

PROCESSO	- A. I. Nº 207095.0701/11-6
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BAHIA EMBALAGENS PLÁSTICAS LTDA.
RECORRIDOS	- BAHIA EMBALAGENS PLÁSTICAS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2º JJF nº 0046-02/13
ORIGEM	- INFRAZ FEIRA DE SANTANA
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 06/10/2016

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0109-12/16

**EMENTA:** ICMS. 1. 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 pagamento com recursos de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Correta a adequação realizada na Decisão recorrida. Razões recursais elidem em parte a exação. Modificada a Decisão recorrida. Infração parcialmente subsistente. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ENERGIA ELÉTRICA. Razão recursal insuficiente para a reforma da Decisão. 3. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE INVENTÁRIO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO. Impossibilidade da aplicação da penalidade, prevista no inciso XII do art. 42 da Lei nº 7.014/96, visto que tal fato não constituiu impedimento definitivo da apuração do imposto no período, cabe a multa pela falta ou atraso na escrituração de livro fiscal, prevista no inciso XV, alínea “d”, do mesmo dispositivo legal. Item subsistente em parte. Modificada a Decisão. 4. LIVROS FISCAIS. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS. Razões recursais não elidem a infração. Recurso de Ofício NÃO PROVADO. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVADO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão, proferida através do Acórdão nº 0046-02/13, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito lhe imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte que, inconformado com a referida Decisão, tempestivamente, apresenta a peça recursal respaldado no art. 169, I, “b”, do RPAF/99.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir o débito de R\$3.090.183,27, em razão da constatação de quatro irregularidades, sendo objeto do Recurso de Ofício as infrações 1 e 3 e do Recurso Voluntário todas infrações, a seguir descritas:

INFRAÇÃO 1. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através da manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, com ICMS exigido de R\$2.053.329,99, inerente aos exercícios de 2007 e 2008, conforme demonstrado às fls. 57 a 59 dos autos.

INFRAÇÃO 2. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS no valor de R\$2.138,13, relativo a aquisição de energia elétrica, na comercialização de mercadorias, utilizada nas áreas administrativas do estabelecimento, no período de fevereiro/2007 a dezembro/2008, demonstrado à fl. 55 dos autos.

INFRAÇÃO 3. Deixou de escrutar o livro de Registro de Inventário, nos exercícios de 2007 e 2008, sendo aplicada a multa por descumprimento de obrigação tributária acessória no valor de R\$1.022.236,27, equivalente a 5% sobre o valor contábil das entradas, conforme documentos às fls. 163 a 164 dos autos. Em complemento consta: *livro Registro de Controle da Produção Industrial e*

*do Estoque, tipificado no artigo 325, do RICMS. Aplicação de 5% de multa formal sobre o valor contábil das entradas, conforme demonstrativo anexo à 1ª intimação fiscal para retificação de informações em meio magnético, cientificada em 20/07/2009.*

INFRAÇÃO 4. Recolhimento a menor do ICMS no valor de R\$12.478,88, nos prazos regulamentares, em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, nos meses de fevereiro e março de 2007, conforme demonstrativos às fls. 52 a 53 dos autos, em decorrência de “*Vendas a empresas do SIMBAHIA com alíquota reduzida indevidamente, conforme demonstrativo anexo*”.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$756.025,54, após rejeitar a preliminar de nulidade relativa à quarta infração, por concluir que o lançamento de ofício está revestido das formalidades legais, como também que o contribuinte exerceu plenamente seu direito de defesa.

No mérito, a decisão tomou como base o Parecer ASTEC nº 0075/2012, às fls. 965 a 970 dos autos, no qual constam comprovação e demonstrativos refeitos, necessários para o deslinde das questões suscitadas na defesa, tendo o sujeito passivo exercido a ampla defesa e contraditório.

Quanto à infração 1, exigência inerente à omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através da manutenção de obrigações já pagas ou inexistentes nos exercícios de 2007 e 2008, a JJF aduz que está fundamentada na presunção legal prevista no parágrafo 3º do artigo 2º do RICMS/97 e que nesta auditoria se verifica a regularidade do saldo existente no final do exercício, o qual deve representar os títulos pagos no exercício seguinte ou que se encontrem em aberto por motivo justificável.

Destaca a JJF que o autuante considerou como quitados nos exercícios seguintes os títulos relacionados no levantamento fiscal, apurando as diferenças que foram objeto do lançamento deste item.

Quanto à alegação defensiva sobre a existência de passivo real, no exercício de 2007, relacionado à empresa D. A. Log Distribuidora de Plásticos Ltda, no total de R\$2.444.990,67, referente as Notas Fiscais nºs 6114, 6115, 6850, 6852, 6853, 6854, 6855, 6856 e 6857, a JJF concluiu que não foi comprovada pelo autuado, mas tão-somente apresentado os registros da quitação através lançamentos em sua contabilidade, pois, por se tratar de obrigações vencidas em 2007, lhe caberia comprovar as reais datas de quitação e os respectivos títulos quitados, uma vez que os lançamentos contábeis precisam ser comprovados com os respectivos documentos. Por seu turno, para comprovar que tais obrigações já haviam sido quitadas, o autuante trouxe ao processo documentos representados por declaração do referido fornecedor, bem como, declaração do fisco paulista de que procedeu às verificações solicitadas perante a D.A. Log (fl. 576), concluindo inexistir débito do autuado com a citada empresa.

Com relação ao passivo de 2008, a conclusão da JJF é de que tem razão o autuado em sua arguição de que deveria ter sido excluído do passivo fictício autuado em 2008, o valor apurado em exercício anterior (2007), e que houve superposição de cobrança em 2008 do débito em nome de D.A. Log. Contudo, referente ao saldo em nome do fornecedor Indústria Romi S/A, no total de R\$1.223.225,00, a JJF concluiu que o autuado não comprovou que a totalidade dos títulos foi paga nas datas informadas na defesa, conforme informação do revisor fiscal, que somente considerou como passivo real, os títulos que comprovadamente foram apresentados.

No tocante ao pedido para que seja aplicada a proporcionalidade, prevista na Instrução Normativa nº 56/07, sobre a base de cálculo remanescente, o órgão julgador entende que tem razão o defendant, pois por se tratar a imputação de omissão de saídas por presunção, deve retirar da base de cálculo do imposto cobrado o montante relativo às operações isentas e/ou enquadradas no regime de substituição tributária. Destaca que esta questão já foi observada pelo revisor fiscal em seus cálculos, efetuando os ajustes cabíveis na apuração do passivo fictício, considerando os percentuais das saídas tributadas informados pelo autuado de 76,02% para 2007 e 80,32% para 2008, por refletirem as operações escrituradas nos livros fiscais, remanescentes os valores de ICMS de R\$456.403,50 e R\$94.153,29, para os anos de 2007 e 2008.

Com relação à infração 2, a JJF julgou procedente, acolhendo a conclusão do Parecer Técnico nº 0075/2012, fls. 965 a 970, no qual atesta que “*Efetuadas as devidas verificações, ficou confirmada a base de cálculo das faturas emitidas pela COELBA (docs. fls. 924 a 937), as quais foram confrontadas com os lançamentos no livro de Registro de Apuração do ICMS às fls. 875 / 921, constatando estarem corretos os demonstrativos elaborados pelo autuante à fl. 55.*”

Inerente à infração 3, a JJF mantém o lançamento, com a redução da multa para os valores de R\$100.267,25 (2007) e R\$90.584,49 (2008), após ressaltar que a falta do livro inviabilizou a realização de um levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, o que levou a fiscalização a apurar o débito por presunção legal, pois foi apurado através da ocorrência de “passivo fictício”, nos mesmos períodos, na infração 1. Porém, quanto ao valor multa, o sujeito passivo logrou êxito na comprovação de que houve erro no cálculo, pois foi considerado o montante das *saídas* do período, quando o correto é sobre as *saídas* tributadas. Assim, a JJF acolheu o resultado apurado na revisão fiscal.

Quanto à infração 4, a JJF mantém a exigência, tendo em vista que o sujeito passivo arguiu apenas a nulidade da autuação, por entender que existe incongruência entre o fato e o enquadramento legal nos artigos 116, 124, inciso I, e 331, § 8º, do RICMS, que tratam a respeito da forma de apuração do imposto no regime normal, cuja questão foi analisada por ocasião do exame da preliminar de nulidade, visto que, de acordo com o artigo 18, §§ 1º e 2º, combinado com artigo 19, do RPAF/99, não implica nulidade o erro no enquadramento legal, desde que fique, pela descrição do fato, evidente o motivo da autuação, como também os demonstrativos que fundamentam a autuação, às fls. 52 e 53 dos autos, deixam claro o real motivo da imputação, qual seja, a realização de vendas a empresas do SimBahia com alíquota reduzida indevidamente, gerando diferenças no imposto apurado pelo regime normal.

Por fim, a JJF recorreu de ofício a uma das Câmaras do CONSEF.

No Recurso Voluntário, às fls. 1.511 a 1.537 dos autos, o recorrente aduz que:

Com relação à infração 1, diz que a dívida com a D.A. LOG DISTRIBUIDORA DE PLÁSTICOS LTDA existe, compondo o passivo real da empresa em 2007. Aduz ser absurdo a JJF considerar válidas meras declarações de terceiros apresentadas pelo autuante para comprovar a suposta quitação das notas fiscais indicadas pelo autuado, referente ao passivo junto ao citado fornecedor. Quanto ao documento do Fisco de São Paulo afirmando que “não foram apresentados pela empresa domiciliada neste Estado os comprovantes de quitação das Notas Fiscais relacionadas”, sustenta que só vem confirmar que não se trata de passivo fictício, mas sim de passivo real, vez que os valores eram efetivamente devidos pela empresa autuada, conforme sua escrita contábil. Assim, concluiu que o julgamento se fundamentou em falsas premissas, do que diz ser impossível apresentar comprovantes de quitação de obrigações que ainda estão pendentes de pagamento, cujo credor encerrou sua atividade. Reconhece o ICMS devido de R\$140.427,66 em 2007.

Quanto ao exercício de 2008, ainda em relação à infração 1, o recorrente diz que parte do passivo diz respeito à compra de equipamento à Indústrias Romi S/A, com financiamento de longo prazo através do BNDES, referente à nota fiscal nº 273317, no total a vencer de janeiro de 2009 de R\$1.223.225,00, do qual apresenta duplicatas pagas no montante de R\$738.317,33, relativas ao período de abril/2009 a julho/2012, do que requer que seja abatido do passivo fictício autuado o exercício de 2008 o valor de R\$738.317,33, resultando no valor de ICMS exigido de R\$3.103,79, considerando-se já a exigência em duplicidade dos valores que figuraram no passivo de 2007.

Contudo, na hipótese de não ser reconhecido o passivo real junto à D.A. LOG em 2007, o recorrente aduz que o valor do ICMS devido do exercício de 2007 será de R\$456.403,50 e, em consequência, inexistirá exigência no exercício de 2008.

Assim, pugna que seja retificada a planilha final de apuração do passivo fictício nos exercícios de 2007 e 2008, conforme sua reconstituição, a fim de que o valor da infração 1 seja reduzido para R\$143.531,45.

Inerente à infração 3, o recorrente aduz que a Lei nº 7.014/96 criou importante mecanismo de

restrição à aplicação da penalidade em comento, ao dispor que esta só poderá ser cominada “quando não tiver sido regularmente escriturado o livro Registro de Inventário, se este fato constituir impedimento definitivo da apuração do imposto no período, não havendo outro meio de apurá-lo”.

Cita Acórdão CJF nº 0360-12/09 e sustenta que a penalidade poderia se legitimar acaso tivesse por base legal o inciso XV, “d”, do art. 42 da citada Lei (multa de R\$460,00), que diz respeito à falta ou atraso na escrituração de livro fiscal; ou até mesmo o inciso XVIII, “b” (multa de R\$140,00), por escrituração em desacordo com as normas regulamentares.

Porém, jamais aplicar a multa de 5% do valor comercial das mercadorias sujeitas a tributação entradas no estabelecimento, conforme ocorreu, diante do fundamento equivocado e superficial, invocado no acórdão em testilha, de que a suposta ausência de escrituração do livro *“levou a fiscalização, a apurar o débito por presunção, que tem amparo legal, pois foi apurado através da ocorrência de ‘passivo fictício’, nos mesmos períodos, na infração 01”*, haja vista que a imputação de passivo fictício não decorreu da escrituração ou não do livro Registro de Inventário.

Destaca, ainda, a necessidade de aplicação do princípio da proporcionalidade para que a multa sofra redução para o limite de 0,5%, como dispõe o §7º do art. 42, uma vez que o inventário de mercadorias foi apresentado em folhas impressas e que o livro correspondente em momento posterior, cujas respectivas cópias das folhas e do protocolo de entrega foram anexadas à impugnação, levando-se em conta que a suposta ausência de escrituração do Registro de Inventário não obstou a apuração do ICMS devido. Cita jurisprudência.

No que concerne às infrações 2 e 4, o recorrente ressalta que o acórdão atacado não espelha a melhor interpretação dos fatos, razão pela qual revela-se despiciendo abordar novamente a matéria, de modo que apenas reitera os argumentos da impugnação e pede que sejam reexaminados.

Com relação ao crédito sobre energia elétrica, salienta que manifestou sua inconformidade com o Parecer ASTEC, contudo, as suas razões não foram acolhidas pela JJF, que insistiu, sem fundamentação plausível, na manutenção do erro do autuante, sendo este motivo para reapreciação pela CJF.

Por fim, protesta por todos os meios de prova, indicando juntada posterior de documentos, revisão do Acórdão recorrido pela ASTEC/CONSEF, do que anexa documentos às fls. 1.540 a 1600 dos autos.

À fl. 1.604 dos autos, a PGE/PROFIS, através de sua Procuradora Dr.<sup>a</sup> Maria Helena Mendonça Cruz, sugere a conversão do feito em diligência para proceder à análise dos documentos elencados no Anexo I e das planilhas elaboradas no Recurso Voluntário e, se for o caso, elaborar novos demonstrativos de débito.

À fl. 1.606 dos autos, a 3<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal converteu o PAF em diligência à ASTEC para que se apurasse se os documentos anexados no Recurso Voluntário elidem, integralmente ou parcialmente, a acusação fiscal constante da primeira infração.

Às fls. 1.607 e 1.608 dos autos, consta Parecer ASTEC nº 086/2013, no qual consigna que os documentos elencados na peça recursal elidem parcialmente a acusação fiscal, pois referem-se aos pagamentos efetuados à Indústria Romi S/A, anexados como comprovação do passivo referente ao exercício de 2008, sendo elaborados demonstrativos de fls. 1.609 a 1.633 dos autos, reduzindo o débito para R\$456.403,50, em 31/12/2007 (fls. 1.609 a 1.614).

Às fls. 1.637/1.661 do PAF consta a retificação do Acórdão para correção do número do Auto de Infração, do que foi cientificado o sujeito passivo, o qual, naquela oportunidade, apresenta manifestação, às fls. 1.666 a 1.670, concordando com o resultado da diligência, destacando ser forçoso reconhecer inexistir passivo fictício no exercício de 2008, conforme resumo à fl. 1.627, sobre o qual a improcedência do Auto de Infração epigrafado já está totalmente comprovada.

Contudo, da análise dos Demonstrativos de Comprovação do Passivo Conta Fornecedores em 2007, apresentados pela ASTEC em seu parecer (fls. 1.608 dos autos e resumo de demonstrativo à fl. 1.614), o recorrente diz observar que o referido órgão tomou por base a planilha de valores apresentada às fls. 22 do Acórdão recorrido, do que sustenta ser imperioso que também seja reconhecido o passivo real junto à empresa D.A. LOG Distribuidora de Plásticos Ltda., sobre o qual houve pedido expresso do recorrente, do que reitera suas alegações recursais a respeito.

Isto posto, entende como parcialmente corretas as conclusões apresentadas pela ASTEC, porquanto, no entender do apelante, também deveria ter sido reconhecido o passivo real junto à citada empresa, referente ao exercício de 2007, reduzindo a base de cálculo para R\$826.045,08 (após a proporcionalidade), sendo o valor do ICMS da infração 1 apenas R\$140.427,66.

Por fim, pede negar provimento ao Recurso de Ofício e que seja acolhido o Recurso Voluntário para que seja decretada: 1) a redução do ICMS devido da infração 1 para R\$140.427,66; 2) a improcedência das infrações 2 e 3, e a nulidade da infração 4, por conta de vício na capitulação.

Às fls. 1.686 e 1.687 dos autos, a PGE/PROFIS, através de sua Procuradora Dr.<sup>a</sup> Maria Helena Mendonça Cruz, sugere que o feito deveria retorna ao diligente da ASTEC para cumprimento integral da diligência solicitada, especialmente no que tange aos argumentos recursais relativamente à empresa DA LOG DISTRIBUIDORA DE PLÁSTICOS LTDA.

Submetido à apreciação da Câmara de Julgamento Fiscal a proposta para complementação da diligência foi indeferida, uma vez que os documentos apensados pelo recorrente se reportam unicamente ao fornecedor “Indústrias Romi S/A” e que é de juízo e valor o núcleo das razões recursais, relativas à empresa D.A. LOG DISTRIBUIDORA DE PLÁSTICOS LTDA, de que “...é impossível que a Recorrente apresente comprovantes de quitação de obrigações que ainda estão pendentes de pagamento! E se o credor que poderia confirmar tal verdade, encerrou sua atividade, e seus livros contábeis pereceram, não se pode negar a validade da contabilidade da Autuada como prova em seu favor do PASSIVO REAL...”, pois, inexiste qualquer prova documental para exame pelo diligente.

Às fls. 1.693 a 1.695 dos autos, a PGE/PROFIS opina provimento parcial do Recurso Voluntário, visto que, em relação à infração 1, o recorrente logrou comprovar em parte suas alegações, colacionando documentos inerentes aos pagamentos efetuados à Indústria Romi S/A, como comprovação do passivo do exercício de 2008, resultando na elaboração de novos demonstrativos de débito às fls. 1.609/1.633 dos autos.

Contudo, quanto às alegações relativas à empresa D.A. LOG DISTRIBUIDORA DE PLÁSTICOS LTDA, o opinativo da PGE/PROFIS é de que não vieram devidamente acompanhadas de provas, o que inviabilizou o exame pelo diligente da ASTEC e, por conseguinte, não tem o condão de elidir a imputação.

Quanto à infração 2, o Parecer da PGE/PROFIS é de que fora objeto de diligência em primeira instância administrativa pela ASTEC, que confirmou a base de cálculo das faturas emitidas pela COELBA, as quais foram confrontadas com os lançamentos no Registro de Apuração do ICMS e constatado não haver mácula no demonstrativo do autuante.

Acerca da infração 3, o opinativo é de que melhor sorte não socorre o autuado, vez que o diligente da ASTEC afirmou a falta de apresentação do livro de Inventário o que, conforme decidido em primeira instância, impediu a realização do levantamento quantitativo de estoques, razão pela qual a infração fora apurada com base em presunção legal e, portanto, correta a adoção da multa capitulada.

Inerente à infração 4, o autuado arguiu suposta nulidade por erro na capitulação legal da infração, entretanto, na opinião da PGE/PROFIS a exação está corretamente tipificada e eventual erro no enquadramento legal não induz nulidade, nos moldes do art. 19 do RPAF, bem como consta descrição da infração e demonstrativos que permitem a ampla defesa do contribuinte.

Assim, entende o aludido Parecer da PGE/PROFIS que os argumentos do recorrente são suficientes para modificar em parte a decisão recorrida, no que tange à infração 1, adotando-se o novo

demonstrativo de débito elaborado pela ASTEC no Parecer 0086/2013, do que opina pelo conhecimento e provimento parcial do Recurso Voluntário, tendo, à fl. 1.696 dos autos, a Procuradora Assistente acolhido o Parecer de fls. 1.693 a 1.695 dos autos.

Na sessão de julgamento de 06/09/2016 a Dr.<sup>a</sup> Ana Carolina Isabela Moreira, Procuradora da PGE/PROFIS, opina pela substituição da multa da terceira infração pela prevista no inciso XV, “d”, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, pela falta ou atraso na escrituração de livro fiscal, por vislumbrar a impossibilidade da penalidade aplicada, ínsita no inciso XII do mesmo dispositivo legal, por não preencher o requisito para sua cominação, qual seja, *se esse fato constituir impedimento definitivo da apuração do imposto no período, não havendo outro meio de apurá-lo*. Por fim, com exceção da infração 3, reitera o Parecer da PGE/PROFIS, às fls. 1.693 a 1.695 dos autos.

Na assentada do julgamento a Conselheira Alexandrina Natália Bispo dos Santos, nos termos do art. 40, §§ 1º e 3º, do Regimento Interno do CONSEF, aprovado pelo Decreto nº 7.592/99, se declara impedida da análise do processo, por ter participado do julgamento em instância inferior. Em seguida, nos termos do art. 66, II, do citado Regimento Interno, o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva pediu “vista” dos autos até a sessão subsequente.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida exonerado o sujeito passivo de parte dos débitos originalmente exigidos nas infrações 1 e 3 do lançamento de ofício, conforme previsto no art. 169, I, “a”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, como também de Recurso Voluntário interposto pelo autuado no sentido de modificar a Decisão da 1<sup>a</sup> instância, em relação às quatro exações do Auto de Infração.

De início, quanto ao Recurso de Ofício, inerente às infrações 1 e 3, nas quais se exigem, respectivamente, o ICMS em decorrência da presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de passivo fictício na conta Fornecedores e da multa por descumprimento da obrigação tributária acessória por não escriturar o livro Registro de Inventário, verifica-se que os valores exigidos nos levantamentos originais foram revisados e reformados em razão de se acolher as alegações de defesa, dentre as quais:

1. Em relação à infração 1: comprovante de pagamentos de duplicatas não considerados; dedução do valor do passivo fictício de 2007 no saldo do passivo fictício de 2008, sob pena de duplicitade da exigência anterior; e proporcionalidade da exigência, por presunção legal, às operações tributadas.
2. Quanto à infração 3: adequação da penalidade às operações de entradas tributadas, conforme previsão legal.

Diante de tais considerações a JJF fundamentou o seu veredito, do que concordo e considero o Recurso de Ofício não provido.

Quanto às razões do Recurso Voluntário, em relação à primeira infração, se trata de uma presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através da manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, conforme prevista no art. 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, tendo em vista que a existência de passivo fictício configura que o contribuinte realizou, no próprio exercício, vendas de mercadorias tributáveis de tal ordem de grandeza, não oferecidas à tributação, cujas receitas serviram de suporte financeiro para os pagamentos das duplicatas, mantendo a dívida de forma fictícia, por se tratar de receitas de vendas também não contabilizadas, cujo ônus da prova em contrário é do contribuinte através do efetivo pagamento das duplicatas, relativas ao saldo contabilizado como devido, em período posterior ou protesto em cartório do título, sendo inadmissível uma dívida vultosa desde o ano de 2007 em aberto até a presente data, como afirma o recorrente, porém, sem qualquer comprovação.

Registre-se que, quando devidamente justificada, as alegações do recorrente foram acolhidas, a exemplo de: duplicatas pagas e não consideradas no levantamento fiscal e da proporcionalidade da

presunção legal às operações tributadas, quando da impugnação do lançamento de ofício, como também no próprio Recurso Voluntário, consoante apurado através de Parecer Técnico da ASTEC nº 086/2013, relativo aos pagamentos efetuados à Indústria Romi S/A (relacionados às fls. 1.521/1.522), anexados pelo contribuinte como comprovação do passivo referente ao exercício de 2008, cujo Parecer concluiu pelo débito remanescente de R\$456.403,50 apenas para o exercício de 2007, conforme já havia decidido a JJF.

Contudo, no que diz respeito à parte do ICMS remanescente, inerente ao exercício de 2007, o recorrente insiste na sua alegação de que seja reconhecido o passivo real junto à empresa D.A. LOG Distribuidora de Plásticos Ltda., cuja dívida afirma *existir* (fl. 1.515) e que *não cabe à autuada fazer mais alguma prova da sua condição de devedora, em razão dos lançamentos nos seus livros contábeis* (fl. 1.519), pois *tal exigência revela-se absolutamente irracional e esdrúxula* (fl. 1.518), uma vez que o *credor, que poderia confirmar tal verdade, encerrou sua atividade e seus livros contábeis pereceram* (fl. 1.519).

Conforme havia dito anteriormente, ao contribuinte é ressalvada a prova da improcedência da presunção legal, o que não ocorreu quanto ao fornecedor D.A. LOG Distribuidora de Plásticos Ltda., em relação às Notas Fiscais nºs: 6114, 6115, 6850, 6852, 6853, 6854, 6855, 6856 e 6857, emitidas em março de 2007 e com vencimento previsto para 29/06/2007 (fl. 1.616), cujos documentos foram invocados pelo recorrente como pendentes de pagamento, em que pese existir documento subscrito pelo sócio da empresa fornecedora, à fl. 573 dos autos, asseverando que as citadas notas fiscais foram quitadas até a data do encerramento da empresa credora, ocorrido em 24/09/2007, cuja comprovação seria desnecessária ao deslinde da questão em razão da presunção legal e só vem a corroborar com a mesma, não tendo o sujeito passivo logrado êxito em provar a improcedência da presunção prevista em lei.

Mantida a exigência parcial, no valor de R\$456.403,50, para o exercício de 2007 da primeira infração.

Em relação ao exercício de 2008, ainda da infração 1, conforme Parecer ASTEC nº 086/2013, às fls. 1.607 a 1.633 dos autos, após consideração dos pagamentos efetuados à Indústria Romi S/A, relacionados às fls. 1.521/1.522, restou comprovada a improcedência da presunção legal da omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através da manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes.

Diante de tais considerações, subsiste parcialmente a exação, no valor de R\$456.403,50, inerente ao exercício de 2007, sendo provido em parte o Recurso Voluntário quanto à primeira infração.

No que concerne à infração 2, o recorrente diz reiterar os argumentos da impugnação e pede que sejam reexaminados, uma vez que manifestou sua inconformidade com o Parecer ASTEC, em relação à glosa do crédito sobre energia elétrica, visto que suas razões não foram acolhidas pela JJF, que insistiu, sem fundamentação plausível, na manutenção do erro do autuante.

Contudo, conforme bem pontuado pelo Parecer da PGE/PROFIS, às fls. 1.693 a 1.695 dos autos, a Decisão recorrida se fundamentou no Parecer da ASTEC nº 0075/2012, às fls. 965 a 970 dos autos, no qual, após efetuar as devidas verificações, confirmou a base de cálculo das faturas emitidas pela COELBA (docs. fls. 924 a 937), as quais foram confrontadas com os lançamentos no livro Registro de Apuração do ICMS, às fls. 875 a 921, constatando estar correto o demonstrativo do autuante à fl. 55 dos autos, no qual se reporta a laudo técnico fornecido pela empresa indicando a demanda de 1,16% para áreas administrativa e pública (fls. 727 a 729 dos autos), sendo sem serventia à solução da lide a alegação do autuado, constante da impugnação, de que “*O erro foi perpetrado pelo fato de a fiscalização ter considerado como Base de Cálculo do ICMS o valor constante no Livro de Registro de Entrada de Mercadoria, enquanto que no mencionado registro contábil já constava o valor correspondente ao Imposto incidente sobre a energia utilizada na área produtiva da indústria (98,84% do total)*”. Mantida a Decisão.

Quanto à infração 3, alega o recorrente que, conforme previsão legal, a penalidade só poderá ser aplicada “quando não tiver sido regularmente escriturado o livro Registro de Inventário, se este fato constituir impedimento definitivo da apuração do imposto no período, não havendo outro

meio de apurá-lo”, do que cita o Acórdão CJF nº 0360-12/09. Assim, sustenta a aplicação da multa de R\$460,00, falta ou atraso na escrituração de livro fiscal, ou da multa de R\$140,00, por escrituração em desacordo com as normas regulamentares, previstas, respectivamente, nos incisos XV, “d”, e XVIII, “b”, do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

A redação vigente, à época dos fatos, no inciso XII do art. 42 da citada Lei nº 7.014/96, previa a multa de “*5% (cinco por cento) do valor comercial das mercadorias sujeitas a tributação entradas no estabelecimento durante o exercício, quando não tiver sido regularmente escriturado o livro Registro de Inventário, se esse fato constituir impedimento definitivo da apuração do imposto no período, não havendo outro meio de apurá-lo;*”.

Assim, em que pese a falta de escrituração do livro Registro de Inventário inviabilizar a realização da auditoria de estoque no período fiscalizado, o fato de neste Processo Administrativo Fiscal constar exação de ICMS através de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através da manutenção no passivo de obrigações já pagas, conforme ocorreu em relação à primeira infração, ou seja, ter realizado auditoria de passivo fictício, impossibilita a aplicação da penalidade prevista no inciso XII do art. 42 da Lei nº 7.014/96, por não preencher o requisito legal de sua cominação, qual seja, *se esse fato constituir impedimento definitivo da apuração do imposto no período, não havendo outro meio de apurá-lo.*

Sendo assim, acolho a alegação recursal e aplico a multa de R\$460,00, prevista no inciso XV, alínea “d”, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, pela falta ou atraso na escrituração de livro fiscal. Item subsistente em parte. Modificada a Decisão.

Por fim, no que diz respeito à infração 4, do mesmo modo que na segunda infração, o recorrente diz reiterar os argumentos da impugnação e pede que sejam reexaminados. Já na sua impugnação, o defensor restringe-se a arguir a nulidade da quarta exação sob a justificativa de incongruência entre a realidade fática e o enquadramento legal, uma vez que os dispositivos legais invocados não fazem qualquer referência a qualquer prática de ato com irregularidade por parte do contribuinte.

Trata-se a acusação de “*Recolheu a menor ICMS em decorrência de desencontro entre o(s) valore(s) do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS. Vendas a empresas do SIMBAHIA com alíquota reduzida indevidamente, conforme demonstrativo anexo*”.

Comungo do entendimento exarado na Decisão recorrida e corroborado no Parecer da PGE/PROFIS de que, “... de acordo com o artigo 18, §§ 1º e 2º, combinado com artigo 19, do RPAF/99, não implica nulidade o erro no enquadramento legal, desde que fique, pela descrição do fato, evidente o motivo da autuação, como também os demonstrativos que fundamentam a autuação, às fls. 52 e 53 dos autos, deixam claro o real motivo da imputação, qual seja, a realização de vendas a empresas do SimBahia com alíquota reduzida indevidamente, gerando diferenças no imposto apurado pelo regime normal”, tendo o recorrente demonstrado plena consciência da acusação fiscal, quando arguiu a sua nulidade. Mantida a Decisão.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar procedente em parte o Auto de Infração, no valor de R\$471.480,51, sendo: R\$456.403,50 em relação à infração 1; R\$2.1338,13 inerente à infração 2; R\$460,00 para a infração 3, e R\$12.478,88 à infração 4.

#### VOTO EM SEPARADO (Infração 1)

Em que pese o brilhante voto do Nobre Colega Relator, o qual acompanho integralmente no seu resultado, entendo necessário, quanto à fundamentação, externar posicionamento quanto à Infração 1.

No que se refere ao posicionamento da Recorrente quanto às declarações de fls. 563 e 573 coaduno em parte da irresignação do mesmo, isto porque soa no mínimo estranho que o sócio da empresa D.A. LOG no ano de 2009 tenha relatado não ter dados acerca dos pagamentos realizados pela recorrente e que, toda a sua documentação contábil teria sido perdida por um alagamento e,

2 anos depois, apresente declaração em sentido oposto, atestando os pagamentos de forma específica mas, de forma absolutamente contraditório, permanecer alegando que não possui mais os documentos da escrita contábil.

Entretanto, tal documento é desnecessário para a verificação da ocorrência da infração e, para mim, imprestável para a análise no caso concreto.

Por outro lado, para mim é pouco razoável que a escrita do recorrente tenha validade para se apurar a existência do suposto passivo fictício, mas, não dar validade para a mesma documentação que atesta que os pagamentos não foram realizados.

Assim como, soa estranho que a D.A. LOG tenha deixado de receber quantia tão expressiva.

Ocorre que de acordo com os princípios gerais de direito tributário a relação jurídica tributária deve ser pautada na certeza, como forma de garantir a estabilidade e segurança jurídica das relações.

No entanto, em situações em que não se tem clara certeza da ocorrência de determinado fato jurídico é comum o legislador estabelecer presunções legais de ocorrência do fato gerador, invertendo o ônus da prova ao contribuinte.

De fato em determinadas situações essas presunções se justificam, tendo em vista o princípio da supremacia do interesse público sobre o do particular.

Mas, tal presunção não pode ser explorada como maneira de inviabilizar a prova pelo contribuinte. E exatamente por esse motivo, grande parte da doutrina critica o estabelecimento de presunções legais que apenas podem ser elididas por prova negativa do contribuinte, que é uma prova muito difícil de ser colhida. E meu pensamento se coaduna com as críticas da doutrina.

É exatamente o caso dos autos, onde existe presunção legal que apenas poderia ser elidida com a prova do não pagamento, demonstrando se tratar de passivo real, não fictício.

Entretanto, em que pese não concordar com a metodologia legal, tendo em vista a competência estabelecida a este conselho, não é possível se afastar a aplicação da norma estadual, razão pela qual acompanho o voto do Nobre Colega Relator.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207095.0701/11-6, lavrado contra **BAHIA EMBALAGENS PLÁSTICAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$471.020,51**, acrescido das multas de 60% sobre R\$14.617,01 e 70% sobre R\$456.403,50, previstas no art. 42, incisos II, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação tributária acessória no valor de **R\$460,00**, prevista no inciso XV, “d”, do mesmo dispositivo legal, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de setembro de 2016.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

DANIEL RIBEIRO SILVA – VOTO EM SEPARADO

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS