

PROCESSO - A.I. Nº 02237477/97
RECORRENTE - SUPER PRÁTICO COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0084-02/02
ORIGEM - INFAZ IGUATEMI
INTERNET - 12.07.02

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0266-11/02

EMENTA: ICMS. ARBITRAMENTO. MÁQUINA REGISTRADORA. FALTA DE APRESENTAÇÃO AO FISCO SOB A ALEGAÇÃO DE DESATIVAÇÃO E ALIENAÇÃO. FITAS-DETALHE NÃO EXIBIDAS. INEXISTÊNCIA DE PEDIDO DE CESSAÇÃO DE USO DOS EQUIPAMENTOS. Constatada a impossibilidade de apurar o montante real da base de cálculo, tendo em vista a falta de apresentação de duas máquinas registradoras e das fitas detalhes pertinentes aos equipamentos não apresentados. Não restou comprovada a desativação e venda dos equipamentos, bem como não foi solicitado pedido de cessação de uso para os mesmos. A adoção do arbitramento possui motivação e fundamentação apenas para um exercício, para o qual estão presentes os pressupostos legais e regulamentares. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do Relator. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de um Recurso Voluntário interposto após Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado para reclamar omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de arbitramento da base de cálculo, relativa aos exercícios de 1995 e 1996, com base nas seguintes infrações:

1. Falta de apresentação de duas máquinas registradoras e dos documentos fiscais respectivos, correspondentes aos caixas 2 e 3 do estabelecimento;
2. falta de comprovação do suprimento de caixa e/ou da sua origem, em virtude da não-apresentação dos documentos contábeis;
3. falta de comprovação do saldo da Conta de Fornecedores, devido a não-exibição das duplicatas;
4. apresentação de fitas-detelhe de outras máquinas ilegíveis;
5. falta de recolhimento de nenhuma importância a título de ICMS normal, durante os exercícios de 1995 e 1996.

O Relator da Primeira Instância entendeu ser necessário o envio do PAF em diligência para que um fiscal revisor verificasse a regularidade da desativação e alienação das máquinas registradoras não apresentadas e, se os cupons de leitura “X” ou “Z” dos equipamentos em uso nos exercícios fiscalizados possibilitam apurar o montante real da base de cálculo das operações realizadas.

Em resposta à diligência solicitada o revisor da ASTEC informa que *“a máquina registradora 8.634.936, não fora apresentada à fiscalização, por ter sido desativada devido ao defeito técnico, e a 8.634.937 deixou de ser apresentada por não mais pertencer ao Autuado. Em relação à apresentação das fitas-detalhe, foram apresentadas algumas ilegíveis prejudicando os procedimentos normais”*.

O Auto de Infração foi julgado Procedente, tendo o Relator da 2ª JJF apresentado os seguintes fundamentos:

“Rejeito a preliminar de nulidade, por entender que o lançamento de ofício atendeu a todas as formalidades legais e regulamentares, de maneira a permitir o exercício do direito de defesa e o contraditório.

A perícia solicitada pelo autuado foi convertida em diligência considerando-se desnecessária em razão de as provas dos fatos que determinaram o arbitramento não dependerem de conhecimentos especiais de técnicos.

No mérito, infere-se dos autos que o lançamento cuida da cobrança de ICMS, apurado através do arbitramento da base de cálculo, tendo como motivação o fato de o autuado não ter apresentado duas máquinas registradoras e seus respectivos documentos fiscais, além dos documentos contábeis, inclusive duplicatas, bem como pelo fato de o autuado ter apresentado documentos fiscais ilegíveis, emitidos por outras máquinas registradoras em uso, e por não ter recolhido quaisquer importâncias, nos exercícios fiscalizados, a título de ICMS.

O autuado alega que não apresentou as máquinas registradoras porquanto uma encontrava-se com defeito e fora de uso, desde 26/05/1995, enquanto a outra, havia sido alienada, em 16/12/1991. Neste caso, a despeito de o diligente ter constatado que houve a escrituração das operações no livro Registro de Saídas, havidas como se fosse da Máquina Registradora nº 8.634.936, até 26/05/1995, para todos os efeitos jurídicos e legais, o citado equipamento fiscal estava operando normalmente, uma vez que não houve a comunicação oficial à repartição fazendária competente, através do Atestado de Intervenção para Cessação de Uso, emitido por empresa devidamente autorizada, bem como após a verificação pelo fisco da regularidade das operações realizadas. Nesta oportunidade, considero que o Laudo Técnico, de fl. 137, não é o instrumento legal autorizado pela SEFAZ para a desativação de equipamento fiscal, razão pela qual deve ser rejeitado como meio de prova das alegações do autuado.

Em relação à Máquina Registradora nº 8.634.937, considero irregular a operação de alienação do equipamento, tendo em vista que o contribuinte, antes de retirar o equipamento de seu estabelecimento, deveria comunicar a sua desativação à repartição fiscal. Ademais, o fato de o autuado ter emitido nota fiscal própria, quando da alienação do bem sob estudo, através da emissão de nota fiscal, série E-1, para acobertar a operação, não comprova que a transação foi realizada na data registrada.

Quanto à falta de apresentação dos documentos contábeis, inclusive das duplicatas, entendo que tal fato, efetivamente, impossibilita realizar a auditoria de caixa (disponibilidades) ou da conta de fornecedores. Não obstante, se a escrita fiscal estivesse regular, não seria o caso para a adoção do arbitramento.

Entretanto, verifica-se dos autos, que os documentos fiscais emitidos pelo autuado encontravam-se ilegíveis. No meu entendimento, tal fato impossibilita apurar o montante real da base de cálculo, uma vez que não há como verificar se os valores escriturados condizem com as operações realizadas. Com efeito, este também é o pensamento do diligente revisor quando faz o comentário sobre as fitas-detalhe, *in verbis*: “...foram apresentadas algumas [fitas-detalhe] ilegíveis, prejudicando os procedimentos normais de fiscalização.”

Assim sendo, considerando que a desativação das máquinas registradoras não atendeu às formalidades legais e regulamentares, acrescido do falta de apresentação de documentos contábeis, além dos documentos fiscais apresentados estarem ilegíveis, não há como declarar que a adoção do método do arbitramento, para a apuração da base de cálculo esteja incorreto.

Ficou comprovado que o autuado não possui escrita fiscal em situação regular de modo a permitir a apuração do cumprimento da obrigação principal, pelo fato de os documentos fiscais estarem ilegíveis. Em relação à escrita contábil, verificou-se que o autuado não apresentou os respectivos documentos à fiscalização, apesar de regularmente intimado. Portanto, não há como saber se a obrigação tributária foi cumprida devidamente, através da escrita contábil.

A irregularidade na conta caixa ou na conta fornecedores não foi apurada, em razão da falta de apresentação dos documentos contábeis. De fato, a falta de apresentação destes documentos *per se* não justifica o arbitramento, se através da escrita fiscal fosse possível apurar o montante real da base de cálculo.

Em relação aos Caixas 2 e 3, considero que as alegações do autuado não foram comprovadas, uma vez que a desativação e alienação não seguiram os trâmites legais e regulamentares.

Diante de tudo que consta dos autos, a adoção do arbitramento, nos dois exercícios, atende os pressupostos da motivação, caracterizada pela desativação e alienação irregulares das máquinas registradoras, além da apresentação de documentos fiscais ilegíveis, e da fundamentação legal, baseada na impossibilidade de se apurar o montante real da base de cálculo do ICMS.

Vale lembrar que a empresa RACOL era credenciada pela SEFAZ para proceder intervenções em máquinas registradoras, de forma que não são compreensíveis as irregularidades cometidas na operação de alienação e na desativação das máquinas registradoras em questão.

Assim sendo, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.

Após o julgamento, o patrono do recorrente peticiona ao CONSEF solicitando vistas do processo, fora da repartição fiscal pelo prazo estabelecido na intimação, a fim de exercer livremente o seu direito de defesa, sob pena de nulidade, tendo como fundamento o art. 7º, inciso XV, da Lei Federal nº 8.906, Estatuto dos Advogados.

Este pedido foi negado pelo Presidente do CONSEF, que não vislumbrou prejuízo ao recorrente, considerando que o RPAF não prevê essa situação e que o processo fica a disposição do interessado na Secretaria do CONSEF, inclusive, com garantia de isenção de taxas para a concessão de certidões e cópias das peças processuais.

Ao apresentar o seu Recurso Voluntário o patrono do autuado suscita como preliminar a nulidade de todo o PAF, por cerceamento ao seu direito de defesa, pois, como profissional contratado para a defesa dos interesses do contribuinte lhe foi subtraído o direito que lhe é assegurado pelo art. 7º, inciso XV, da Lei Federal nº 8.906, Estatuto dos Advogados.

Considera que ao negar o seu pedido de vistas fora da repartição fiscal, sob o argumento de que o RPAF não prevê tal situação, não entendeu o CONSEF que as normas do RPAF não podem ser impostas aos advogados, pois a Lei Federal que regula os seus direitos e deveres assegura a retirada de qualquer processo judicial ou administrativo, quando há prazo para defesa ou Recurso.

Insiste na preliminar de nulidade do arbitramento efetuado, pois considera insuficientes os motivos apresentados pelo fiscal autuante para caracterizar a aplicação de tal método, tendo sido o mesmo indevidamente utilizado, haja vista não terem sido preenchidos os requisitos legais para sua admissibilidade, como previsto no art. 91, do RICMS/89 e 937, do RICMS/96, sendo este o entendimento do CONSEF em reiteradas decisões acerca de arbitramento.

A título exemplificativo cita algumas decisões onde os arbitramentos foram anulados pelo CONSEF.

Afirma que a situação em lide não difere dos casos citados, pois também inexistem motivos suficientes para aplicação deste método.

Diz que todos os fatos narrados pelos autuantes como fundamentos para a aplicação do arbitramento são inteiramente inócuos e insuscetíveis de autorizar o arbitramento e que os autuantes apresentaram falsos motivos em relação às duas máquinas registradoras e que nenhuma das ocorrências citadas possuem o condão de lastrear o procedimento adotado.

Que relativamente à primeira ocorrência, não existe fundamento para o arbitramento, mas sim descumprimento de obrigação acessória, passível de multa formal e que a diligência da ASTEC comprovou que uma das máquinas encontrava-se desativada, sem condições de uso, enquanto a outra havia sido vendida em data anterior à autuação.

Acrescenta que, se qualquer irregularidade houve na alienação também não é fato capaz de sustentar o arbitramento, ensejando apenas obrigação de caráter formal.

Sustenta que sendo a ausência das máquinas a principal motivação do arbitramento, o que é reconhecido pela JJF quando determina diligência específica sobre as máquinas, não abordando nenhum dos outros itens, com exceção das fitas detalhe e que as demais ocorrências também não sustentam o arbitramento.

Ressalta que as máquinas somente foram utilizadas até maio de 1995 o que prejudica o arbitramento de todo o exercício de 1995 e de 1996, pois este só poderia atingir períodos coincidentes com o seu funcionamento e nunca posteriores.

Relativamente à falta de comprovação do suprimento de caixa e/ou da sua origem, em virtude da não-apresentação dos documentos contábeis, os autuantes não especificaram quais seriam os problemas que teriam encontrado na conta caixa e os períodos, impossibilitando assim a defesa. Fato que também não foi abordado pela revisão. Além disso, tal fato constitui-se em infração autônoma e não possibilita o arbitramento.

Quanto a não-exibição das duplicatas a situação é idêntica à anterior, inexistindo elementos para se identificar às supostas irregularidades na conta fornecedores, não podendo os autuantes presumir tais irregularidades e também constitui infração autônoma, acaso existisse.

Com relação à apresentação de fitas-detelhe ilegíveis de outras máquinas, não há especificação e coincidência dos períodos, não servindo para dar sustentação ao arbitramento, além disso, o diligente afirmou que foram apresentadas algumas fitas ilegíveis, não precisando a quantidade ou o período a que se referiam, deixando de serem avaliadas as fitas que estavam legíveis.

O último fundamento apresentado pelos fiscais, de que o contribuinte não teria recolhido ICMS normal no período também não serve de fundamento e só pode ter sido utilizado em função da precariedade dos outros fundamentos.

Finda requerendo a nulidade do arbitramento efetuado, por inexistência de fundamento para a aplicação do arbitramento, sendo as irregularidades apuradas autônomas.

Em Parecer, a PROFAZ opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, pois considera que os argumentos trazidos são insuficientes para proporcionar a alteração do julgamento de 1ª Instância.

Na assentada de julgamento, a Procuradora Sylvia Amoedo solicita vistas do processo para se pronunciar acerca das preliminares levantadas no Recurso Voluntário.

Ao se manifestar nos autos a nobre Procuradora opina pelo não acatamento das preliminares de nulidade suscitadas, tendo em vista que relativamente à falta de intimação pessoal do advogado do autuado, o RPAF determina como será efetuada a autuação, não tendo havido qualquer falha e acrescenta que o Processo Administrativo Fiscal dá o “*jus postulandi*” ao autuado, o que justifica a intimação unicamente ao sujeito passivo.

Quanto a alegação de cerceamento ao direito de defesa pela vedação da retirada dos autos da repartição fazendária, entende que também não houve prejuízo, pois, os PAFs encontram-se sob guarda e responsabilidade das repartições, podendo o contribuinte obter cópias de todo o processo, o que lhe garante a ampla defesa.

VOTO VENCIDO

Neste Recurso Voluntário o recorrente suscita duas preliminares de nulidade.

A primeira nulidade diz respeito à solicitação de que as intimações sejam encaminhadas ao escritório do patrono, o que já vem sendo atendido pela Secretaria do Conselho de Fazenda, ficando então afastada a nulidade da intimação.

Na segunda, por cerceamento ao direito de defesa, o patrono do autuado diz ter solicitado vistas do presente Processo Administrativo Fiscal fora da repartição fiscal, não tendo sido atendido pela Secretaria do CONSEF, o que teria lhe causado prejuízo, pois, como profissional contratado para a defesa dos interesses do contribuinte, lhe foi subtraído o direito assegurado no art. 7º, inciso XV, da Lei Federal nº8.906, Estatuto dos Advogados.

Relativamente a esta segunda preliminar, de fato o art. 7º, inciso XV, da Lei Federal nº 8.906 dispõe de forma bastante clara ser direito dos Advogados:

XV - “ter vistas dos processos, judiciais ou administrativos de qualquer natureza, em cartório ou na repartição competente, ou retirá-los, pelos prazos legais”.(grifos nossos)

O RPAF/ 99, que foi instituído pelo Decreto Estadual nº 7.629/99, prevê em seu art. 11, que:

Art. 11 – “O órgão preparador dará vista do processo aos interessados e seus representantes legais, no recinto da repartição fazendária, durante a fluência dos prazos de impugnação ou Recurso, mediante pedido escrito, podendo os solicitantes interessados extrair cópia de qualquer de suas peças”.

Ao analisar estes dois artigos nos vemos diante de uma situação de difícil resolução, haja vista nos depararmos com uma antinomia, ou seja, duas normas incompatíveis entre si.

De acordo com os ensinamentos do renomado jurista Norberto Bobbio: “*Definimos a antinomia como aquela situação na qual são colocadas em existência duas normas, das quais uma obriga e outra proíbe, ou uma obriga e outra permite, ou uma proíbe e outra permite o mesmo comportamento*”, acrescentando ainda que “*as duas normas devem pertencer ao mesmo ordenamento e devem ter o mesmo âmbito de validade*”. (grifos nossos)

O presente caso encaixa-se perfeitamente na definição de Bobbio, pois, enquanto a Lei Federal permite um comportamento, o Decreto Estadual proíbe.

Embora reconheça a complexidade da questão, como Relatora, sou obrigada a decidir qual das duas normas deve ser aplicada ao caso, para tanto, com o intuito de eliminar a antinomia, vou buscar guarida na hermenêutica, utilizando a interpretação jurídica e um dos três critérios fundamentais para solução de conflitos de normas. O critério cronológico, ou o critério hierárquico, ou ainda o critério da especialidade.

Embora estejamos diante de um julgamento administrativo, não devemos esquecer que todas as normas estão incluídas dentro de um único Ordenamento Jurídico. Assim, tanto a Lei Federal quanto o Decreto Estadual, fazem parte de um todo e, como Relatora, ao proferir um voto também não posso esquecer que estamos todos ligados a um mesmo sistema normativo, o qual deve ser levado em conta na solução de um litígio.

Em uma situação de conflito de normas pode-se escolher na prevalência de uma delas sem que isto signifique a expulsão da outra. Assim, ao analisar a questão posta opto por utilizar o critério hierárquico como solução desta antinomia, o que significa dizer que a Lei Federal deve prevalecer em relação ao Decreto Estadual, RPAF/99.

Portanto, considero que o não acatamento do pedido formulado pelo nobre patrono do autuado, de fato, cerceia o direito de defesa do contribuinte, ocasionando a nulidade do julgamento administrativo.

Vencida na preliminar, passo à análise do mérito da autuação.

No mérito, o recorrente insiste na nulidade do arbitramento realizado, pois considera que o mesmo não preencheu os requisitos essenciais à sua aplicação, haja vista que o débito poderia ter sido apurado por outros métodos menos onerosos.

O presente arbitramento foi fundamentado em 5 infrações cometidas pelo contribuinte. Vejamos:

⇒ Falta de apresentação de duas máquinas registradoras e dos documentos fiscais respectivos, correspondentes aos caixas 2 e 3 do estabelecimento.

Relativamente a esta infração foi realizada uma diligência específica para verificação da regularidade da desativação e da alienação dos equipamentos referidos, duas máquinas registradoras da marca Sweda de nºs 8.634.936 e 8.634.937.

Em resposta à solicitação do Relator de Primeira Instância o fiscal revisor informa que *“a máquina registradora nº 8.634.936, não fora apresentada à fiscalização, por ter sido desativada devido a defeito técnico, e a de nº 8.634.937 deixou de ser apresentada por não mais pertencer ao Autuado”*.

Ora, ao avaliar a conclusão do fiscal diligente verificamos que a falta de apresentação destas máquinas estava plenamente justificada, o que não afasta a irregularidade cometida pelo contribuinte da falta de comunicação ao fisco da situação das máquinas, o que, a meu ver, não serve de fundamento para aplicação de um arbitramento, pois se constatou que efetivamente, embora as máquinas não tenham sido apresentadas, não estavam sendo utilizadas pelo contribuinte como confirmado na revisão, haja vista que uma delas não possuía condições de uso, enquanto a outra não mais pertencia ao autuado, no caso, caberia a aplicação de uma multa acessória.

Cabe ainda esclarecer que o próprio revisor da ASTEC afirma que, ao verificar a escrita fiscal e a contabilidade da empresa RACOL, constatou a escrituração da nota fiscal que comprova a alienação da M.R. nº 8634937, o que não pode deixar de ser levado em consideração.

O principal fundamento da Decisão Recorrida para a manutenção do arbitramento foi exatamente a ausência das máquinas, com a comprovação de que as mesmas não poderiam estar sendo utilizadas, fica prejudicado tal argumento.

⇒ Falta de comprovação do suprimento de caixa e/ou da sua origem, em virtude da não-apresentação dos documentos contábeis, bem como a falta de comprovação do saldo da Conta de Fornecedores, devido a não-exibição das duplicatas;

Entendo que o suprimento de caixa ou a falta de comprovação de sua origem também não servem de fundamento para o arbitramento da base de cálculo, por ser uma infração autônoma, como bem dito pelo recorrente, o que possibilita a cobrança do imposto por presunção legal de omissão de saídas. Assim, também não considero este fundamento como base para o arbitramento aplicado.

O próprio Relator da 2ª JF reconhece isso ao afirmar que *“A irregularidade na conta caixa ou na conta fornecedores não foi apurada, em razão da falta de apresentação dos documentos contábeis. De fato, a falta de apresentação destes documentos per se não justifica o arbitramento, se através da escrita fiscal fosse possível apurar o montante real da base de cálculo”*.(grifo nosso)

⇒ Apresentação de fitas-detache de outras máquinas ilegíveis;

Relativamente a esta irregularidade, de fato, se associada com as demais irregularidades poderia culminar num arbitramento, entretanto, ao afirmar que foram apresentadas fitas detalhe ilegíveis, os autuantes não as quantificam, o que torna impossível ao contribuinte uma defesa de forma ampla. Aliado a isso, temos o fato de que o fiscal revisor também afirma que apenas algumas fitas foram apresentadas ilegíveis, o que nos leva a inferir que outras fitas estavam legíveis, o que torna impossível a afirmação de que a apresentação de apenas algumas fitas ilegíveis poderia impossibilitar a apuração do imposto de dois exercícios.

Devo acrescentar que, ao analisar os documentos que foram acostados ao Processo Administrativo Fiscal verifiquei a existência de três fitas detalhe, que numa visão rápida poderíamos dizer que não são ilegíveis, entretanto, olhando mais detidamente pode-se visualizar os valores nela registrados. Diria que são fitas com dificuldade de verificação dos valores, mas nunca impossibilidade.

Assim, entendo que não restou configurada esta infração, o que a afasta como fundamento para a aplicação do método do arbitramento da base de cálculo.

⇒ Falta de recolhimento de qualquer importância a título de ICMS normal, durante os exercícios de 1995 e 1996.

Ora, a falta de recolhimento de ICMS por si só não se configura em infração, haja vista que o imposto poderia não ter sido pago por inexistência de fato gerador.

O lançamento é um ato administrativo e como tal plenamente vinculado, a cobrança do imposto deve estar baseada em um fato gerador específico e não na falta de recolhimento de imposto num determinado período.

Faltou aos fiscais autuantes especificarem a que título seria essa falta de recolhimento, e em decorrência de que infração. A simples afirmação de falta de recolhimento do imposto não autoriza a cobrança, pois torna inseguro o lançamento e impede uma defesa de forma ampla conforme previsão constitucional, além de não possuir amparo legal, o que nulifica esta suposta infração que é excessivamente frágil para fundamentar um arbitramento.

O método utilizado pelos fiscais autuantes é, como inúmeras vezes já reconheceu esse Egrégio Conselho, extremo, e devido a sua excepcionalidade, somente pode ser utilizado quando não houver nenhuma possibilidade de apurar-se o montante do débito através de outros roteiros de fiscalização, ou seja, apenas em última hipótese é que o arbitramento da base de cálculo poderia ser utilizado e, desta forma vem decidindo este Conselho de Fazenda Estadual.

No Auto de Infração ora em julgamento não vislumbro, a possibilidade de aplicação do arbitramento da base de cálculo, ao contrário do que foi decidido pela 2ª JF. Assim, entendo que o mesmo deve ser anulado por falta de previsão legal, haja vista não ter sido comprovado ser este o único meio disponível para se verificar a base de cálculo do imposto por ventura devido.

Pelo exposto, peço “*venia*” para discordar do opinativo apresentado pela ilustre Representante da PROFAZ, bem como da Decisão exarada na Primeira Instância e voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, devendo ser decretada a nulidade do presente Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR

Peço *venia* para divergir do entendimento exposto pela ilustre Conselheira Relatora, através do voto que proferiu em relação ao presente PAF, pelas razões que passo a comentar.

No tocante a primeira preliminar de nulidade argüida pelo patrono do recorrente, observo que as intimações efetuadas ao sujeito passivo atendem, perfeitamente, ao estabelecido no art. 108, do RPAF/BA, conforme destacou, com muita propriedade, a Douta PROFAZ em seu pronunciamento à fl. 337-v dos autos, com o qual estou plenamente de acordo.

Observo, também, que a partir do instante em que a ECT passou a devolver a SEFAZ as intimações remetidas ao recorrente em razão do seu estabelecimento não mais estar funcionando no endereço no qual está cadastrado, as intimações passaram a ser enviadas para o endereço do patrono do recorrente, o qual as recebeu e exerceu, plenamente, o direito da mais ampla defesa. Afastada, portanto, esta preliminar de nulidade suscitada na peça recursal.

Em relação à segunda preliminar de nulidade argüida, a situação não é diferente, devendo ser, conseqüentemente, também afastada.

O Processo Administrativo Fiscal é disciplinado pelo Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF/BA) que em seu art. 11 reza que *“o órgão preparador dará vistas do processo aos interessados e seus representantes legais, no recinto da repartição fazendária, durante a fluência dos prazos de impugnação ou recurso, mediante pedido escrito, podendo os solicitantes interessados extrair cópia de qualquer de suas peças”*, inclusive, sem ônus de qualquer espécie. Esta situação assegura ao contribuinte a possibilidade da mais ampla defesa o que, efetivamente, ocorreu em relação ao presente PAF.

Aliás, a este respeito, entendo oportuno ressaltar e destacar parte do despacho que indeferiu o pedido do procurador legal do recorrente para retirada do PAF da repartição fazendária: *“Há, portanto, no processo fiscal, normas expressas que instrumentalizam, de forma eficaz, o direito de defesa, afastando a incidência de outras normas de natureza processual, que só podem ter aplicação no contencioso administrativo de forma subsidiária, ou seja, na ausência de norma expressa, conforme determina o art. 180, do RPAF”*.

Desta maneira, resta claro que o argumento do patrono do recorrente, ao contrário do entendimento da ilustre Conselheira Relatora, não encontra amparo na legislação que rege o Processo Administrativo Fiscal e, por esta razão, também considero afastada a segunda preliminar de nulidade argüida no presente Recurso Voluntário.

Dito isto, passo a manifestar-me quanto ao mérito da autuação. O assunto em lide diz respeito a arbitramento da base de cálculo do imposto relativamente aos exercícios de 1995 e 1996, sob os seguintes fundamentos:

- a) Falta de apresentação dos documentos emitidos pelas máquinas registradoras, marca Sweda, números de fabricação 8.634.936 e 8.634.937, as quais registraram as vendas ocorridas através das Caixas nº 2 e 3 do estabelecimento autuado, inclusive, não apresentando à fiscalização as referidas máquinas registradoras.

- b) Deixou de apresentar documentos da escrituração contábil pertinente a suprimimento irregular à conta “Caixa”.
- c) Falta de apresentação das duplicatas que compõem o saldo de balanço na conta Fornecedores.
- d) Apresentação de fitas detalhe de outras máquinas registradoras, completamente ilegíveis.
- e) Não recolhimento de ICMS durante os exercícios de 1995 e 1996.

De início observo que o estabelecimento autuado é uma filial e que os fatos descritos nos itens “b” e “c” acima, adequam-se a roteiros de fiscalização a serem desenvolvidos em estabelecimento matriz o qual, normalmente, centraliza a escrita contábil.

Quanto às fitas detalhes “de outras máquinas” apresentadas de forma ilegível, a própria ASTEC em sua informação, à fl. 278 dos autos, esclarece que “foram apresentadas algumas ilegíveis”. Diante disto, considero que os fatos elencados nos itens “b” ao “e” acima, por si só, não se revelam suficientes para aplicação do arbitramento, constituindo-se em questões autônomas que poderiam, perfeitamente, ser examinadas caso a caso.

Resta, portanto, a ser examinada a questão relacionada a falta de apresentação das máquinas registradoras nºs 8.634.936 e 8.634.937 bem como dos documentos fiscais emitidos por estes equipamentos. Estes fatos, que se revestem no ponto central da autuação, autorizam a adoção do arbitramento da base de cálculo do imposto, consoante está previsto no art. 91, incisos I e VI, do RICMS/89 e art. 937, incisos I e VI, do RICMS/96.

Não se trata, aqui, de mero descumprimento de obrigação acessória, conforme quer fazer crer o patrono do recorrente. Estamos, sim, diante de um fato da maior gravidade, com sérias repercussões tributárias negativas à Fazenda Estadual, na medida em que o recorrente além de não apresentar ao fisco os documentos fiscais relativos às vendas realizadas através das citadas máquinas registradoras, também não as apresentou para que o fisco pudesse aferir o montante das vendas efetuadas e que se encontram armazenados na memória dos equipamentos. As alegações de que uma se encontrava desativada desde o mês de maio de 1995 e a outra teria sido desalienada desde o ano de 1991 não estão comprovadas nos autos.

A utilização de máquinas registradoras era de livre opção do contribuinte, que as empregava em substituição a emissão de notas fiscais. Portanto, tais equipamentos concentravam todo o volume de vendas que o estabelecimento realizava através de cada máquina. Esses equipamentos possuíam regras específicas e definidas para que pudessem ser utilizados, quais sejam:

1. Para utilização: Era necessário um pedido de autorização para uso do equipamento, o qual, após vistoria, tinha sua autorização concedida pela SEFAZ.
2. As intervenções técnicas só poderiam ser feitas por empresas que tinham autorização pela SEFAZ, as chamadas credenciadas, as quais, além de estarem obrigadas a comunicar a repartição fiscal às intervenções realizadas, eram obrigadas a lavrar termo circunstanciado no livro Registro de Ocorrências da empresa, consignando o montante das vendas acumuladas nos equipamentos à época de cada intervenção, a qualquer título.

3. As desativações, bem como as vendas dos equipamentos, só poderiam ocorrer após concessão pela SEFAZ, do Termo de Cessação de Uso de Máquina Registradora, ocasião em que era vistoriado o equipamento e levantado o montante das vendas acumuladas na máquina registradora e a respectiva escrituração fiscal. Aqui é onde reside todo o problema causado pelo recorrente na medida em que alega que deixou de utilizar as máquinas registradoras, porém, não solicitou a cessação de uso das mesmas e nem comprovou que o montante das vendas efetivadas com essas máquinas registradoras foram devidamente registrados e pago os impostos correspondentes.

A alegação do recorrente de que a MR nº 8.634.937 encontra-se desativada desde 16/12/91, conforme Nota Fiscal nº 0101, doc. fl. 136, não se constata ou se comprova nos autos já que esta nota fiscal refere-se a uma nota fiscal de entrada, Série E-1, emitida por outro estabelecimento do recorrente, distinto do aqui autuado, e indica que trata de *venda* efetuada pela empresa RACOL em 16.12.91 da referida MR ao estabelecimento matriz do recorrente. Portanto, nada soma a seu favor já que, tal nota fiscal jamais poderia ter sido registrada no livro Registro de Entradas da empresa vendedora (RACOL), conforme consta na informação trazida através da diligência realizada pela ASTEC, pois se refere a um documento fiscal de entrada do equipamento no estabelecimento emissor da nota fiscal e, só este, poderia utilizar tal documento fiscal. Portanto, este argumento do recorrente nada soma a seu favor e, muito menos, comprova a venda pela recorrente do equipamento no ano de 1991, ao contrário, comprova que a MR foi comprada naquele ano.

Quanto a MR nº 8.634.936, o Laudo Técnico à fl. 137 é totalmente imprestável para fim de qualquer meio de prova em favor do recorrente, pois:

1 – É inadmissível que uma empresa credenciada a intervir em MR, tenha deixado de emitir o “Atestado de Intervenção em MR”, documento obrigatório e de pleno conhecimento da mesma, conforme determinam os arts. 300 ao 304, do RICMS/89.

2 – O “Laudo Técnico” foi fornecido sem comprovação de vistoria no equipamento e, com base em “acumulado colhido no livro Registro de Saídas da empresa”. Ora, uma empresa credenciada a intervir em MR tem a obrigação de emitir um documento, informando o montante acumulado no equipamento, com base na leitura efetuada no equipamento e, jamais, com base em valores registrados no livro fiscal da empresa usuária da MR.

Vejo, também, que a diligência efetuada pela ASTEC foi realizada no mês de julho do ano 2000, logo, não poderia afirmar, sem qualquer meio de comprovação, que à época da autuação, a MR estava sem condição de uso já que a mesma não foi apresentada e nem foi efetuado pedido para cessação de uso. Também, não consta nos autos nada que comprove a MR foi utilizada até o dia 26 de maio de 1995. Este é um argumento do recorrente, totalmente desprovido de comprovação fática.

Por todo o exposto, fica evidente que estão presentes os requisitos legais que autorizam a adoção do arbitramento da base de cálculo e, por estas razões, ao contrário do que entendeu a ilustre relatora, considero afastada a nulidade do presente Auto de Infração.

Por outro lado, vejo que o arbitramento da base de cálculo atingiu dois exercícios, porém, o fato motivador foi o mesmo. Ora, se a falta de apresentação das MR e dos documentos fiscais por elas emitidos, já deram causa ao arbitramento do exercício de 1995, não vejo razões lógicas para, pelos mesmos motivos, se processar o arbitramento do exercício seguinte. Isto, ao meu ver, seria o mesmo

que, enquanto não fosse efetuado o Pedido de Cessação de Uso das MR, a cada novo exercício fiscalizado, proceder-se-ia ao arbitramento da base de cálculo, pelo mesmo fato ocorrido no ano de 1995.

Em conclusão, comungando com o entendimento expressado pelo ilustre Conselheiro Max Rodriguez Muniz, meu voto é pelo PROVIMENTO PARCIAL do presente Recurso Voluntário para que seja excluído o imposto arbitrado para o exercício de 1996 no valor de R\$158.394,90 e o Auto de Infração seja julgado PROCEDENTE EM PARTE prevalecendo, apenas, a exigência fiscal no valor de R\$127.566,91 relativa ao exercício de 1995.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado e modificar a Decisão Recorrida para julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 02237477/97, lavrado contra **SUPER PRÁTICO COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$127.566,91**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, IV, “I”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de junho de 2002.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

VERBENA MATOS ARAÚJO – RELATORA/VOTO VENCIDO

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – VOTO VENCEDOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR.DA PROF AZ