

PROCESSO - A.I. Nº 017784.0002/99-2  
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECORRIDO - DISTRIBUIDORA SUL BAHIA DE BATERIAS LTDA.  
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 1ª JJF nº 0840/01  
ORIGEM - INFRAZ ITABUNA  
INTERNET - 20.03.02

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0087-11/02**

**EMENTA:** ICMS. PASSIVO FICTÍCIO. CONTA “FORNECEDORES”. FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS. O passivo fictício (passivo inexistente) tem repercussão no âmbito do ICMS. Se a empresa efetua pagamentos de duplicatas mas não contabiliza esses pagamentos, fazendo com que na contabilidade permaneçam como ainda existentes dívidas que na verdade já foram pagas, considerando-se que tais pagamentos foram feitos com Recursos cuja origem é desconhecida, a lei autoriza a presunção de que esses Recursos são decorrentes de vendas de mercadorias anteriormente realizadas e também não contabilizadas, ou seja, vendas sem Notas Fiscais, sem pagamento do imposto, portanto. É relativamente a essas vendas que está sendo cobrado o tributo no caso presente. Reduzido o débito, em face dos comprovantes apresentados pelo sujeito passivo. Corrigida, também, a cobrança do imposto feita em duplicidade, haja vista que, ao se calcular o tributo sobre o passivo fictício de um exercício, a quantia correspondente deve ser abatida da diferença do exercício seguinte, pois o saldo final de um exercício constitui o saldo inicial do exercício subsequente. Correto e fundamentado o julgamento recorrido. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 21/10/1999, apura omissão de saídas de mercadorias tributáveis, caracterizada em face da manutenção, no Passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes.

O contribuinte defendeu-se alegando que apresentou ao fisco todos os elementos solicitados. Diz que o autuante teve ao seu dispor os livros fiscais, as notas fiscais de entradas e saídas e os balanços de 1996, 1997 e 1998. Sendo assim, a autoridade fiscalizadora teve todas as condições de verificar se houve ou não os registros fiscais e o recolhimento do ICMS correspondente às vendas. Em vez disso, o fiscal se limitou, simplesmente, a cobrar imposto sobre saldo na conta “Fornecedores”.

Explica que a empresa optou pelo regime de lucro presumido, não tendo, por isso, a obrigação de apresentar balanços à fiscalização. Se os apresentou, isso é prova de que não tinha e não tem a intenção de criar obstáculos ao fisco.

Alega ainda o autuado que, como a autuação comprehende quatro exercícios, o prazo concedido para defesa foi insuficiente, haja vista a grande quantidade de documentos a serem reunidos. Reclama que não é justo nem democrático exigir-se que o contribuinte atenda às exigências complexas da fiscalização, abrangendo uma documentação que o próprio autuante sabe ser impossível atender em prazo exígido.

O autuado protesta que o Termo de Fiscalização não foi lavrado no livro de ocorrências, só tendo tomado conhecimento da autuação através de xerox passível de extravio.

Declara ser inaceitável a imputação que lhe foi atribuída, uma vez que a escrituração da empresa reflete as operações realizadas, não tendo sido indicado qual ou quais documentos ficaram sem registro fiscal ou contábil. Ao ser acusada a existência de operações tributáveis sem registro fiscal, tendo o auditor toda a documentação da empresa em mãos, e, apesar disso, não apontar quais os documentos em questão, estaria no mínimo sendo vedado o direito de defesa do autuado, sendo, por isso, nulo o procedimento, nos termos do art. 18 do RPAF/BA.

Alega o autuado que o fiscal não demonstrou como apurou o imposto. Protesta que a autuação carece de informações básicas, precisas e claras, de modo que a empresa tenha condições de verificar a situação. Considera absurdo que se cobre ICMS sobre o saldo da conta “Fornecedores” por não ter sido apresentada parte dos documentos, tendo em vista que o volume do material exigido é muito grande, envolvendo quatro exercícios, em razão do prazo concedido. O imposto foi cobrado sobre o saldo total da referida conta, sem se levar em consideração o tributo pago no período, desconsiderando-se também o estoque de mercadorias. Assegura que todas as operações efetuadas pelo estabelecimento são tributadas. Diz que suas compras são feitas a prazo. Teria faltado bom senso ao fiscal, por não lhe conceder maior espaço de tempo, deixando que a empresa arque com as consequências.

O autuado comenta o dispositivo regulamentar que trata do arbitramento da base de cálculo, alegando que, se havia obrigações inexistentes no Passivo, apesar de esse fato não ter sido comprovado pelo autuante, deveria este ter efetuado o arbitramento, pois pelo menos desse modo seriam considerados os estoques da empresa e os impostos pagos no período.

Prossegue dizendo que, se todas as compras são feitas a prazo, ao ser cobrado o imposto com base na conta “Fornecedores”, teriam de ser deduzidos os créditos das compras.

Pondera que, se os documentos não foram entregues, o fisco deveria ter aplicado a multa prevista no art. 915, XX, do RICMS/BA, dando depois um prazo mais dilatado para que a empresa providenciasse o material solicitado.

Diz que o débito levantado é exorbitante, não tendo a empresa como pagá-lo. Alega que se trata de empresa idônea, que cumpre em dia as suas obrigações.

O autuado passa em seguida a comentar a forma como é mantida a conta “Fornecedores”. Dentre uma série de considerações, volta a lamentar que o fisco lavre um Auto nesses termos, sem base num trabalho consistente, deixando que a empresa procure provar a improcedência do fato. Diz que o fiscal não apresentou demonstrativo relativamente ao Passivo da empresa, para que esta pudesse efetuar a verificação dos valores apurados.

Segundo o autuado, o fiscal intimou a empresa para apresentar os documentos e somente apareceu na empresa com o Auto e Infração em mãos. Pergunta se seria o autuante sabedor de que a empresa não tinha condições de apresentar a documentação exigida no espaço de tempo estipulado.

No entender do autuado, a intenção do legislador, no que concerne à presunção de omissão de saídas em face da existência de irregularidade no Passivo, é no sentido de que, após um levantamento fiscal, havendo indícios de obrigações já pagas ou inexistentes, cabe ao contribuinte comprovar a improcedência da presunção, sob pena de ser autuado, e não que a fiscalização deva sair recolhendo balanços das empresas e autuando o saldo total da conta “Fornecedores”. Se o contribuinte, intimado a apresentar a documentação exigida, não atende à solicitação em tempo hábil, que seja multado. O contribuinte assegura que, agora, já pode comprovar a improcedência da presunção, colocando à disposição do fisco a documentação necessária nesse caso.

Conclui sua exposição fazendo uma síntese dos pontos que considera capitais:

1. A empresa foi intimada a apresentar os livros e documentos relativos aos últimos cinco exercícios.
2. Foram entregues os livros e documentos solicitados ao auditor, e este ficou com todo o material durante quase um mês.
3. Já no final do mês (dia 28 de setembro de 1999), a empresa foi novamente intimada para, no prazo de 24 horas, apresentar outros documentos, entre os quais as duplicatas.
4. Embora a empresa conseguisse reunir parte da documentação solicitada, mesmo estando a sua contabilidade em fase de mudança, o fiscal já compareceu com o Ato de Infração pronto, exigindo que fosse assinado, circunstância essa que seria confirmada pelo fato de não haver nenhuma multa por falta de entrega de documentação fiscal.
5. A autuação conteria as seguintes irregularidades:
  - 5.1. Falta nos autos demonstrativo indicando de que modo foi encontrado e cobrado o imposto, não tendo sido indicados quais documentos deixaram de ser lançados na escrita fiscal, sendo desconsiderada a legislação, ignorando-se documentos idôneos da empresa, zerando seus estoques.
  - 5.2. Ao não ser demonstrada a forma como o fisco chegou à conclusão da existência de obrigações já pagas ou inexistentes no Passivo, autuando-se o saldo da conta “Fornecedores”, estaria sendo dificultado o exercício do direito de defesa.
  - 5.3. A empresa deu ao fisco condições de efetuar a fiscalização do estabelecimento, pondo à sua disposição os livros e documentos, de modo que esperava, em contrapartida, um Termo de Fiscalização detalhado, preciso, para que a empresa pudesse verificar e avaliar o teor da imputação nele contida. Ao invés disso, a empresa foi surpreendida com um Auto de Infração exorbitante, sem demonstrativos, fruto de uma fiscalização feita de modo aleatório.

O autuado anexou documentos. Diz pôr à disposição do fisco a sua documentação para nova fiscalização. Pede a nulidade ou a improcedência do procedimento.

Consta à fl. 111 que o fiscal autuante não prestou informação no prazo legal. Porém, depois, ao se pronunciar nos autos, o autuante informou que o contribuinte foi intimado para apresentar os documentos, e que a seu ver houve tempo para exibi-los, pois, além das intimações formais, teria havido outras, verbais. O autuante considera que a defesa demonstrou insegurança porque não apresentou os documentos solicitados e nem ao menos juntou demonstrativo que indicasse a inexistência de passivo fictício. Diz que, se o contribuinte apresentasse os documentos, ele, auditor, não relutaria em aceitá-los. Confirma que a empresa efetivamente entregou os livros

fiscais e o Diário, mas não entregou os documentos que lastrearam os lançamentos da conta “Fornecedores”.

O autuante acentua que o questionamento da defesa, ao indagar quais documentos teriam ficado sem registro, não merece maiores comentários, pois o que se discute aqui é passivo fictício, ou seja, lançamentos no Passivo sem documentos que comprovem tais obrigações. Comenta que a existência de passivo fictício autoriza a presunção de omissão de receitas tributáveis. Como a empresa não apresentou os documentos solicitados, a autuação recaiu sobre o saldo total da conta de “Fornecedores”.

O autuante explica que não houve necessidade de elaboração de demonstrativos, uma vez que não foi apresentado nenhum documento que comprovasse o saldo da aludida conta, de modo que a base de cálculo foi o saldo total.

Diz, por fim, que as planilhas de apuração do ICMS apresentadas pela defesa não guardam nenhuma pertinência com a exigência fiscal em apreço. Opina pela manutenção do débito.

O processo foi baixado em diligência por este Conselho, para que fiscal estranho ao feito examinasse os comprovantes de pagamentos das exigibilidades objeto da autuação.

A repartição local designou auditor para atender à referida diligência, o qual informa que os documentos apresentados pelo sujeito passivo dizem respeito a compras efetuadas dentro dos próprios exercícios, não havendo qualquer relação com os saldos remanescentes da conta “Fornecedores” nos exercícios anteriores, objeto do Auto de Infração em apreço. Em face dos elementos disponíveis nos autos, propõe que a autuação seja mantida.

O processo foi novamente remetido em diligência, com indicações precisas quanto à forma como deveria ser intimado o contribuinte para fornecer os elementos necessários ao esclarecimento da questão.

O contribuinte apresentou uma série de documentos, inclusive instrumento em que explica que os pagamentos normalmente eram feitos em forma de depósitos em nome da empresa Acumuladores Moura S.A., sua única fornecedora, sendo que os valores dos depósitos são diferentes dos valores das Notas Fiscais, daí a dificuldade de se fazer a comparação entre eles. Acrescenta que, em virtude disso, havia solicitado à sua fornecedora as 2<sup>as</sup> vias das duplicatas pagas para a devida apresentação.

Diante dos elementos apresentados pelo contribuinte, auditor estranho ao feito refez os cálculos dos débitos.

O contribuinte deu entrada em petição alegando que a ação fiscal se baseou em um balanço em fase de elaboração, sem a assinatura dos responsáveis pela empresa, não tendo, a seu ver, nenhum valor contábil ou jurídico. Diz que a empresa é optante pelo sistema de lucro presumido. Quanto ao passivo exigível, o autuado assegura que só adquire mercadorias a um fornecedor, de modo que o total de suas compras é igual às saídas do fornecedor com destino ao seu estabelecimento. Para provar isso, anexou cópias do Registro de Entradas do seu estabelecimento e do livro Razão da empresa fornecedora.

O auditor encarregado da revisão informa que a empresa protocolou algumas cópias do seu Registro de Entradas acompanhadas de diversos recibos de depósitos e boletos bancários relativos a remessas de valores feitas em favor da empresa fornecedora de mercadorias. Alguns dias depois, a empresa anexou várias cópias de duplicatas. Como os elementos apresentados pela empresa não atendiam ao propósito da diligência, o revisor diz que expediu nova intimação,

vindo a empresa a apresentar outros documentos, que especifica e comenta. Quanto à alegação do autuado de que o balanço em que o autuante se baseou não teria validade por ser uma peça em fase de elaboração, sem assinaturas dos responsáveis, o fiscal revisor observa que os aludidos elementos são cópias autênticas extraídas do Diário da empresa. Conclui informando que, abatendo-se da autuação originária os pagamentos comprovados, a conta “Fornecedores” apresenta, ainda, nos exercícios de 1996, 1997 e 1998, débitos fictícios nos valores de R\$ 221.233,70, R\$ 423.083,47 e R\$ 222.077,75, respectivamente. Tomando-se esses valores como bases de cálculo, o ICMS devido nos três exercícios é de R\$ 37.609,73, R\$ 71.924,19 e R\$ 37.753,22.

O processo foi mais uma vez remetido em diligência para que fosse dada vista dos novos elementos ao contribuinte e ao fiscal autuante.

Não houve pronunciamento, quer do sujeito passivo, quer do autuante.

A 1<sup>a</sup> JJF após analisar as peças processuais demonstra, fundamenta e prolatá o seguinte voto:

“O presente Auto de Infração acusa omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através da manutenção, no Passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes.

No preâmbulo do Auto de Infração, o fiscal autuante diz: “A empresa, quando intimada para apresentar documentos que comprovassem a veracidade do lançamento, não o fez, configurando-se a ocorrência do fato gerador...”.

O contribuinte, ao defender-se, deu uma versão semelhante, confirmando que de fato não exibiu todas as duplicatas ao fisco, e justifica-se dizendo que o prazo concedido foi muito exíguo, pois a fiscalização exigiu a apresentação dos documentos relativos a quatro anos, concedendo à empresa o prazo de apenas 24 horas, e, findo esse prazo, o auditor já compareceu à empresa com o Auto de Infração pronto, circunstância que não é negada pelo autuante em sua informação. Noutra passagem, o contribuinte volta a insistir nesse ponto: o fiscal teria intimado a empresa para apresentar os documentos e somente apareceu na empresa já com o Auto e Infração em mãos. Pergunta então como é que o fiscal sabia que a empresa não teria condições de apresentar a documentação exigida no espaço de tempo estipulado. O auditor, ao prestar sua informação, não comenta essa circunstância.

Originariamente, foi exigido o imposto sobre o saldo total da conta “Fornecedores” em três exercícios consecutivos. Mediante diligência, foi determinado que se intimasse o contribuinte no sentido de que apresentasse as duplicatas e outros comprovantes de pagamento das exigibilidades da conta “Fornecedores”. O contribuinte foi alertado, na aludida intimação, de que a falta de atendimento àquela exigência implicaria a presunção da inexistência dos aludidos documentos, com a consequente configuração de indicação e manutenção no Passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, ficando o contribuinte sujeito à exigência do imposto, nos termos do art. 2º, § 3º, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, e às cominações legais decorrentes.

Percebo, pela leitura da defesa, que o autuado não assimilou bem o teor da exigência fiscal que lhe foi imputada. De acordo com o que o autuado disse no tópico de sua defesa a título de “ponderações gerais”, comentando o mecanismo de entradas e saídas de mercadorias, os estoques, os pagamentos a fornecedores e os recolhimentos do imposto nos períodos, fica patente que ele não entendeu o por quê da presente autuação. Como a questão do chamado “passivo fictício” constitui uma peculiaridade própria do jargão fiscal, e tendo em vista que a acusação foi feita de forma sucinta, de acordo com a descrição-padrão do sistema de automatização do Auto de Infração, considero necessário fazer alguns esclarecimentos em torno do conceito da figura do passivo fictício e das consequências jurídicas de sua existência.

Na verdade, o imposto não está sendo cobrado pelo simples fato de haver saldo na conta “Fornecedores”, como se depreende da manifestação do autuado em sua defesa. Não há nada errado no fato de a conta “Fornecedores” apresentar saldo. Se a empresa efetua compras a prazo, é natural que haja no Passivo uma conta representando as duplicatas e contas a pagar. No entanto, o saldo dessa conta deve refletir, exatamente, o valor efetivamente devido pela empresa na data considerada. Quando a empresa efetua compras a prazo, os valores correspondentes são lançados na conta do Passivo, e à medida em que forem sendo feitos os pagamentos das duplicatas vão sendo abatidas as quantias pagas daquela conta, de modo que o saldo corresponda apenas aos valores que ainda não foram pagos. Se o contribuinte não comprova a exatidão do saldo da conta de suas dívidas para com terceiros, diz-se que existe um “passivo fictício”.

O passivo fictício tem repercussão no âmbito do ICMS. Se a empresa efetua pagamentos de duplicatas mas não contabiliza esses pagamentos, fazendo com que na contabilidade permaneçam como ainda existentes dívidas que na verdade já foram pagas, considerando-se que tais pagamentos foram feitos com Recursos cuja origem é desconhecida, a lei autoriza a presunção de que esses Recursos são decorrentes de vendas de mercadorias anteriormente realizadas e também não contabilizadas, ou seja, vendas sem Notas Fiscais, sem pagamento do imposto, portanto. É relativamente a essas vendas que está sendo cobrado o tributo no caso presente. A autuação, por conseguinte, não visa a cobrar tributo sobre saldo da conta Fornecedores. Esse saldo, não tendo comprovado, serve apenas como indício de que a empresa efetuou o pagamento a fornecedores e não os contabilizou, sendo tais pagamentos efetuados com Recursos relativos a vendas também não contabilizadas, devendo o imposto sobre as mesmas ser cobrado.

Feitos esses comentários, e tendo em vista que, mediante diligência efetuada por fiscal estranho ao feito, após a exclusão dos pagamentos comprovados, foi confirmado que a conta “Fornecedores” apresenta, ainda, débitos fictícios, e considerando que os valores apontados pelo fiscal revisor não foram contestados, quer pelo sujeito passivo, quer pelo fiscal autuante, valho-me, em parte, dos cálculos apresentados pelo revisor.

Digo “em parte” porque o fiscal revisor se equivocou, cobrando o imposto em duplicidade: ao cobrar o imposto sobre o passivo fictício de um exercício, a quantia correspondente deve ser abatida da diferença do exercício seguinte. Isto porque o saldo final de um exercício constitui o saldo inicial do exercício subseqüente. É preciso, então, que sejam feitas as devidas correções.

Em 1996, a empresa declarou um saldo na conta “Fornecedores” no valor de R\$ 248.181,87, sendo que, segundo o revisor, somente foi comprovado um saldo de R\$ 26.948,17, havendo, então, uma diferença (passivo fictício) de R\$ 221.233,70. ICMS: R\$ 37.609,73.

O passivo fictício do exercício de 1996 precisa ser excluído do saldo da conta de “Fornecedores” do exercício seguinte, 1997, sob pena de se levantar um débito em duplicidade. Pois bem, em 1997, a empresa declarou um saldo na conta “Fornecedores” no valor de R\$ 474.442,90. Como nessa quantia se encontra embutida a diferença do exercício anterior (R\$ 221.233,70), e considerando que, segundo o revisor, foi comprovado um saldo de R\$ 51.359,43, há, por conseguinte, uma diferença (passivo fictício), no exercício de 1997, no valor de R\$ 201.849,77 (R\$ 474.442,90 menos R\$ 272.593,13). ICMS: R\$ 34.314,46.

Em 1998, o saldo da conta “Fornecedores” declarado pela empresa é de R\$ 257.368,21, sendo que, segundo o revisor, foi comprovado um saldo de R\$ 35.290,46, havendo, então, uma diferença de R\$ 222.077,75. Ocorre que, pelas razões já expostas, nesse valor está embutido o passivo fictício do ano anterior, no valor de R\$ 201.849,77. Feita a devida exclusão, encontra-se um passivo fictício remanescente, no exercício de 1998, de R\$ 20.227,98. ICMS: R\$ 3.438,76.

Ressalve-se que as deduções efetuadas em decorrência da duplicidade de valores em exercícios consecutivos se justificam porque a auditoria do passivo fictício foi realizada tomando por referência valores globalizados, sem identificação das duplicatas correspondentes.

O débito remanescente é este:

1. Exercício de 1996, R\$ 37.609,73;
2. Exercício de 1997, R\$ 34.314,46;
3. Exercício de 1998, R\$ 3.438,76.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração”.

A 1<sup>a</sup> JJF recorre de Ofício desta Decisão nos termos do artigo 169, I, “a” e do RPAF/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00.

## **VOTO**

Neste Recurso de Ofício, à parte em que ficou sucumbente a Fazenda Pública Estadual, foi corretamente demonstrada pelo Relator anterior que, originou-se de várias cobranças em duplicidade, conforme consta do voto de 1<sup>a</sup> Instância deste CONSEF.

Analizando cuidadosamente o demonstrativo do débito remanescente, concordo integralmente com o seu resultado, e não existindo nos autos fatos ou elementos capazes de alterar o julgado, voto pelo NÃO PROVIMENTO deste Recurso de Ofício.

O Recurso Voluntário interposto pelo autuado, foi arquivado por ser intempestivo, não tendo havido Recurso de Impugnação ao Arquivamento.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão Recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 017784.0002/99-2, lavrado contra **DISTRIBUIDORA SUL BAHIA DE BATERIAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$75.362,95**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de fevereiro de 2002.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

MAX RODRIGUEZ MUNIZ – RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS LINS DE ANDRADE SENTO SÉ - REPR. DA PROFAZ