

A. I. Nº - 281401.0006/01-1
AUTUADO - CASTRO COURO LTDA.
AUTUANTE - LÍDIO CELESTINO CONCEIÇÃO
ORIGEM - INFAC IGUATEMI
INTERNETE - 21/02/02

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0032-01/02

EMENTA: ICMS. 1. ARBITRAMENTO. FALTA DE APRESENTAÇÃO, AO FISCO, DE MÁQUINA REGISTRADORA, LIVRO “CAIXA”, FITAS-DETALHE E CUPONS DE LEITURA “Z”. Legalmente correto o procedimento fiscal. 2. CONTA “CAIXA”. SALDOS CREDORES. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. As provas apresentadas pela defesa são insubstinentes para elidir a imputação. Mantida a exigência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/3/2001, apura os seguintes fatos:

1. Falta de recolhimento de ICMS relativamente a operações de saídas de mercadorias, tendo o imposto sido apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude da falta de apresentação ao fisco da máquina registradora NCR modelo 2116 2305 6304, série 6-13628281, bem como do livro Caixa e dos documentos comprobatórios dos registros da escrita fiscal (fitas-detalhe e cupons de reduções “Z”). Exercícios: 1996 e 1997. Imposto exigido: R\$ 51.447,75. Multa: 100%.
2. Omissão da escrituração de saídas de mercadorias do estabelecimento – fato caracterizado pela existência de saldos credores de Caixa. Exercício: 1998. ICMS exigido: R\$ 11.338,66. Multa: 70%.

O contribuinte defendeu-se suscitando inicialmente a argüição de nulidade do procedimento, por ausência do Termo de Início de Fiscalização.

Noutra preliminar o autuado toma por fundamento o fato de o estabelecimento já ter sido antes autuado em relação aos mesmos exercícios e pelo mesmo fato de que cuida o 1º item do procedimento em exame, tendo na autuação anterior (Auto de Infração 871830-0/00) sido apontada como irregularidade a falta de apresentação do equipamento (máquina registradora). Argumenta que, como a multa relativa ao fato foi paga (juntou comprovante), já tendo a infração sido devidamente punida, inclusive sem a necessidade da utilização da medida extrema do arbitramento, a instauração de novo procedimento fiscal pelo mesmo motivo não encontra justificativas legais. O autuado apegue-se à regra do art. 156 do RPAF, segundo a qual, ficando evidenciado o agravamento da infração ou havendo necessidade da lavratura de outro Auto de Infração, compete ao órgão julgador representar à autoridade competente, para que se instaure novo procedimento. Considera inadmissível que, já findo o processo administrativo fiscal, com decisão administrativa transitada em julgado, haja novo procedimento, pois isso viola os princípios da imutabilidade das decisões e da coisa julgada e, sobretudo, o princípio da segurança jurídica. Transcreve trecho do voto do relator do processo a que faz alusão, para demonstrar estar patente que a instauração do novo procedimento tomou por base conjecturas do relator naquele caso. Considera que teria havido pré-julgamento, mais uma razão, a seu ver, para a nulidade ora suscitada.

A defesa alega a inexistência de fundamentação legal para o arbitramento. Frisa que o arbitramento foi efetuado em virtude da falta de apresentação, apenas, da máquina registradora NCR modelo

211623056304, série 6-13628281, do livro Caixa, das fitas-detalhe e das reduções “Z”. Acentua que os demais livros e documentos foram exibidos e fiscalizados. Argumenta que a ausência apenas dos elementos apontados não enseja a aplicação de arbitramento, conforme a legislação e a jurisprudência deste Conselho, pois tal fato não inviabiliza totalmente a utilização de outros métodos de fiscalização.

Transcreve então trechos do art. 937 do Regulamento. Comenta que, de acordo com o “caput”, para ser feito o arbitramento há de haver a configuração de dois fatores, ligados pela conjunção “e”: que o contribuinte tenha incorrido na prática de sonegação fiscal, e que não seja possível apurar a base de cálculo por outras formas.

A defesa augea-se também à regra do § 5º do art. 938 do Regulamento, segundo a qual o arbitramento deve limitar-se aos negócios ou períodos em que tiver ocorrido o fato que o motivou, não sendo sensato imaginar que, já em 2001, os fatos narrados na autuação dizem respeito a 1996 e 1997.

Segundo o autuado, não existe qualquer prova de que na referida máquina registradora, que de acordo com o Regulamento não mais poderia ser utilizada a partir de 1998, por não ter “memória fiscal”, constasse registro de operações atinentes aos exercícios arbitrados, de forma total ou parcial.

Considera ainda como prova de que a apuração do ICMS acaso devido relativamente aos exercícios de 1996 e 1997 poderia ser feita por outro meio a circunstância de no Auto de Infração 03366891/97 ter sido cobrado imposto relativo a maio de 1997.

A defesa chama a atenção para a redação do inciso V do art. 937 do Regulamento, citado pelo autuado para embasar o arbitramento, protestando que não se sabe como o fisco chegou à conclusão de que as declarações nos documentos fiscais continham valores notoriamente inferiores ao preço corrente das mercadorias, o que dificulta o exercício da defesa.

Passa a demonstrar que, de acordo com a jurisprudência do CONSEF, o arbitramento da base de cálculo é um método de apuração de aplicação restrita, de modo que somente após configurada uma das hipóteses previstas em lei, e não havendo outra forma de apurar o imposto devido, é que o fisco pode adotar aquele procedimento. Transcreve várias resoluções para embasar seu ponto de vista.

O contribuinte pede a nulidade do 1º tópico da autuação, ou, caso não seja atendida a preliminar, a declaração de sua improcedência. Dizendo-se impedido de falar sobre os números, haja vista considerar que o método utilizado pela fiscalização não se aplica à espécie, declara impugnar, apenas por cautela, os valores apontados, e pede a produção de prova pericial, notadamente sobre a aplicabilidade do arbitramento.

No tocante ao 2º tópico da autuação, a defesa considera que o fluxo de Caixa é um meio indevido para se concluir se há, ou não, omissão de saídas de mercadorias. Alega que a origem das quantias empregadas nos pagamentos pode ser facilmente verificada através de extratos bancários e de cédula de crédito comercial (anexou cópias), de modo que haveria suporte à movimentação financeira, não havendo relação desta com saídas de mercadorias. Argumenta que a empresa lançou mão de créditos bancários à sua disposição, oriundos de contratos de “limite de crédito” e “empréstimos”, pagando inclusive IOC sobre os saldos devedores. Sustenta que o levantamento fiscal não reflete a realidade do “Caixa”, pois os pagamentos diários também foram feitos através da rede bancária, cujas contas, independentemente do faturamento do dia, possuíam respaldo nas operações de crédito já mencionadas.

Pede que, se a documentação anexada à defesa não for suficiente para a formação de juízo deste órgão de julgamento, seja determinada a revisão do lançamento por fiscal estranho ao feito, para verificação da origem do fluxo de Caixa, em face do alegado suporte bancário.

Reitera os pedidos de nulidade e improcedência da autuação. Pede, ainda, que as intimações relativas a este caso sejam levadas a efeito no endereço do procurador do autuado, conforme indicado no instrumento próprio.

O fiscal autuante, ao prestar sua informação, contesta a alegação da inexistência de Termo de Início de Fiscalização, dizendo que foi anexada cópia daquele instrumento aos autos.

Quanto à autuação anterior a que a defesa faz menção, o autuante diz que o Auto de Infração mencionado pelo sujeito passivo foi lavrado em virtude da falta de atendimento a três intimações para apresentação da máquina registradora, e não, exatamente, pelo extravio daquele equipamento.

Quanto aos comentários da defesa acerca do inciso V do art. 937 do Regulamento, o auditor observa que aquele dispositivo não foi indicado no enquadramento legal. Os dispositivos infringidos [sic] foram, dentre outros, os incisos I e VI do art. 937 do Regulamento do ICMS.

O autuante explica que o fato motivador do arbitramento foi a falta de apresentação ao fisco da máquina registradora NCR modelo 2116 2305 6304, série 6-13628281, sob alegação de extravio, bem como do livro Caixa e dos documentos comprobatórios dos registros da escrita fiscal (fitas-detalhe e cupons de reduções “Z”). Acrescenta que, analisados os coeficientes médios de lucro bruto, teria ficado evidenciada sonegação do imposto.

Segundo o auditor, o contribuinte apresentou recolhimentos de ICMS e os livros fiscais escriturados, relativamente ao período fiscalizado, mas não há como avaliar a exatidão dos lançamentos e, por conseguinte, a regularidade da situação fiscal.

Considera legal o arbitramento, com base no art. 937, I e VI, c/c o art. 938, I e III, do Regulamento. Informa que foi atribuída a MVA de 60%, por se tratar de comércio varejista de calçados. Expõe dados técnicos quanto ao critério seguido.

Relativamente aos acórdãos transcritos pela defesa, o auditor pondera que cada caso tem suas particularidades, havendo também decisões em favor do fisco (cita decisão nesse sentido).

Quanto ao 2º item do Auto de Infração, o autuante observa que a cédula de crédito comercial cuja cópia foi anexada pelo autuado diz respeito a outra empresa. No que concerne à conta que o autuado mantém no Unibanco, o fiscal comenta que o estabelecimento matriz tem duas filiais, não constando nos extratos bancários a qual dos estabelecimentos corresponde a conta. Os extratos da conta no Banco do Brasil apresentam saldos positivos, circunstância que contradiz a argumentação da defesa de que o autuado teria lançado mão de limites de crédito para pagar seus compromissos.

Explica que o levantamento do fluxo de Caixa foi realizado a partir dos saldos iniciais de Caixa e Bancos, constantes na declaração do imposto de renda, e teve como base as receitas de vendas diárias, consideradas como vendas a vista, sendo que as despesas foram levantadas com base nos pagamentos feitos diariamente. Diz que a empresa deixou de apresentar muitos recibos de pagamentos, fato constatado através da diferença entre o saldo apurado no levantamento e o declarado ao imposto de renda, circunstância que indica que a omissão de saídas apurada é inferior ao volume real das vendas efetuadas sem documentação fiscal.

Opina pela manutenção do procedimento.

O processo foi remetido em diligência para que a ASTEC examinasse os extratos bancários, a cédula de crédito comercial e demais elementos concernentes ao 2º item do Auto de Infração, de modo

a se esclarecerem os pontos questionados pela defesa acerca da auditoria das disponibilidades financeiras do contribuinte. No tocante à alegação da defesa de que não teria sido lavrado Termo de Início de Fiscalização, foi solicitado, na mesma diligência, que fosse verificado se no livro de ocorrências o fiscal atendeu ao disposto no § 6º do art. 28 do RPAF.

O Auditor Fiscal José Franklin Fontes Reis, designado pela ASTEC para cumprir a diligência, informa que, de acordo com os extratos da conta mantida pelo autuado junto ao Banco do Brasil, os saldos diários apresentados no período considerado (janeiro e fevereiro de 1998) são todos positivos. Quanto à conta do Unibanco, os saldos diários são todos negativos, oscilando em torno de R\$ 9.000,00. Observa que em geral os lançamentos registrados nas referidas contas se originam de compensação e pagamento de cheques, créditos eletrônicos, transferências de créditos e depósitos, sendo que tais registros, em sua quase totalidade, são consentâneos com as operações mercantis desenvolvidas pela empresa. Comenta que a empresa efetuou pagamentos e recebeu recursos não considerados pela fiscalização, pois o autuante não teve acesso a tais elementos. Conclui dizendo que, analisados os extratos bancários e a cédula de crédito comercial apresentados pela defesa, esses elementos em nada comprometem os saldos credores de Caixa apurados pelo fisco. Quanto à cédula de crédito comercial anexada pela defesa, trata-se de financiamento feito pelo Banco do Brasil a outra empresa. Informa, por fim, quanto ao exame do livro de ocorrências, que foi atendida a exigência do § 6º do art. 28 do RPAF.

Foi mandado dar ciência do parecer da ASTEC ao contribuinte e ao fiscal autuante.

VOTO

A primeira preliminar levantada pela defesa diz respeito à inexistência de Termo de Início de Fiscalização. O § 4º do art. 28 do RPAF prevê que os termos lavrados pela fiscalização devem ser transcritos no livro próprio do estabelecimento. O § 6º prevê que, em substituição à transcrição dos aludidos termos no livro fiscal, pode ser feita a sua afixação (colagem) no livro de ocorrências. Na diligência determinada por esta Junta (fl. 311), foi solicitado que fiscal estranho ao feito verificasse se essa formalidade foi atendida. A resposta foi que sim (fl. 313). Com base nessa informação, considero superada a preliminar em apreço.

A segunda preliminar toma por fundamento o fato de, anteriormente ao presente Auto de Infração, o contribuinte ter sido multado por falta de apresentação da máquina registradora em questão. Evidentemente, no presente Auto de Infração não poderia o contribuinte voltar a ser multado por não apresentar a aludida máquina. Porém, no procedimento anterior, foi apurado apenas o descumprimento de uma obrigação acessória. Agora, o que se apura é se há, ou não, falta de recolhimento do imposto, obrigação dita principal. Não está sendo o contribuinte apenado outra vez pela falta de apresentação da aludida máquina. Tal fato constitui, aqui, apenas um pressuposto ou motivo para a aplicação do arbitramento da base de cálculo.

Rejeito, por isso, as preliminares levantadas. Passo ao exame do mérito.

O 1º item do procedimento cuida da exigência de ICMS calculado através de arbitramento da base de cálculo.

Em princípio, a base de cálculo do ICMS deve ser o valor da operação. O arbitramento, como o próprio nome denuncia, constitui um método extremo, que só deve ser aplicado quando o contribuinte incorre na prática de sonegação, não sendo possível apurar o tributo devido através dos rotineiros normais de auditoria.

Para fazer-se o arbitramento, há, portanto, dois requisitos a serem observados: *(a)* que o contribuinte haja incorrido na prática de sonegação; *(b)* que não seja possível, através dos roteiros normais de auditoria, determinar-se a base de cálculo real do tributo. No regulamento de 1989, esses dois requisitos estão conectados pela conjunção alternativa “ou” (no regulamento de 1997, estão ligados pela conjunção aditiva “e”). A conjunção alternativa “ou” indica que, para o arbitramento, basta fazer-se presente um daqueles requisitos (atualmente, em virtude da conjunção aditiva “e”, exige-se a presença de ambos os requisitos).

Existem normas de conteúdo *material* e *formal* para o arbitramento. O agente do fisco deve atender às prescrições legais, sob pena de nulidade ou de improcedência do procedimento. Para que esse procedimento se conforme à legislação estadual, é preciso que o agente fiscal esteja atento aos seguintes aspectos:

1. Somente é admissível o arbitramento se, comprovadamente, se verificarem determinados *presupostos*, enumerados na legislação.
2. A realização do arbitramento só pode ser feita através dos *métodos* ou *critérios* descritos na legislação.
3. Efetuado o arbitramento, impõe-se a avaliação do *resultado*.

Por conseguinte, a legislação estabelece *quando* é admissível o arbitramento, ao especificar os pressupostos que o justificam, prevê *como* deve ser feito o arbitramento, ao estabelecer os critérios ou métodos a serem adotados pelo fisco na realização do arbitramento, e estabelece afinal *o que* deve ser cobrado.

Noutras palavras, em casos de arbitramento, deve-se atentar para três aspectos: *motivo* do arbitramento, *método* adotado no arbitramento e *resultado* do arbitramento. Se, examinando-se os requisitos que autorizam o arbitramento, se conclui não haver motivos jurídicos para a aplicação dessa medida, ou se, havendo motivo, o método adotado não é condizente com aqueles enumerados pela legislação, o procedimento é *nulo*. Por outro lado, sendo legalmente admissível o arbitramento e se este é feito de acordo com a lei, mas se chegando à conclusão de que, por alguma razão, o tributo não é devido, a autuação é *improcedente*.

No presente caso, o imposto foi calculado a partir do arbitramento da base de cálculo. Em face dos motivos apontados pelo autuante, justifica-se o arbitramento. Se nos exercícios considerados foi utilizada uma máquina registradora, e sendo a escrituração efetuada com base nos valores acumulados naquele equipamento, só há um meio de checar a exatidão dos registros, que é o exame físico da máquina.

A questão da conjunção “e”, no “caput” do art. 937 do Regulamento, constitui uma diretriz na qual o legislador *justifica* as razões que o levaram a eleger as situações contempladas em seus incisos como fatos que autorizam o arbitramento. Se não houvesse os incisos, o intérprete teria, diante de cada caso, de analisar se estariam presentes os dois requisitos para o arbitramento, quais sejam, a prática de sonegação e a impossibilidade de determinação da base de cálculo através dos roteiros normais de auditoria. Entretanto, após explicitado o critério seguido na formulação da norma regulamentar, o próprio legislador se incumbiu de listar as situações em que se admite o arbitramento, poupando assim o intérprete dessa tarefa. O intérprete não precisa examinar, em cada caso, se houve sonegação e se a base de cálculo não poderia ser apurada por outros métodos que não o arbitramento. O que ele precisa é apenas verificar se o fato concreto se subsume a alguma das hipóteses relacionadas pelo legislador nos incisos do art. 937. Se há essa subsunção, resta ainda verificar dois aspectos, de que se ocupam o parágrafo único do art. 937 e o art. 938 do Regulamento.

Quanto ao primeiro aspecto, de acordo com o parágrafo único do art. 937, as ações ou omissões descritas nos incisos I, III, V e VI só autorizam o arbitramento se a escrituração do contribuinte se mostrar insuficiente para determinar o valor das entradas, das saídas e dos estoques das mercadorias. No caso em exame, o contribuinte não apresentou a máquina registradora, e também não apresentou as fitas-detalhe e os cupons de redução “Z”. Em face disso, não são confiáveis os valores das saídas e dos estoques da empresa. A escrituração somente faz provas a favor da empresa quando respaldada em documentos. Onde estão os documentos?

O segundo aspecto a que fiz alusão diz respeito ao método seguido pela fiscalização ao efetuar o arbitramento. Arbitramento não é arbitrariedade. O fiscal não age como quer. O procedimento deve ser adotado nos estritos termos da legislação. Os métodos admissíveis para arbitramento estão indicados no art. 938 do Regulamento. Pelos demonstrativos anexos aos autos, está patente que o autuante seguiu a norma do inciso I do art. 938. Foi aplicada a MVA de 60% (comércio varejista de calçados). Os dados numéricos não foram contestados pela defesa.

Considero juridicamente correta a apuração do imposto na forma do item 1º do procedimento.

O 2º item diz respeito a omissões de saídas que segundo o fisco estariam caracterizadas por haver saldos credores de Caixa na escrita contábil da empresa.

As ponderações da defesa são perfeitas, em tese. Falta apenas a prova do que foi alegado.

A defesa alega que a empresa teria lançado mão de recursos postos à sua disposição por entidades financeiras mediante contratos de “limite de crédito” e “empréstimos”, pagando inclusive IOC sobre os saldos devedores. Se ficasse provado, nos autos, que a empresa tivesse efetuado pagamentos com recursos dessa natureza, sem dúvida as quantias correspondentes teriam de ser adicionadas às receitas decorrentes de vendas, o que implicaria redução ou anulação do débito levantado pelo fisco. Mas isso foi apenas alegado, mas não provado.

Por questão de apego à estrita legalidade, buscando a verdade material, propus a realização de diligência, e esta Junta acolheu a proposição, determinando que a ASTEC examinasse os extratos bancários, a cédula de crédito comercial e demais elementos concernentes ao 2º item do Auto de Infração, de modo a se esclarecerem os pontos questionados pela defesa acerca da auditoria das disponibilidades financeiras do contribuinte. Conclusões da ASTEC: *a*) de acordo com os extratos da conta mantida pelo autuado junto ao Banco do Brasil, os saldos diários apresentados no período considerado (janeiro e fevereiro de 1998) são todos positivos; *b*) relativamente à conta do Unibanco, os saldos diários são todos negativos; *c*) em geral os lançamentos registrados nas referidas contas originam-se de compensação e pagamento de cheques, créditos eletrônicos, transferências de créditos e depósitos, sendo que tais registros, em sua quase totalidade, são consentâneos com as operações mercantis desenvolvidas pelo contribuinte; *d*) a empresa efetuou pagamentos e recebeu recursos não considerados pela fiscalização, pois o autuante não teve acesso a tais elementos; *e*) os extratos bancários e a cédula de crédito comercial apresentados pela defesa em nada comprometem os saldos credores de Caixa apurados pelo fisco; *f*) a cédula de crédito comercial anexada pela defesa diz respeito a financiamento feito junto ao Banco do Brasil por outra empresa.

Foi mandado dar ciência do parecer da ASTEC ao contribuinte e ao fiscal autuante. Nem aquele nem este se manifestaram.

Mantendo o débito de que cuida o 2º item do procedimento. Em face da existência de saldos credores de Caixa, a legislação autoriza a presunção de que o contribuinte efetuou pagamentos com receitas não contabilizadas, resultantes de vendas de mercadorias igualmente não contabilizadas e por conseguinte sem o pagamento do imposto.

Observo, por fim, que o contribuinte requer que toda intimação seja feita para o endereço indicado no instrumento de procuração anexo à defesa. Embora, em princípio, a intimação possa ser feita ao próprio contribuinte, nos termos do art. 108 do RPAF/99, não custa nada atender ao pleito do autuado, embora o não atendimento não seja causa para nulidade da intimação, se feita nos estritos termos legais.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281401.0006/01-1**, lavrado contra **CAS-TRO COURO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado 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 nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes.

Sala das Sessões do CONSEF, 6 de fevereiro de 2002.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS – JULGADORA