS, relativo à antecipação parcial do ICMS, cujo valor efetivamente recolhido foi de R\$3.743,73, enquanto o escriturado de R\$4.220,00, conforme Demonstrativo Auditoria da Conta Corrente (fl. 35);
4. deixar de recolher o ICMS por omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de pagamentos não registrados, nos meses de julho a dezembro de 2004 e janeiro a dezembro de 2005, exigindo imposto no valor de R\$185.210,99, acrescido da multa de 70%. Consta que os valores foram apurados através de Auditoria do livro Caixa e em conformidade com os Demonstrativos Pagamentos não Registrados no Livro Caixa – 2004 e 2005 (fls. 36 a 44). Foram apuradas compras de mercadorias tributadas, cujas entradas não foram escrituradas e cujos pagamentos dos títulos não foram registrados no livro Caixa (fls. 36 a 44). O contribuinte deixou de apresentar os comprovantes dos efetivos pagamentos ou esclarecimentos quanto à falta de registro dos pagamentos no livro Caixa, bem como das entradas das mercadorias no livro Registro de Entradas.

O autuado apresentou impugnação tempestiva (fls. 913/915), sustentando se encontrar o Auto de Infração repleto de equívocos e, se acolhido, importará em um desembolso indevido para o impugnante.

Na defesa da Infração 1, afirmou ser inexistente a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, por não haver destaque a maior nos documentos fiscais.

Quanto à Increpação 2, argumentou que não aconteceu recolhimento a menos do imposto decorrente de desencontro do valor recolhido com o escriturado, aduzindo que as bases de cálculo estão majoradas.

No que concerne à Infração 3, aludiu não ter deixado de recolher ICMS das apontadas divergências, pois os recolhimentos da antecipação parcial totalizaram R\$4.220,00, não havendo nenhuma diferença a recolher.

Tangentemente à Imputação 4, assegurou que, pela natureza de suas atividades, pratica operações de saída com isenção e com alíquotas diversas, de 7%, 12% e 17% e que, entretanto, durante o levantamento realizado no livro Caixa, quando foi apurada omissão de saídas, não foi aplicado o princípio da proporcionalidade, haja vista que a ação fiscal baseou-se em presunção, o que implica numa injustiça fiscal.

Concluiu pedindo que a auditoria seja refeita, de forma legal e sem presunção, com o objetivo de se apurar os valores efetivamente devidos, requerendo a revisão da auditoria por fiscal estranho ao feito, com toda a documentação sendo disponibilizada ao fisco, objetivando uma apuração correta, inclusive com a aplicação da proporcionalidade das alíquotas, principalmente quanto ao levantamento de caixa.

O autuante, em sua informação fiscal (fls. 919/920), aduziu que o contribuinte não apresentou nenhum documento, nota fiscal ou DAE, em favor de suas alegações concernentes às infrações 1, 2 e 3.

Reportando-se à infração 4, o autuante acatou o procedimento sugerido pelo autuado, considerando a proporcionalidade das alíquotas por período de apuração, conforme cálculos elaborados mês a mês, quando chegou aos percentuais médios de alíquotas a serem aplicadas, sendo no exercício de 2004 de 10,67% e no exercício de 2005 de 11,00%. Com base nas alterações das alíquotas, refez o demonstrativo de débito, anexando-o à fl. 921, onde apontou o saldo devedor remanescente para essa infração no quantitativo de R\$119.297,11.

Regularmente intimado, o autuado manifestou-se às fls. 925/927, alegando que as informações apresentadas pelo autuante se encontram repletas de artifícios, enfatizando que, se acolhidas, consumir-se-ia uma arbitrariedade fiscal.

Rebateu a afirmação de que não teria juntado a documentação referente às infrações 01 a 03, argumentando que tais elementos informativos se encontram à disposição do fisco, aguardando a revisão fiscal solicitada. Acrescentou ser o ônus da prova de quem alega, cabendo ao autuante provar, de fato e de direito, o cometimento da infração, e não se valer de presunção.

Asseverou que pratica operações de saídas de mercadorias com isenção do ICMS e com alíquotas diferenciadas, alertando que dentre estas existem, também, embora em quantidades mínimas, operações tributadas à alíquota de 27%, além de operar, igualmente, com mercadorias elencadas no regime da substituição tributária. Salientou que apesar de ter reduzido o montante exigido, o novo demonstrativo anexado pelo autuante desmerece confiança, por não oferecer a certeza de que nos valores referentes às bases de cálculo foram excluídas as operações de saídas de mercadorias isentas e aquelas sujeitas à substituição tributária, aduzindo, ainda, que a proporcionalidade aplicada pelo autuante não expressa a verdade, desde quando existe a dúvida se houve uma verificação, operação por operação, sobre as mercadorias que foram comercializadas, a fim de se aplicar as alíquotas correspondentes a cada uma delas.

De outra parte, pediu a desclassificação do demonstrativo juntado pelo autuante e reiterou a solicitação de revisão da auditoria por fiscal estranho ao feito, para que seja realizada a proporcionalidade das alíquotas de forma justa e correta.

Finalmente, requereu a improcedência da exigência do crédito tributário na forma como foi exigido.

Em seguida, a JJF, considerando que: a) o processo administrativo fiscal deve se fazer acompanhar das provas necessárias à demonstração dos fatos arguidos, para que não se configure cerceamento ao direito de defesa do autuado; b) não consta dos autos a comprovação do recebimento, pelo sujeito passivo, das cópias das notas fiscais colhidas através do Sistema CFAMT; c) quanto à infração 04, alegou o autuado praticar operações de saída de mercadorias com isenção, tributadas com base nas alíquotas de 7%, 12%, 17% e 25%, bem como com algumas sujeitas ao regime de substituição tributária, decidiu baixar o processo em diligência dirigida à INFAZ Juazeiro (fl. 931), para que o autuante ou outro preposto fiscal adotasse as seguintes providências:

1. elaboração de demonstrativo indicando os valores e percentuais correspondentes às aquisições de mercadorias no período de julho de 2004 a dezembro de 2005, em relação às mercadorias tributadas, às isentas e àquelas enquadradas no regime de substituição tributária;
2. quanto às mercadorias tributadas normalmente pelo ICMS, elaborasse planilha informativa referente à proporcionalidade de todas as alíquotas praticadas pelo sujeito passivo, por período de apuração, demonstrando-as por exercício;
3. elaboração, se fosse o caso, de novo demonstrativo de débito relativamente à infração 04.

Às fls. 945/946, o Auditor Fiscal designado para a diligência informa ter atendido às solicitações da JJF, tendo elaborado novo demonstrativo, no qual apresenta a proporcionalidade dos produtos adquiridos pelo autuado em sua movimentação comercial, considerando a situação tributária das mercadorias quando de suas saídas internas.

Anexou planilhas (fls. 934 a 943), classificando, para cada período de ocorrência, as mercadorias enquadradas no regime de substituição ou antecipação tributária, beneficiadas por isenção, assim como aquelas tributadas com as alíquotas de 7%, 12%, 17% e 27% ou com carga tributária equivalente. Em relação aos produtos tributados normalmente também aplicou a proporcionalidade em relação às alíquotas respectivas.

Ressaltou que foram relacionadas apenas as notas fiscais listadas pelo autuante nos demonstrativos de fls. 36 a 44 e que os pagamentos foram considerados nas datas de vencimento indicadas nos campos “desdobramento das duplicatas” constantes nas notas fiscais. Assegurou que os documentos fiscais, cujas vias não se encontram acostadas ao processo, foram excluídos da exigência, conforme relação apresentada à fl. 944.

Em seguida, foram intimados autuante e contribuinte, o qual recebeu todos os elementos anexados pelo diligente, sendo reaberto o prazo de 30 dias para defesa.

Após, a Junta de Julgamento Fiscal afirmou que as alegações defensivas, em linhas gerais, se resumiram em aduzir que os valores do ICMS devido haviam sido recolhidos normalmente e que a respectiva documentação seria apresentada, o que, no entanto, não ocorreu.

Julgou, então, a JJF, procedente as infrações tituladas como 1, 2 e 3, por restar comprovado, pelos elementos anexados pelo autuante, o cometimento das referidas imputações, não tendo o sujeito passivo apresentando provas que amparassem as suas assertivas.

Descartou a possibilidade da cobrança do item 3 se caracterizar como *bis in idem*, segundo pretendia a defesa, já que, no cálculo correspondente, foram deduzidos os valores lançados na infração 1, o que inviabiliza tal sustentação.

Decidiu a 1ª Instância pela parcial procedência da Infração nº 4, admitindo que o autuado não comprovou a origem dos recursos utilizados para efetuar os pagamentos em análise, mesmo tendo sido intimado, especificamente, para tanto.

A JJF acompanhou entendimento reiterado deste CONSEF, aliás, em consonância com a disposição contida na Instrução Normativa nº 56/2007, no sentido de que nos casos de exigência do ICMS decorrente de presunção de saídas anteriores de mercadorias sem pagamento do

imposto, a proporcionalidade deve ser adotada tão-somente no que se refere à comprovação de que o contribuinte realiza operações com mercadorias com fase de tributação encerrada ou sem incidência do tributo.

Assim, concordou com a exclusão realizada pelo diligente, relativa aos valores correspondentes às notas fiscais não acostadas aos autos, bem como em relação aos documentos cujos pagamentos ocorreram no exercício de 2006, uma vez que esse período não foi alcançado pela autuação, bem como com a não inclusão do valor apurado referente ao mês de junho de 2004. Porém, considerou que, de acordo com o disposto no art. 156 do RPAF/99, os montantes, porventura devidos, somente poderiam ser exigidos através de nova autuação, representando, então, à autoridade competente para que determine a realização de novo procedimento fiscal, visando apurar se existem valores remanescentes a serem exigidos.

Logo, acatou a JF os resultados apontados pelo diligente referentes aos índices relativos às mercadorias normalmente tributadas, de modo que o total do débito para a infração 4 passou para R\$131.481,92, conforme a seguinte tabela:

<b>OCORRÊNCIA</b>	<b>VALOR JULGADO (R\$)</b>
07/2004	606,54
08/2004	5.363,09
09/2004	725,41
10/2004	4.721,69
11/2004	7.368,50
12/2004	4.875,70
01/2005	7.163,25
02/2005	4.455,06
03/2005	10.204,12
04/2005	6.968,19
05/2005	3.554,78
06/2005	12.216,40
07/2005	11.268,22
08/2005	17.095,77
09/2005	9.859,56
10/2005	11.337,77
11/2005	9.153,26
12/2005	4.544,61
<b>TOTAL</b>	<b>131.481,92</b>

Nesse contexto, acordaram os Julgadores, por unanimidade, julgar Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, sendo mantidas, integralmente, as infrações 1, 2 e 3 e, de forma parcial, a infração 4, recorrendo, em obediência à legislação em vigor, para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

## **VOTO**

Efetivado detido estudo deste PAF, o qual versa sobre quatro infrações, descritas detalhadamente no relatório, constato ser apenas a rotulada como de nº 4, objeto do presente Recurso de Ofício.

Da análise específica da aludida imputação, de conformidade com os elementos informativos existentes nos autos, se depreende ser cabível a sua revisão na forma originalmente apontada, por se tratar de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de pagamentos não registrados nos livros fiscais próprios, infração amparada em presunção legal de omissão de saídas, prevista no inciso V do §3º, art. 2º do RICMS/BA, que faculta ao contribuinte comprovar a improcedência da presunção.

Ocorre que, no presente caso, o autuado não comprovou a origem dos recursos utilizados para efetuar os pagamentos em questão, mas requereu a aplicação do instituto da proporcionalidade, visando fazer uso dos percentuais concernentes às diversas alíquotas incidentes nas operações internas, nas mercadorias sujeitas à substituição/antecipação tributária, e nas isentas, em consonância com a Instrução Normativa nº 56/2007 e o entendimento consagrado nesse CONSEF.

Por conseguinte, afigura-se justa e legal a Decisão da JJF ao proceder à correção do demonstrativo dos valores constantes da imputação em tela, com amparo em diligência realizada por Auditor estranho ao feito, da qual resultou um novo levantamento, indicando redução para o montante da infração, de R\$185.210,99 para R\$131.481,92, conforme quadro constante do acórdão (fls. 961).

Entretanto, ao se confrontar o demonstrativo apresentado pela Decisão da JJF (fls. 961) com aquele do Auto de Infração (fls. 2), verifica-se claramente que, no mesmo período, estão lançados na Decisão valores maiores dos que os originalmente imputados, situação que induz a interpretação de existência de erro, já que seria impossível, após se aplicar o instituto da proporcionalidade, resultasse em valores maiores que os originais.

Ressalte-se, ainda, que na Decisão de piso, o relator afirma acatar *“os resultados apontados pelo diligente, referentes aos índices relativos às mercadorias normalmente tributadas, de modo que o total do débito para essa infração passa para o valor de R\$131.481,92”*, conforme tabela apresentada em seguida, porém, não demonstrou como foram obtidos os valores consignados na referenciada tabela, nem tampouco onde e como foi aplicada a proporcionalidade nos valores de cada período.

*Data venia*, é inadmissível e ilegal, tanto em procedimentos administrativos, quanto nos judiciais, a prolação de decisões desfundamentadas, sem demonstração, de forma clara e objetiva, dos meios e elementos que sustentaram o julgamento, ressaltado o aspecto de que, no âmbito do Estado da Bahia, para os processos administrativos fiscais, a legislação vigente impõe, expressamente, aos julgadores, o dever de fundamentar exaustivamente as suas decisões (arts. 155 e 164, do RPAF).

Além desses regramentos, é importante invocar o art. 18, do referenciado Regulamento de regência, segundo o qual são nulos os atos praticados e as decisões proferidas tanto com preterição ao direito de defesa, quanto se não forem fundamentadas (incisos I e II, do referido dispositivo regulamentar).

Desse modo, a decretação da nulidade do decisório é a consequência imposta por Lei às Decisões proferidas sem a necessária e indispensável fundamentação ou com preterição ao direito de defesa, ambos constitucionalmente assegurados.

Finalmente, apesar de aparentar atraso na tramitação do processo administrativo fiscal, por se configurar como um retrocesso, vislumbro que tal procedimento pode, inclusive, representar economia futura para o Estado da Bahia, por evitar possíveis demandas no âmbito da Justiça Estadual, até com possível condenação em honorários sucumbenciais.

De todo o exposto, o meu voto é na linha de decretar a NULIDADE da Decisão de primeiro grau, colimando o retorno do processo à Instância originária para saneamento e novo julgamento.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar **PREJUDICADO** o Recurso de Ofício apresentado e, de ofício, decretar NULA a Decisão recorrida referente ao Auto de Infração nº 269357.0049/06-6, lavrado contra **JUAREZ ROSA MARTINS**, devendo o processo retornar à Primeira Instância para que se proceda a novo julgamento.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de junho de 2009.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS