

**PROCESSO** - A. I. Nº 210319.3005/16-8  
**RECORRENTE** - TELEAÇO BRASIL COMERCIAL LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JJF nº 0231-03/18  
**ORIGEM** - INFAZ FEIRA DE SANTANA (CENTRO NORTE)  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 04.11.2020

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0216-11/20-VD**

**EMENTA:** ICMS. 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. Refeitos os cálculos, o débito originalmente apurado ficou reduzido. Infração parcialmente caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

Trata o presente processo de Recurso Voluntário impetrado pela Recorrente em vista da decisão proferida pela 3ª JJF, que, analisando o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29.09.2016, ciente em 14.11.2016, no valor original de R\$110.864,97, em sessão do dia 19.12.2018, o julgou Parcialmente Procedente, pelo cometimento de uma única infração, assim descrita:

*Infração 01 – 05.04.01*

*Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através da manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes.*

Enquadramento Legal: Artigo 2º, § 3º, inciso III, 50, 60 inciso I, 124 inciso I e 218 do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, referente a fatos geradores do exercício de 2011, e, Artigo 4º, § 4º, inciso III da Lei nº 7.014/97.

Após a devida análise da peça defensiva apresentada pela autuada, protocolada em 06.01.2017, fls. 621 e 622, anexos acostados, fls. 625 a 667, do processo, a Informação Fiscal prestada pelo autuante, protocolada em 17.08.2018, fls. 675 a 677, através o Acórdão JJF nº 0231-03/18, assim decidiu:

*Após analisar as peças componentes do presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei 7014/96, e o RICMS/2012. A irregularidade apurada foi demonstrada no levantamento fiscal, que serve de base ao Auto de Infração, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se, não havendo, portanto, o que se falar em cerceamento de defesa. A apuração do imposto se encontra em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração.*

*Sendo assim, no que tange aos aspectos formais, o presente lançamento de ofício se encontra apto a surtir seus efeitos jurídicos, incorrendo quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquinar de nulidade a exigência fiscal.*

*No mérito, o Autuado foi acusado de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através da manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, nos exercícios de 2011 e 2013.*

*Observe que foi efetuado pelo Autuante, o levantamento da conta Fornecedores, apurando no livro Razão do Autuado, na conta do fornecedor Aço Cearense Industrial Ltda., em dezembro de 2011, o saldo de R\$792.657,16, e em dezembro de 2013, R\$791.328,07. Entretanto, em procedimento de circularização realizado, o citado fornecedor declarou que o saldo de seu cliente importava em R\$90.204,33 e R\$20.660,64, respectivamente, nos exercícios de 2011 e 2013.*

*Conforme estabelece o § 4º, inciso III, do art. 4º da Lei 7.014/96, salvo prova em contrário, presume-se a*

*ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, sempre que se verificar manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes. Trata-se de exigência de imposto por presunção legal, o que pode ser elidido pelo sujeito passivo, tendo em vista que neste caso, o impugnante deve exibir provas de que não cometeu a infração, nos termos do art. 123 do RPAF/99.*

*Em sua impugnação, o autuado alegou que por equívocos de sua escrituração, o montante apurado pela fiscalização não estaria correto. Explicou que ocorreu erro da sua contabilidade, pois, em 2011, na conta Razão do fornecedor Aço Cearense Ltda., foram realizados lançamentos contábeis de forma indevida, por se referir a outro fornecedor. Acrescenta ainda, que nesta conta constavam equivocadamente, registros tanto da matriz, como da filial, empresa que foi autuada. Elaborou demonstrativo para comprovar o alegado e juntou cópia do livro Razão com os lançamentos e duplicatas associadas.*

*Observe que neste tipo de levantamento fiscal, é conferida a exatidão do saldo da conta Fornecedores, comparando-se o saldo constante no Balanço do exercício fiscalizado, com a soma dos valores nominais das duplicatas, que devem ser apresentadas pelo contribuinte. No caso de títulos pagos, porém não baixados contabilmente, representa passivo fictício, o que caracteriza omissão de saídas. Neste caso, o contribuinte deve comprovar mediante apresentação de documentos contábeis e livro Razão, a exatidão do saldo da conta Fornecedores.*

*Em sede de informação fiscal, o Autuante informou que, de fato, analisando os documentos apresentados pela defesa, ocorrera equívocos em sua escrituração contábil. Disse ter verificado que a empresa autuada, abriu uma única “Conta de Fornecedor” para lançar as obrigações contraídas, relativamente às aquisições de mercadorias a prazo da matriz e da filial. Afirmou que o fornecedor “Aços Cearense” emitiu novo relatório das Duplicatas a Receber (fls. 665/667) contemplando os créditos perante o autuado de vendas de produtos realizados tanto pela indústria, como pela filial. Destacou que pela análise dos documentos colacionados à defesa, bem como dos lançamentos realizados nas contas de fornecedores (fls. 60/63, 254/261), mercadorias adquiridas fora do Estado (fls. 80/82, 360/366), o lançamento de ofício deveria ter o ICMS a recolher retificado para os exercícios de 2011 e 2013, respectivamente, para R\$36.117,13 e R\$5.597,76, conforme planilhas às fls. 625/626.*

*Cabe ressaltar, que é admitido o saneamento do Auto de Infração, no caso de eventuais incorreções ou omissão, ou a não observância de exigências meramente formais e não há necessidade de se decidir pela nulidade sempre que se tipifiquem erros decorrentes de dados numéricos, cálculos aritméticos ou da omissão de entrega desses demonstrativos ao Autuado, haja vista que tais equívocos são passíveis de correção.*

*No presente caso, em sede de informação fiscal, o Autuante realizou revisão do lançamento mediante as provas apresentadas pelo contribuinte, que tomou ciência dos ajustes realizados e permaneceu silente.*

*Dessa forma, considerando a previsão legal que se refere à manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes (§ 4º do art. 4º, da Lei 7.014/96), e que no presente processo, foi apurada essa manutenção, haja vista que não foi comprovada a totalidade do saldo da conta do Fornecedor (Aço Cearense Industrial Ltda.), entendo que a acusação fiscal está devidamente caracterizada, por isso, é subsistente em parte a exigência do imposto, considerando que a manutenção no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes indica que o sujeito passivo efetuou esses pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas.*

*Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.*

Ciente da decisão acima proferida pela 3ª JF, irressignada e dentro do prazo legal estabelecido pelo RPAF/BAHIA, através advogado legalmente constituído, Dr. Eliomar Pires Neves, OAB/BA nº 59.430, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário protocolado em 13.03.2019, fls. 700 a 708, pleiteando a reforma da referida decisão, objeto da presente análise.

De início a Recorrente demonstra a tempestividade do seu Recurso Voluntário e comenta sobre a decisão de piso que julgou o Auto de Infração em lide parcialmente procedente e as razões em que a mesma foi baseada.

Preliminarmente, afirma que tem como atividade operacional o comércio de produtos que se sujeitam à Substituição Tributária, onde, por força de Convênio e Protocolos, o ICMS é pago quando das suas aquisições, tendo suas saídas não mais tributadas, o que, portanto, não se poderia aventar a possibilidade de omissão de saídas tributadas, como afirmado no processo em lide.

Analisando a acusação de “passivo fictício”, a Recorrente contesta a sua utilização como fato gerador do ICMS, pois em assim considerando estar-se-ia infringindo o CTN no seu artigo 142, abaixo transcrito:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

Dentro deste raciocínio afirma a Recorrente: “O simples fato de a mercadoria sair ou se deslocar do mesmo estabelecimento comercial não caracteriza o fato gerador. Isso porque a circulação trata-se, na verdade, de uma situação jurídica, isto é, deve haver a transferência de titularidade.”

Como comprovação da impossibilidade de a existência de passivo fictício comprovar a ocorrência de fatos geradores do ICMS, cita julgados de tribunais estaduais, destacando o abaixo transcrito, do Estado do Paraná:

***TJ-PR - Apelação Cível e Reexame Necessário APCVREEX 1453650 PR Apelação Cível e Reexame Necessário 0145365-0 (TJ-PR) Jurisprudência»Data de publicação: 07/06/2004***

***EMENTA***

***ICMS. PASSIVO FICTÍCIO. PRESUNÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO FATO GERADOR. ART. 142 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL . PRINCÍPIO DA TIPICIDADE CERRADA. DECISÃO ACERTADA. 1.0 fato de não se comprovar a origem do saldo credor de fornecedores, não pode conduzir à certeza de ocorrência do fato gerador do ICMS. 2. Para o ICMS, indispensável a verificação do fato gerador para autorizar-se o lançamento, como se consoa da dicção do art. 142 do Código Tributário Nacional , não sendo suficiente a mera presunção do fato imponível. Recurso conhecido e improvido.***

Adentrando ao mérito da autuação, diz que manejou sua peça defensiva inicial com as informações de ocorrências em sua escrituração fiscal e correspondência com a contábil, onde demonstrou a não existência do passivo fictício alegado pelo preposto autuante, tendo a Junta Julgadora acatado, em parte as suas alegações, com base na Informação Fiscal, que após analisar o que foi pela Recorrente apresentado, refazendo seu trabalho, apurou como tributo a ser recolhido o abaixo relacionado:

***2011 era R\$90.204,33 revisado para R\$36.117,13;  
2013 era R\$20.660,64 revisado para R\$5.597,76.***

Destaca a Recorrente trecho do voto proferido pelo Relator, na primeira instância, conforme transcrição a seguir:

*“Conforme estabelece o § 4º, inciso III, do artigo 4º da Lei 7.014/96, salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, sempre que se verificar manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes. Trata-se de exigência de imposto por presunção legal, o que pode ser elidido pelo sujeito passivo, tendo em vista que neste caso, o impugnante deve exibir provas de que não cometeu a infração, nos termos do art. 123 do RPAF/99”.*

Transcreve mais ainda: “em sua impugnação, o autuado alegou que por equívoco de sua escrituração. O montante apurado pela fiscalização não estaria correto. Explicou que ocorreu um erro da sua contabilidade, pois, em 2011, na conta Razão do fornecedor Aço Cearense Ltda, foram realizados lançamentos contábeis de forma indevida, por se referir a outro fornecedor. Acrescenta ainda, que nesta conta constavam equivocadamente, registros tanto da matriz, como da filial, de empresa que foi autuada. Elaborou demonstrativo para comprovar o alegado e juntou cópia do livro Razão com os lançamentos e duplicatas associados.

Observe que neste de levantamento fiscal, é conferida a exatidão do saldo da conta Fornecedores, comparando-se o saldo constante no Balanço do exercício fiscalizado, com a soma dos valores nominais das duplicatas, que devem ser apresentadas pelo contribuinte. No caso de títulos pagos, porém não baixados contabilmente, representa passivo fictício, o que caracteriza omissão de saídas. Neste caso, o contribuinte deve comprovar mediante apresentação de documentos contábeis e livro Razão, a exatidão do saldo da conta Fornecedores”.

Afirma que havendo apresentado documentação comprobatória, que não foi analisada em sua integralidade pelo preposto autuante, correto seria que fosse o processo encaminhado em diligência, nos termos do §3º, do artigo 123 do RPAF/Ba, a preposto fiscal estranho ao feito, para comprovação do que afirmara e não informar que a Recorrente, apenas, tornou-se silente.

Afirma mais ainda que, mesmo com a análise superficial feita pelo autuante, os valores autuados foram reduzidos em 62% do seu valor, estranhando que permanecessem os restantes, 38%, o que acredita seja fruto exclusivamente de erro do autuante, considerando que toda a documentação comprobatória foi anexada ao processo.

Referencia o dito no voto do relator em primeira instância que afirmou:

*“Cabe ressaltar, que é admitido o saneamento do Auto de Infração, no caso de eventuais incorreções ou omissões, ou a não observância de exigências meramente formais e não há necessidade de se decidir pela nulidade sempre que se tipifique erros decorrentes de dados numéricos, cálculos aritméticos ou de omissão de entrega desses demonstrativos ao Autuado, haja vista que tais equívocos são passíveis de correção.*

*No presente caso, em sede de informação fiscal, o Autuante realizou revisão de lançamento mediante provas apresentadas pelo contribuinte, que tomou ciências dos ajustes realizados e permaneceu silente.”*

Sobre o acima destacado, comenta: *“Além disto, o Ilustre relator explicita que a acusação é “juris tantum”, portanto, admite prova em contrário, agora, Ele próprio informa que o Autuado alegou equívocos de sua contabilidade e que o montante informado pela Fiscalização não estaria correto e que apresentou cópia do Livro razão, planilhas e documentação para fundamentar sua argumentação. Tendo em vista que os dados e fatos apresentados na impugnação foram acatados em 2/3 do valor autuado (62,37%), então, significa que a cópia do Livro apresentado na impugnação merece fé. O Ilustre Relator cita o artigo 123 do RPAF/99, abaixo transcrito, nele veremos que o informado por Ele “o impugnante deve exibir provas de que não cometeu a infração, nos termos do art. 123 do RPAF.”, já que o citado artigo não faz tal determinação de inversão de prova, estas foram apresentadas e não discutidas no Relatório de Julgamento.”*

Transcreve o teor do artigo 123 do RPAF e seus parágrafos, como prova do que afirma ser seu direito, voltando a destacar que comprovou, com a apresentação de documentos e a escrituração contábil a efetividade dos pagamentos tidos como não realizados, inquirindo que mais prova desejaria a Junta Julgadora para ter elidida a infração.

Encerrando sua peça recursiva, a Recorrente, apresenta:

#### **DOS PEDIDOS:**

*Diante do explicitado acima, requer:*

*Que o presente Recurso Voluntário seja julgado procedente, cancelado assim, o respectivo débito vinculado ao auto de infração nº 210319.3005/16-8;*

*Caso não seja o entendimento sobre a improcedência do Auto nº210319.3005/16-8, que este seja julgado nulo devido o cerceamento de defesa e falta de fundamentação do Relatório de Julgamento;*

*Caso uma das duas assertivas acima não seja atendida, requer que seja efetuada diligência, por fiscal estranho ao feito, para analisar os documentos apresentados antes e depois da fiscalização, principalmente, Livro Razão e documentos citados nas planilhas apresentadas na Impugnação.*

#### **VOTO VENCIDO**

Em face de a desoneração determinada pela Junta Julgadora não alcançar o limite determinado pelo RPAF/BAHIA, no artigo 169, alínea “a”, não há análise a se tratar de relação a Recurso de Ofício, pelo que passo a analisar As razões recursivas apresentadas.

Analiso, inicialmente, a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente, sob a alegação de embaraço e prejudicialidade à sua defesa, pois verifico que a autuação contempla todas as exigências legais e em nada afronta ao quanto determinado pelo RPAF/BAHIA, em especial o artigo 18, tendo a Recorrente comparecido ao processo em todas as instâncias possíveis, e exercido plenamente o seu direito ao contraditório, pelo que a rejeito.

Passo a analisar o mérito.

A escrituração contábil, além de recepcionar a movimentação fiscal que influencia nas mutações patrimoniais da empresa, tem a finalidade de espelhar a sua movimentação econômica e financeira, devendo, ao final de cada período, espelhar os resultados por ela obtidos, dados básicos para prestação de contas aos titulares, sócios ou acionistas, assim como, para que o Fisco federal verifique e comprove a base de cálculo utilizada para a tributação do Imposto sobre a Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Foi a Recorrente autuada por manter em sua escrituração contábil valores pagos a fornecedores sem a devida escrituração, o que configuraria “passivo fictício”, tendo o preposto autuante determinado o recolhimento de ICMS com base nos valores detectados, utilizando a proporcionalidade entre receitas tributadas e não tributadas em cada exercício.

Em se tratando de passivo fictício, é de bom alvitre buscar a sua conceituação segundo o entendimento de autores e da legislação em si.

Conceito admitido e repetido por diversos autores, de forma que se tornou básico para a identificação é:

*Caracteriza-se o chamado passivo fictício quando existem, no passivo de uma empresa, obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada – hipótese que ocorre com maior frequência na conta “fornecedores” - podendo isso significar omissão de receita, cabendo ao contribuinte demonstrar ao Fisco a efetiva liquidação em período subsequente, a elidir tal presunção.*

Segundo Neicyr de Almeida, em seu trabalho intitulado “Passivo Fictício - Passivo não Comprovado e Passivo Inexistente - Conceitos e Caracterização como Infração Fiscal Passível de Presunção de Omissão de Receitas”:

*É consabido que o passivo fictício (do gênero das presunções juris tantum) tem como centro nuclear um descompasso - temporal e valorativo -, entre a subtração de receitas operacionais e o reconhecimento dos gastos a título de custos ou despesas, na outra ponta.*

*Em outras palavras, trata-se de adimplemento inadiável de obrigações - que conferem ao seu autor a apropriação de créditos a recuperar do ICMS ou do IPI - com recursos hauridos do denominado caixa dois, motivado pela fragilidade dos saldos da conta caixa contabilizados.*

E, acresce a autora:

*Portanto, o termo fictício deve aqui ser entendido como liquidação não-baixada oriunda de ingressos de numerários cuja origem jamais fora declarada pelos seus detentores, inexistindo, conseqüentemente, prova de que tais recursos tenham sido tributados na pessoa física do sócio/administrador que os detinha. Revela-se, importa sublinhar, retorno de numerários à sombra de registro contábil, ainda que não integral, necessariamente, sob a forma de dispêndios visando a manutenção da fonte produtora. Conclui-se, de forma indiscutível, que o retorno de receitas, ainda que não plenamente - reprise-se -, antes subtraídas, foram efetivamente consumidas na liquidação das obrigações da empresa. Portanto em nenhum momento poder-se-ia admitir liquidação das exigibilidades a crédito da conta caixa, em face da sua debilidade de liquidez - sublinhe-se. Seria inconcebível - inimaginável - que, com saldo no limite de credor, a empresa ainda pudesse retirar alguma verba para liquidar as suas obrigações; salvo se, por ficção, admitirmos que do nada possa se tirar algo que não seja nada.*

Complementando com a análise a luz da contabilização, assim se manifesta a autora:

*A escrituração dos pagamentos, sempre ulterior, ficará no aguardo do melhor desempenho do caixa contabilizado da empresa - até então debilitado pelas iterativas omissões pretéritas de receita, reitera-se. Daí, com fundadas razões, a existência de obrigações liquidadas em um determinado exercício e só reconhecidas, contabilmente, em outros. E esse reconhecimento na escrituração, continuamente exigirá manobras dissimuladoras fragilmente protegidas por rotos agasalhos incapazes de acobertarem os sucessivos “estouros” de caixa desnudados pelas obrigações quando alocadas nas datas.*

João Henrique Krauspenhar e Guilherme de Mello Rossini, em artigo publicado no informativo fiscal tributário Portal de Santa Catarina, mantido pelos Sindicatos de Empresas Contábeis do Estado e pelo CRC-SC, em trabalho sobre o tratamento a ser dado para o “passivo fictício”, assim se expressam:

*A existência de Passivo Fictício na contabilidade pode ter duas origens possíveis: (i) a manutenção no passivo de obrigações já pagas; ou (ii) a manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada.*

*Em termos contábeis, a primeira hipótese significa a ausência ou intempestividade da escrituração do pagamento de obrigação, ou seja, dos consequentes lançamentos a débito na conta passiva respectiva e a crédito na conta ativa originária dos recursos. Já a segunda hipótese decorre de lançamentos a crédito em conta passiva sem que haja lastro probatório da existência da obrigação.*

...

*A lógica do legislador no primeiro caso, isto é, a manutenção no passivo de obrigações já pagas, é a de que a quitação não foi escriturada, ou o foi a destempo, pois o correspondente lançamento a crédito na conta ativa originária dos recursos utilizados no pagamento já implicaria saldo credor nesta conta, a indicar omissão de receita. Este saldo credor resultaria, justamente, da não contabilização das receitas com que a obrigação foi quitada.*

*Efetivamente, imagine-se a hipótese em que um pagamento não foi escriturado no momento oportuno por equívoco contábil, constituindo, pois, o crédito na conta passiva não baixado um Passivo Fictício. Contudo, em análise à conta Caixa, por exemplo, verifica-se que esta dispunha, à época do pagamento, de saldo suficiente para absorver um creditamento respectivo ao pagamento não escriturado.*

...

*Tem-se, por conseguinte, situação em que a lógica da presunção da omissão de receita –saldo insuficiente na conta ativa originária para contabilização do pagamento – não se sustenta, porquanto a ausência de escrituração do pagamento não implicaria saldo credor de Caixa, a indicar que as receitas estão sendo devidamente escrituradas.*

...

*Em verdade, cabe ao próprio Auditor Fiscal, quando da fiscalização, reunir elementos indiciários que corroborem a presunção de omissão de receita decorrente de Passivo Fictício, tal qual a perquirição acerca do saldo da conta ativa na data dos pagamentos não escriturados e a existência de retificação posterior, a fim de não proceder a glosas indevidas.*

O Regulamento do Imposto de Renda atual, aprovado pelo Decreto nº 9.580/2018, repetindo o que dispunha o RIR anterior, assim define no artigo 293:

*Art. 293. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses ( Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º ; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40 ):*

*I – a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;*

*II – a falta de escrituração de pagamentos efetuados; ou*

*III – a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.*

Disciplinando os procedimentos a serem utilizados pela fiscalização o RIR, em seu artigo 294, diz que, provada a omissão de receita por falta de elementos na escrituração, a Receita Federal poderá utilizar como base os recursos de “Caixa” da empresa, se não forem efetivamente comprovadas as origens de valores.

O Estado da Bahia, na Lei nº 7.014/96, artigo 4º, assim estabelece, ao definir a identificação do fato gerador do ICMS:

*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:*

*I - saldo credor de caixa;*

*II - suprimento a caixa de origem não comprovada;*

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

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

***V - pagamentos não registrados;***

A decisão proferida pela Junta Julgadora teve como base as informações prestadas pelo autuante, em face da comprovação apresentada pela Recorrente de dados que ensejaram a redução do valor inicial da infração.

Tais informações foram lastreadas pelos dados constantes na escrituração contábil da Recorrente acostada ao processo e confirmada pelo autuante, referendado pela Junta Julgadora, a que tive acesso e verifiquei.

Entendendo que a configuração do Passivo Fictício não pode ficar limitada à simples falta de escrituração, mas, também, à comprovação da existência de recursos que justifiquem os pagamentos das obrigações analisadas, à luz da escrituração contábil, e, em se tratando de dois exercícios, elaborei demonstrativo comparativo para os mesmos contemplando (i) a base de cálculo imputada como omissão de receita; (ii) o saldo da conta “Caixa” da Recorrente ao final de cada exercício; (iii) identificação de existência de lastro disponível para pagamento das obrigações reclamadas, conforme abaixo:

EXERCÍCIO	BASE DE CÁLCULO JULGADA	SALDO DE CAIXA	EXISTÊNCIA DE SALDO
2011	212.453,70	13.389,95	NÃO
2013	32.928,00	424.344,86	SIM

Julgados de instâncias superiores têm firmado entendimento que a existência de disponibilidade que suporte o pagamento das obrigações não lançadas a tempo, nas datas das suas realizações, desconstitui a ocorrência de passivo fictício para fins de cobrança de tributos, configurando-se como “omissão de lançamentos”.

Senão vejamos:

***Tribunal Regional Federal da 5ª Região TRF-5 - Apelação Cível : AC 240023 CE 2000.05.99.000750-0***

***Ementa***

***APELAÇÃO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PASSIVO FICTÍCIO. CARACTERIZAÇÃO. IMPROVIMENTO.***

***1. HAVENDO A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, APÓS A ANÁLISE DA CONTABILIDADE DA APELANTE, VISLUMBRADO A EXISTÊNCIA DE PASSIVO FICTÍCIO, PELA EXISTÊNCIA DE TÍTULOS QUITADOS COMO NÃO SOLVIDOS, SEM QUE A ESCRITURAÇÃO DAQUELA, EM NENHUM MOMENTO TIVESSE ATESTADO O INCREMENTO DE RECEITA, DECORRENTE DE MÚTUOS, HÁ A CARACTERIZAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA, A LEGITIMAR O LANÇAMENTO IMPUGNADO.***

***2. RECURSO IMPROVIDO.***

**TRF-1 - APELAÇÃO CÍVEL (AC) AC 00399516520024010000 (TRF-1)**

***Jurisprudência•Data de publicação: 11/10/2013***

***AUSÊNCIA DE PASSIVO FICTÍCIO. MEROS ERROS NA ESCRITURAÇÃO DA EMPRESA. HONORÁRIOS DEVIDOS. 1 - Tendo a perícia concluído que houve apenas erros na escrituração da empresa autuada, bem como que não foram detectadas alterações no resultado tributável dos exercícios fiscalizados, resta descaracterizada a omissão de receita, o que faz desaparecer o alegado **passivo fictício**. 2 - Afastada a omissão de receita e o conseqüente **passivo fictício**, o lançamento fiscal torna-se indevido, sendo necessário desconstituir o crédito tributário. 3 - O valor dos honorários advocatícios deve atender aos princípios da razoabilidade e da equidade, bem como remunerar o trabalho desenvolvido pelo causídico. Fixados com equidade, devem ser mantidos. 5 - Apelação e remessa oficial a que se nega provimento***

A Recorrente, com as provas acostadas ao processo, comprova a existência de lastro financeiro-contábil no exercício de 2013: Omissão de lançamentos no valor de R\$32.928,00, fl. 626 do processo, e, Saldo de “Caixa” no valor de R\$424.344,86, fl. 167.

Já, de relação ao exercício de 2011, sendo atestada a falta de lançamento de pagamentos no montante de R\$212.453,90 e sendo constatado na escrituração contábil, fl. 47, o saldo disponível de R\$13.389,95, entendo que resta configurada a existência de “passivo fictício” neste exercício.

Diante do que analisei e constatei, e, ainda, com base na legislação e jurisprudência, dou Provimento ao Recurso Voluntário e julgo o Auto de Infração PARCIALMENTE PROCEDENTE, para que seja a Recorrente compelida e efetuar o pagamento do ICMS no valor de R\$36.117,13, com os acréscimos legais.

## VOTO VENCEDOR

Discordo, com a devida *vênia*, do entendimento do ilustre relator, quanto ao provimento parcial do Recurso Voluntário, mantendo a exigência apenas quanto ao exercício de 2011, no valor de R\$36.117,13, sob o entendimento de:

*Entendendo que a configuração do Passivo Fictício não pode ficar limitada à simples falta de escrituração, mas, também, à comprovação da existência de recursos que justifiquem os pagamentos das obrigações analisadas, à luz da escrituração contábil, e, em se tratando de dois exercícios, elaborei demonstrativo comparativo para os mesmos contemplando (i) a base de cálculo imputada como omissão de receita; (ii) o saldo da conta Caixa da Recorrente ao final de cada exercício; (iii) identificação de existência de lastro disponível para pagamento das obrigações reclamadas, conforme abaixo:*

EXERCÍCIO	BASE DE CÁLCULO JULGADA	SALDO DE CAIXA	EXISTÊNCIA DE SALDO
2011	212.453,70	13.389,95	NÃO
2013	32.928,00	424.344,86	SIM

Portanto, segundo o nobre relator, só se pode exigir o ICMS relativo a presunção de ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, relativa à manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, **quando não houver comprovação de recursos que justifiquem os pagamentos das obrigações analisadas.**

Ressalte-se que a redação, à época dos fatos, as hipóteses legais para a presunção de ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, prevista no art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96, era:

*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:*

- I - saldo credor de caixa;*
- II - suprimento a caixa de origem não comprovada;*
- III - manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;*
- IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;*
- V - pagamentos não registrados;*
- VI - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por:*
  - a) instituições financeiras;*
  - b) administradoras de cartões de crédito ou débito;*
  - c) “shopping centers”, centro comercial ou empreendimento semelhante;*
- VII - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte como sendo recebidos por meio de cartão de crédito ou débito inferiores aos informados pelas respectivas administradoras.”*

Por outro lado, o art. 60, § 1º do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, previa que a base de cálculo do ICMS, nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, quando forem constatadas, **simultaneamente, irregularidades no disponível e no exigível**, bem como entradas ou pagamentos não registrados ou quaisquer outras omissões de receitas tributáveis, levar-se-á em conta, apenas, a ocorrência ou diferença de maior valor monetário, se se configurar a presunção de que as demais nela estejam compreendidas.

No caso presente, só se constatou irregularidade no exigível (fornecedores), inexistindo, portanto, qualquer presunção legal de omissão de saídas apuradas através do disponível (Caixa/Banco), de modo que se possa aplicar a regra de se exigir a ocorrência ou diferença de maior valor monetário.

Dito isso, há de salientar que, no caso presente, o digno relator vai além da norma regulamentar e propõe dispensar o sujeito passivo da exação relativa ao exercício de 2013, sob a justificativa de que os recursos contidos no disponível comporta a omissão de saídas apuradas no passivo fictício de R\$32.928,00 (ICMS exigido de R\$5.597,76).

Tal conclusão é inconcebível visto que, além de faltar suporte jurídico, os numerários registrados no Balanço Patrimonial para as contas “Caixa” e “Bancos” representam os **saldos fisicamente**



**existentes** em 31/12/2013. Logo, se tais saldos de numerários efetivamente existiam e no Passivo Circulante a Conta Fornecedores **mantinha, ainda, obrigações já pagas**, conforme lições trazidas pelo próprio relator, é óbvio que os efetivos pagamentos, os quais não foram baixados do passivo (fictício), foram solvidos por valores extra Caixa/Banco e não por aqueles existentes em 31/12/2013, como faz crer o nobre relator para fazer qualquer compensação.

Registre-se que a presunção legal de omissão de saídas tributáveis decorre do entendimento de receitas de vendas anteriores, não contabilizadas, utilizadas como suporte financeiro na quitação de tais passivos, também não contabilizados, conforme previsto no art. 4º, § 4º, III da Lei nº 7.014/96.

Ademais, por se tratar de quitação anterior do passivo (fictício), cuja data pretérita é desconhecida, sendo impossível determinar com precisão a data da ocorrência do fato gerador, este considerar-se-á ocorrido no último dia do período fiscalizado, o que implica em ser inconcebível a conclusão de compensação **de recursos que justifiquem os pagamentos das obrigações analisadas**, como pretende o nobre relator.

Por fim, permita-me reproduzir lição trazida pelo próprio conselheiro/relator:

*A escrituração dos pagamentos, sempre ulterior, ficará no aguardo do melhor desempenho do caixa contabilizado da empresa - até então debilitado pelas iterativas omissões pretéritas de receita, reitera-se. Daí, com fundadas razões, a existência de obrigações liquidadas em um determinado exercício e só reconhecidas, contabilmente, em outros. E esse reconhecimento na escrituração, continuamente exigirá manobras dissimuladoras fragilmente protegidas por rotos agasalhos incapazes de acobertarem os sucessivos “estouros” de caixa desnudados pelas obrigações quando alocadas nas datas.*

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do Presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **210319.3005/16-8**, lavrado contra a **TELEAÇO BRASIL COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$41.714,89**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros: Fernando Antônio Brito de Araújo; Luiz Alberto Amaral Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO: Conselheiros: José Rosivaldo Evangelista Rios, Laís de Carvalho Silva e Leonel Araújo Souza.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de agosto de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

JOÉ ROSENVALDO EVANGELISTRA RIOS – RELATOR/VOTO VENCIDO

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS