

PROCESSO - A. I. N° 269275.0021/20-0
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - RD COMERCIAL DE ALIMENTOS E RAÇÕES LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 2ª JJF nº 0062-02/23-VD
ORIGEM - DAT NORTE / INFAZ NORDESTE

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJP Nº 0392-12/23-VD**

EMENTA: ICMS. NULIDADE. LANÇAMENTO EFETUADO EM DESACORDO COM AS NORMAS DE REGÊNCIA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. Exigência fiscal realizada com base em nas informações contidas em notas fiscais/duplicatas de aquisição de um exercício vencível em outro, cujo montante diverge do saldo da conta fornecedores do final do exercício. Procedimento fiscal em desacordo com o roteiro de previsto para apuração de manutenção no passivo de obrigações pagas e não contabilizadas. Incerteza na constituição da base se cálculo. Ausência de elementos para determinar com segurança a infração e o infrator. Vícios insanáveis dos procedimentos. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso de Ofício apresentado em face do Acórdão nº 0062-02/23-VD (fls. 107 a 115), proferido pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal, que, em decisão unânime, julgou Nulo o Auto de Infração em exame, lavrado em 15/12/2020 para reclamar crédito tributário no valor histórico de R\$ 688.534,03 (seiscentos e oitenta e oito mil quinhentos e trinta e quatro reais e três centavos), acrescido de multa de 100%, sob a acusação de “*omissão de saídas tributáveis apurada através da manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes*”.

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 13/04/2023 e entendeu pela Nulidade do Auto de Infração nos seguintes termos:

VOTO

Trata-se de Auto de Infração decorrente de recomendação de renovação de procedimento fiscal, a salvo de falhas, em face do AI 269275.0012/18-9 ter sido julgado NULO por cerceamento de defesa, em face de existência de flagrante contradição entre a acusação e o quanto foi apurado, gerando insegurança na determinação da infração (Acórdãos JJF nº 0050-04/19 e CJP Nº 0068-12/20).

Considerando que a I. Relatora de primeira instância foi bastante didática no sentido de até orientar a autoridade competente como proceder na nova ação fiscal recomendada, interessante é reproduzir seu voto:

O autuado, em sua peça defensiva, reconhece que a manutenção no passivo de duplicatas de fornecedores ou outras obrigações já liquidadas e não baixadas, resulta em uma presunção relativa de que tais obrigações foram pagas à margem da oficialidade, resultando no chamado estouro de caixa. Porém, entende o autuado, que no presente caso tal situação não restou comprovada, pois a fiscalização elaborou uma planilha eletrônica listando todas as notas fiscais que continham duplicatas a vencer nos exercícios seguintes, e comparou com os valores lançados em sua contabilidade, na conta “Fornecedores”. A diferença apurada, foi classificada como passivo fictício.

Assevera que o Passivo Fictício diz respeito a duplicatas PAGAS, que estariam sendo mantidas na conta fornecedores, e não a vencer, como indicam os papéis de trabalho.

A infração do presente Auto de Infração, trata da presunção de omissão saída de mercadoria tributada, apurada através da manutenção, no Passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, inerentes aos exercícios de 2014, 2015, 2016 e 2017. Foi consignado, ainda, que: “Conforme planilha em anexo, duplicatas emitidas em um exercício e pagas no exercício seguinte em valores em desacordo com o escriturado no Balanço

Patrimonial (conta duplicatas a pagar)”.

Para essa situação, a legislação do ICMS, no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, prescreve que “Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar: saldo credor de caixa, suprimento a caixa de origem não comprovada, manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como entrada de mercadorias ou bens não registrados, pagamentos não registrados ou das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por: instituições financeiras; administradoras de cartões de crédito ou débito; “shopping centers”, centro comercial ou empreendimento semelhante, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção”.

Nesta específica situação, a existência no passivo empresarial de obrigações já quitadas, é interpretada pela legislação do ICMS como indicador de que os pagamentos das duplicatas mercantis também não foram levados ao registro contábil, se valendo assim a empresa, para a liquidação daquelas obrigações, de receitas de operações mercantis omitidas ao fisco e sujeitas à incidência do ICMS.

Como se sabe, a Conta Fornecedores é destinada a lançar as obrigações decorrentes das compras a prazo de mercadorias, matérias-primas, materiais secundários, material de embalagem e outros que dizem respeito à principal atividade da Empresa. Estas contas são creditadas pela assunção da dívida ou obrigação e debitadas, por liquidação desta dívida ou obrigação, e caracterizam-se como contas de saldo credor.

A auditoria nesta conta, tem como finalidade verificar a exatidão do saldo constante no Balanço Patrimonial, sendo recomendável solicitar ao contribuinte a relação analítica do saldo apontado na referida demonstração contábil ou no Livro Razão, com o objetivo de verificar a existência de títulos pagos, vencíveis no exercício subsequente, porém, não baixados contabilmente, ocasionando saldo do balanço maior que o saldo comprovado, representando a figura do passivo fictício, ou seja, manutenção no passivo de obrigações pagas ou inexistentes.

No caso sob análise, para embasar a acusação fiscal, foram elaboradas planilhas, inseridas em mídia eletrônica, fl. 16 dos autos, e em papel, contendo a primeira e última folha da referida planilha, fls. 08 a 15.

Da análise dos citados demonstrativos, observo que para cada exercício fiscalizado foram relacionadas notas fiscais indicando o seu número, a data de emissão, CNPJ do emitente, Valor da Nota fiscal e das duplicatas com previsão de vencimento para o exercício seguinte. O somatório das duplicatas foi comparado com o saldo registrado na Conta Fornecedores.

Como exemplo, cito o exercício de 2014:

Foram listadas todas as notas fiscais emitidas a partir de julho de 2014, e as respectivas duplicatas vencíveis em 2015. O total apurado, das duplicatas, de R\$ 3.327.822,03, foi comparado com o saldo registrado, contabilmente na conta fornecedores no montante de R\$ 606.854,16. Sobre a diferença de R\$ 2.720.967,87, foi aplicada a alíquota de 17%, apurando o imposto devido de R\$ 462.564,54.

Ante ao exposto, conclui-se que a fiscalização não partiu do saldo registrado contabilmente na conta fornecedores, a fim de verificar a existência de valores lançados na referida conta, cujos pagamentos foram efetuados no exercício subsequente e não contabilizados, e sim buscou, a partir das notas fiscais de compras emitidas até o último dia dos exercícios fiscalizados, apurar o saldo que deveria existir na conta fornecedores, referentes às duplicatas vencíveis nos exercícios subsequentes.

No caso presente, ocorreu excesso no saldo no levantamento fiscal em comparação ao contabilizado pelo contribuinte, na conta Fornecedores, ou seja, o saldo existente no Balanço Patrimonial foi inferior ao valor apurado pela fiscalização, o que me leva a concluir que a imputação diz respeito a supostos pagamentos referentes às entradas supostamente não contabilizadas, ou seja, não compunha o saldo da conta fornecedores, o que não condiz com a acusação.

Por esta razão, entendo que não está caracterizado, nos autos, a manutenção no Passivo de obrigações pagas, ou inexistentes e, sim, possíveis omissões de registro de entradas de mercadorias, cujos pagamentos também não foram contabilizados. Nesta situação não há como se prosseguir com a lide ante a flagrante nulidade do lançamento.

Isto posto, os equívocos constatados na exigência fiscal importam na insegurança do débito exigido, caracterizando nulidade insanável, nos precisos termos do art. 18, IV, “a” do RPAF/BA.

Nos termos do art. 21 do RPAF/99, recomendo à autoridade competente, que analise a possibilidade de determinar a renovação do procedimento fiscal, a salvo de falhas.

Assim, voto pela Nulidade do Auto de Infração.

Pois bem! Como visto no relatório o Impugnante aponta que na renovada ação da qual decorre o presente PAF o Autuante procedeu e lavrou auto idêntico ao anulado. Tal afirmação não foi negada pelo autor do feito, pois, para contestá-la, pedindo a procedência do AI e colhendo parte da Impugnação, escreveu em sua Informação

Fiscal: “Considerando que a Defesa não acrescenta elementos para desfigurar a ação fiscal, pelo contrário, confessa em sua peça defensiva que “as duplicatas foram pagas nos seus vencimentos respectivos” e que, “por um erro contábil, parte das duplicatas a vencer não foi efetivamente registrada em conta contábil respectiva”, eliminando assim a não certeza e liquidez do Crédito Tributário (motivo alegado para nulidade do Auto de Infração originário)”.

Ora, como no caso anterior, o que consta indicado nos autos é a ocorrência de excesso dos valores das duplicatas a vencer levantados pelo Autuante em comparação com o saldo da conta “Fornecedores”. Ou seja, o saldo existente no Balanço Patrimonial dos exercícios fiscalizados foi inferior ao valor apurado pela fiscalização, o que, de fato, leva a concluir que a imputação diz respeito a supostos pagamentos referentes às entradas supostamente não contabilizadas (hipótese prevista no art. 4º, § 4º, V, da Lei 7014/96, fulcro diferente da infração acusada, tipificada no inciso III do mesmo artigo), ou seja, não compunha o saldo da conta fornecedores, o que não condiz com a acusação.

É de se constatar, então, que neste caso, renovando o procedimento com os mesmos parâmetros e fundamentos da anterior autuação, mudando apenas a data da lavratura do novo auto de infração, consta deste a mesma falha que motivou a anulação do anterior na instância de piso e confirmada na 2ª instância deste CONSEF (Acórdãos JJF nº 0050-04/19 e CJF Nº 0068-12/20), de modo que coadunando com a decisão expostas nos nominados acórdãos, entendo que não está caracterizado, nos autos, a manutenção no Passivo de obrigações pagas, ou inexistentes e, sim, possíveis omissões de registro de entradas de mercadorias, cujos pagamentos também não foram contabilizados, fulcro diferente da infração acusada, não passível de ajuste neste mesmo lançamento.

A este respeito, interessante observar que ainda que em ambas situações a legislação trata de relativa “presunção de saída de mercadorias tributáveis”, na Informação Fiscal, após reproduzir o § 4º do art. 4º, da Lei 7014/96, apresentando um quadro resumo dos valores das duplicatas versus os apresentados nos balanços patrimoniais dos exercícios, a autoridade fiscal autuante expressa a equivocada fundamentação legal para a sua acusação fiscal:

“Percebe-se claramente a vontade do legislador de elencar diversas hipóteses de presunção relativa de omissão de receitas tributáveis diferentes entre si, pois nota-se que a hipótese tratada neste Auto de Infração (manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes) é diferente de outras também previstas como saldo credor de caixa ou suprimento a caixa de origem não comprovada. Tais hipóteses são claramente independentes entre si, ou seja, a vontade do legislador foi que existindo somente uma delas é suficiente para configurar tal presunção. Foi inequivocamente o caso debatido neste Auto de Infração, pois foi claramente demonstrada a diferença exorbitante entre as duplicatas elencadas em determinado exercício (relação obtida nas informações dos fornecedores do contribuinte ora fiscalizado) e o valor lançado pelo contribuinte em seu Balanço Patrimonial na conta Fornecedores (Duplicatas a Pagar)” (grifos meus).

Nesta situação não há como se prosseguir com a lide ante o flagrante vício impossível de saneamento neste PAF.

Quanto ao questionamento/lembração da autoridade fiscal autuante acerca de uma possível mudança da jurisprudência do CONSEF já que, segundo afirma, o AI 269275.0021/02-1 contendo idêntica situação foi julgado “PROCEDENTE” em ambas instâncias deste CONSEF (Acórdãos JJF Nº 0476-02/02, CJF Nº 0065-11/03 e CJF Nº 0297-11/03), para o que aqui interessa, com meus pertinentes destaques, cabe reproduzir parte do voto do I. Relator no acórdão JJF Nº 0476-02/02:

“....

Nesta infração, se apura a manutenção na conta “Fornecedores” ou “Duplicatas a Pagar”, de valores fictícios decorrentes de obrigações já liquidadas, mas que ainda se encontram lançadas na contabilidade. Assim, os valores dos títulos do exercício anterior que ficaram para quitação no exercício seguinte aparecem no Balanço Patrimonial, e devem ter o seu pagamento comprovado pelo contribuinte.

...

Nos balanços patrimoniais de fls. 38 e 39 do PAF, constam valores na conta fornecedores, ficando comprovado nos autos o pagamento parcial conforme demonstrativos elaborados pelo autuante de fls. 09 a 37, ficando sem comprovação as diferenças apuradas.

A legislação prevê que existência no passivo de obrigações já pagas indica que o sujeito passivo efetuou tais pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas (art. 2º, § 3º, inciso III, do RICMS/97). Por isso, entendo que a exigência fiscal é subsistente, haja vista que não houve comprovação pelo defendente quanto aos valores apurados pelo autuante, ressaltando-se que se trata de fato vinculado à escrituração contábil e fiscal, cujos documentos e livros fiscais e contábeis estão já de posse do autuado, cuja prova ou sua cópia poderia ter sido juntada aos autos, e a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da ação fiscal, conforme art. 143 do RPAF/99”. (grifos meus)

Ora, pelo que se denota no extrato do voto acima reproduzido, naquele PAF, diferentemente do visto neste, foram mantidos nos balanços patrimoniais da empresa autuada (fls. 38 e 39 do PAF), títulos cujos pagamentos foram comprovados. Portanto, aquela, sim, situação em que se apurou a “manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes”, tipificada no art. 4º, § 4º da Lei 7.014/96, redação vigente na época dos fatos daquele AI, fulcro daquele lançamento tributário.

Isto posto, os equívocos constatados na exigência fiscal importam na insegurança do débito exigido, caracterizando nulidade insanável, nos precisos termos do art. 18, IV, “a” do RPAF/BA.

Nos termos do art. 21 do RPAF/99, recomendo à autoridade competente, que analise a possibilidade de determinar a renovação do procedimento fiscal, a salvo de falhas.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

Como a redução do crédito tributário foi superior a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), a 2ª JFJ interpôs Recurso de Ofício com supedâneo no art. 169, I, “a” do RPAF/99.

É o relatório.

VOTO

Observa-se que a decisão da 2ª JFJ (Acórdão JFJ Nº 0062-02/23-VD) desonerou o sujeito passivo, extinguindo o crédito tributário lançado de R\$ 688.534,03, em valores históricos, acrescido de multa de 100%, fato este que justifica a remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

No que diz respeito ao mérito, o Auto de Infração diz respeito a infração única, descrita como “omissão de saídas tributáveis apurada através da manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes” e foi lavrado em decorrência da recomendação de renovação do procedimento fiscal, a salvo de falhas, em virtude de ter o Auto de Infração nº 269275.0012/18-9 sido julgado Nulo pelo CONSEF (Acórdãos nºs 0050-04/19 e 0068-12/20) em razão de o lançamento não conter os elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator, caracterizando nulidade insanável.

Contudo, apesar da recomendação de renovação do procedimento a salvo de falhas, o que se verifica, no caso em exame, conforme bem salientado pela decisão recorrida, é que o Autuante lavrou Auto de Infração idêntico ao anteriormente lavrado.

A identidade entre as autuações, inclusive, em nenhum momento, é negada pelo Autuante que, na Informação Fiscal prestada (fls. 101 a 103), ao tratar sobre a defesa apresentada pelo contribuinte, em que a identidade existente entre as autuações é apontada, conclui aduzindo o seguinte:

“Considerando também que a defesa não acrescenta elementos que possam desconfigurar a ação fiscal, pelo contrário, confessa em sua peça defensiva que ‘as duplicatas foram pagas nos seus vencimentos respectivos’ e que ‘por um erro contábil, parte das duplicatas a vencer não foi devidamente registrada em sua conta contábil respectiva’, eliminando assim a não certeza e liquidez do Crédito Tributário (motivo alegado para nulidade do Auto de Infração originário), esta fiscalização pede que este Auto de Infração seja julgado TOTALMENTE PROCEDENTE (...)”

O fato, incontroverso nos autos, de o presente Auto de Infração ser idêntico ao anteriormente lavrado, por si só, atrai a incidência das razões de decidir, bem como a conclusão alcançada, quando do julgamento do Auto de Infração nº 269275.0012/18-9, que, consoante exposto, foi julgado Nulo pelo CONSEF.

A partir da simples leitura do Auto de Infração em comento, já é possível identificar que o lançamento não contém os elementos suficientes para determinar com segurança a infração imputada.

Sustenta o Autuante que o total das duplicatas emitidas supera em muito o valor indicado no Balanço Patrimonial (contas Duplicatas a Pagar ou Fornecedores), o que lhe permitiu alcançar, nas suas palavras, a “óbvia conclusão de que realmente houve pagamentos de várias duplicatas sem que houvesse o registro na contabilidade do contribuinte (caixa 02)”.

Mais adiante, na descrição da infração, constante no Auto de Infração, ressalta que o contribuinte foi intimado duas vezes para apresentar a listagem com possíveis duplicatas pagas antecipadamente (dentro do próprio exercício da emissão da respectiva duplicata), mas não se manifestou, o que, no entender do Autuante, *“leva esta fiscalização a considerar que todas as duplicatas das 4 planilhas que compõem este Auto de Infração foram pagas após o vencimento ou não foram pagas ou provavelmente foram pagas com omissão de ICMS”*.

É evidente, portanto, que inexistia certeza sobre se foram mantidos no passivo obrigações já pagas ou inexistentes, o que é necessário para que haja a incidência do quanto disposto no artigo 4º, § 4º, III da Lei nº 7.014/96, dispositivo que lastreia a autuação.

Importante ressaltar que, conforme suscitado pelo contribuinte e ponderado pela decisão recorrida, existem outras formas de, com segurança, verificar se houve a prática da infração imputada, seja através da análise dos livros contábeis do contribuinte, tais como os livros Diário e Razão, bem como através da obtenção de informações dos próprios fornecedores do Autuado.

O próprio Autuante destaca que *“a relação de duplicatas em cada exercício fiscalizado foi obtida por informações dos fornecedores (o que pressupõe sua veracidade)”*, através da qual extraiu que *“realmente houve pagamentos de várias duplicatas sem que houvesse registro na contabilidade do contribuinte (caixa 2), uma vez que não existem informações dos fornecedores que indiquem que alguma duplicata foi anulada (cancelada) por possível devolução de mercadorias ou que tenha havido cobrança extrajudicial por não pagamento”*.

Da mesma forma que os fornecedores do contribuinte, ao indicarem as duplicatas emitidas, não informaram que alguma duplicata foi cancelada por devolução de mercadoria ou foi objeto de cobrança extrajudicial por não pagamento, possivelmente também não mencionaram o pagamento antecipado das duplicatas pelo fato de que realmente não houve esse pagamento antecipado, o que, inclusive, corrobora as alegações do Autuado de que as duplicatas foram pagas nos seus vencimentos respectivos e que, em virtude de um erro contábil, as duplicatas a vencer não foram efetivamente registradas nas contas contábeis respectivas.

De todo o modo, o Autuante poderia ter confirmado se houve o pagamento antecipado das duplicatas com os fornecedores do contribuinte, que foram consultados para a obtenção da relação das duplicatas emitidas, o que, contudo, não foi feito, mesmo tendo o CONSEF já se pronunciado pela Nulidade do Auto de Infração originário (Auto de Infração nº 269275.0012/18-9) em razão da necessidade de se observar o roteiro previsto para apuração de manutenção no passivo de obrigações pagas e não contabilizadas.

A 2ª Câmara de Julgamento Fiscal (Acórdão nº 0068-12/20), inclusive, ao confirmar a decisão de 1ª Instância, que concluiu pela Nulidade do Auto de Infração originário, no que diz respeito ao roteiro para a apuração da infração em tela, esclareceu que *“usualmente, o procedimento de auditoria intima o contribuinte para apresentar a relação de duplicatas que corresponde ao saldo da conta fornecedores constantes do Balanço Patrimonial (BP) de um exercício, e no passo seguinte, identifica as duplicatas que estão registradas contabilmente no mesmo exercício, e que não constam na relação das duplicatas do BP, bem como de duplicatas que foram pagas (informações colhidas nos fornecedores) e que constam no BP”*.

Na situação em exame, de forma diversa, o Autuante não partiu do saldo registrado nas contas Fornecedores ou Duplicatas a Pagar a fim de verificar a existência de valores lançados, nessas contas, que foram pagos e não contabilizados. O Autuante, consoante exposto na decisão recorrida, somou todas as compras realizadas em um exercício com vencimento para o exercício seguinte e confrontou esse somatório com o saldo das contas Fornecedores no fim do exercício, encontrando uma diferença sobre a qual exigiu o ICMS por presumir que ela corresponde a receitas omitidas e não tributadas.

Por fim, no que diz respeito ao fundamento do Autuante (fls. 101 a 103) de que o CONSEF já teria decidido (Acórdãos JJF nº 0476-02/02, CJFs nºs 0065-11/03 e 0297-11/03), quando diante situação

idêntica à presente, objeto do Auto de Infração nº 269275.0021/02-1, pela total procedência da autuação, é preciso salientar que, conforme exposto pela decisão de 1ª Instância, nesse caso, diferentemente da situação em comento, houve a efetiva comprovação de que o contribuinte manteve no passivo obrigações já pagas. Por esse motivo, o entendimento do CONSEF, esposado quando do julgamento do Auto de Infração nº 269275.0021/02-1, não se aplica ao caso em tela.

Assim, resta evidente que, da mesma forma que o Auto de Infração nº 269275.0012/18-9, o presente Auto de Infração não contém, em sua fundamentação, os elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator, razão pela qual padece de nulidade insanável, nos termos do artigo 18, IV, “a” do RPAF.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **NULO** o Auto de Infração nº **269275.0021/20-0**, lavrado contra **RD COMERCIAL DE ALIMENTOS E RAÇÕES LTDA**. Recomenda-se à autoridade competente, que analise a possibilidade de determinar a renovação do procedimento fiscal, a salvo de falhas.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de novembro de 2023.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

CAMILA MAGNAVITA DA FONSECA CAMARGO - RELATORA

THIAGO ANTON ALBAN - REPR. DA PGE/PROFIS