

A. I. Nº. - 269357.0049/06-6  
AUTUADO - JUAREZ ROSA MARTINS  
AUTUANTE - JUTAI LOPES DA COSTA  
ORIGEM - INFAZ JUAZEIRO  
INTERNET - 03. 12. 2009

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0402-01/09

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** LANÇADO EM VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NOS DOCUMENTOS FISCAIS. Comprovado o lançamento na escrita de crédito fiscal em valor superior ao legalmente permitido. **b)** UTILIZADO A MAIS REFERENTE À ANTECIPAÇÃO PARCIAL. Comprovada a utilização do crédito em valor superior àquele efetivamente recolhido pelo contribuinte. 2. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS. Diferença constatada no cotejo entre o valor recolhido e o escriturado no livro de Registro de Apuração. Mantidas as infrações 01, 02 e 03 julgadas procedentes, conforme Acórdão JJF nº. 0031-01/09. 3. CONTA “CAIXA”. PAGAMENTOS NÃO REGISTRADOS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A falta de contabilização de pagamentos efetuados indica que o sujeito passivo utilizou recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. A aplicação da proporcionalidade relativa às mercadorias tributadas reduz o montante do débito. Infração mantida parcialmente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 05/12/2006, foi efetuado o lançamento do ICMS no valor de R\$195.413,86, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 – utilizou indevidamente 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 Crédito a Maior 2004 e 2005 (fls. 32 e 33);

02 – recolheu a menos 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);

03 – deixou 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 que o valor escriturado foi de R\$4.220,00, conforme Demonstrativo Auditoria da Conta Corrente (fl. 35);

04 – deixou 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. 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 às fls. 913 a 915, arguindo que o Auto de Infração encontra-se repleto de equívocos e que sendo acolhido implicará em desembolso indevido pelo impugnante.

Insurge-se contra o lançamento correspondente aos quatro itens da autuação, da seguinte forma:

- infração 01: inexistência a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, uma vez que não houve o alegado destaque a maior nos documentos fiscais;
- infração 02: afirma não ter existido recolhimento a menos do imposto em decorrência de desconhecimento entre o valor do imposto recolhido e o escriturado, asseverando que as bases de cálculo estão majoradas, inexistindo, portanto, a alegada infração;
- infração 03: argumenta não ter deixado de recolher ICMS em razão das apontadas divergências, uma vez que os recolhimentos da antecipação parcial totalizaram R\$4.220,00, não havendo nenhuma diferença a recolher;
- infração 04: salienta 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 se constitui numa injustiça fiscal.

Assevera que a auditoria deve ser refeita, de forma legal e sem presunção, com o objetivo de se apurar os valores efetivamente devidos. Desse modo, requer a revisão da auditoria por fiscal estranho ao feito, com toda a documentação sendo disponibilizada ao fisco, a fim de apurar o pleiteado, inclusive com a aplicação da proporcionalidade das alíquotas, principalmente em relação ao levantamento de caixa.

O autuante, em informação fiscal produzida às fls. 919 e 920, afirma que o impugnante não apresentou nenhum documento, nota fiscal ou DAE em favor de suas alegações concernentes às infrações 01, 02 e 03.

No entanto, em relação à infração 04 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 aplicáveis, 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 valor de R\$119.297,11.

Sugere a reabertura do prazo de defesa em 30 (trinta) dias, de acordo com o transcrito art. 127, § 7º do RPAF/99.

Cientificado quanto ao teor da informação fiscal, quando foi reaberto o seu prazo de defesa (fl. 922), o sujeito passivo se manifestou às fls. 925 a 927, alegando que as informações apresentadas pelo

autuante se encontram repletas de artifícios, enfatizando que no caso de serem acolhidas se consumará uma arbitrariedade fiscal.

Discorda da arguição de que não teria juntado a documentação referente às infrações 01 a 03, argumentando que os documentos em referência se encontram à disposição do fisco, aguardando a revisão fiscal solicitada. Acrescenta que deve ser observada a regra de que o ônus da prova cabe a quem alega, isto é, cabe ao autuante provar, de fato e de direito, e não através de presunção, o cometimento da infração.

Repete que pratica operações de saídas de mercadorias com isenção do ICMS e com alíquotas diferenciadas, acrescentando que dentre estas existem também, embora em quantidades mínimas, operações tributadas à alíquota de 27%, além de operar, também, com mercadorias elencadas no regime da substituição tributária. Salienta que apesar de ter reduzido o montante exigido, o novo demonstrativo não merece 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, portanto com fase de tributação encerrada. Assevera que, assim, 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 aplicar as alíquotas correspondentes a cada uma delas.

Frisa que entre a data na qual foi protocolizada a impugnação e aquela referente à apresentação da informação fiscal, não houve tempo bastante para que fosse feita uma verificação minuciosa, em relação aos dois exercícios, objetivando excluir as mercadorias comercializadas com isenção e com ICMS antecipado, principalmente considerando que a documentação utilizada durante a fiscalização fora devolvida ao impugnante, não sendo mais requisitada, o que comprova que o novo demonstrativo não deve ser acatado, por ter sido feito de forma aleatória.

Requer a desclassificação do demonstrativo juntado pelo autuante e reitera o pedido de revisão por fiscal estranho ao feito, para que seja realizada a proporcionalidade das alíquotas de forma justa e correta. Pugna pela improcedência da exigência do crédito tributário na forma como efetivado.

Considerando que o processo administrativo fiscal deve se fazer acompanhar das provas necessárias à demonstração dos fatos arguidos, para que não se configure em cerceamento ao direito de defesa do autuado; considerando que não consta dos autos a comprovação de que o sujeito passivo recebera as cópias das notas fiscais colhidas através do Sistema CFAMT; considerando ao tratar sobre a infração 04, o autuado alegou que pratica operações de saída de mercadorias com isenção, tributadas com base nas alíquotas de 7%, 12%, 17% e 25%, bem como com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária: esta 1ª JJF deliberou pelo envio do processo à INFAZ Juazeiro (fl. 931), para que o autuante ou outro preposto fiscal adotasse as seguintes providências:

- 01) elaborasse 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;
- 02) em relação 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-os por exercício;
- 03) elaborasse, se fosse o caso, novo demonstrativo de débito referente à infração 04.

Em seguida, deveriam ser entregues ao contribuinte cópias reprográficas das notas fiscais que embasaram a infração 04 e que foram colhidas através do Sistema CFAMT (fls. 284 a 908), do termo de diligência e das informações e demonstrativos elaborados pelo diligente, quando deveria ser informado ao autuado quanto à reabertura do prazo de defesa em 30 (trinta) dias. Havendo manifestação do autuado, deveria ser dar ciência ao autuante, para que prestasse informação fiscal.

O Auditor Fiscal designado informou às fls. 945 e 946 ter atendido as solicitações contidas no termo de diligência, elaborando 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. Nas planilhas que anexou às fls. 934 a 943 classificou, 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.

Esclarece ter relacionado 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. Acrescenta que os documentos fiscais cujas vias não se encontram acostadas ao processo foram excluídas da exigência, conforme relação apresentada à fl. 944.

Conforme consta às fls. 948 e 949 foram entregues ao contribuinte todos os elementos anexados pelo diligente, assim como cópias reprográficas do termo de diligência e das notas fiscais constantes às fls. 284 a 908, quando foi reaberto o prazo de defesa em 30 (trinta) dias. O sujeito passivo também foi intimado a tomar ciência do resultado da diligência, por meio de AR – aviso de recebimento e através de edital (fls. 950 a 953), não tendo, entretanto, se manifestado nos autos.

Através do Acórdão JJF nº 0031-01/09 (fls. 956 a 961), a 1ª Junta de Julgamento Fiscal, por unanimidade, julgou o Auto de Infração procedente em parte, sendo as infrações 01, 02 e 03 mantidas integralmente. A infração 04 foi considerada parcialmente caracterizada, em decorrência da aplicação da proporcionalidade concernente às operações com mercadorias normalmente tributadas, adequando a exigência do tributo às diretrizes constantes da Instrução Normativa nº 56/2007.

Considerando o disposto no art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia - RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, a 1ª JJF recorreu de ofício da decisão a uma das Câmaras do CONSEF.

Através do Acórdão CJF nº 0031-01/09 (fls. 980 a 984), a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, declarou, à unanimidade, a nulidade da decisão de Primeira Instância, por falta de demonstração da obtenção dos valores julgados. O Recuso de Ofício foi considerado prejudicado, sob o fundamento de que a decisão “*deixa dúvida de como foi aplicada a proporcionalidade nos valores de cada período.*” Foi determinado o retorno dos autos à 1ª JJF, para o fim de se proceder a novo julgamento.

No voto proferido pelo ilustre relator, foi esclarecido que apenas a infração 04 foi objeto do Recurso de Ofício. Foi dito que se afigurava justa e legal a decisão da JJF ao proceder à correção dos valores dessa imputação, ressaltando, entretanto, que ao se confrontar o demonstrativo apresentado pela 1ª JJF (fl. 961) com aquele constante no Auto de Infração (fl. 02), verificava-se que no mesmo período, se encontravam lançados na decisão valores maiores que aqueles originalmente imputados, situação que indicava a existência de erro, considerando que seria impossível, após se aplicar a proporcionalidade, se chegar a valores maiores que os originais.

Ressaltou-se que na referida decisão não fora demonstrado como foram obtidos os valores considerados devidos, nem tampouco onde e como foi aplicada a proporcionalidade nos valores de cada período. Por essa razão, foi decretada a nulidade da decisão, por se encontrar desprovida da necessária e indispensável fundamentação ou com preterição do direito de defesa.

#### **VOTO**

Considerando que o presente lançamento já foi objeto de exame por esta 1ª Junta de Julgamento Fiscal, quando as infrações 01, 02 e 03 foram mantidas em sua inteireza e tendo em vista que a

análise do Recurso de Ofício conduzida pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deste Conselho de Fazenda apreciou tão somente a decisão proferida em Primeira Instância no que concerne à infração 04, mantendo a decisão correspondente às demais infrações, me aterei tão somente na reavaliação da deliberação constante da análise desse item do Auto de Infração.

Deste modo, a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, proferiu decisão através do Acórdão CJF nº 0161-11/09, reformando o julgamento da 1ª JJF, por não acatar a manutenção parcial da infração 04, considerando prejudicado o Recurso de Ofício e devolvendo o PAF para novo julgamento pela 1ª Instância. Com base no exposto, as infrações 01, 02 e 03 não mais serão apreciadas no presente julgamento, permanecendo a decisão proferida através do Acórdão JJF nº. 0031-01/09.

Ressalta que com base na linha de entendimento seguida por este CONSEF, segundo a qual não tem pertinência a aplicação da proporcionalidade das alíquotas praticadas pelos contribuintes, mantenho apenas os resultados trazidos pelo revisor que dizem respeito à proporcionalidade relativa às mercadorias normalmente tributáveis, conforme apresentados nas planilhas de fls. 934 a 943, excluindo, deste modo, as mercadorias com fase de tributação encerrada ou cujas operações eram isentas, e aplicando a alíquota de 17%, que deve ser utilizada nessas situações.

Apesar de ter sido frisado na decisão da Instância Superior que os cálculos apresentados no voto constante da decisão anulada não se mostravam perfeitamente demonstrados, saliento que com base no quanto explicitado acima, foram mantidos todos os resultados disponibilizados na referida diligência, no respeitante exclusivamente à proporcionalidade correspondente às operações praticadas pelo sujeito passivo com mercadorias normalmente tributáveis. Para o fim de possibilitar um melhor entendimento dos resultados finais concernentes a essa infração, cito como exemplo o mês de novembro de 2004, que apresentou uma base de cálculo total de R\$50.003,34, sendo que desse montante, a fração de R\$6.659,21, correspondente ao percentual de 13,32%, se referia a mercadorias enquadradas na substituição tributária. Como o valor restante ( $R\$50.003,34 - 6.659,21 = R\$43.344,13$ ) se referia a produtos normalmente tributados, sobre essa diferença foi exigido o tributo à alíquota de 17%, que resultou no valor de R\$7.368,50. E assim foi procedido em relação a todas as demais ocorrências.

Após reexaminar todas as peças processuais atinentes à infração em questão, em decorrência da decisão da Segunda Instância, inclusive, da análise do voto proferido pelo eminente Relator Conselheiro Valnei Sousa Freire, constato que, efetivamente, os valores remanescentes constantes do julgamento anterior proferido por esta JJF não se mostravam claros, o que é corrigido nesta oportunidade, tendo em vista os esclarecimentos anteriores, bem como um outro fato a respeito do qual tratarei em seguida.

Ocorre que ao efetuar uma crítica a respeito do motivo ensejador da nulidade da decisão precedente, no que se refere ao fato de ter ocorrido majoração dos valores inicialmente imputados em relação a várias ocorrências, percebi que essa situação decorreu do seguinte ponto: ao refazer o levantamento fiscal, o diligente elaborou as novas planilhas que dão números diferentes às diversas ocorrências, realizando a apuração dos valores com base nas datas de pagamento efetivados pelo contribuinte.

Essa infração 04 se originou da falta de recolhimento do ICMS, em decorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de pagamentos não registrados nos livros fiscais próprios. Nessa situação, isto é, quando o contribuinte efetua pagamentos, porém não os contabiliza, esse fato denuncia que tais pagamentos foram realizados com recursos não consignados na contabilidade, ou seja, com receitas de origem desconhecida. Neste caso, a Lei autoriza que se presuma que os recursos se referem a vendas de mercadorias anteriormente efetuadas e também não contabilizadas, ou seja, que a empresa vendeu mercadorias sem notas fiscais, e, por conseguinte, sem pagamento do imposto. Essa presunção tem fundamento no § 4º do artigo 4º da Lei nº. 7.014/96.

Com base no exposto, os fatos tidos como motivadores da aplicação da preconizada presunção devem estar lastreados exatamente na ocorrência explicitada na norma legal, isto é, em eventos realizados pelo contribuinte, que vêm a ser os pagamentos não registrados em sua escrita. Assim, os dados a serem considerados nesse tipo de procedimento fiscal devem estar lastreados nos documentos correspondentes, que se refere às datas do efetivo desembolso realizado pelo contribuinte.

Dito isto, retorno ao texto da decisão da 1ª CJF, para, então, efetuar uma comparação entre os dados contidos no quadro inserido no julgado proferido por esta Junta (fl. 961), nas planilhas trazidas aos autos pelo diligente (fls. 934 a 942) e nos demonstrativos que serviram de base para o Auto de Infração (fls. 36 a 44), para comprovar que, efetivamente, ocorreu uma alteração entre tais resultados. Essa análise comparativa mostrou que ao efetuar o levantamento, o autuante se valeu das datas de emissão dos documentos fiscais objeto do levantamento e não das datas do efetivo pagamento realizado pelo contribuinte, conforme concluiu principalmente do cotejo entre os seus demonstrativos e aqueles apresentados pelo diligente.

E foi por essa razão que os resultados apresentados na decisão anterior, que igualmente são mantidos agora, representaram divergências de dados em comparação com aqueles contidos no levantamento fiscal original, implicando em majoração dos valores inicialmente imputados em relação a algumas ocorrências e em reduções nos demais períodos. Considerando que em conformidade com o disposto no § 1º do art. 18 do Decreto nº. 7.629/99 (RPAF/BA), as inconsistências em questão foram corrigidas através de diligência fiscal saneadora, a autuação pode ser julgada da forma como se encontra.

Com base em todo o exposto, concluiu que se encontram demonstrados quais os valores que efetivamente são devidos pelo sujeito passivo, que perfazem o total de R\$131.481,92, conforme tabela que apresento em seguida.

OCORRÊNCIA	VALOR JULGADO (R\$)
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>

Voto pela procedência parcial do Auto de Infração, ficando mantidas integralmente as infrações 01, 02 e 03, conforme decisão exarada através do Acórdão JJF nº 0031-01/09, e parcialmente infração 04.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração **269357.0049/06-6**, lavrado contra **JUAREZ ROSA MARTINS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$141.684,79**, acrescido das multas de 60% sobre R\$10.202,87 e de 70% sobre R\$131.481,92, previstas nos incisos VII, alínea “a”, II, alíneas “a” e “b” e III do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de novembro de 2009.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO – JULGADOR