

PROCESSO - A. I. N° 117227.0201/09-1
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - GONÇALVES & FILHO AL CIA. LTDA. (MODA MANIA)
RECURSO - REPRESENTAÇÃO DA PGE/PROFIS - Acórdão 3ª CJF n° 0017-13/12
ORIGEM - INFAS VAREJO
INTERNET - 26/06/2015

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0155-12/15

EMENTA: ICMS. ILEGALIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PASSIVO FICTÍCIO. Representação proposta com base no art. 136, § 2º, da Lei n° 3.956/81, para que se declare a redução da infração. Não comprovada qualquer ilegalidade na exação fiscal, cuja fundamentação não se sustenta por inexistir prova de passivo fictício no exercício anterior e, em consequência, valores exigidos em duplicidade. Representação NÃO ACOLHIDA. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Representação proposta pela PGE/PROFIS, com fundamento no artigo 136, § 2º, da Lei n° 3.956/81 (COTEB), face ao Controle da Legalidade, com fulcro no art. 113, § 5º, I, do RPAF/BA, exercido por este órgão, que através do Parecer subscrito pela ilustre procuradora do Estado, Dr.^a Paula Gonçalves Morris Matos, às fls. 5.821 a 5.827 dos autos, propõe que o CONSEF, através de uma suas Câmaras, aprecie a referida Representação, a fim de reduzir o valor da sétima infração do Auto de Infração, na forma preconizada pelo Parecer PGE/PROFIS/ASTEC n° 40/13, às fls. 5.751 a 5.757 dos autos.

Afirma a nobre procuradora que se trata de infração relativa à omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através da manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, no valor de R\$487.371,04, sendo R\$469.882,20 inerente ao exercício de 2004 e R\$17.488,84 ao exercício de 2005, tendo o aludido parecer concluído que:

- 1) é incontrovertido que o autuante optou por utilizar a documentação contábil consolidada da empresa (matriz e filiais), ao invés de basear a fiscalização em cima da documentação do próprio estabelecimento;
- 2) relativamente à fiscalização do ano de 2005, o autuante levou à efeito o procedimento solicitados nestes autos pelo contribuinte para o exercício de 2004, ou seja, abateu do montante do passivo fictício apurado no dia 31/12/05, o valor do exercício imediatamente anterior, ou seja, o do dia 31/12/04;
- 3) o autuante, ao adotar o saldo da conta FORNECEDORES do dia 31/12/2004, e apurar a existência do passivo fictício, não abateu o saldo desta mesma conta vinculado ao exercício anterior, ou seja, o saldo existente no dia 31/12/2003;
- 4) tecnicamente, deve sim o saldo da conta FORNECEDORES do dia 31/12/03 ser abatido do saldo do passivo fictício apurado pelo autuante no dia 31/12/04, já que, mesmo que se suponha que o saldo da conta FORNECEDORES do final do exercício de 2003 seja todo ele constituído de passivo fictício e indevidamente mantidas como obrigação a pagar, é certo que os respectivos fatos geradores do ICMS vinculados ao saldo do dia 31/12/2003, necessariamente, teriam ocorrido antes desta data, e por isso mesmo, já teriam sido alcançados pela decadência, posto que a fiscalização teve início no exercício de 2009;
- 5) considerando que a base de cálculo do imposto é o próprio valor do passivo fictício, o ICMS a ser exigido, relativamente ao exercício de 2004 seria no valor de R\$65.237,79 (sessenta cinco mil, duzentos e trinta e sete reais e setenta e nove centavos)

Aduz a PGE/PROFIS que o exame do processo revela que o sujeito passivo faz jus à redução do valor do débito, nos termos a seguir explicitados:

1. Inicialmente esclarece que inexistem qualquer impropriedade na ação fiscal desenvolvida, no

que tange à utilização da documentação consolidada da empresa autuada, englobando todos os estabelecimentos da referida empresa, tendo em vista que o sujeito passivo concentra a contabilidade de toda a empresa no estabelecimento matriz;

2. Quanto ao cálculo do ICMS relativo ao exercício de 2004, aduz que o autuante incorreu em equívoco na apuração da base de cálculo, consoante explanado pela assessoria técnica.

Assim, representa ao CONSEF para o fim de ver alterado o valor da infração 7, na forma preconizada pela ASTEC, às fls. 5.751/5.757 dos autos.

Através do despacho de fls. 5.828, a nobre procuradora assistente Rosana Maciel Bittencourt Passos acolheu integralmente a representação proposta, remetendo os autos a este Conselho de Fazenda para análise e deliberação da redução do valor do ICMS exigido no exercício de 2004 da sétima infração de R\$469.882,20 para R\$65.237,79.

VOTO

Da análise das peças processuais constato que, no caso em comento, a representação proposta pela PGE/PROFIS ao CONSEF é para análise e deliberação da redução do valor do ICMS, para R\$65.237,79, exigido no exercício de 2004 na sétima infração do lançamento de ofício em epígrafe.

Trata a aludida exação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através da manutenção, no Passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, no valor de R\$487.371,04, sendo: R\$469.882,20 inerente ao exercício de 2004 e R\$17.488,84 referente ao exercício de 2005. Foi consignado, ainda, que o contribuinte não apresentou comprovação total do pagamento do passivo – fornecedores – referente aos anos base de 2004 e 2005, tendo sido considerado que no total do passivo declarado no ano de 2005 estava adicionado o valor da diferença encontrada no passivo do ano de 2004, razão pela qual, foi excluído este valor (passivo fictício de 2004) do passivo de 2005.

Com supedâneo no art. 136, § 2º, da Lei nº 3.956/81 (COTEB), combinado com o art. 113, § 5º, I, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, a PGE/PROFIS representa ao CONSEF para reduzir o ICMS exigido no exercício de 2004 lastreada no Parecer PGE/PROFIS/ASTEC nº 40/13, às fls. 5.751 a 5.757 dos autos, precipuamente em razão de o referido opinativo consignar que “... o autuante, ao adotar o saldo da conta FORNECEDORES do dia 31/12/2004, e apurar a existência do passivo fictício, não abateu o saldo desta mesma conta vinculado ao exercício anterior, ou seja, o saldo existente no dia 31/12/2003.”

Salienta o parecer que “... tecnicamente, deve sim o saldo da conta FORNECEDORES do dia 31/12/03 ser abatido do saldo do passivo fictício apurado pelo autuante no dia 31/12/04, já que, mesmo que se suponha que o saldo da conta FORNECEDORES do final do exercício de 2003 seja todo ele constituído de passivo fictício (obrigações já pagas pelo autuado e indevidamente mantidas como obrigações a pagar – conta FORNECEDORES do passivo), é certo que os respectivos (e presumidos) fatos geradores do ICMS (art. 4º, §4º, III, da Lei Estadual nº 7.014/96), vinculados ao saldo do dia 31/12/2003, necessariamente, teriam ocorrido antes desta data, e por isso mesmo, já teriam sido alcançados pela decadência, nos termos da legislação tributária, posto que a fiscalização teve início no exercício de 2009...”

Da análise dos autos, peço vênia para discordar do Parecer da PGE/PROFIS/ASTEC nº 40/13 e, em consequência, não acolher a representação da PGE/PROFIS ao CONSEF em análise, pois na Conta Fornecedores, destinada a lançar as obrigações decorrentes da contrapartida de compras a prazo de mercadorias, deve-se, a partir do saldo remanescente do exercício 2003 (saldo inicial do exercício de 2004), incluir a crédito as compras a prazo do exercício seguinte e abater a débito os pagamentos das duplicatas realizados, de forma a se apurar o saldo atualizado. Assim, a configuração da conta “Fornecedores” é: saldo inicial + compras - pagamentos = saldo final.

Portanto, no caso presente, o saldo apurado pelo próprio sujeito passivo no Balanço Patrimonial do Exercício de 2004 da conta “Fornecedores”, à fl. 99 dos autos, é de R\$3.776.563,82, considerando-se a equação saldo inicial + compras - pagamentos = saldo final.

Assim, uma vez declarado pelo contribuinte em sua escrita contábil que o saldo da aludida conta “Fornecedores” do exercício de 2004 é de R\$3.776.563,82, o que vale dizer que devia aos seus fornecedores tal importância em 31/12/2004, o preposto fiscal, através de auditoria na conta “Fornecedores”, relacionou todas as duplicatas emitidas em 2004 (as quais compunham o referido saldo no final do exercício de 2004) e que foram pagas no exercício de 2005, cujos montantes foram deduzidos do saldo declarado no Balanço de 2004, conforme planilhas às fls. 102 a 136 dos autos, comprovando a existência de passivo fictício de R\$2.764.012,94, ou seja, valores de dívidas inexistentes, pagas com receitas não declaradas no exercício de 2004, razão de não contabilizadas, cujo montante foi considerado como base de cálculo de operações omissas, consoante art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, que a alíquota de 17% resultou no ICMS exigido de R\$469.882,20, no ano de 2004.

Contudo, por ter o fisco procedido à auditoria da conta “Fornecedores” também no exercício de 2005, cujo saldo contabilizado pelo contribuinte, no montante de R\$3.522.864,17 (fl. 95 dos autos) estava inflado do passivo fictício de R\$2.764.012,94, relativo ao exercício de 2004, conforme havia sido apurado pelo próprio preposto fiscal, foi excluído tal valor do passivo fictício apurado em relação ao exercício de 2005, no montante de R\$2.866.888,56, consoante planilhas às fls. 137 a 157 dos autos, resultando na base de cálculo de R\$102.875,58 (R\$2.866.888,56 - R\$2.764.012,94), que a alíquota de 17% resultou o ICMS exigido no exercício de 2005 de R\$17.488,84, como consignado no Auto de Infração.

Há de se ressaltar que tal procedimento visa a evitar a exigência em duplicidade, uma vez que a base de cálculo do passivo fictício do exercício de 2004 estava inclusa na base de cálculo do passivo fictício do exercício de 2005, fato este notório por se tratar da mesma ação fiscal.

Entretanto, não há como se estender tal conduta ao exercício de 2004, em relação ao saldo da conta “Fornecedores” do exercício de 2003, objeto desta Representação da PGE/PROFIS, uma vez que:

1º) Não houve qualquer comprovação de que o saldo de “Fornecedores” de 2003, no montante de R\$2.380.261,24, contém *passivo fictício*, muito menos em sua integralidade, de forma a se deduzir do passivo fictício apurado no exercício de 2004, no montante de R\$2.764.012,94, o total da conta “Fornecedores de 2003”, apurando-se a base de cálculo de R\$383.751,72, como sugere o parecer (fl. 5756), sob a justificativa de “valores exigidos em duplicidade”, pois, repise-se, tal premissa só é verdadeira quando comprovado passivo fictício anterior, o que não se constatou em relação ao exercício de 2003.

2º) Sendo o saldo inicial de “Fornecedores” de 2004 verdadeiro (não sendo fictício), significa dizer que em 1º/01/2004 o sujeito passivo devia aos seu fornecedores o montante de R\$2.380.261,24, o qual foi acrescido das compras a prazo e deduzido dos pagamentos das duplicatas realizados no ano de 2004, resultando no saldo de “Fornecedores” (2004) de R\$3.776.563,82, conforme declarado no Balanço Patrimonial do Exercício de 2004 pelo próprio sujeito passivo. Assim, do cotejo dos pagamentos das duplicatas emitidas em 2004 e pagas em 2005 se verificou a existência de passivo fictício de R\$2.764.012,94, o que vale dizer que o contribuinte realizou pagamentos no exercício de 2004 de tal ordem de grandeza e não os contabilizou, mantendo a dívida de forma fictícia, por se tratar de receitas também não contabilizadas. Portanto, neste caso, a omissão de receitas ocorreu no exercício de 2004, quando dos efetivos pagamentos não contabilizados das duplicatas, não se contaminando com o exercício de 2003.

3º) A forma de se apurar o saldo da conta “Fornecedores” é considerando-se a seguinte equação: saldo inicial + compras a prazo no exercício – pagamentos de duplicatas no exercício = saldo final, cuja apuração, no caso concreto, é relativa ao exercício de 2004, referente a fato gerador ocorrido em 31/12/2004, não havendo operado a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário correspondente, à época da lavratura do Auto de Infração, ocorrido em 30/06/2009.

4º) Por se tratar de uma presunção legal, caberia ao sujeito passivo comprovar a improcedência, conforme previsto no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96. Assim, caso o contribuinte tivesse trazidos aos autos levantamentos, substanciados em provas documentais, nos moldes dos efetuados pelo

autuante, às fls. 102 a 157 dos autos, de forma a comprovar, inequivocamente, a existência de passivo fictício no exercício de 2003, cujo montante iria inflar o saldo da conta “Fornecedores” do exercício de 2004, haveria possibilidade de uma análise sobre a existência de ilegalidade flagrante no lançamento do crédito tributário, conforme previsto no art. 113, § 5º, I, do RPAF, o que não ocorreu.

Do exposto, voto pelo NÃO ACOLHIMENTO da Representação da PGE/PROFIS ao CONSEF, no exercício do controle de legalidade, para reduzir o valor da sétima infração do Auto de Infração.

VOTO DIVERGENTE

Com a devida vênia vou divergir do voto do Nobre Colega Relator.

Da análise do presente PAF, verifico que a muito bem fundamentada Representação da PGE/PROFIS, ratificada pela Procuradora Assistente e, alicerçada em Parecer Técnico emitido por um auditor fiscal da Assessoria Técnica ASTEC/PGE/PROFIS (fls. 5751 a 5757).

Por sua vez, em que pese o bem fundamentado voto do Relator, entendo assistir razão ao contribuinte e à PGE/PROFIS.

O parecer da ASTEC/PGE aduz que “... tecnicamente, deve sim o saldo da conta FORNECEDORES do dia 31/12/03 ser abatido do saldo do passivo fictício apurado pelo autuante no dia 31/12/04, já que, mesmo que se suponha que o saldo da conta FORNECEDORES do final do exercício de 2003 seja todo ele constituído de passivo fictício (obrigações já pagas pelo autuado e indevidamente mantidas como obrigações a pagar – conta FORNECEDORES do passivo), é certo que os respectivos (e presumidos) fatos geradores do ICMS (art. 4º, §4º, III, da Lei Estadual nº 7.014/96), vinculados ao saldo do dia 31/12/2003, necessariamente, teriam ocorrido antes desta data, e por isso mesmo, já teriam sido alcançados pela decadência, nos termos da legislação tributária, posto que a fiscalização teve início no exercício de 2009...”

Por sua vez, o nobre colega relator entende não assistir razão ao Parecer da PGE/PROFIS/ASTEC nº 40/13.

Em que pese entenda a lógica contábil defendida no voto do Nobre Relator, da análise dos autos entendo que o agente autuante errou em utilizar o montante de R\$2.380.261,24 (passivo em 31/12/2003) como passivo inicial do exercício de 2004.

Essa conclusão pode ser retirada pela própria apuração conduzida pelo agente autuante.

Isto porque, através da análise dos papéis de trabalho do autuante, verifico que o mesmo partindo de um saldo inicial de R\$ 2.380.261,24, acresceu das compras a prazo e deduziu dos pagamentos das duplicatas realizados no ano de 2004 e 2005 (em razão de compras realizadas no exercício anterior).

Outrossim, da análise dos papéis de trabalho também constato que é fácil perceber que na realidade comercial do contribuinte, muitas das compras realizadas entre os meses de outubro a dezembro de um exercício apenas são pagas através de duplicatas liquidadas no exercício seguinte. Assim é que, compras realizadas em um exercício, tiveram pagamentos totais ou parciais (compras parceladas) realizadas no exercício seguinte, em alguns casos indicados nos papéis de trabalho ocorreram pagamentos até o mês de março do ano subsequente.

Também verifico que o agente autuante foi diligente em considerar tais pagamentos nos exercícios de 2004 e 2005, ou seja, o autuante abateu do passivo apurado em 2004 pagamentos de duplicatas realizadas em 2005, o mesmo fazendo com o exercício seguinte, no qual deduziu pagamentos realizados no exercício de 2006.

Entretanto, estranhamente o agente autuante não fez o mesmo com o saldo do passivo de 31/12/2003 que foi utilizado como passivo inicial do ano de 2004 para se ajustar a base e partir de um passivo ajustado real.

Ora, o processo administrativo é regido pelo princípio da verdade material, e nesse caso, não poderia o autuante usar um saldo inicial de R\$ 2.380.261,24 apurado em 31/12/2003 sabendo que o mesmo estava viciado, simplesmente aduzindo que esse foi o saldo indicado pelo contribuinte.

Deveria sim abater do saldo inicial todos os pagamentos realizados no ano de 2004 referentes a compras do ano de 2003, e em assim não fazendo viciou a base de cálculo utilizada.

Outrossim, entendo que o passivo fictício nada mais é do que o registro de débitos inexistentes para se acobertar o ingresso de valores oriundos de vendas de mercadorias sem nota fiscal. Em outras palavras, o que o Estado busca é o recebimento do ICMS decorrente dessas vendas.

Assim, ao utilizar como saldo inicial de 2004 o passivo apurado no ano de 2003, acaba por transportar para o final do exercício seguinte valores de ICMS devidos em razão de operações de venda não acobertadas por notas fiscais, realizadas durante o exercício de 2003, que não foi objeto de fiscalização e que estaria fulminado pela decadência.

Também não podemos esquecer o fato de que a Representação da PGE/PROFIS foi realizada com base em parecer técnico proferido por um auditor fiscal. Ora, o órgão responsável por executar futuramente o crédito tributário entende que o mesmo é indevido, um auditor fiscal do Estado da Bahia entende da mesma forma, isso por si só já fulmina a credibilidade e certeza do que se está a exigir do contribuinte, e possivelmente acarretará em sucumbência judicial ao Estado.

Diante da falta de certeza e dúvidas levantadas contra o lançamento, entendo que deve ser acatada a Representação proposta.

Assim, voto pelo ACOLHIMENTO da Representação apresentada pela PGE/PROFIS.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO ACOLHER** a Representação proposta e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 117227.0201/09-1, lavrado contra **GONÇALVES & FILHO AL CIA. LTDA. (MODA MANIA)**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$492.865,91**, acrescido das multas de 60% sobre R\$5.494,87 e 70% sobre R\$487.371,04, previstas no art. 42, incisos II, “f”, VII, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$1.916,80**, prevista no art. 42, IX, da citada lei, com os acréscimos moratórios estabelecidos na Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Maria Auxiliadora Gomes Ruiz, Maurício Souza Passos e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE - Conselheiros(as): Daniel Ribeiro Silva, José Antonio Marques Ribeiro e Alessandra Brandão Barbosa.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de maio de 2015.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

DANIEL RIBEIRO SILVA - VOTO DIVERGENTE

ELDER DOS SANTOS VERÇOSA - REPR. DA PGE/PROFIS