

PROCESSO - A. I. Nº 281401.0006/01-1
RECORRENTE - CASTRO COURO LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão da 1ª JJF n.º 0032-01/02
ORIGEM - INFAZ IGUATEMI
INTERNET - 13.06.02

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0203-12/02

EMENTA: ICMS. 1. ARBITRAMENTO. FALTA DE APRESENTAÇÃO, AO FISCO, DE MÁQUINA REGISTRADORA, LIVRO “CAIXA”, FITAS-DETALHE E CUPONS DE LEITURA “Z”. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Legalmente correto o procedimento fiscal. O arbitramento está respaldado no art. 937, inciso I do RICMS/97. Acusações recursais insuficientes para alterar a Decisão Recorrida. 2. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. As provas apresentadas são insuficientes para elidir a imputação. Infração caracterizada. Mantida a Decisão Recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do Relator quanto ao item 1. Decisão por maioria. Quanto ao item 2. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo autuado contra Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração de n.º 281401.0006/01-1, que exige ICMS no valor de R\$62.786,41, decorrente das seguintes infrações:

1. falta de recolhimento de ICMS relativamente a operações de saídas de mercadorias, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude de falta de apresentação ao fisco de máquina registradora NCR modelo 2116 2305 6304, série 6-13628281, bem como de livro Caixa e dos documentos comprobatórios dos registros da escrita fiscal (fitas-detanha e cupons de reduções “Z”, nos exercícios de 1996 e 1997;
2. omissão de escrituração de saídas de mercadorias do estabelecimento, fato caracterizado pela existência de saldo credor de Caixa no exercício de 1998.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal rejeitou as preliminares de nulidade suscitadas; uma, a de falta de lavratura do Termo Início de Fiscalização, porque foi comprovado mediante diligência a satisfação dos requisitos formais do art. 28, parágrafos 4º e 6º, do RPAF, e duas, alegações de já ter sido multado pela falta de apresentação da máquina registradora em questão, porque o presente Auto de Infração se refere a falta de recolhimento do imposto (obrigação principal) e a outra, a descumprimento de obrigação acessória.

No mérito, entendeu que o arbitramento aplicado à apuração do imposto da infração 1 foi devidamente motivado, uma vez a máquina registradora em questão, equipamento próprio para a

verificação do recolhimento do imposto, não foi apresentada e esse fato se adequa a uma das hipóteses do art. 937 do RICMS. O método aplicado foi correto porque o autuado não apresentou documentos necessários para a realização do roteiro normal de fiscalização, estando a apuração sujeita ao método do art. 938, I, do RICMS. Portanto, verificou o acerto da apuração do débito.

Com relação à infração 2, disse que o autuado alegou, mas não provou, que teria lançado mão de recursos postos à disposição por entidades financeiras mediante contratos de “limite de crédito” e “empréstimos”. Em apego à legalidade, converteu o PAF em diligência a ASTEC e este órgão confirmou que os extratos bancários e a cédula de crédito comercial apresentados pelo autuado em nada comprometem os saldos credores de Caixa apurados, e que a cédula de crédito comercial anexada diz respeito a financiamento feito junto ao Banco do Brasil por outra empresa. A diligência não foi contestada, mesmo com a intimação do contribuinte, sendo verídica suas conclusões.

Por fim, a Decisão Recorrida recomendou que fosse atendido o pedido do contribuinte no sentido de ser intimado dos atos processuais no endereço de seu procurador, embora apontado que o art. 108 do RPAF dispõe ser possível intimação do próprio contribuinte sem acarretar nulidade.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário, preliminarmente, arguindo a nulidade do Decisão Recorrida por cerceamento de defesa, pois não foi cientificado da diligência mencionada através de seu advogado, apesar da recomendação do relator o setor responsável encaminhou intimação da diligência ao endereço da empresa. Como segunda preliminar, disse que já foi fiscalizado em 07/11/200 pelo mesmo exercício e pelo mesmo fato e, diante do pagamento da multa aplicada pela falta de apresentação da máquina registradora, a instauração de novo procedimento fiscal não encontra justificativas legais. Arremata afirmando que, verificado o agravamento da infração, o art. 156 do RPAF, permite ao órgão julgador solicitar a instauração de um novo procedimento fiscal, porém, no caso em apreço, o Processo Administrativo Fiscal já estava findado, com decisão transitada em julgado.

No que se refere à aplicação do arbitramento, o recorrente alegou que não houve fundamentação legal para a sua aplicação, e não foram apreciados pela Decisão Recorrida os argumentos defensivos constante dos itens 19 e 20 da defesa, pertinentes ao art. 938, parágrafo 5º, do RICMS/97. Asseverou que, de acordo com a lei e a jurisprudência, a falta de apresentação da máquina registradora, do livro caixa e dos documentos fitas-detache e reduções “Z”, não é suficiente para fundamentar a aplicação do arbitramento, pois o art. 937 do RICMS/96 impõe, para a sua aplicação, a existência de sonegação fiscal e impossibilidade de apuração do real montante da base de cálculo, se comprovada a falta de apresentação dos livros fiscais e da contabilidade geral ou sua escrituração indevida. Esses fatos não foram verificados no caso em apreço, pois possui escritas fiscais regulares, onde se poderia realizar a apuração. Apontou que, ao contrário do entendimento da Decisão Recorrida, a jurisprudência compreende o arbitramento como método aplicado quando por outro meio não for possível apurar o montante real da base de cálculo.

Além disso, mencionou ser o arbitramento aplicado ato violador do disposto no art. 938, parágrafo 5º do RICMS/97, que prevê a aplicação desse método limitado às operações, prestações ou períodos no qual ocorreu o fato motivador, não sendo razoável sua aplicação já em 2001, ao passo em que os fatos do presente Auto de Infração dizem respeito a 1996 e 1997. Acrescentou que nem se poderia verificar na referida máquina registradora – sem memória fiscal - a existência de registro de

operações atinentes aos exercícios arbitrados, de forma parcial ou total. Outra prova da possibilidade de apuração do ICMS referente a 1996 e 1997 por outro meio, está no anexo Auto de Infração nº 03366891 de 04/08/97, que cobrou imposto pertinente a maio de 1997, sendo este exercício fiscalizado pelos meios normais, e o imposto no mesmo período foi cobrado. Por isso, ou o arbitramento nesse interstício é irregular, ou, pelo menos, aquele montante deveria ser abatido. Alegou que tais argumentos não foram apreciados pela Decisão Recorrida.

Apontou falta de fundamentação comprobatória para conclusão do autuante de que as declarações, nos documentos fiscais, continham valores notoriamente inferiores ao preço corrente das mercadorias. Citou jurisprudência a respeito da inadequação da aplicação do método de arbitramento. Em específico, mencionou a Resolução nº 0800/97 que repeliu arbitramento embasado em irregularidade na máquina registradora, pois a empresa mantinha escriturados seus livros fiscais, o que acontece no presente caso. Pediu a nulidade do item 1.

No mérito, por eventualidade, pede a improcedência da infração, impugnando os números apontados pelo autuante, porém ficando impedido de falar sobre os mesmos uma vez que o método utilizado pela fiscalização não se aplica a espécie. Pediu a produção de prova pericial, especialmente sobre a aplicação do arbitramento e abatimento dos valores que implicam “*bis in idem*”, a exemplo do valor cobrado no Auto de Infração acima referido, disponibilizando toda a sua documentação fiscal.

Por fim, pediu a improcedência da infração 2, porque lançou mão de créditos bancários, nos meses em questão, oriundos de contratos de “limite de crédito” e “empréstimos”, comprovando assim a origem dos recursos. Além disso, a apuração realizada não reflete a realidade do “Caixa”, pois os pagamentos diários também foram feitos via bancária, cujas contas, independentemente do faturamento do dia, possuíam respaldo nas operações de crédito alegadas. Se o entendimento for de que a documentação juntada não é suficiente para o convencimento dos julgadores, pede a realização de revisão fiscal por fiscal estranho ao feito.

A PROFAZ, em Parecer, opinou pelo Improvimento do Recurso apresentado. Afastou as preliminares de nulidade suscitadas, por entender que a intimação na pessoa do contribuinte não constitui motivo para a decretação da nulidade, além do que, a Decisão Recorrida está bem fundamentada, tendo apreciado todos os aspectos importantes do processo. Por fim, o Auto de Infração referido pelo recorrente aplicou multa por descumprimento de obrigação acessória, ressaltando o direito de apurar eventual resíduo de crédito tributário não recolhido. Entendeu, ainda, ser correto o método de arbitramento aplicado, estando fundamentado na legislação pertinente, diante da não apresentação de documentos que comprovem a escrita fiscal, os quais, no caso, são a máquina registradora acompanhada de suas fitas, onde constam os números transcritos aos livros fiscais. Sobre o item 2, disse que os argumentos do recorrente já foram afastados anteriormente.

VOTO VENCIDO

Passo, inicialmente, a analisar as preliminares de nulidade suscitadas pelo recorrente. Alegou cerceamento de defesa porque o seu advogado não foi cientificado da realização de diligência em sede da Decisão Recorrida, porém, razão não lhe assiste neste ponto, pois as intimações sobre os atos processuais no Processo Administrativo Fiscal podem ser feitas na pessoa do próprio

contribuinte sem acarretar nulidade da mesma, de acordo com o art. 108 do RPAF/99 e, como essa aconteceu, não há que se falar em cerceamento de defesa.

Em segunda preliminar, o recorrente alega inexistência de fundamentação legal para a autuação, porque já havia sido fiscalizado em 07/11/200 pelo mesmo exercício e pelo mesmo fato, inclusive pagando a multa aplicada. Entretanto, há que se distinguir a autuação anterior da qual ora se analisa: esta diz respeito a falta de recolhimento do imposto apurado através de arbitramento da base de cálculo, vale dizer, descumprimento de obrigação principal, e aquela, por outro lado, dizia respeito a aplicação de multa por falta de apresentação de máquina registradora, ou seja, descumprimento de obrigação acessória, portanto, por haver flagrante distinção entre ambos os fatos jurídicos, não se defronta com o mesmo fato gerador, como afirmado pelo recorrente, motivo pelo qual não prospera a nulidade.

Para análise da preliminar relativa à aplicação do método de arbitramento, por seu turno, necessário se faz citar o dispositivo legal pertinente a matéria, que é o art. 937 do RICMS/96:

“Art. 937. A fiscalização estadual poderá arbitramento da base de cálculo do ICMS quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação do imposto e não for possível apurar o montante real da base de cálculo, desde que se comprove qualquer dos casos seguinte:

I – falta de apresentação ao fisco, dos livros fiscais ou da contabilidade geral, ou a sua apresentação sem que estejam devidamente escriturados, bem como dos documentos necessários a comprovação de registro ou lançamento em livro fiscal ou contábil, inclusive sob a alegação de perda, extravio, desaparecimento ou sinistro dos mesmos;

II – omissão de lançamento nos livros fiscais ou na escritura geral do estabelecimento;

III – lançamento ou registro fictício ou inexato, na escrita contábil ou na fiscal;

IV – falta de emissão de documentos fiscais a que esteja obrigado o contribuinte, ou emissão em desconformidade com a operação realizada;

V – declaração nos documentos de valores notoriamente inferiores ao preço corrente das mercadorias;

VI – utilização irregular de sistema eletrônico de processamento de dados, processo mecanizado, máquina registradora, equipamento emissor de cupom fiscal (ECF)

ou terminal ponto de venda (PDV), inclusive na condição de emissor autônomo, de resultado, redução, ou omissão devido, inclusive no caso de falta de apresentação do equipamento;

VII – transporte desacompanhado dos documentos fiscais ou acompanhado de documentação inidônea;

VIII – utilização de regime especial em desobediência as normas que o regem;

XIX – qualquer outro em que se comprove a sonegação do imposto e o fisco não possa conhecer o montante sonegado.

Parágrafo único. As ações e omissões descritas nos incisos II, III, V e VI só autorizam o arbitramento quando a escrituração do contribuinte se tornar insuficiente para determinar o valor das entradas, das saídas e dos estoques das mercadorias, ou valor do serviço prestado, conforme o caso.”

Pois bem, diante do dispositivo legal, para a aplicação do arbitramento se deve verificar, de antanho, a existência de dois requisitos: a sonegação do imposto e a impossibilidade de apuração do real montante da base de cálculo, e desde que se comprove a ocorrência de algumas das hipóteses elencadas nos incisos subsequentes.

É bem de ver que os requisitos exigidos para a realização do arbitramento estão intimamente ligados entre si. A impossibilidade de apuração do real montante da base de cálculo depende da verificação de sonegação fiscal e esta, por sua vez, depende da identificação de algumas daquelas hipóteses constantes nos incisos do artigo acima citado. As hipóteses dos incisos devem ser identificadas suficientemente à constatação de sonegação fiscal.

A partir daí, cabe ao Fisco demonstrar, mediante fiscalização contábil, a existência dessas três variáveis para fundamentar a aplicação do arbitramento. A infração descrita diz respeito a realização do arbitramento por falta de apresentação da máquina registradora, do livro caixa e dos documentos comprobatórios dos registros da escrita fiscal.

Então, caberia ao autuante demonstrar que a ausência desses elementos está enquadrada nas hipóteses dos incisos supracitados; pressupõe sonegação fiscal e, posteriormente, impossibilidade de apuração da real base de cálculo.

A falta de apresentação do livro "Caixa" e dos documentos comprobatórios dos registros da escrita fiscal, por sua vez, não se adequam a nenhum dos incisos pertinentes ao arbitramento. O livro Caixa é apenas um dos livros fiscais mantidos pelo contribuinte do ICMS e, conforme o inciso I, daquele artigo, onde sua ausência poderia estar encaixada, a prática do arbitramento depende da omissão de

lançamento nos livros fiscais ou na escritura geral do estabelecimento. Logo, livros fiscais não se resume a livro "Caixa", importando, assim, a ausência do mesmo, por si só, fato irrelevante para a realização do arbitramento.

Já a fundamentação de ausência documentos comprobatórios dos registros da escrita fiscal, também, só por si, está fora das hipóteses para arbitramento, pois não comprova a hipótese do inciso III relativo a *lançamento ou registro fictício ou inexato, na escrita contábil ou na fiscal*. Esses documentos, em verdade, compõe a hipótese da falta de apresentação da máquina registradora, está sim, constante no inciso VI.

Porém, para a ausência da apresentação da máquina registradora fundamentar a realização de arbitramento, dever-se-ia demonstrar, ainda, o disposto no parágrafo único, do art. 937, do RICMS/97, o qual prescreve que as hipóteses dos incisos II, III, V e VI, somente autorizam o arbitramento diante da ineficiência da escrita fiscal do contribuinte para verificar as saídas, entradas e estoques de suas mercadorias. O autuante afirmou, mas não demonstrou, que nos documentos fiscais apresentados pelo recorrente continham valores inferiores ao preço corrente das mercadorias. A ausência da apresentação de máquina registradora somente fundamentaria o arbitramento se fosse comprovado o afirmado pelo autuante e, sendo o ônus da prova, neste caso, obrigação do Fisco, resta concluir pela falta de fundamentação do arbitramento.

Logo, a ausência de apresentação de máquina registradora, livro "Caixa" e documentos comprobatórios do registro da escrita fiscal, embora preenchendo a hipótese do inciso VI, não comprovam a prática de sonegação fiscal, por força do parágrafo único, do art. 937, do RICMS/97, exigir a constatação de que a escrita fiscal do recorrente é insuficiente para identificar as saídas, entradas e estoques de suas mercadorias. Inexistem, portanto, os requisitos necessários para a realização do arbitramento, fato causador de sua nulidade.

Em relação à infração 2 - omissão de escrituração de saídas de mercadorias do estabelecimento, fato caracterizado pela existência de saldo credor de Caixa no exercício de 1998 – importa dizer que é presunção legal, cabendo ao recorrente o ônus de provar a origem dos recursos provocadores do saldo credor. O recorrente, de seu lado, alegou que a apuração realizada não reflete a realidade do "Caixa", pois também foram feitos pagamentos diários via bancária e, se os documentos apresentados não convencerem os julgadores, pediu a realização de diligência. Ademais, para demonstrar a origem dos recursos, alegou que lançou mão de créditos bancários, nos meses em questão, oriundos de contratos de "limite de crédito" e "empréstimos".

Entretanto, os documentos juntados aos autos já foram submetidos à diligência da ASTEC, a qual já demonstrou que os extratos bancários e a cédula de crédito comercial apresentados pelo autuado em nada comprometem os saldos credores de Caixa apurados, e que a cédula de crédito comercial anexada diz respeito a financiamento feito junto ao Banco do Brasil por outra empresa. Por isso, há de se compreender serem os documentos insuficientes para o abandono dos demonstrativos elaborados pelo autuante e para a comprovação da origem dos recursos. Resta, assim, mantida a procedência da infração 2.

Por fim, indefiro o pedido de revisão elaborado por fiscal estranho ao feito, porque os documentos juntados os documentos constante dos autos foram suficientes formar o convencimento do julgador

e por ser ônus do recorrente a prova da origem dos recursos motivadores do saldo credor na conta “Caixa”.

Assim, considero o item 1 NULO e voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso apresentado.

VOTO VENCEDOR

Discordo frontalmente do voto proferido pelo Ilustre Relator, pois entendo que os elementos constantes dos autos às fls. 18 a 21 dos autos – Auditoria de TVA – revelam indícios de sonegação fiscal e a falta de apresentação do livro Caixa bem como dos cupons fiscais que não foram exibidos à fiscalização, preenchem o requisito exigido no art. 937, “*caput*”, do RICMS/97.

Assim, estando diante de evidência de sonegação aliado à impossibilidade de apuração do imposto face à ausência da documentação, que neste caso, são os cupons fiscais, o procedimento fiscal de adotar o método excepcional de apuração do imposto, pela via de arbitramento encontra abrigo na legislação fiscal.

Nestas condições entendo que o arbitramento está motivado, portanto, justificado o mesmo.

Ressalto parte do voto irretocável, proferido na 1ª Instância, acerca dos itens em comento. “Arbitramento não é arbitrariedade. O fiscal não age como quer. O procedimento deve ser adotado nos estritos termos da legislação”. Acrescentou ainda que pelos demonstrativos constantes dos autos estava demonstrado que o autuante observou a norma do inciso I do art. 938.

Acrescente-se ainda que o entendimento que prevalece neste Egrégio CONSEF é que o arbitramento será utilizado quando não puder ser adotado os roteiros normais de fiscalização. No caso em lide os registros no Livro de Saída não estão respaldados por documentos (cupons fiscais), logo, os registros se revelam inconsistentes, por isso não podem ser levados em conta, daí porque o arbitramento atendeu aos pressupostos estabelecidos na legislação.

Deste modo, considero que a Decisão Recorrida não comporta a pretendida reforma, uma vez que, acertadamente manteve a exigência fiscal apurada, pela medida excepcional do arbitramento da base de cálculo do imposto.

Acolho a manifestação da PROFAZ no Parecer opinativo exarado às fls. 354 e 355, quanto ao Improvimento do Recurso.

Mantenho a Decisão Proferida na 1ª Instância, ora atacada, em sede de Recurso Voluntário, NEGANDO PROVIMENTO ao mesmo.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, em relação ao item 1 e, por unanimidade, quanto ao item 2, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão Recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 281401.0006/01-1, lavrado contra **CASTRO COURO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$62.786,41**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 100% sobre R\$51.447,75, e de 70% sobre R\$11.338,66, previstas nos incisos IV, “i”, e III, do art. 42, da Lei n.º 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de Maio de 2002.

HELCONIO DE SOUZA ALMEIDA - PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO - RELATOR/VOTO VENCIDO

IVONE DE OLIVEIRA MARTINS - VOTO VENCEDOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PROFZ