

PROCESSO	- A. I. N° 232946.0002/05-6
RECORRENTE	- SOL EMBALAGENS PLÁSTICAS LTDA. (SOL EMBALAGENS FLEXÍVEIS LTDA.)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF n° 0365-01/05
ORIGEM	- IFEP - DAT/METRO
INTERNET	- 28/12/2005

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO CJF N° 0472-12/05

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. NÃO COMPROVAÇÃO DO DOCUMENTO FISCAL. Trata-se de operações relativas ao Programa BAHIAPLAST. O autuado entende que tem direito a se creditar das operações de industrialização por conta de terceiros, realizadas com CFOP 5.13 e 6.13. O BAHIAPLAST não contempla com crédito presumido tais operações. Mantida a exigência fiscal. 2. PASSIVO FICTÍCIO. CONTA “FORNECEDORES”. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A existência no passivo de obrigações já pagas 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 do recurso. Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade e a solicitação de diligência. Mantidas as Decisões. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão da 1ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, o qual foi lavrado para exigir ICMS, no valor total de R\$249.969,60, em decorrência de onze irregularidades. O presente Recurso cinge-se apenas às infrações 9 e 10, as quais tratam de:

1. [infração 9] Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito. Registrado no RAICMS outros créditos sem a respectiva comprovação. ANEXO 09, mês de outubro de 2002, no valor de R\$10.191,77.
2. [infração 10] Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada por meio da manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes. O contribuinte mantém saldo de fornecedores diversos em aberto em 31/12/2001 que permanecem em 31/12/2002 e, apesar de diversas intimações, não foi apresentada a origem ou a comprovação do pagamento. ANEXO 10. Valor R\$106.215,23.

O ilustre relator da Decisão recorrida fundamentou o seu voto, em relação à infração 9, afirmando que, *no caso de industrialização por encomenda de terceiro, há uma prestação de serviço de industrialização, cujas saídas dos produtos resultantes do processo produtivo devem observar as disposições do RICMS/97, quanto à utilização do crédito fiscal, sendo inaplicável o benefício do BAHIAPLAST, estando correto o lançamento de ofício.*

Quanto à infração 10, discorreu sobre a presunção legal que embasou a autuação e, em seguida, afirmou ter examinado a farta documentação acostada ao processo em seus diversos anexos,

porém não ficou convencido de que a autuação esteja incorreta. Ao concluir, votou pela manutenção da exigência fiscal, argumentando que *o autuado não comprovou a origem dos Recursos com os devidos lançamentos*.

Inconformado com a Decisão proferida, o autuado, ora recorrente, apresenta Recurso Voluntário e, inicialmente, discorre sobre os princípios da verdade material, do inquisitório e da tipicidade cerrada, norteadores do processo administrativo fiscal. Ressalta que apenas as eventuais incorreções ou não-observância de exigências meramente formais podem ser objeto de revisão fiscal, ao teor do disposto no art. 18, § 1º, do RPAF/99.

Preliminarmente, suscita a nulidade da Decisão recorrida, alegando que a 1ª JJF, ao decidir acerca das infrações 1 a 8 e 11, não fundamentou a sua Decisão, como determina o inciso III do art. 164 do RPAF/99. Sustenta que a fundamentação é imprescindível, pois crédito tributário é matéria de reserva legal, e os contribuintes não têm poder para reconhecer a procedência de infração. Afirma que reconheceu a procedência dessas infrações de forma indevida e precipitada, a fim de parcelar o respectivo débito com redução das multas.

Ainda em preliminar, argúi a nulidade da infração 10, alegando que falta clareza na descrição do fato que lhe foi imputado. Após transcrever a acusação que lhe foi feita, diz que o autuante não definiu se a obrigação mantida no passivo já tinha sido paga, ou se era inexistente. Diz que essa falta de clareza prejudicou o seu direito de defesa. Cita farta doutrina, faz referência a dispositivos do RPAF/99 e transcreve ementas de decisões deste CONSEF.

Ao adentrar no mérito da lide, o recorrente afirma que, apesar de já ter parcelado o débito referente às infrações 1 a 8 e 11, não concorda com qualquer item da acusação.

Quanto à infração 9, explica que os créditos fiscais em questão são referentes ao BAHIAPLAST e não foram apropriados nos meses de jan/01 a abr/01, jun/01, jul/01 e abr/02, conforme demonstrativo à fl. 334 dos autos. Diz que, ao perceber não tinha utilizado tais créditos, efetuou o lançamento dos mesmos no livro RAICMS, no mês de out/02, a título de “Outros Créditos”. Sustenta que esses créditos fiscais são referentes a industrializações efetuadas para clientes, lançadas sob os Códigos Fiscais de Operação (CFOP) nºs 5.13 e 6.13, conforme documentos acostados no Anexo XI da defesa (fls. 520 a 541). Assegura que a Lei do BAHIAPLAST não faz restrição ao uso do benefício, no caso de a industrialização ser por encomenda. Solicita que a PGE/PROFIS emita Parecer sobre a matéria. Pede que a infração seja julgada improcedente.

No que tange à infração 10, explica que o Fisco precisa comprovar a existência no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, para poder presumir a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, o que assegura não ter restado comprovado nos autos. Diz que o autuante presumiu esse fato sem base legal, violando os princípios da tipicidade cerrada e da verdade material. Frisa que apenas a presunção prevista no art. 2º § 3º, III, do RICMS-BA, é que inverte o ônus da prova. Aduz que, ao contrário do afirmado na Decisão recorrida, a lei não prevê que *a presunção de existência de ‘passivo fictício’ é uma presunção legal condicional (júris tantum)*. Também alega que a Decisão recorrida, ao afirmar que houve ingresso de recursos na empresa sem origem comprovada, faz afirmação não demonstrada nos autos.

Argumenta que, com a exceção do passivo referente à Imperial Conexões e Válvulas Ltda., os demais passivos foram pagos pela empresa coligada Sol América Indústria e Beneficiamento Ltda. Diz que, no máximo, a sua falha se resume a um mero erro contábil, por não ter dado baixa no seu passivo junto a fornecedores, com a simultânea abertura de novo passivo, no mesmo valor, perante a sua coligada.

Sustenta que, mesmo que restasse comprovada a presunção, não poderia o autuante ter apurado o imposto da forma como fez, pois grande parte das operações de saídas são realizadas com alíquota inferior a 17%. Solicita diligência, para comprovar que nem todas as suas operações de saídas são tributadas à alíquota de 17%. Invoca a Súmula CONSEF Nº 01, para afirmar que a base

de cálculo utilizada na autuação carece de comprovação e de sustentação. Cita doutrina e transcreve ementas de decisões deste CONSEF.

Também solicita a realização de diligência à Secretaria do CONSEF, para que sejam acostadas ao processo cópias das decisões mencionadas no Recurso Voluntário, bem como pede que lhe seja dado um tratamento isonômico, tomando como paradigma as decisões mencionadas.

Salienta que, caso novos elementos sejam trazidos aos autos, deverá ser notificado e concedido prazo para pronunciamento. Pede que a infração 10 seja julgada improcedente e nula. Protesta por todos os meios de prova admitidos em direito, inclusive por meio de diligência.

Ao exarar o Parecer de fls. 875 a 879, a ilustre representante da PGE/PROFIS, Dra. Cláudia Guerra, diz que não há razão para a nulidade da Decisão recorrida, pois a Junta de Julgamento Fiscal analisou minuciosamente todas as questões suscitadas na defesa. Quanto à infração 9, afirma que a operação realizada pelo recorrente – industrialização por encomenda – não se enquadra na hipótese prevista no art. 7º da Lei nº 7.351/98. No que tange à infração 10, diz que o recorrente reproduziu os argumentos já apresentados na primeira impugnação, não trazendo nenhum documento ou elemento novo capaz de descharacterizar a infração. Afirma que a diligência foi solicitada sem que fossem indicadas quais as operações que seriam tributáveis com alíquota inferior à aplicada pelo autuante. Ao final, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Conforme o Termo de Juntada lavrado à fl. 879v, em 28/11/05, foram acostados aos autos os documentos de fls. 880 a 888, referentes ao pagamento/parcelamento do débito tributário que foi reconhecido como procedente pelo recorrente.

Na sessão de julgamento, foram acostados ao processo os documentos de fls. 890 a 916, os quais foram protocolados no final do expediente do dia 16 de dezembro do corrente ano.

## VOTO

Inicialmente, afasto a preliminar de nulidade da Decisão recorrida, pois o crédito tributário do Estado relativamente às infrações 1 a 8 e 11 já foi objeto de pagamento pelo recorrente, conforme atestam os documentos de fls. 880 a 888. Em relação a essas infrações, o pagamento efetuado extingue o crédito tributário, nos termos do art. 156, I, do Código Tributário Nacional. Dessa forma, quanto a essas infrações não há lide e, portanto, não há o que se falar em falta de fundamentação na Decisão recorrida.

Também não acolho a preliminar de nulidade referente à infração 10, haja vista que a descrição dos fatos no Auto de Infração é satisfatória e permite o exercício do amplo direito de defesa. Ademais, a acusação está acompanhada de demonstrativo e documentos, dos quais o recorrente recebeu cópia, que facilitam o entendimento da infração descrita no lançamento. A forma como a acusação foi feita pelo autuante está em perfeita consonância com a redação do § 4º do art. 4º da Lei nº 7014/96, a qual utiliza exatamente os mesmos termos – “*a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes*”.

Com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, indefiro as solicitações de diligência, pois entendo que os elementos existentes no processo já são suficientes para o deslinde das questões. Ademais, em relação às alegações recursais, os elementos probantes pertencem às escritas contábil e fiscal do recorrente e poderiam ser trazidos aos autos mediante a juntada de photocópias.

Adentrando no mérito, constato que na infração 9 o recorrente alega que os créditos fiscais em questão são referentes ao benefício fiscal do BAHIAPLAST e decorreram de operações de industrialização efetuadas para clientes (CFOP 5.13 e 6.13). Todavia, essa alegação recursal não é capaz de modificar a Decisão da Primeira Instância, pois, conforme já bem explicado no Parecer da PGE/PROFIS e na Decisão recorrida, o citado benefício fiscal, por força do disposto no art. 7º

(caso do diferimento) e no art. 9º (caso do crédito presumido), não se aplica na hipótese de industrialização por conta do remetente. Dessa forma, foi correta a Decisão proferida pela 1ª JJF.

Quanto à infração 10, verifico que os demonstrativos contábeis acostados às fls. 260 a 266 comprovam que obrigações em aberto existentes em 31/12/01 foram mantidas no passivo em 31/12/02, o que foge à normalidade das operações comerciais. Os autuantes efetuaram diversas intimações, para que o recorrente apresentasse esclarecimentos e comprovações acerca desses saldos em aberto. Conforme documento à fls. 271, o recorrente afirmou em resposta às intimações que [...] *os nossos arquivos carecem de uma melhor organização, e como consequência, não estamos localizando os comprovantes de pagamentos das contas de fornecedores [...]*. À fl. 273 foi acostado um outro documento, onde o recorrente diz que [...] *estamos procedendo o levantamento da documentação para podermos fornecer a informação solicitada*. Contudo, até a data da lavratura do Auto de Infração, nenhuma explicação foi dada acerca das citadas obrigações em aberto.

Considerando que o recorrente não comprovou os saldos em abertos e nem prestou qualquer informação que esclarecesse a questão, ficou caracterizada a ocorrência da manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, também conhecida como “passivo fictício”. Uma vez caracterizada a ocorrência de manutenção no passivo de obrigação já paga ou inexistente, o § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 expressamente autoriza que a fiscalização presuma a omissão de operações de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, ficando ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção. Nesse ponto, aproveito para retificar o entendimento externado pela 1ª JJF quando afirmou que *a presunção de existência de “passivo fictício” é uma presunção legal*.

Visando elidir a presunção legal, o recorrente argumenta que as obrigações foram pagas pela empresa coligada Sol América Indústria e Beneficiamento Ltda. Contudo, essa alegação recursal não pode ser acolhida, pois as provas carreadas aos autos não comprovam o efetivo pagamento das obrigações pela empresa Sol América Indústria e Beneficiamento Ltda. Se as obrigações foram efetivamente pagas como alega o recorrente, elas não deveriam ser mantidas no passivo da empresa Sol Embalagens Plásticas Ltda., pois, ao assim proceder, o recorrente corrobora a caracterização da infração. Ademais, nem mesmo no Recurso Voluntário, o recorrente apresentou provas efetivas de que as obrigações tenham sido pagas pela coligada.

No que tange às obrigações referentes à empresa Imperial Conexões e Válvulas Ltda., os documentos apresentados pelo recorrente não elidem a acusação, pois não há como fazer uma correlação entre eles, bem como não há correspondência de valores e nem documento que justifique a diferença entre o montante da nota fiscal e o total dos cheques.

Com fulcro nos princípios da busca da verdade material e da informalidade, tomo conhecimento dos documentos de fls. 890/916, acostados ao processo na sessão de julgamento. Todavia, como bem explicado na sustentação oral do ilustre representante da PGE/PROFIS, esses documentos carecem de registro em cartório, procedimento necessário à validade dos mesmos. Dessa forma, entendo que esses referidos documentos também não comprovam a improcedência da presunção legal que embasou a autuação.

Quanto à questão da alíquota aplicada, ressalto que o § 4º do art. 4º da Lei 7014/96 determina que constatada a ocorrência de “passivo fictício”, deverá o fisco presumir que tenham sido omitidas operações de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto. Nessa situação, em que as operações omitidas foram efetuadas sem a emissão da competente documentação fiscal, a alíquota a ser utilizada é de 17%, a menos que o recorrente comprove quais as alíquotas que eram cabíveis às operações que ele omitiu.

Quanto às decisões citadas pelo recorrente, entendo que as mesmas não servem como paradigma, pois tratam de situações diversas das que se encontram em lide.

Em face do acima comentado, considero que a Decisão da 1<sup>a</sup> JJF foi acertada e não merece reparo.

Pelo exposto e em consonância com o opinativo da PGE/PROFIS, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo integralmente a Decisão recorrida.

**VOTO EM SEPARADO (em acréscimos aos fundamentos apresentados na Decisão do relator do processo)**

Em acréscimo as razões expostas no voto do sr. relator, Consº Álvaro Barreto Vieira, apresento outras razões para fins de dar melhor embasamento à Decisão de Não Prover o Recurso Voluntário, quanto aos itens 9 e 10 da autuação. Nada a acrescentar à Decisão quanto às preliminares de nulidade suscitadas como também em relação a parcela do débito da infração 10, vinculada à empresa Imperial Conexões e Válvulas Ltda, pois não se pode estabelecer qualquer correlação entre os cheques apresentados e a quitação das duplicatas, títulos que compõe o montante do passivo fictício autuado.

Relativamente à infração 9, correta a fundamentação apresentada pelo julgador de 1<sup>a</sup> Instância, pois as operações que ensejaram o lançamento de ofício não são beneficiadas pelo BAHIAPLAST, por não se tratar de fabricação própria, mas industrialização por conta de terceiro, submetida à regra de suspensão do ICMS, prevista nos arts. 615, 616 e 617 do RICMS/97, cabendo o pagamento do imposto na operação subsequente, a serem promovidas pelo encomendante, pois o imposto sobre o valor agregado, nas operações internas, é deferido para a etapa posterior de revenda da mercadoria industrializada.

Quanto à infração 10, o contribuinte sustentou em aditamento ao Recurso Voluntário a inexistência do passivo fictício autuado, pois à exceção do fornecedor imperial Conexões e Válvulas Ltda, a demais obrigações foram assumidas e pagas pela empresa coligada, SOL AMÉRICA INDÚSTRIA E BENEFICIAMENTO LTDA. Afirma que esta empresa teria quitado as obrigações junto aos fornecedores, passando a ser detentora de direitos perante a recorrente, sendo posteriormente repassados estes direitos aos sócios da SOL AMÉRICA, por meio de cessão de créditos. Logo depois, os sócios da empresa SOL AMÉRICA negociaram os créditos adquiridos com a empresa ULUG SP do BRASIL COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, negociação esta que teve anuência do autuado. Por último, trouxe para exame desta Câmara de Julgamento Fiscal, a homologação de acordo extrajudicial, através do qual a empresa ULUG, exeqüente dos créditos em questão, firmou transação com a empresa autuada, por conta da execução de título contra esta proposta, face ao não pagamento da dívida constante de títulos adquiridos. O contribuinte anexou à peça de aditamento ao recurso, os instrumentos particulares de cessão de créditos firmados entre as partes envolvidas e a certidão homologatória do acordo extrajudicial.

É regido pelo Código Civil Brasileiro o negócio jurídico da cessão de crédito, estabelecendo a lei em questão, no seu art. 288, a ineficácia, em relação a terceiros, da transmissão de um crédito se o instrumento particular não se encontrar revestido de certas formalidades, entre elas o registro do mesmo no Registro de Títulos e Documentos, conforme exige a Lei nº 6.015, de 31/12/73 (Lei de Registros Públicos). Consta do art. 129, par. 9º, da mencionada Lei, a obrigatoriedade da cessão de crédito ser levada ao registro público para surtir efeitos perante terceiros. O Código Civil prescreve na parte geral, relacionada à validade dos negócios jurídicos, a exigência de que o mesmo obedeça à forma prescrita em lei. Com isso, quero dizer, que a validade das provas apresentadas pelo contribuinte não podem ser opostas ao fisco, pois o requisito de validade dos negócios firmados pelos cedentes e respectivos cessionários não foi atendido. Ademais, o Código Tributário Nacional, em seu art. 123 estabelece que as convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. Quanto ao acordo extrajudicial para a liquidação da dívida executada pelo último “cessionário”, não consta dos autos a demonstração documental de que este acordo tenha sido efetivamente cumprido, ou seja, que o débito fora efetivamente

quitado. O recorrente se limitou a juntar aos autos certidão para fins de demonstrar que o acordo extrajudicial foi levado ao conhecimento do juiz da execução, para fins de homologação da transação firmada, implicando na extinção da ação de execução proposta pela empresa ULUG SP. Não ficou provado, nos autos, o efetivo pagamento dos títulos que integraram a alegada “cessão de créditos”, razão pela qual a prova apresentada não documenta a veracidade dos fatos alegados pelo sujeito passivo.

A questão em lide envolve também aspectos contábeis, pois a assunção de dívida e as supostas cessões de crédito não foram objeto de registros contábeis na autuada, nem mesmo foram provados os respectivos registros na contabilidade do “cessionários”, inexistindo, também, prova dos lançamentos que demonstrassem o efetivo desembolso dos recursos financeiros utilizados no pagamento das dívidas declaradas como assumidas pelos cessionários.

Restaria, entretanto, ao contribuinte/recorrente, a possibilidade de no controle da legalidade, perante a Procuradoria Estadual, trazer outros elementos probatórios capazes de elidir a presunção estampada no Auto de infração, pois não restou demonstrado até esta fase do processo administrativo que a autuação mereça ser reformada, considerando que os documentos apresentados não se prestam a produzir os efeitos pretendidos pelo sujeito passivo, além de não comprovarem o saldo existente no passivo exigível, de forma que se encontra caracterizada a presunção de omissão de saídas de mercadorias face a existência na contabilidade do autuado de lançamentos que configuram “passivo fictício ou inexistente”..

Dessa forma, considerando a fundamentação acima exposta, em acréscimo àquela já produzida pelo relator do processo, voto, também, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, acompanhando o opinativo da Procuradoria Estadual, que se manifestou, na sessão de julgamento, a respeito dos documentos integrantes do aditamento ao Recurso Voluntário, para considerar os mesmos incapazes de elidir as acusações imputadas ao sujeito passivo.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade em relação à infração 10 e, em decisão não unânime quanto à infração 9, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 232946.0002/05-6 lavrado contra SOL EMBALAGENS PLÁSTICAS LTDA. (SOL EMBALAGENS FLEXÍVEIS LTDA.), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$249.969,60, acrescido das multas de 60% sobre R\$132.517,56 e 70%, R\$117.452,04, previstas no art. 42, II, “a” e “f”, VII, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já efetivamente recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Quanto à infração 10): Conselheiros Álvaro Barreto Vieira, José Antonio Marques Ribeiro, Helcônio de Souza Almeida, Nelson Antonio Daiha Filho e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTO (Vencido quanto à infração 10): Conselheiro Fauze Midlej.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de dezembro de 2005.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/VOTO EM SEPARADO

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS