

**PROCESSO** - A. I. Nº 279862.0801/10-3  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CAPACHÃO TECIDOS LTDA. (A PRINCIPAL DOS TECIDOS)  
**RECORRIDOS** - CAPACHÃO TECIDOS LTDA. (A PRINCIPAL DOS TECIDOS) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0294-01/11  
**ORIGEM** - INFAZ SENHOR DO BONFIM  
**INTERNET** - 26/12/2012

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0400-12/12

**EMENTA:** ICMS. 1. PASSIVO FICTÍCIO. CONTA “FORNECEDORES”. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Autuado não comprovou a improcedência da presunção. Infração subsistente. 2. ENTRADA DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Infração caracterizada. 3. NULIDADE. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. INADMISSIBILIDADE DE RECURSO DE OFÍCIO. ALTERAÇÃO NA LEGISLAÇÃO PROCESSUAL. Com o advento do Decreto nº 13.997 de 17 de maio de 2012, foi processada alteração na norma regulamentar pertinente a apreciação de Recurso de Ofício em tramitação para julgamento em segunda instância, ficando estabelecido, em seu Art. 3º, que “*Não deverá ser apreciado Recurso de Ofício de Decisão proferida pela Junta de Julgamento Fiscal, referente a débito exonerado com montante em valor inferior a R\$100.000,00 (cem mil reais), interposto antes da vigência do Decreto nº 13.537 de 19 de dezembro de 2011, em tramitação para julgamento na Câmara de Julgamento do CONSEF, sendo considerada definitiva a Decisão de primeira instância*”. Recurso de Ofício **NÃO CONHECIDO**. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida através do Acórdão nº 0294-01/11 ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito a ele imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/BA, e de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte inconformado com a referida Decisão, com base no art. 169, I, “b”, do citado regulamento.

O Auto de Infração, lavrado em 26/08/2010, exige crédito tributário no valor de R\$ 143.989,63, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. Falta de recolhimento do ICMS constatada pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através da manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, nos exercícios de 2005, 2006, 2007 e 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 70.989,49, acrescido da multa de 70%. Consta na descrição da infração que, de acordo com os livros Razão dos respectivos exercícios. Para o exercício de 2005 e 2006, os saldos das obrigações devidas nos exercícios anteriores foram mantidos e o valor de todos os documentos fiscais de cada fornecedor foi computado nas planilhas de folhas de 11 a 14 em confronto com as cópias do livro Diário de folhas 385 a 406, para 2005, e folhas 498 a 526, para 2006, sendo que, para os exercícios de 2007 e 2008, foi feita a opção simplificadora de só lançar nas planilhas de folhas 15 e 16 o valor das notas fiscais fatura cujas duplicatas pagas foram mantidas no cômputo do saldo das contas dos fornecedores como se não estivessem pagas, para 2007, cópias às folhas 595 a 608 e para 2008 folhas 672 a 688, deste processo.
2. Deixou de recolher o ICMS em decorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas, nos meses de janeiro a março, maio, junho, agosto, setembro, novembro e dezembro de 2006, março a dezembro de 2007, janeiro, março a julho, setembro a dezembro de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 44.054,82, acrescido da multa de 70%. Consta que se refere a notas fiscais de aquisição de mercadorias tributadas, as quais foram capturadas através do CFAMT [Sistema de Controle Informatizado de Mercadorias em Trânsito];
3. Recolheu a menos ICMS correspondente à antecipação parcial, em relação à aquisição de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação para fins de comercialização, nos meses de janeiro a março, maio, junho, agosto, setembro, novembro e dezembro de 2006, março a dezembro de 2007, janeiro, março a julho, setembro a dezembro de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 25.668,72, acrescido da multa de 60%. Consta que se refere a complemento ao pagamento da antecipação parcial, referente a notas fiscais de aquisição de mercadorias tributadas, adquiridas em outra unidade da Federação, as quais foram capturadas pelo CFAMT;
4. Multa percentual sobre a parcela do ICMS que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de agosto e outubro de 2007, sendo imposta multa no valor de R\$ 3.276,14.

Após análise e saneamento do processo, a 1ª JF prola a seguinte Decisão:

*Do exame das peças que compõem o presente processo, verifico que a infração 01 diz respeito à manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, se encontrando baseada nos preceitos contidos no art. 2º, § 3º, inciso IV do RICMS/97, que ao tratar do momento da ocorrência do fato gerador, estabelece que se presume a ocorrência anterior de operações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, sempre que a escrituração indicar a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, regra emanada do § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96, que reproduzo abaixo:*

*[...]*

*O passivo fictício indica que inexistente o passivo contabilizado pelo contribuinte, sendo decorrente de duplicatas de fornecedores ou contas a pagar já liquidadas, porém, não baixadas na contabilidade, em razão de falta de saldo contábil suficiente na conta Caixa. Ou seja, apesar de ter existido Recurso para realizar o pagamento das contas, se tais pagamentos fossem contabilizados, passaria a existir saldo credor da conta Caixa – contabilmente sempre devedor -, situação que indicaria a ocorrência de mais saídas – créditos - que entradas – débitos - de dinheiro, denominado “estouro de caixa”.*

*Verifico que ao se insurgir contra esta imputação, o sujeito passivo afirma que a conta de fornecedores é dinâmica e os valores se sucedem de ano para ano, referente à mesma empresa já que mantém os mesmos fornecedores. Diz também que não há sentido alegar que os saldos dos exercícios mencionados foram repetidos no saldo seguinte, pois durante o transcorrer do exercício comercial, novas compras foram efetuadas a prazo das mesmas empresas o que demonstra que se trata de saldo ocasionado por aquisição de mercadorias no exercício seguinte.*

*Alega ainda que há de se questionar o pensamento da Fiscalização, uma vez que mesmo que fora saldos mantidos, não se pode dizer que houve infração uma vez que a empresa por dificuldades financeiras pode ter deixado de pagar os fornecedores, geralmente em dias atuais, é isso que acontece.*

*Já o autuante contesta o argumento defensivo, dizendo que o autuado não comprovou através de documentos ou lançamentos qualquer pagamento em atraso ou título protestado que justificasse a manutenção de obrigações vencidas no seu passivo contábil, nem durante a ação fiscal e na defesa apresentada.*

*A análise dos elementos acostados aos autos referentes a esta infração, permite concluir que, efetivamente, assiste razão ao autuante, por restar configurada a prática do ilícito fiscal, com base na previsão legal que se refere à manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, haja vista restar comprovado que foram lançadas na contabilidade do contribuinte informações atinentes a débitos mantidos junto a fornecedores, restando demonstrado, no entanto, que os mesmos eram fictícios, configurando, deste modo, a manutenção no passivo exigível, de obrigações inexistentes.*

*Verifico que o autuante considerou os registros existentes nos livros Razão dos respectivos exercícios, sendo que, nos exercícios de 2005 e 2006 os saldos das obrigações devidas nos exercícios anteriores foram mantidos e o valor de todos os documentos fiscais de cada fornecedor foi computado nas planilhas de fls. 11 a 14 dos autos, em confronto com as cópias do livro Diário de fls. 385 a 406 no exercício de 2005 e fls. 498 a 526 no exercício de 2006. Já para os exercícios de 2007 e 2008 lançou nas planilhas de fls. 15/16 o valor das notas fiscais fatura cujas duplicatas tiveram os pagamentos efetuados e foram mantidas no cômputo do saldo das contas dos fornecedores como se não estivessem sido pagas, conforme cópias às fls. 595 a 608 e fls. 672 a 688, respectivamente, para 2007 e 2008.*

*Vale observar que a apresentação da comprovação das disponibilidades é uma obrigação do autuado, por ser este o detentor de tais informações e documentos. Assim, os demonstrativos acostados aos autos oferecem condições de se determinar se o contribuinte omitira ou não ingresso de receita decorrente de omissão de saídas de mercadorias, cabendo, ao autuado a comprovação da improcedência da presunção. E é neste sentido que o § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 autoriza que, dentre outros fatos, se a escrituração indicar a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, se presuma a ocorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.*

*Noto que o sujeito passivo teve a oportunidade de apresentar elementos que pudessem comprovar a improcedência da presunção, tanto no momento da ação fiscal, quanto da apresentação da peça de defesa, contudo, nada apresentou ou trouxe aos autos.*

*Diante disto, considero que a acusação fiscal está devidamente caracterizada, sendo subsistente a exigência do imposto, desde quando a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, portanto, inexistentes, indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com Recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas. Infração mantida.*

*No respeitante à infração 02, que diz respeito à falta de recolhimento do imposto constatada pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entrada de mercadorias não registradas, observo que as notas fiscais arroladas na autuação foram obtidas através do CFAMT - Sistema de Controle Informatizado de Mercadorias em Trânsito.*

*Noto que o impugnante alega que para provar que ocorrera entrada de mercadorias não registradas, caberia a Fiscalização ter juntado no processo os recibos assinados pelo representante da empresa que realmente teria recebido a mercadoria, pois sem esse recibo não há possibilidade nenhuma de garantir que a nota fiscal lhe fora realmente destinada. Acrescenta que o recibo é de suma importância no aspecto comercial que não é possível cobrar a dívida, mesmo em duplicata quando não aceita sem a juntada do respectivo recibo, comprovando a verdadeira entrega da mercadoria.*

*Salienta que essa prescrição está prevista no artigo 15, inciso II da Lei de Duplicatas 5.474/68, portanto, não pode ser desprezada por se tratar de um instituto de direito privado, que não pode ser superado por regras fiscais. Ressalta que a Fiscalização utilizou essas notas fiscais para estipular uma suposta venda sem registrá-la no livro próprio, contudo, haveria a Fiscalização por força do princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS ter abatido os respectivos créditos que com certeza estariam destacados nestas notas fiscais.*

*De início, cabe observar que esta infração também se encontra fundamentada nos preceitos contidos no art. 2º, § 3º, inciso IV do RICMS/97, que ao tratar do momento da ocorrência do fato gerador, estabelece que se presume a ocorrência anterior de operações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, quando da existência de entrada de mercadorias não contabilizadas, regra esta emanada do § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96, já transcrita acima.*

*Convém registrar que o entendimento prevalecente neste CONSEF é de que as notas fiscais coletadas no sistema CFAMT se apresentam como elemento necessário e suficiente para comprovação do trânsito da mercadoria e conseqüente entrega ao destinatário, cabendo a este comprovar pelos meios próprios que não efetuou a compra junto ao fornecedor.*

*Desta forma, o argumento defensivo de que caberia a Fiscalização juntar os recibos assinados pelo representante da empresa que realmente teria recebido a mercadoria, pois sem esse recibo não há possibilidade nenhuma do Fisco garantir como fizera que a nota fiscal lhe fora realmente destinada, não procede.*

*Noto que o impugnante alega que a Fiscalização utilizou essas notas fiscais para estipular uma suposta venda sem registrá-la no livro próprio, porém, por força do princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS teria que abater os respectivos créditos destacados nestas notas fiscais.*

*Quanto a esta alegação também não há como prosperar a pretensão defensiva, haja vista que a exigência fiscal diz respeito à presunção de saídas anteriores omitidas e não a saídas referentes a estas notas fiscais, não sendo cabível a apropriação do crédito fiscal na presente autuação.*

*Assim sendo, considero a infração 02 é subsistente.*

*Quanto à infração 03, verifico que o impugnante alega que é absolutamente incompreensível, pois no demonstrativo apresentado pelo autuante não fora discriminado a base de cálculo fundamental e o valor que a empresa pagou para chegar a conclusão de que houvera pagamento a menos. Salienta que na verdade não houvera esse pagamento a menos, pois a Fiscalização é que criou uma confusão misturando infrações e chegando a essa conclusão absolutamente equivocada.*

*Vejo também que o autuante contesta o argumento defensivo, afirmando que a exigência fiscal exige ICMS a menos, porque o contribuinte recolheu ICMS a título de antecipação parcial nos meses em que se observaram as omissões desta modalidade de lançamento, cabendo a Junta de Julgamento Fiscal julgar.*

*O exame dos elementos acostados aos autos atinentes a esta infração, efetivamente, permite concluir que assiste razão ao impugnante quanto à incerteza da acusação fiscal.*

*Isto porque, apesar de imputar ao contribuinte o cometimento de irregularidade decorrente de recolhimento a menos, a autuação, de fato, trata de falta de recolhimento do imposto. Ou seja, em verdade, o contribuinte nada recolheu, razão pela qual o seu argumento de que no demonstrativo apresentado pela Fiscalização não consta a discriminação da base de cálculo e o valor recolhido para chegar ao valor recolhido a menos é totalmente procedente.*

*Em verdade, o autuante utilizou o demonstrativo referente ao levantamento da infração 02 para também apontar a infração 03, quando deveria ter segregado esta infração, para permitir a perfeita compreensão pelo autuado, o que cerceou o seu direito de ampla defesa.*

*Diante disto, considerando a inexistência de elementos suficientes para caracterizar a infração imputada ao autuado, bem com a inviabilidade de saneamento, haja vista que a ação fiscal foi desenvolvida de forma inadequada, acarretando incerteza cuja elucidação, nestes autos, implicaria em mudança do fulcro da autuação, esta infração é nula.*

*Recomendo a autoridade competente a repetição dos atos, a salvo de falhas, conforme determina o art. 21 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.*

*Relativamente à infração 04, constato que também não pode prosperar da forma como apontada no Auto de Infração, haja vista que descreve a irregularidade como referente à imposição de multa percentual sobre a parcela do ICMS que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, enquanto a metodologia utilizada pelo autuante, conforme os demonstrativos de fls. 26 a 28, se apresenta equivocada.*

*Isto porque, em conformidade com os demonstrativos de fls. 26 a 28 elaborados pelo autuante, verifico que, exemplificativamente, no exercício de 2006, o valor exigido do sujeito passivo diz respeito à Nota Fiscal nº 445, cujo valor total é de R\$ 390,00, constando na coluna “ICMS devido” o valor de R\$ 66,30, na coluna “ICMS Recol” o valor de R\$ 11,27 e na coluna “Diferença a Rec.” o valor de R\$ 55,03, contudo, nesse mesmo demonstrativo consta como “Base de Cálculo da Penalidade Formal” o valor de R\$ 323,71, sendo indicado no Auto de Infração o valor da multa de R\$ 194,22.*

*Ora, sendo a multa de 60% aplicável sobre a parcela do imposto que deixou de ser paga por antecipação parcial, certamente não poderia o valor exigido ser superior a R\$ 66,30, por ser este o valor do imposto que deixou de ser pago tempestivamente. No caso, o valor da multa indicada no Auto de Infração é R\$ 194,22.*

*Diante disto, considerando a inexistência de elementos suficientes para caracterizar a infração imputada ao autuado, bem com a inviabilidade de saneamento, haja vista que a ação fiscal foi desenvolvida de forma inadequada, acarretando incerteza cuja elucidação, nestes autos, implicaria em mudança do fulcro da autuação, esta infração é nula.*

*Recomendo a autoridade competente a repetição dos atos, a salvo de falhas, conforme determina o art. 21 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.*

[..]

Voto pela *PROCEDÊNCIA PARCIAL* do Auto de Infração.

A 1ª JJF recorreu de ofício da Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

Inconformado, a empresa interpõe Recurso Voluntário (fls. 760/762). Noticiando a sua discordância quanto à Decisão prolatada de 1º Grau, afirma que cabe à fiscalização provar o que acusou.

Diz que quanto ao passivo fictício não houve prova material de que os mesmos existiam, sendo omitidos os seus pagamentos, uma vez que somente com a identificação das notas fiscais correspondente a ele poder-se-ia se chegar à conclusão de que houvera passivo fictício. Na realidade a fiscalização copiou valores constantes do livro Razão e sacou de uma presunção “*absolutamente incabível*”.

Quanto à infração 2, que trata de notas fiscais não registradas, “*em que a fiscalização presumiu que houvera também operações de saídas não registradas, conseqüentemente acomodando-se no livro caixa*”, não tem qualquer pertinência, já que as mercadorias nelas constantes jamais foram, pela empresa, recebidas. Ressalta que o fisco possuía meios de provar, não o fazendo.

Afirma que a JJF cometeu erro grosseiro de julgamento, “*pois presunção legal é aquela autorizada por lei, enquanto que, na forma como está redigido o Acórdão ela poderia ser no máximo jûris tantum e essa natureza de presunção carece de prova material para ser confirmada*”.

Entende ainda, que a JJF não explicou a “*conjunção dessas notas fiscais não registradas com o passivo dito fictício, pois se de fato o fiscal estivesse certo, no ativo dito fictício já estariam incluídas essas notas fiscais não registradas, daí porque em último análise só seria procedente um item apenas*”.

Requer a improcedência da parte do Auto de Infração que foi julgado procedente pela 1ª Instancia deste Colegiado.

Em seu Parecer jurídico da lavra da n. Procuradora Maria José Coelho Sento-Sé (fl. 768/771), a PGE/PROFIS, após indicar as infrações objeto do Recurso Voluntário e da insurgência do recorrente aduz o seguinte:

[...]

*De início, cumpre assegurar que as infrações objeto do presente Recurso voluntário, são independentes e possuem núcleos de incidência tributária diversos, razão pela qual é totalmente descabida a pretensão do sujeito passivo de estabelecer “conjunção das notas fiscais não registradas com o passivo fictício”.*

*As infrações fiscais estão devidamente tipificadas e comprovadas mediante demonstrativos e levantamentos fiscais elaborados com fundamento nos registros dos livros razão, diário e documentos fiscais do contribuinte. Os elementos essenciais à perfeição de qualquer lançamento tributário estão caracterizados na hipótese em tela, ou seja, não há dúvidas quanto aos aspectos material, pessoal, temporal, espacial e quantificador.*

*Falece de consistência jurídica a arguição de ausência de provas materiais e descabimento da presunção legal, porquanto restou evidenciado no trabalho de auditoria realizado pelo autuante que o contribuinte registrou valores de duplicatas de fornecedores ou contas a pagar já liquidadas, no passivo, em sua escrita contábil e não logrou comprovar o pagamento desses valores. Em assim sendo, não há dúvida quanto à existência do fato imponible, haja vista o levantamento fiscal constante nos autos lograr comprovar o lançamento na contabilidade de informações atinentes a débitos junto a fornecedores, de caráter fictício.*

*O parágrafo 4º da Lei 7.014/96 determina, com clareza solar, que o fato da escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos de caixa não comprovados ou a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entradas de mercadorias não contabilizadas ou de declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.*

*Em verdade, o recorrente não acostou provas documentais capazes de comprovar a inexistência de passivo fictício. A presunção relativa de operações mercantis não contabilizadas poderia ter sido elidida pelo contribuinte, caso fosse colacionado aos autos documentos de sua escrituração comercial capazes de comprovar pagamento em atraso ou título protestado que justificasse a manutenção de obrigações vencidas no seu passivo contábil.*

*No que toca a infração 02, o sujeito passivo assegura o descabimento da autuação em razão das mercadorias não terem ingressado em seu estabelecimento. Na hipótese em tela, é importante ressaltar que as notas fiscais foram capturadas através do CFAMT — Sistema de Controle Informatizado de Mercadorias em Trânsito e a ação fiscal está lastreada nos preceitos contidos no art. 2º, § 3, inciso IV, do RICMS/BA. Com efeito, o entendimento reiterado nas decisões emanadas do Egrégio CONSEF é no sentido de considerar como prova legítima do trânsito e da entrega da mercadoria ao destinatário, as notas fiscais coletadas no CFAMT.*

*Saliento que, o CONSEF já exarou Decisão, através da Câmara Superior (Acórdão nº 1023/99), manifestando entendimento no sentido de que os documentos fiscais em suas vias fixas, colhidos junto ao estabelecimento remetente, não se prestam como provas de aquisição de mercadorias, uma vez que é necessário elemento de convencimento suplementar da entrada dos produtos no estabelecimento do adquirente. Assim sendo, na hipótese de coleta de documentos fiscais junto a terceiros (notas fiscais fixas dos fornecedores), a caracterização da inflação fiscal exige a apresentação de provas subsidiárias.*

*Todavia, deve-se pontuar que na hipótese de notas fiscais capturadas no CFAMT, as decisões prevalentes do Conselho de Fazenda consideram como prova suficiente de operações de compras, a coleta de notas fiscais, através do CFAMT, acobertando mercadorias em circulação no território baiano, com endereçamento a contribuintes localizados neste Estado. No presente lançamento tributário, resta comprovado pelo próprio Fisco a circulação das mercadorias no Estado da Bahia, no momento da ocorrência do fato gerador do imposto, estando os documentos fiscais colacionados aos autos e identificados com todos os dados cadastrais do destinatário.*

*Efetivamente, o sujeito passivo poderá negar a ocorrência de fato gerador do ICMS demonstrando através de meios idôneos a não efetivação da compra junto aos fornecedores. No entanto, no presente lançamento tributário, o recorrente não apresenta qualquer prova documental capaz de suscitar dúvida quanto a materialização do contrato de compra e venda. Ademais, as notas fiscais estão revestidas de todas as formalidades legais, com indicação dos dados cadastrais do recorrente e as mercadorias comercializadas são condizentes com o ramo de atividade do contribuinte.*

*Ante as considerações acima expendidas, opino pelo conhecimento e improvemento do Recurso voluntário.*

## VOTO

Antes de me pronunciar a respeito do Recurso Voluntário, entendo necessário abordar, primeiramente, o Recurso de Ofício.

Da análise dos autos verifico que, à época do julgamento levado a efeito pela 1ª JF, era do ponto de vista regulamentar cabível a interposição do Recurso de Ofício. Entretanto, com o advento do Decreto nº 13.997 de 17 de maio de 2012, o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/BA sofreu alteração, processada através do Art. 3º do nominado decreto, que para melhor esclarecimento, a seguir transcrevo:

*“Art. 3º - Não deverá ser apreciado Recurso de ofício de Decisão proferida pela Junta de Julgamento Fiscal, referente a débito exonerado com montante em valor inferior a R\$100.000,00 (cem mil reais), interposto antes da vigência do Decreto nº 13.537, de 19 de dezembro de 2011, em tramitação para julgamento na Câmara de Julgamento do CONSEF, sendo considerada definitiva a Decisão de primeira instância.”*

Desta maneira, à luz do dispositivo regulamentar acima, e considerando que o valor exonerado pela Decisão recorrida é inferior a R\$100.000,00 (cem mil reais), não se pode dar conhecimento ao Recurso de Ofício interposto, tornando-se definitiva, caso não seja interposto Recurso Voluntário, a Decisão recorrida, diante do que determina o art. 173-A, I, do RPAF/BA.

Passo a análise do Recurso Voluntário que trata das infrações 1 e 2.

A infração 1 trata da falta de recolhimento do ICMS constatada pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através da manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, nos exercícios de 2005, 2006, 2007 e 2008 e a infração 2 da falta de recolhimento do ICMS em decorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas.

O recorrente advoga, em breves palavras, que as duas infrações estão interligadas, pois se as notas fiscais não foram registradas, elas estariam incluídas no passivo dito fictício. Assim, somente poderia existir uma única infração.

Em primeiro, o centro nuclear de um passivo fictício ou inexistente (infração 1) é o descompasso (temporal e valorativo) entre a subtração de receitas operacionais e o reconhecimento dos gastos a título de custos ou despesas. Em outras palavras, a escrituração de obrigações anteriormente pagas, fica, na contabilidade, no aguardo de uma melhor disponibilidade de caixa da empresa. Esta situação indica que as obrigações foram pagas à margem da oficialidade, com receitas ocultadas da tributação. Assim, o termo passivo fictício ou inexistente caracteriza-se como liquidação “não baixada” oriunda de ingressos de numerários cuja origem não foi declarada pelo contribuinte. Desta maneira, havendo a figura do passivo fictício na contabilidade do contribuinte, o fisco encontra-se autorizado a presumir que o montante do passivo fictício ou inexistente é consequência de uma omissão do registro de receita advinda de vendas de mercadorias tributadas.

Em segundo, a razão da autuação da infração 02 foi a presunção legal de operações anteriores de saídas de mercadorias tributadas, apurada por entradas posteriores não registradas. Esta presunção legal tem a finalidade de lançar imposto incidente na saída de mercadorias (não conhecidas), que se deu anteriormente, permitindo que o sujeito passivo obtivesse Recurso para realizar aquisições não registradas. Portanto, qualquer aquisição á título oneroso, e que não estejam contabilizadas, diz respeito á ocultação de receitas. E são sobre estas receitas de vendas ocultas que se exige o imposto.

Em assim sendo, embora ambas as infrações decorram das presunções legais (entradas não registradas e passivo fictício) e se encontrem determinadas no § 4º do art. 4º, da Lei nº 7.014/96, como bem pontuou a n. Procuradora da PGE/PROFIS são elas independentes e possuem núcleos de incidência tributária diversos, falecendo de argumento legal e fático a pretensão do recorrente.

Diz ainda o recorrente que a JJF cometeu erro grosseiro de julgamento, pois como redigido o Acórdão, a presunção nele constada poderia ser no máximo *júris tantum*, carecendo de prova material para ser confirmada.

Este é entendimento equivocado do n. recorrente. A Lei nº 7.104/96 assim determina:

**Art. 4º** *Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

[...]

§ 4º *Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:*

[...]

**III** - *manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;*

**IV** - *entradas de mercadorias ou bens não registradas;*

Ou seja, o referido parágrafo e artigo da Lei Estadual nº 7.014/96 tem a finalidade de lançar imposto incidente na saída das mercadorias, que, no caso, se deu anteriormente, permitindo que o sujeito passivo obtivesse Recurso para realizar operações de aquisições não registradas. A legislação tributária presume que o contribuinte excluiu da tributação receitas de vendas anteriores de mercadorias tributáveis, pois, em princípio, ninguém exclui da tributação o que não é tributável. Por ser uma presunção *jurus tantum*, é ela uma das poucas situações que a lei inverte o ônus da prova, ou seja, cabe ao sujeito passivo provar que não houve a ocorrência dos fatos elencados pela lei.

Em assim sendo, acertadamente a JJF indicou esta situação em que o contribuinte pode, e deve, desconstituir a infração a ele imputada através de provas materiais, não sendo caso, como entende o recorrente, de erro grosseiro dos nobres julgadores e sim de obediência a norma legal.

No mérito, o argumento recursal a respeito da infração 1 é de que a fiscalização não apresentou prova material do passivo fictício, já que somente através das notas fiscais tal fato poderia ser provado. Afora que ela, apenas, *copiou valores constantes do Livro Razão e sacaram de uma presunção “absolutamente incabível”*.

Em primeiro, não tem pertinência a afirmativa do recorrente de que o passivo fictício somente pode ser constatado através de notas fiscais. Pela própria definição do que seja, e como já

apresentado neste voto, aqui se estar a falar de receitas ocultas, onde as duplicatas não pagas são as provas mais contundentes.

No mais, a fiscalização, em 08/06/2010, intimou a empresa para apresentar a discriminação do saldo da “Conta Fornecedores” e das duplicadas pagas e aquelas pagas com atraso (fl. 17).

Com esta documentação o autuante elaborou levantamento fiscal, por exercício (fls.11/16) discriminado o número da conta, o fornecedor, o saldo do exercício anterior, o saldo sem comprovação, o saldo real do exercício anterior, as compras a prazo no exercício, somando o saldo real do exercício anterior com as compras á prazo. Em seguida, indicou os pagamentos realizados, o saldo para o exercício seguinte e o saldo comprovado para o exercício seguinte. Exigiu o imposto sobre a diferença do saldo indicado para o exercício seguinte e aquele que, de fato, restou comprovado. Aplicou a proporcionalidade conforme determinações da Instrução Normativa nº 56/2007.

Diante de tudo exposto, não tem razão o recorrente na sua argumentação e a Decisão da JJF é mantida.

Quanto à infração 2, o recorrente afirmou de que jamais recebeu as mercadorias, que nunca adentraram em seu estabelecimento e que o fisco tem condições de verificar tal fato. Em primeiro, e como já dito, o ônus da prova nesta lide cabe à empresa. Em segundo, resalto ser posicionamento deste Colegiado de que as notas fiscais colhidas junto aos postos de fronteiras desta Secretaria da Fazenda (CFAMT) são documentos de prova para constatação da irregularidade em questão, pois colhidas pelo próprio fisco estadual quando do trânsito das mercadorias. Além do mais, provado que os documentos estão revestidos de todas as formalidades legais, o destinatário é o autuado, as mercadorias são condizentes com o seu ramo de atividade e, inclusive, muitas delas são compras realizadas á prazo. Diante desses fatos, entendo que as notas fiscais acostadas ao PAF constituem prova bastante da existência de operações comerciais realizadas pelo contribuinte. Afora que o autuante através de levantamento as relacionou, uma a uma, indicando seus números, quem as emitiu, suas datas e valores e, novamente, aplicou a proporcionalidade conforme determinações da Instrução Normativa nº 56/2007 (fls. 19/24). O contribuinte recebeu cópia deste levantamento juntamente com as cópias dos documentos fiscais.

Em assim sendo, a Decisão de 1ª Instância é mantida.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto e NÃO CONHEÇO o Recurso de Ofício apresentado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO CONHECER** o Recurso de Ofício interposto e **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279862.0801/10-3, lavrado contra **CAPACHÃO TECIDOS LTDA. (A PRINCIPAL DOS TECIDOS)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$115.044,76**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de dezembro de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS