

A.I. N.º - 147794.0003/01-4
AUTUADO - CRIS & CO CONFECÇÕES LTDA.
AUTUANTE - GISLENE GUSMÃO LIMA
ORIGEM - INFAC IGUATEMI
INTERNET - 18/12/2002

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N.º 0429-03/02

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DESTAQUE DE IMPOSTO A MAIS NO DOCUMENTO FISCAL. Infração caracterizada. 2. MÁQUINA REGISTRADORA. a) DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES ACUMULADOS NO EQUIPAMENTO E OS LANÇADOS NO REGISTRO DE SAÍDAS. Infração caracterizada. b) ARBITRAMENTO. OMISSÃO DO FATURAMENTO REAL, APURADA MEDIANTE AUDITORIA DE MÁQUINA REGISTRADORA, ATRAVÉS DE LEVANTAMENTO FISCAL. Arbitramento efetuado por método não previsto na legislação. Item nulo. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 29/03/01, exige ICMS no valor de R\$ 17.690,77, imputando ao autuado as seguintes infrações:

1. “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior no(s) documento(s) fiscal(is). Em Dezembro 1997, creditou-se a maior, no valor de R\$ 137,60, referente ao imposto destacado na Nota Fiscal nº 4788 emitida por Cris & Co Confecções, Insc. Est.: 23.148.769-NO. Em Janeiro/97, ao transportar o Saldo Credor do Período Anterior, creditou-se em valor superior ao existente de R\$ 566,18, conforme comprovam xerox dos livros fiscais anexa”;
2. “Omitiu saídas de mercadorias tributáveis face a divergência entre o acumulado no equipamento e o lançado no livro Registro de Saídas”;
3. “Constatada através auditoria em Equipamento Fiscal – ECF, de omitir tributação do faturamento efetuado, com base no que determina o Art. 936, do RICMS, apuramos o real movimento tributável por meio de levantamento fiscal, considerando os dados das operações de Entrada, os Estoques Inicial e Final informado pelo contribuinte (aqui vale ressaltar que tendo em vista o exíguo espaço físico do estabelecimento, não tem como comportar toda mercadoria dita em estoque), no seu Livro registro de Inventário, encontramos o Custo Unitário das mercadorias, ao qual agregamos a MVA do exercício, apurada conforme registros fiscais apresentados, obtendo desta forma o Real Faturamento, que comparado com o oferecido à tributação fornece uma diferença de faturamento a tributar, no exercício de 1997, no valor de R\$7.589,56; No exercício de 1998, no valor de R\$22.304,42 e no Exercício de 1999, no valor de R\$49.768,64”.

O autuado apresenta impugnação (fls. 95 a 102), dizendo em relação à infração 1, que discorda do valor apurado pela autuante, visto que os respectivos valores de saídas já foram apurados por fiscalização anterior. Alega que a exigência fez parte de arbitramento efetuado naquela ocasião, entendendo que o procedimento alcança todas as saídas possíveis do período.

No tocante à segunda infração, o autuado reconhece o cometimento da mesma, concordando em recolher as quantias levantadas.

Relativamente à 3^a infração, reclama que o fisco efetuou o arbitramento da base de cálculo do tributo sem motivação para tal procedimento. Afirma que possui escrituração normal, estando com os lançamentos em dia, e que a conta mercadorias não apresenta distorção. Menciona decisões deste Conselho que, em casos semelhantes, teriam considerado haver inobservância do devido processo legal. Indica nesse sentido os Acórdãos CJF 0418/01 e 0057/01 e os Acórdãos JJF 0325/01 e 2721/00. Dá ênfase ao Acórdão JJF 2721/00. Argumenta que, nos termos do art. 142 do CTN, o lançamento tributário exige a ocorrência do fato gerador, tendo de haver uma base de cálculo para a certeza da constituição do crédito. Aduz que no caso presente a imposição fiscal é imprópria, pois foi decorrente de arbitramento da base de cálculo. Considera que a fiscalização não observou o princípio da estrita legalidade.

A autuante, em informação fiscal (fl. 116), em relação à infração 1, diz que de posse dos arquivos constantes da SEFAZ, verifica inexistir recolhimentos efetuados no exercício de 1995 e 1996. Aduz que o valor do imposto exigido através de arbitramento efetuado em agosto/97 é inferior ao que seria apurado com base nas informações econômico fiscais constantes da GIA/96. Entende que se não houve recolhimento de imposto normal e se todos os créditos foram considerados no arbitramento, não tem como existir em janeiro/97 saldo credor de período anterior, ou seja, remanescente de dezembro/96. Expõe que a impugnação do contribuinte serviu para sanar um equívoco cometido na ação fiscal, ao ter considerado na Auditoria da Conta Corrente, saldo credor do período anterior. Apresenta novo demonstrativo (fl. 120) onde apura novos valores de ICMS devido mensalmente.

No que diz respeito à infração 3, comenta que não é possível ater-se a sistemas arcaicos de fiscalização. A seu ver, a globalização e a informatização não mais permitem tal procedimento. Considera que os contribuintes, por menor que seja sua capacidade, mantêm rígidos controles de estoque, mais eficientes que os adotados pela Secretaria da Fazenda. Informa que esta empresa paga quantias irrisórias de imposto. Diz que não fez arbitramento, mas sim, um levantamento fiscal. Explica como apurou a base de cálculo, concluindo que calculou o custo das mercadorias e adicionou o lucro verificado na conta de mercadorias, encontrando assim o preço de venda.

O autuado, em nova manifestação (fls. 129 a 132), em relação à infração 1, concorda com parte do valor exigido nesse item (R\$137,60), relativo ao crédito utilizado a maior. Quanto ao valor de R\$566,18, ratifica sua impugnação inicial de que já foi objeto de fiscalização anterior. No que diz respeito ao novo demonstrativo anexado pela autuante, entende que não deve prevalecer por se referir à matéria tratada em um outro processo. No tocante à infração 3, reafirma seu entendimento de que trata-se de um arbitramento sem motivação para o uso desse procedimento.

Esta JJF deliberou que o presente processo fosse convertido em diligência à Infaz de Origem, a fim de que o autuante pudesse atender as seguintes solicitações:

1 – Intimar o autuado para apresentar cópia do A.I. lavrado, relativo ao arbitramento efetuado no exercício de 1996, com a prova de quitação do lançamento;

2 – Esclarecer o motivo de ter alterado os totais dos valores contábeis, de base de cálculo, do imposto debitado e consequentemente dos saldos credores dos meses de setembro e dezembro do exercício de 1996, no livro RAICMS do contribuinte (fls. 11 a 13);

3 – Refazer o demonstrativo à fl. 09, considerando o A.I. acima mencionado, caso existente.

A autuante se manifestou à fl. 138, dizendo estar anexando cópia do A.I. solicitado. Quanto à prova de quitação do lançamento, junta extrato do SIDAT, à fl. 141. Expõe que os totais dos valores constantes no livro RAICMS referente ao exercício de 1996 foram alterados pelo contribuinte e/ou seu representante legal. Salienta que tais alterações não modificam a presente ação fiscal, haja vista o arbitramento efetuado no exercício de 1996. Informa que o demonstrativo da fl. 09 encontra-se refeito à fl. 120, e que à fl. 121, é apresentado novo demonstrativo do débito apurado, visto que no arbitramento efetuado no exercício de 1996 foram considerados todos os créditos do período, entendendo que não há como existir em janeiro de 1997, saldo credor do exercício anterior.

O autuado voltou a se manifestar às fls. 146 a 148, fazendo juntada de cópia do A.I. nº 03363008, de 29/08/97 e dizendo ser falsa a afirmativa da autuante de que os valores dos totais de base de cálculo do imposto debitado e consequente saldos credores dos meses de setembro e dezembro de 1996, foram alterados pelo contribuinte ou por seu representante legal. Ratifica, ainda, todos os termos das defesas apresentadas anteriormente. Por fim, anexa aos autos cópias de outras decisões deste Conselho, referentes à mesma matéria tratada na infração 3.

VOTO

No que diz respeito à infração 1, o autuado reconhece o valor exigido de R\$ 137,60, relativo ao imposto destacado a maior na Nota Fiscal nº 4788.

Quanto ao transporte do saldo credor do exercício de 1996 para 1997, em valor superior ao existente, refletido em maio/97 (R\$566,18), da análise dos elementos constitutivos do PAF, observo que o sujeito passivo sofreu autuação anterior (A.I. nº 0336300-8/97 – fls. 139 a 140), já objeto de quitação (fl.141), onde foi efetuado arbitramento no exercício de 1996. Como foram considerados todos os créditos do referido período, não há como existir em janeiro de 1997, saldo credor do exercício anterior para ser transportado. Dessa forma, concordo com o novo demonstrativo refeito pela autuante à fl. 120, onde apurou imposto a recolher nos meses de janeiro a maio/97, através de auditoria da conta corrente do autuado. No entanto, como o referido valor é superior ao exigido no presente PAF, mantendo a exigência original no montante de R\$ 566,18, recomendando nova ação fiscal visando cobrar o valor remanescente (art. 156, do RPAF/99).

Com referencia à infração 2, o próprio autuado reconheceu o cometimento da infração, não havendo dessa forma necessidade de maiores considerações a respeito da mesma.

No que tange à infração 3, inicialmente ressalto que o CONSEF, através de diversas decisões prolatadas em casos semelhantes, vem mantendo o posicionamento de que na situação em exame foi adotado método de arbitramento não previsto no RICMS, inclusive reformando o Acórdão nº 0810/01, emitido por essa JJF.

Dante dessas circunstâncias o entendimento é de que o levantamento dos estoques realizado com base no faturamento declarado da empresa com a agregação de MVA, além de estar em completo desacordo com a legislação vigente, encontra-se sem base fática para prosperar.

Na oportunidade, por assentir com o voto formulado pelo mui digno RELATOR Dr. José Bezerra Lima Irmão, é que, em homenagem à correção técnica de sua formulação, aqui o transcrevo “*ipsis literis*”, incorporando-o ao presente:

“É evidente que houve arbitramento da base de cálculo. Com base nos estoque inicial e final e nas compras de mercadorias, a auditora apurou o seu custo de aquisição, e a este agregou o lucro.

Ao prestar a informação, a auditora inicia sua fala nestes termos: “Não mais podemos ater-nos a sistemas arcaicos de fiscalização. A globalização e a informatização não mais nos permite tal procedimento. [...]”.

Pois bem, a nobre auditora pode até ter razão ao demonstrar o seu encanto diante da globalização, esse fenômeno inevitável que arrasta para a órbita dos países ricos os negócios e interesses econômicos, sociais e culturais de todo o mundo. Ocorre que a tributação é regulada basicamente por normas do Direito público interno. O lançamento tributário é um ato administrativo plenamente vinculado, isto é, deve ser praticado com estrita observância da lei. Nesse terreno não se caminha por atalhos, sob pena de nulidade do procedimento. Os fiscais não podem agir como bem queiram. Por mais bem intencionado que seja o gesto da nobre auditora, e por mais criterioso e correto que possa ser o método por ela concebido neste caso, o procedimento esbarra num óbice jurídico: foi efetuado o arbitramento da base de cálculo sem motivação legal. A auditora justifica-se dizendo que se baseou no art. 936 do RICMS/96. Entretanto, a base de cálculo, salvo disposição diversa, é o valor da operação. No momento em que a auditora desprezou os valores reais das operações praticadas pela empresa e agregou às saídas de todas as mercadorias, indistintamente, o percentual de lucro do exercício, automaticamente se afastou do art. 936, que cuida literalmente do movimento real tributável, e passou a sujeitar-se aos ditames regulamentares atinentes ao arbitramento.

Observo que a auditora efetuou um levantamento quantitativo de estoques de forma sui generis. Em vez de se preocupar com possíveis omissões de entradas ou de saídas, como fazem todos os auditores, ela, tendo levantado as quantidades de saídas de mercadorias e os preços unitários correspondentes, desprezou os preços unitários e estabeleceu novos preços, adicionando uma margem de valor adicionado (MVA) de 27,34% para o exercício de 1998 e de 28,14% para o exercício de 1999.

Esse método de fiscalização é um procedimento inusitado. A rigor, o que a auditora fez não chega a ser sequer arbitramento, pois não segue a orientação dos arts. 937 e 938 do regulamento. Também não encontra apoio no art. 936.

O arbitramento é uma medida prevista em lei, aplicável sempre que o contribuinte incorre na prática de sonegação e não é possível determinar a base de cálculo real pelos meios convencionais de auditoria.

Não é por acaso que o art. 115 do RICMS/97, ao especificar os regimes de apuração do imposto, deixou por último o arbitramento. Trata-se de um método extremo, que só deve ser aplicado quando o contribuinte incorre na prática de sonegação e quando não é possível apurar o tributo devido através dos roteiros 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 apurar-se o tributo devido através dos roteiros normais de auditoria visando à determinação da base de cálculo real. Esses dois requisitos estão conectados pela conjunção aditiva “e”. Essa conjunção requer a presença de ambos os requisitos para que se proceda ao arbitramento.

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 da ação fiscal. Para que o 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 pressupostos, 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, o procedimento é improcedente.

No presente caso, o imposto foi calculado a partir do arbitramento da base de cálculo. Não foram, porém, informados os motivos jurídicos do arbitramento (RICMS/97, art. 937). Além disso, o método adotado não é condizente com a legislação (art. 938).

Um dos princípios norteadores do processo administrativo fiscal é o do devido processo legal. É nulo o procedimento administrativo que for praticado com preterição ou em desacordo com preceito legal. Tendo o arbitramento da base de cálculo sido feito sem atender aos pressupostos para a sua aplicação, impõe-se a nulidade do 2º tópico desta autuação, com base no art. 18, IV, “a”, do RPAF/99.

A repartição examinará se existem elementos que justifiquem a renovação da ação fiscal. É evidente que se antes da intimação para início de novo procedimento o contribuinte sanar alguma irregularidade porventura existente, inclusive mediante o instituto da denúncia espontânea, exime-se de sanções.”

Obtempero que inexiste qualquer dúvida sobre a correção do entendimento acima transcrito, manifesto meu posicionamento posto no que consta.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, ficando o débito a ser exigido reduzido para R\$ 4.148,13 (R\$ 703,78 – infração 1, R\$ 3.444,35 – infração 2).

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 147794.0003/01-4, lavrado contra **CRIS & CO CONFECÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$4.148,13, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 70% sobre R\$3.444,35 e 60% sobre R\$703,78, previstas no art. 42, III e VII, “a”, respectivamente, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de dezembro de 2002.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA