

PROCESSO - A.I. Nº 207185.0037/01-8  
RECORRENTE - COMERCIAL DE PEÇAS PARA VEÍCULOS GILKAR LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2º JJF nº 0034-02/02  
ORIGEM - INFRAZ ITABUNA  
INTERNET - 03.06.03

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0278-11/03

**EMENTA:** ICMS. 1. EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL (ECF). DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES ACUMULADOS NO EQUIPAMENTO E OS LANÇADOS NO REGISTRO DE SAÍDAS. Modificada a Decisão. Ficou comprovado que os lançamentos efetuados no livro Registro de Saídas estão corretos, não havendo diferença de imposto a ser exigido do contribuinte. 2. ARBITRAMENTO. LANÇAMENTO FICTÍCIO OU INEXATO NA ESCRITA FISCAL-CONTÁBIL. Modificada a Decisão. Não comprovada a impossibilidade de apuração do montante real da base de cálculo através da aplicação dos roteiros normais de fiscalização, inexiste motivo para a adoção do arbitramento da base de cálculo do imposto, ensejando a nulidade do lançamento. 3. ENTRADA DE MERCADORIA. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. Corrigidos os erros do levantamento mediante revisão efetuada pelo autuante. 4. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. FALTA DE APRESENTAÇÃO. MULTA. Modificada a Decisão. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% sobre o valor das operações realizadas no exercício. Tal penalidade foi introduzida no art. 42, da Lei nº 7.014/96 (inciso XIII-A) pela Lei nº 7.667, de 14/06/00, tendo efeitos a partir de 15/06/00. Assim, o valor a ser exigido corresponde a 1% do valor das entradas e saídas ocorridas entre 15-06 e 31-12-2000. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado ao Acórdão nº 0034-02/02, da 2ª JJF, que, por Decisão unânime de seus membros, julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em decorrência das seguintes irregularidades:

1. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, em face da divergência entre o valor acumulado no equipamento (ECF) e o lançado no Registro de Saídas.

2. Falta de recolhimento do ICMS apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude de lançamento fictício ou inexato nas escritas fiscal e contábil, exercício de 2000.
3. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de entradas de mercadorias não contabilizadas. Falta de registro nas escritas fiscal e contábil de diversas notas fiscais, nos exercícios de 1999 e 2000.
4. Falta de apresentação dos arquivos magnéticos, sendo aplicada a multa de 1% sobre o valor das operações realizadas no exercício de 2000.

Consta no relatório da Decisão recorrida que, segundo a informação fiscal do autuante, a motivação para a adoção do regime de apuração do imposto através do arbitramento da base de cálculo se deu porque: *“o arbitramento foi aplicado porque o contribuinte deixou de exhibir à fiscalização, documentos e registros específicos necessários à real comprovação de suas operações no exercício de 2000. Foram constatadas também, divergências entre os totais de saídas apuradas em ECF. Disse que a utilização eventual de NFVC seria admitida somente nos casos de comprovação pelo contribuinte de impedimento técnico de uso do ECF. Entende que o uso indiscriminado e paralelo de NFVC, já configura irregularidade operacional comprovada e reconhecida pelo autuado. Informou também que o autuado não exibiu à fiscalização as leituras da memória fiscal. Contesta o fato de uma empresa ter suas despesas relativas a aluguel, energia elétrica, telefone, etc. custeadas aleatoriamente por um sócio. Contesta o demonstrativo apresentado na defesa do autuado, argumentando que foram excluídas as operações com mercadorias isentas e outras, apresenta demonstrativo referente ao CMV e confirma a ocorrência de prejuízo na conta mercadorias do exercício de 2000.”*

Em relação à infração 1, o recorrente alegou que a suposta divergência entre o valor acumulado no equipamento (ECF) e o lançado no livro Registro de Saídas se deve a cancelamentos e descontos concedidos em vendas realizadas através de ECF, e que estas operações estariam previstas e amparadas nos art. 807, 809, 810 e 812 do RICMS/97, e o art. 802 disciplina como devem ser escriturados os cupons em que ocorreram tais operações, afirmando que agiu estritamente dentro destes dispositivos legais.

Quanto ao arbitramento da base de cálculo (item 2), argüiu que os seus livros fiscais estão devidamente escriturados, de acordo com a legislação em vigor, e foram examinados pelo autuante, permitindo inclusive a efetivação dos levantamentos relativos à cobrança do imposto no Auto de Infração da forma que entendeu conveniente, em nada impossibilitando a verificação do registro das operações comerciais da empresa, e que a motivação dada para a adoção do arbitramento não encontra respaldo em qualquer dos incisos do artigo 937 do RICMS/Ba, e requereu diligência ou perícia para que fossem respondidos 5 (cinco) quesitos que formulou.

No que concerne à infração 3, aduziu que a 2<sup>a</sup> JJF excluiu diversos valores de notas fiscais relacionadas pelo autuante como não escrituradas, mas que comprovou na sua defesa a efetivação dos respectivos registros na sua escrita fiscal, porém deixou de excluir os documentos fiscais cujas 2<sup>a</sup> vias não estariam apensadas ao Auto de Infração, o que impediria a imputação de sua responsabilidade pela autoria das referidas compras. Pediu que estas, também, fossem retiradas do lançamento fiscal.

Com referência à infração 4, disse que, apesar dos arquivos magnéticos terem sido apresentados ao preposto fiscal, sua alegação foi de que estes não estavam no padrão previsto nos Convênios ICMS n<sup>os</sup> 57/95, 75/96 e 66/98, mas que se estes arquivos não atenderam aos anseios do preposto do Fisco, não foi por má intenção ou simples propósito do contribuinte, fugindo ao alcance da sua vontade.

Reclamou, também, que foram incluídas parcelas indevidas na base de cálculo da multa aplicada, posto que estes valores não passaram pelos registros do ECF, como o valor total das entradas do exercício, devolução de entradas, vendas efetuadas mediante a emissão de nota fiscal de venda a consumidor e notas fiscais modelo 1.

Inferiu ainda que, não obstante a existência dos Convênios mencionados e do art. 686 do RICMS/BA, a normatização do uso de Sistema Eletrônico de Processamento de Dados, inclusive com relação ao ECF, só veio a ser consolidada com a edição da Portaria n.º 253, de 19/06/2000, e suas alterações, que no seu art. 1º determinou a renovação de todos os pedidos para uso do Sistema, e no art. 3º, fixou o prazo de 30-09-2000, para entrega do arquivo magnético contendo os dados referentes ao mês de junho/2000, para o deferimento de tal renovação, e, em sendo assim, a penalidade de 1% só poderia ser aplicada sobre o valor das operações realizadas de 1º-09-2000 a 31-12-2000.

Apontou como alternativa para a multa aplicada a penalidade fixa de R\$240,00, pela falta de exibição de arquivo magnético, no prazo de 48 (quarenta e oito) horas, prevista na alínea “a”, do inciso XX, do art. 42, da Lei n.º 7.014/96.

Concluiu, requerendo a declaração da improcedência do Auto de Infração e que a multa referente à infração 4 fosse reduzida ou cancelada, conforme previsão contida no § 7º, do mesmo artigo 42, caso não se conclua pela sua improcedência.

A representante da PROFAZ requereu, e foi deferida pela 2ª CJF, a realização de diligência por preposto da ASTEC, para que fosse atendido o seguinte:

1. *In loco*, verifique nos documentos do autuado se procede ou não a sua argumentação referente à infração 1;
2. elabore novo demonstrativo referente à infração 4, considerando a multa de 1% sobre o total de saídas da mercadorias a partir de 15.06.2000, data em que passou a viger o art. 42, XIII-A, “g”, da Lei n.º 7.014/96.

A diligente da ASTEC exarou o Parecer nº 0209/2002 (fls. 288 e 289), apontando a seguinte conclusão:

1. *“O autuante deixou de considerar nas saídas os valores redutores referente aos descontos e cancelamentos de cupons fiscais constantes nos cupons fiscais de redução ‘Z’ e Fita Detalhe. Ficou comprovado que os registros efetuados no livro Registro de Saídas estão corretos, não havendo diferença de imposto a ser exigido do contribuinte.”*
2. *“Aplicando-se 1% sobre o total das Saídas (R\$597.726,86), a partir de 15/06/2000 a 31/12/2000, a multa passa de R\$20.709,45 para R\$5.977,26.”*

O autuante, cientificado do resultado da diligência, apresentou nova informação fiscal e contestou o entendimento da diligente quanto ao item 1, pois os cancelamentos dos cupons não se deram em conformidade com a legislação pertinente, e, em relação ao item 4, discordou do critério adotado que exclui da base de cálculo da multa de 1% o valor das entradas do período considerado, porque contraria as disposições do art. 915, XIII-A, “g”, do RICMS/97.

O recorrente, intimado do resultado da mesma diligência para se pronunciar, querendo, silenciou.

A representante da PROFAZ, em novo pronunciamento, opinou pelo Provimento Parcial do Recurso voluntário, para que fosse excluída da exação fiscal a infração 1 e reduzida a multa

exigida relativa à infração 4, acatando o Parecer da ASTEC, e, quanto às infrações 2 e 3, disse que estas estão perfeitamente caracterizadas na legislação estadual e comprovados nos autos o arbitramento efetuado e a omissão de saídas de mercadorias tributáveis.

Como relator do PAF solicitei, e foi deferida pela 2<sup>a</sup> CJF, a realização de nova diligência por preposto da ASTEC, nos seguintes termos:

*“Em que pese o excelente trabalho desenvolvido pela diligente desta Assessoria Técnica, o que aliás é praxe, percebemos que esta 2<sup>a</sup> CJF laborou em equívoco ao deferir o pedido de diligência da douta Representante da PROFAZ, quando solicitou que, em relação à infração 4, fosse elaborado demonstrativo da multa de 1% sobre o total das saídas das mercadorias a partir de 15-06-2000.*

*Ocorre que este é um tema em que a posição deste Colegiado não está consolidada.*

*Portanto, esta 2<sup>a</sup> CJF, com o pedido de desculpas necessário, deliberou que o PAF fosse, novamente, remetido em diligência a este órgão, para que fiscal estranho ao feito, elabore outro demonstrativo, do item 4, na forma solicitada, incluindo, desta feita, também, as operações de entrada, a partir da data já mencionada.”*

A diligente da ASTEC informou que, após a aplicação da multa de 1% sobre o total das entradas e saídas (R\$1.120.509,79), a partir de 15/06/2000 até 31/12/2000, o montante apurado passa para R\$11.205,10.

Os autuante e recorrente, cientificados desta nova informação, silenciaram.

A representante da PROFAZ, então, disse que, diante do Parecer da ASTEC, entende que merece acolhida a argumentação do recorrente quanto à infração 1, ensejando a modificação da Decisão de primeira instância, pois a Auditora Fiscal revisora concluiu restar comprovado que os lançamentos efetivados nos livros Registro de Saídas de Mercadorias estão corretos, não havendo diferença de imposto a ser exigida do contribuinte.

No tocante ao item 2, que se reporta ao arbitramento da base de cálculo, opinou pela nulidade do mesmo, haja vista a inexistência de elementos necessários e indispensáveis que justifiquem a adoção da medida extrema, ao constatar que o autuado apresentou à fiscalização livros e documentos fiscais e contábeis suficientes para a realização de outros roteiros de auditoria disponíveis para a homologação do exercício, salientando, ainda, a recente publicação por este Conselho de Fazenda de Súmula, que versa sobre o inaplicabilidade do arbitramento em hipóteses similares.

Em relação ao item 3, afirmou que não foram apresentadas pelo recorrente, razões jurídicas capazes de modificar o julgamento recorrido, estando perfeitamente caracterizada e comprovada a omissão de saídas de mercadorias tributadas.

Com referência ao quarto item, diante do mencionado Parecer da ASTEC às fls. 343 e 344, acolheu o Recurso Voluntário interposto, com a consequente redução do valor da multa aplicada.

Opinou, portanto, pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário.

## VOTO

Inicialmente, indefiro o requerimento do recorrente para que fosse realizada diligência ou perícia, com o fim de ver respondidos 5 (cinco) quesitos que formulou, relacionados à infração 2

que trata da apuração do imposto mediante arbitramento da base de cálculo, porque os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação da minha convicção e a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos (art. 147, I, “a”, e II, “a”, do RPAF vigente).

A primeira infração se reporta à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, em face da divergência entre o valor acumulado no equipamento (ECF) e o lançado no Registro de Saídas.

A alegação do recorrente é que a suposta divergência entre o valor acumulado no equipamento (ECF) e o lançado no livro Registro de Saídas se deve a cancelamentos e descontos concedidos em vendas realizadas através de ECF, sendo que esta foi confirmada pela diligente da ASTEC, conforme seu Parecer de n.º 0209/2002, onde concluiu que ficou comprovado que os lançamentos efetuados no livro Registro de Saídas estão corretos, não havendo diferença de imposto a ser exigido do contribuinte.

O reclame do autuante, quanto a este item, é que os cancelamentos dos cupons não se deram em conformidade com a legislação pertinente.

Ocorre que a acusação se reporta à divergência de lançamento e não a cancelamento irregular de cupom fiscal, o que até poderia resultar em exigência de imposto, mas não é possível a alteração do fulcro da autuação, nesta fase processual, porque implicaria, inclusive, em cerceamento à defesa do contribuinte.

Em conformidade com o pensamento da representante da PROFAZ, concluo que este item é insubsistente.

O segundo item trata da exigência de imposto apurado através do arbitramento da base de cálculo.

Argüiu o recorrente que os seus livros fiscais estão devidamente escriturados, de acordo com a legislação em vigor, e foram examinados pelo autuante, permitindo inclusive a efetivação dos levantamentos relativos à cobrança do imposto no Auto de Infração da forma que entendeu conveniente, em nada impossibilitando a verificação do registro das operações comerciais da empresa, e que a motivação dada para a adoção do arbitramento não encontra respaldo em qualquer dos incisos do artigo 937 do RICMS/BA.

No entanto, não foram atacados os cálculos do arbitramento realizados pelo autuante, o que implica no reconhecimento dos mesmos como legítimos pelo recorrente.

O tema em apreço – arbitramento da base de cálculo – já foi objeto de reiteradas decisões deste Colegiado, tendo sido, inclusive, editada a Súmula nº 05, que tive a honra de relatar, que contém o seguinte mandamento:

**“CÂMARA SUPERIOR**  
**SÚMULA CONSEF Nº 05**

*ICMS. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. ARBITRAMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO MONTANTE REAL DA BASE DE CÁLCULO. Não comprovada a impossibilidade de apuração do montante real da base de cálculo através da aplicação dos roteiros normais de fiscalização, inexiste motivo para a adoção do arbitramento da base de cálculo do imposto, ensejando a nulidade do lançamento.”*

Resta, então, neste diapasão, apreciar a motivação para a adoção do arbitramento.

PO autuante justificou a adoção deste regime de apuração do imposto em razão de 9 (nove) ocorrências, identificadas no seu Anexo II nos itens “a” a “i” (fls. 17 e 18). Trago resumidamente, agora, aqueles que considero relevantes:

- a) o contribuinte não apresentou os livros da escrita contábil Diário e Razão, nem o balanço contábil e a declaração do IRPJ, relativos ao exercício autuado (2000);
- b) não apresentou as leituras da Memória Fiscal de seu ECF emitidas ao final de cada período de apuração, e como agravante entregou à fiscalização as bobinas de Fitas Detalhe que se encontravam rompidas, contrariando a legislação;
- c) repetindo o que já fora detectado no exercício de 1999, foi constatado, através do confronto de valores registrados nas Totalizações Diárias da Memória Fiscal (anexou documentos), divergências entre os totais apurados e os totais registrados na escrita fiscal;
- d) [...]
- e) [...]
- f) é impraticável realizar um levantamento quantitativo de estoques, que permitisse dimensionar exatamente os itens cujas saídas foram omitidas, pois o estoque contém mais de 1.500 itens, e a empresa adota discriminações diversas dos itens, na codificação do ECF, na descrição constante das notas fiscais de venda a consumidor e modelo 1 e dos inventários, que não coincide corretamente, com a descrição constante nas notas fiscais de aquisição;
- g) [...]
- h) [...]
- i) [...]

A falta de apresentação, por si só, dos livros Diário e Razão, do balanço contábil e a da declaração do IRPJ, não impede a adoção de outros roteiros de auditoria, desde que fossem apresentados os livros e documentos fiscais, o que se infere que tenha ocorrido, através do confronto entre as intimações datadas de 12-07-2001 (fl. 8) e 27-07-2001 (fl. 9), pois não foram solicitados na segunda, e dos próprios elementos dos autos.

Também, a falta de apresentação das leituras da Memória Fiscal do ECF, emitidas ao final de cada período de apuração, não se tornou em impedimento definitivo da apuração do imposto, posto que o próprio autuante atesta que constatou, através do confronto de valores registrados nas Totalizações Diárias da Memória Fiscal, divergências entre os totais apurados e os totais registrados na escrita fiscal.

O fato de as bobinas de Fitas Detalhe estarem rompidas, efetivamente, contraria a legislação, mas somente autorizaria a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, jamais a adoção do arbitramento, pois foram entregues à fiscalização, rompidas é verdade, mas entregues.

Por fim, e esta, entendo, seria o principal alicerce para o arbitramento, foi alegada a impraticabilidade da realização de um levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias.

Com o devido respeito, não posso acatar tal argumento, porque o estoque conter mais de 1.500 itens dá mais trabalho para o manuseio dos livros e documentos fiscais, mas não implica em impossibilidade da realização do levantamento quantitativo, e a questão da adoção de discriminações diversas dos itens, na codificação do ECF, na descrição constante das notas fiscais de venda a consumidor e modelo 1 e dos inventários, que não coincide corretamente, com a

descrição constante nas notas fiscais de aquisição, pode ser resolvida com os devidos esclarecimentos, que o contribuinte é obrigado a prestar, se regularmente intimado.

Só que o recorrente não foi intimado para tal.

Portanto, concluo que não ficou comprovada a impossibilidade de apuração do montante real da base de cálculo através da aplicação dos roteiros normais de fiscalização, inexistindo motivo para a adoção do arbitramento da base de cálculo do imposto, o que enseja a nulidade do lançamento, consoante as decisões reiteradas deste CONSEF que constituíram os precedentes jurisprudenciais para a proposição da Súmula citada.

A infração 3 trata da omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não contabilizadas, e fora julgada procedente em parte após a exclusão de notas fiscais que se encontravam registradas.

O recorrente argumentou que na Decisão recorrida não foram excluídos os documentos fiscais cujas 2ª vias não estariam apensadas ao Auto de Infração, o que impediria a imputação de sua responsabilidade pela autoria das referidas compras, e pediu que estas, também, fossem retiradas do lançamento fiscal.

Engana-se o recorrente, pois estas notas fiscais foram trazidas aos autos pelo autuante, na sua informação fiscal, conforme fl. 214 e seguintes, tendo a INFRAZ de origem concedido novo prazo de 30 (trinta) para apresentação de defesa (fls. 228 e 229), preservando o seu direito à ampla defesa e ao contraditório.

Correta a Decisão da 1ª Instância.

A quarta infração se refere a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória de 1% sobre o valor das operações realizadas no exercício de 2000, pela falta de apresentação dos arquivos magnéticos.

O art. 708-A, do RICMS/97, determina que os contribuintes do ICMS autorizados ao uso de Sistema Eletrônico de Processamento de Dados para Emissão de Documentos Fiscais e/ou Escrituração de Livros Fiscais (SEPD), como ocorre no caso presente deverão entregar o arquivo magnético com registro fiscal dos documentos emitidos por qualquer meio, contendo a totalidade das operações de entrada e de saída e das aquisições e prestações efetuadas, sendo que o art. 708-B, do mesmo Regulamento, prevê que esta entrega, quando intimado, se dará no prazo de 5 dias úteis contados da data do recebimento da intimação.

O recorrente não atendeu à intimação que lhe fora dirigida, e por esta razão foi penalizado com a multa prevista no art. 42, XIII-A, "g", da Lei n.º 7.014/96, a saber, 1% (um por cento) do valor das operações de entradas e saídas de mercadorias, bem como das prestações de serviços tomadas e realizadas, ocorridas em cada período, pelo não fornecimento, nos prazos previstos na legislação, de arquivo magnético com as informações das operações realizadas.

A sua alegação de que foram incluídas parcelas indevidas na base de cálculo da multa aplicada, posto que estes valores não passaram pelos registros do ECF, como o valor total das entradas do exercício, devolução de entradas, vendas efetuadas mediante a emissão de nota fiscal de venda a consumidor e notas fiscais modelo 1, não prospera, pois, da exegese do dispositivo de multa mencionado, depreende-se que a sua base de cálculo é o valor das operações de entrada e saída – todas – independente se foram registradas ou não no ECF.

No entanto, tal penalidade foi introduzida no art. 42, da Lei n.º 7.014/96 (inciso XIII-A) pela Lei nº 7.667, de 14/06/00, tendo efeitos a partir de 15/06/00.

Assim, o valor a ser exigido corresponde a 1% do valor das entradas e saídas ocorridas entre 15-06 e 31-12-2000, que conforme Parecer n.º 0054/2003 totaliza R\$11.205,10.

Pelo que expus, o meu voto é pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário apresentado pelo autuado, para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, devendo a repartição fazendária instaurar novo procedimento com vistas a apurar o real montante do débito relativo ao exercício de 2000, que fora apurado mediante o arbitramento da base de cálculo anulado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão Recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207185.0037/01-8, lavrado contra **COMERCIAL DE PEÇAS PARA VEÍCULOS GILKAR LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$5.380,39**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, mais a multa no valor de **R\$11.205,06**, atualizado monetariamente, prevista no art. 42, XIII-A, “g”, da Lei nº 7.014/96, modificada pela Lei nº 7.667/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de maio de 2003.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

CIRO ROBERTO SEIFERT – RELATOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE – REPR. DA PROFAZ