

**PROCESSO** - A.I. Nº 03361479/97  
**RECORRENTE** - ARARUNA COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 1951/00  
**ORIGEM** - INFAZ IGUATEMI  
**INTERNET** - 19.06.02

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0219-11/02

**EMENTA:** ICMS. ARBITRAMENTO. FALTA DE EXIBIÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. Diligência da ASTEC constata a apresentação dos livros e documentos fiscais. Constituindo-se o mote do arbitramento a alegação de falta de apresentação dos livros e documentos, alegação não comprovada pela ASTEC, descabe a utilização deste método extremo. Decisão modificada. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário - previsto no art. 169, inciso I, “a”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, impetrado pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 4ª JJF, através do Acórdão nº 1951/00, que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração epigrafado.

O Auto de Infração foi lavrado imputando ao recorrente omissão de saídas de mercadorias tributáveis, exercícios de 1995 e 1996, apurada através de arbitramento da base de cálculo, sob a alegação de impossibilidade de determinação dos reais valores das transações mercantis, tendo em vista a utilização de máquina registradora e a falta de apresentação de notas fiscais de entradas e de saídas de mercadorias, livros fiscais e contábeis e divergência entre os estoques final e inicial nas Guias de Informação e Apuração do ICMS – do estabelecimento.

A Decisão Recorrida foi no sentido de julgar Procedente a exigência fiscal, com a seguinte fundamentação, que ora transcrevemos:

*“Inicialmente, analisarei as preliminares de nulidade suscitadas pela defesa, no mesmo ordem apresentada na peça defensiva.*

*1. Os Termos de Arrecadação de Livros e Documentos Fiscais de fls. 4 a 6 mostram que o autuado não apresentou todos os livros e documentos solicitados pelo fisco. Os documentos de fls. 4 a 6 provam que as exibições de livros e documentos fiscais foram sempre parciais. Ficaram por ser apresentados os “livros e documentos fiscais e contábeis, referentes aos exercícios de 1992 a 1996, como também, os demais talões D-1 numerados de 1200 a 1400, 1501 a 1650, 1701 a 1750, 1801 a 1850, 2051 a 2100, 2201 a 2250, 2301 a 2400, 2451 a 4400, 4601 a 4950, 5501 a 5650 e 5801 a 5900”.*

*No final do Termo de Encerramento de Fiscalização, fl. 56, o autuante declara que “foram devolvidos os livros e documentos fiscais entregues à fiscalização.” Assim, fica explicado que o preposto fiscal devolveu os livros que lhes foram, entregues, porém não podemos entender que todos os livros e documentos fiscais solicitados foram postos à disposição do autuante.*

*Pelo exposto, não acolho a primeira preliminar de nulidade.*

*1. A medida extrema do arbitramento do montante da base de cálculo é utilizada em casos expressamente previstos na legislação quando, por ato ou omissão do contribuinte, não for possível determinar o real montante da base de cálculo do imposto devido. Nessa situação, por ser a base de cálculo arbitrada, não há como se falar em discriminar e quantificar as mercadorias saídas sem o pagamento do imposto. Quando é possível discriminar e quantificar as mercadorias saídas, não é cabível o arbitramento do montante da base de cálculo.*

*Dessa forma, não acolho a segunda preliminar de nulidade.*

*1. Na presente autuação, o preposto fiscal arbitrou o montante da base de cálculo do imposto segundo o método do Custo das Mercadorias Vendidas (CMV), conforme previsto nos RICMS-BA, sendo efetuada a atualização monetária devida e tendo sido utilizado o percentual de lucro certo.*

*Assim, deixo de acolher a terceira preliminar de nulidade e passo a analisar o mérito da lide.*

*Com fulcro no artigo 147, I, “a”, do RPAF/99, indefiro o pedido de diligência, uma vez que os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação de minha convicção.*

*Da análise das peças e comprovações que integram o processo, constata-se que, no exercício de 1993, o defendente declarou existência de estoques na GIA, porém não escriturou o livro Registro de Inventário; não apresentou os livros contábeis quando solicitado; e, utilizou simultaneamente o mesmo endereço para funcionamento de duas inscrições estaduais distintas.*

*Relativamente ao exercício de 1994, o impugnante deixou de escriturar o movimento referente ao mês de dezembro nos livros Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Apuração de ICMS, não escriturou o Registro de Inventário e não apresentou os livros contábeis.*

*No exercício de 1995, apesar de haver emissão de cupons fiscais e efetuar recolhimentos, o contribuinte não apresentou a escrituração dos livros fiscais e não exibiu os livros contábeis quando solicitado.*

*Com relação ao exercício de 1996, o autuado não escriturou os livros Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Apuração de ICMS nos meses de março a julho, apesar de ter ocorrido operações no período. Não escriturou o livro Registro de Inventário, não apresentou os livros contábeis e não apresentou as notas fiscais de entradas de janeiro, fevereiro e dezembro depois de intimado regularmente.*

*As irregularidades apontadas acima impedem a determinação do real montante da base de cálculo do imposto e constituem, à luz do artigo 91, I e IX, do RICMS-BA/89 e art. 937, I e II, do RICMS-BA/96, motivos para o arbitramento da base de cálculo.*

*Os cálculos efetuados pelo autuante não foram contestados pelo contribuinte. Revi a apuração dos valores realizada pelo auditor fiscal e estou de acordo.*

*A penalidade de 150% aplicada pelo auditor fiscal deverá ser substituída pela multa de 100%, prevista no artigo 42, IV, “i”, da Lei nº 7.014/96, aplicada segundo o princípio da retroatividade benigna.*

*Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, no valor de R\$ 361.474,50, retificando a multa aplicada para 100%.”*

Irresignado com o julgamento proferido pela Primeira Instância, o sujeito passivo interpôs o presente Recurso Voluntário – fls. 194 a 207 - onde em preliminar requer a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que o imposto foi exigido por meio de arbitramento, sem estar prevista nenhuma das hipóteses elencadas na legislação, o que não teria sido observado pela Junta de Julgamento Fiscal. Cita os dispositivos pertinentes do RICMS, e conclui afirmando que todos os seus livros e documentos foram colocados à disposição do autuante, parte no mesmo dia em que foi recebida a intimação para sua apresentação, e parte nos dias 24.01.97 e 04.02.97. Afirma que inclusive entregou os documentos fiscais ditos como não recebidos em branco, mas que o fiscal recusou-se a recebê-los, alegando estarem os mesmos sem uso e com suas vias anuladas, daí porque entende que não há que se falar em falta de apresentação dos talões de notas fiscais série D-1, inclusive, por amostragem, anexa aos autos alguns talões para fins de comprovação do que afirma, requerendo que fiscal estranho ao feito verifique tal fato. Questiona a negativa do pedido de diligência por parte da Junta de Julgamento Fiscal, e alega ser inteiramente necessária tal providência, para deslinde dos fatos. Afirma que só a revisão comprovará a existência de erros e falhas graves na exigência fiscal, como os índices de correção aplicados para o estoque inicial, a não inclusão dos créditos fiscais, a exigência em duplicidade pela lavratura do outro Auto de Infração para sua inscrição já encerrada, caracterizada pela exigência sobre as mesmas operações de saídas e de entradas, dos mesmos valores dos estoques inicial e final.

Informa que o estabelecimento autuado escriturou em um único livro porque o estabelecimento filial já tinha sido baixado e o estabelecimento matriz passou a funcionar no endereço onde estava inscrito o estabelecimento filial, e por equívoco do contador este, desde o exercício de 1993, vinha transcrevendo o estoque de 31 de dezembro de cada exercício no livro da filial, fato que era do conhecimento do autuante que estava fiscalizando as duas inscrições e constatou a existência de mero erro formal por ela cometido, que não importou em omissão de saída e nem sonegação fiscal.

Descreve pormenorizadamente as ocorrências relacionadas com o encerramento das atividades do seu estabelecimento na Liberdade, a partir de maio de 1993, e o funcionamento de um único estabelecimento no Iguatemi; a falta de comunicação do encerramento do estabelecimento da Liberdade, então matriz, e da baixa do estabelecimento do Iguatemi, então filial, e que passaria a ser matriz, irregularidades que foram supridas posteriormente; informa o equívoco do contador ao registrar as operações de entradas e saídas utilizando os livros do estabelecimento filial, sem que tivesse sido processada a alteração cadastral, e ao final reitera que apesar destas irregularidades não havia inscrição estadual distinta para um mesmo endereço, pois havia um único estabelecimento, e todos os impostos foram pagos e as operações de entradas e saídas foram realizadas por um único estabelecimento, e efetivamente registradas nos livros de um único estabelecimento, a partir de 1994.

Conclui que está comprovada a fragilidade dos números do arbitramento efetuado, por se ter considerado valores em duplicidade para a inscrição da matriz e da filial, quando só existiria um

único estabelecimento, e requer a declaração da nulidade ou improcedência do Auto de Infração. Anexa documentos para comprovar suas alegações.

À fl. 399, consta arrazoadado do autuante, onde rechaça as argumentações do recorrente, reiterando a não apresentação dos livros e documentos fiscais dos exercícios de 1995 e 1996, e afirma que a própria explicação da empresa demonstra que não há garantia da exatidão dos lançamentos para cada uma das inscrições no tocante às transações mercantis realizadas, consubstanciando-se a necessidade do arbitramento. Conclui requerendo a manutenção do Auto de Infração.

Às fls. 407 a 411, consta nova manifestação do recorrente onde reitera a peça recursal, e também rechaça a manifestação do autuante.

A PROFAZ, em Parecer de nº17/01 – fl. 405 – opina pela conversão do PAF em diligência a ASTEC, para que esta se pronuncie acerca da imprescindibilidade do arbitramento aplicado, à luz das considerações do recorrente e dos documentos fiscais acostados aos autos.

A ASTEC- às fls. 419 a 425 – através de Parecer de nº0130/01 – após relatar o pedido de diligência da Procuradoria, os procedimentos do autuado e do autuante, discorrer didaticamente sobre os trabalhos de auditoria fiscal, historiar os elementos apresentados no processo; e descrever sobre a diligência realizada “in loco” na empresa, apresenta a seguinte conclusão:

1 – não se constatou lançamentos das notas fiscais de saída no período de junho/93 a novembro de 1995 nos livros apresentados referentes aos talões da inscrição 29.528.329;

2 – no mês de dezembro de 1995 foram lançadas algumas notas fiscais – 4184 a 4195 – que foram emitidas no mês de fevereiro de 1996, indicando que a escrituração foi feita com atraso, e da mesma forma conclui-se que não houve oferecimento à tributação das notas fiscais emitidas no mês de dezembro de 1995;

3 – no exercício de 1996, constatou-se ter ocorrido lançamento de notas fiscais das duas inscrições, concluindo que, pela amostragem das notas fiscais, que grande parte foram oferecidas à tributação;

4 – que resumindo em conclusão mais ampla, pode-se afirmar que foram oferecidas à tributação as notas fiscais correlatas ao estabelecimento matriz, os meses de janeiro a maio/93, e não foram oferecidas à tributação as notas fiscais referente ao período de janeiro de 1994 a dezembro de 1995, exceto as Notas Fiscais série D-1 de nº 4184 a 4195.

5 – quanto ao uso de máquina registradora, concluiu-se, pela análise dos cupons lançados, que foram oferecidos à tributação até maio de 1993, sendo restabelecidos os lançamentos referentes à mesma máquina em dezembro de 1995, não tendo sido oferecido à tributação o período de junho/93 a dezembro de 1995.

Instado a se pronunciar após a revisão, o autuante – fls. 489 a 500 - pede a manutenção do julgamento.

O recorrente, por sua vez, também se manifesta – às fls. 503 a 507 – consignando que o fiscal revisor equivocou-se ao concluir que não houve lançamento das notas fiscais de saída do período de

junho de 1993 a julho de 1995, pois estas foram escrituradas na inscrição estadual 31.382.839, equivocadamente é verdade, inclusive as Notas Fiscais n<sup>os</sup> 4184 a 4195, como comprovam os documentos já acostados aos autos, e que inclusive recolheu em dobro imposto referente às operações ocorridas no mês de fevereiro de 1996, desde quando lançaram as mesmas notas fiscais de entrada e saída nos meses de dezembro de 1995 e fevereiro de 1996, recolhendo o imposto devido. Assevera que ocorreu tão somente um erro formal, não tendo ocorrido prejuízo para o Fisco, pois a empresa recolheu em duplicidade o imposto referente às mesmas operações, e que todas as notas fiscais foram apresentadas.

Requer, ainda, a reunião dos processos contra ela lavrados, e finaliza requerendo o julgamento pela nulidade ou improcedência da autuação.

A PROFAZ, em novo Parecer às fls. 510 e 511 - opina pela reunião dos processos, como solicitado pelo recorrente e por novo pronunciamento da ASTEC após esta providência.

Às fls. 514 a 526, consta petição e demonstrativos elaborados pelo recorrente, requerendo o julgamento em conjunto dos autos de infração, por entender que os elementos de um estão complementando o outro e vice-versa.

Através de novo Parecer de n<sup>o</sup> 028/01, às fls. 528 a 543 - a ASTEC se pronuncia e conclui que da análise da seqüência das notas fiscais emitidas observa-se que elas foram ora lançadas em uma inscrição ora na outra, e que a escrituração apresenta uma série de irregularidades, tais como notas fiscais não lançadas; lançadas antecipadamente, seqüência de números de notas fiscais lançadas interrompidas, lançamento de notas fiscais de uma inscrição no livro de outra empresa e vice-versa; base de cálculo das notas fiscais não lançadas, diferente da base de cálculo em que foi recolhido o imposto, notas fiscais lançadas e não apresentadas.

Afirma que deixa de elaborar novo demonstrativo de débito, pois seria mérito afirmar se cabe ou não a aplicação do método do arbitramento, o que entende cabe ao Julgador.

Novamente intimado a se pronunciar, o recorrente – fls. 568 a 576 – afirma que a revisão comprova que o fiscal autuante não utilizou os roteiros devidos de auditoria, sendo a conclusão do revisor pela desnecessidade do arbitramento, ao consignar que era possível desenvolver roteiros de auditoria na empresa, pelo confronto dos documentos com os livros fiscais.

Em relação às irregularidades que teriam sido constatadas pelo revisor, coloca que em relação à alegação de notas não lançadas, do total de 20 mil notas fiscais e cupons apenas poucas notas fiscais não foram escrituradas, apresentando relação, e que a sua soma total importa em apenas R\$1.062,30, o que corresponde a um imposto no valor de R\$180,59. Quanto ao destino contábil do estoque final da inscrição 29, aduz que contabilmente o estoque foi transferido para uma só inscrição.

Conclui que os elementos do processo são suficientes para demonstrar que houve apenas descumprimento de obrigação acessória por parte da empresa, qual seja a de não comunicar à repartição a transferência de endereço da matriz para a filial, mas que tal erro não autoriza a aplicação do arbitramento, tanto mais que a comunicação desta transferência ocorreu antes do início da fiscalização. Requer, ainda, a reunião dos processos contra ela lavrados, e finaliza requerendo o julgamento pela nulidade ou improcedência da autuação.

O autuante, também instado a se manifestar – fl. 578 – pede a manutenção do Julgado.

A PROFAZ, em novo Parecer – fl. 581 – opina pelo provimento do Recurso, por entender que, embora a diligência da ASTEC comprove a existência de falhas no procedimento da empresa, era possível aplicar-se outros roteiros de auditoria.

## VOTO

Inicialmente devemos consignar que, muito embora os dois Autos de Infração lavrados contra a empresa não tenham sido reunidos para um julgamento conjunto - o que foi reiteradamente solicitado pelo recorrente, nos dois processos - como fomos Relatora do Auto de Infração nº 3361480/97, julgado anteriormente a este ora em apreciação, entendemos que tal fato possibilitará uma análise mais acurada da matéria, e um julgamento mais próximo da justiça que se espera deste Conselho, sem parciaisidades.

Neste sentido, e em consonância com o último opinativo da douta PROFAZ, entendemos que de fato restou comprovado que a exigência fiscal não pode subsistir, conforme resultado da revisão fiscal realizada pela ASTEC, que evidenciou a apresentação por parte do recorrente de todos os documentos e livros fiscais e contábeis exigidos pelo autuante, o que afasta a motivação do arbitramento que seria a falta de apresentação destes elementos e de sua escrituração, além de ter expressamente consignado que poderia o autuante utilizar outros roteiros de fiscalização.

O método do arbitramento é de fato um método extremo, e que somente deve ser utilizado se ausente qualquer possibilidade de aplicação dos roteiros normais de fiscalização. Este é o entendimento pacífico deste Conselho de Fazenda, em diversos julgamentos envolvendo autos de infração lavrados na mesma situação. Ora, se no presente caso a empresa apresentou todos os documentos e livros ditos como não apresentados, o que inclusive possibilitou ao revisor detectar, sem nenhum esforço, algumas irregularidades, porque ir pelo caminho mais fácil e aplicar o arbitramento?.

O art. 937, do RICMS/97 é expresso ao consignar que poderá ser feito o arbitramento desde que o contribuinte incorra na prática de sonegação ou não seja possível apurar o montante real da base de cálculo. Pois bem, no presente caso nem há prova de que o contribuinte sonegou impostos e muito menos o autuante comprova que não havia outra possibilidade de se apurar o montante real da base de cálculo, pelo contrário, as revisões efetuadas comprovaram que outros roteiros normais de fiscalização poderiam ser aplicados.

Os dois pareceres elaborados pela ASTEC, a nosso ver, são elucidativos para o nosso convencimento da insubsistência do método do arbitramento utilizado, ao consignar que é verídica a informação do recorrente de que ocorreu a transferência de endereço do estabelecimento da Liberdade – que deixou de funcionar – para o estabelecimento do Iguatemi - único estabelecimento que restou em atividade. Ressalte-se que não há comprovação no processo de que a afirmação da empresa de que o estabelecimento da Liberdade tenha deixado de funcionar desde 1993, não seja verídica, e nem o autuante alega isso. Serviria de lastro para indício de sonegação a coexistência dos dois estabelecimentos, à revelia de regularização cadastral, o que não restou provado.

Se o mote do arbitramento, como colocado na peça inicial deste lançamento, foi a falta de apresentação de documentos e livros fiscais e contábeis, e foi afastada a ocorrência deste fato, torna-

se sem fundamentação, portanto, o uso deste método de apuração da base de cálculo do imposto supostamente devido e sonegado. Frise-se que a análise em conjunto das revisões efetuadas pela ASTEC, nos dois processos, e a última apreciando-se as conclusões dos dois PAFs, esclarece de uma vez a efetiva desnecessidade do arbitramento, pois as notas fiscais autorizadas para as duas inscrições foram, em sua maioria, lançadas e oferecidas à tributação, embora registradas alternadamente, ora numa, ora noutra inscrição.

A existência de irregularidades na escrituração da empresa, quer sejam as decorrentes do uso de notas fiscais de vendas das duas inscrições, alternadamente, ou as detectadas na revisão, não autorizam a adoção do arbitramento, posto que, a uma, repetimos, não restou comprovado que os dois estabelecimentos coexistiram no período, e, a duas, que não foi esta a fundamentação utilizada pelo autuante para aplicar o arbitramento.

Ademais, ressalte-se que a lavratura de outro Auto de Infração para a outra inscrição, com a mesma fundamentação e em cima dos mesmos valores, de fato consubstancia a duplicidade de exigência, fragilizando e tornando insegura a determinação do débito exigido no presente lançamento de ofício, o que também fulmina de nulidade a pretensão.

Registre-se, no entanto, que o afastamento do arbitramento não impede que seja intentada nova ação fiscal para verificação das irregularidades detectadas pela ASTEC, o que poderá ser feito sem a aplicação deste método extremo, já que todos os elementos apresentados permite o uso de roteiros normais de fiscalização, como atestaram as revisões, inclusive atentando-se para o fato de que a Fazenda Pública ainda pode constituir o crédito tributário dentro do prazo de 5 anos contados da data em que se tornou definitiva a decisão que declare nulo o Auto de Infração, como prevê expressamente o art. 173, II, do Código Tributário Nacional.

Do exposto, somos pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para decretar a NULIDADE do Auto de Infração, por entendermos que não restou comprovada a existência da hipótese que serviu de lastro para o uso do arbitramento, modificando-se, assim, a Decisão de Primeira Instância.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e modificar a Decisão Recorrida para julgar **NULO** o Auto de Infração nº 03361479/97, lavrado contra **ARARUNA COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de junho de 2002.

ANTÔNIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE - RELATORA

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PROFAZ