

PROCESSO - A.I. Nº 232900.0007/02-0
RECORRENTE - C. A. TÊXTEL COMÉRCIO LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0102-03/03
ORIGEM - INFAZ IGUATEMI
INETERNET - 08.07.03

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0338-11/03

EMENTA: ICMS. 1. ENTRADAS DE MERCADORIAS. 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 e o ingresso dos recursos no Caixa. Foi retificado o levantamento fiscal, reduzindo-se o débito originalmente apurado. 2. ARBITRAMENTO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS E SAÍDAS SOB A ALEGAÇÃO DE ROUBO E EXTRAVIO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Confirmada a não apresentação dos documentos fiscais em razão de roubo. Os pré-requisitos para o arbitramento estão caracterizados. Um dos motivos para o arbitramento é precisamente a ausência de livros e documentos fiscais, não importando a causa. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 25/11/02, para exigir o ICMS no valor de R\$76.031,49, acrescido das multas de 70% e 100%, em decorrência de:

1. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de entradas de mercadorias não registradas. Consta que o contribuinte deixou de escriturar notas fiscais de entradas capturadas pelo sistema CFAMT no livro fiscal próprio;
2. Falta de recolhimento do imposto, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude da falta de apresentação, ao fisco, da documentação fiscal e contábil, no exercício de 1998. Consta, ainda, na descrição dos fatos que o contribuinte deixou de apresentar diversos documentos fiscais como Notas Fiscais de entradas de janeiro a agosto de 1998 e notas fiscais de saídas de janeiro a julho de 1998, sob a alegação de roubo, e que ficou impossível proceder aos roteiros normais de fiscalização, tais como auditoria de estoque, auditoria de crédito fiscal (pois não dispunha dos documentos fiscais) e auditoria de caixa e passivo, considerando que o contribuinte é um estabelecimento filial e a contabilidade está centralizada na matriz.

O autuado apresentou defesa (fls. 75 a 81) alegando, em relação à infração 1, que:

“todas as notas fiscais relacionadas pelo autuante encontram-se devidamente escrituradas no competente livro de registro de entradas de mercadorias, conforme pode ser comprovado pela

simples verificação do mesmo. Apresenta demonstrativo, indicando a folha e o número do livro fiscal em que cada documento de aquisição foi lançado, e acosta fotocópias do referido livro Registro de Entradas, às fls. 87 a 96.

Quanto à infração 2, discorda do entendimento da autuante, de impossibilidade de realização de diversas auditorias fiscais, primeiro, porque o fato de ter sua contabilidade centralizada não impediria a realização de qualquer levantamento fiscal, e segundo, porque a própria autuante “apresenta resultados apurados (ainda que equivocadamente), relacionados a diversos meses do exercício de 1998”. Argumenta, ainda, que não ficou comprovado que incorreu na prática de sonegação do imposto, conforme previsto no artigo 937, do RICMS/97, sendo “inadmissível o arbitramento da base de cálculo no caso em questão”.

Acrescenta que este CONSEF vem reiteradamente se pronunciando pela “indispensável presença simultânea dos requisitos elementares do arbitramento, com pelo menos uma circunstância legal, na forma explicitada na doutrina”, consoante as ementas de alguns acórdãos da primeira instância que transcreve.

Entende que a “impossibilidade na apresentação de toda a documentação fiscal ou contábil, em virtude do saque ocorrido em sua loja matriz, não serviria de base para a aplicação do arbitramento, vez que, não ficou demonstrado, que tal particularidade impossibilitou a apuração do montante real do imposto.”

Ressalta que sempre cumpriu com suas obrigações formais, inclusive quando ocorreu o “extravio de parte de sua documentação em razão do saque ocorrido durante a greve dos policiais militares (vide ocorrência policial e cópia da publicação no jornal, anexo ao PAF), não podendo ser punido por uma situação em que foi vítima, e que decorreu da ineficiência e descontrole do próprio Estado, que permitiu que uma perigosa situação de greve da PM ocorresse”.

Por fim, pede a improcedência deste lançamento e requer “o direito de provar tudo quanto aqui alegado, por todos os meios permitidos em direito, inclusive laudos periciais expedido (sic) por perícia técnica designada por este órgão, revisões fiscais, documentos ou testemunhas”.

A autuante, em sua informação fiscal (fls. 99 a 101), quanto à infração 1, alega o seguinte:

- 1. reconhece que a Nota Fiscal nº 1640, de 25/03/98, encontra-se lançada no livro Registro de Entradas do autuado à fl. 14 e, portanto, concorda com a sua exclusão deste lançamento. Refaz o levantamento fiscal e exclui o débito, no valor de R\$905,31, referente a 31/03/98;*
- 2. informa que a Nota Fiscal nº 764, de 29/11/97, foi escriturada no livro Registro de Entradas da matriz e não no livro fiscal do autuado e, por essa razão, mantém a autuação;*
- 3. não acata a alegação defensiva, de que as Notas Fiscais nºs 32760, 99710, 49614, 100119, 32918, 100248, 100446, 100991, 50161, 33439, 1980, 2040, 2047, 2849, 102216, 102594, 102648, 34369, 5154, 58961, 14567 e 14839 foram escrituradas no livro fiscal. Explica que, estranhando que tivesse deixado de localizar tantos lançamentos, intimou o contribuinte a apresentar o livro Registro de Entradas de 1998 e 1999 (nºs 2 e 3) e verificou que no livro Registro de Entradas nº 2 (1998), “as páginas 35 a 37 apresentam indícios de que foram inseridas de forma fraudulenta (tendo sido incluídas nas mesmas, grande parte das notas objeto da autuação), tais como: diferenças de tonalidade, de desenho das listas, espessura do papel e tempo decorrido da impressão entre estas páginas e as demais do mesmo livro, e em especial entre elas e as do Termo de Abertura e de Encerramento”. Acrescenta que “os mesmos comentários valem para o livro nº 3” (1999).*

Por fim, ratifica a autuação, considerando que as provas apresentadas estão sob suspeição de fraude e, portanto, não servem para atestar a autenticidade dos lançamentos e aduz que os livros

fiscais acima mencionados foram apreendidos e encontram-se anexados ao PAF para que seja periciados, conforme o desejo do próprio autuado.

Relativamente à infração 2, afirma que, apesar de todos os argumentos apresentados pelo autuado em sua peça defensiva, o Auto de Infração e seus anexos evidenciam a total impossibilidade de aplicação de outros roteiros de fiscalização, conforme amplamente justificado no corpo do lançamento de ofício. Ressalta que o contribuinte, mesmo tendo declarado que haviam sido roubados, entregou ao fisco os livros Registro de Entradas de 1997 e 1998 e o Registro de Inventário de 1997 (este separado em dois livros: um com o estoque de tecidos e o outro, com o estoque de cama e mesa) e, assim, considerou ambos os estoques na realização do arbitramento, o que resultou em nenhum imposto a ser exigido no exercício de 1997. Salienta, por fim, que utilizou o menor percentual de MVA possível (25%), o que mais uma vez beneficiou o sujeito passivo.

VOTO DA RELATORA DA 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL NA DECISÃO RECORRIDA

“[...] Inicialmente, deixo de acatar a solicitação de diligência, formulada pelo contribuinte, tendo em vista que constam dos autos todos os elementos necessários ao meu convencimento, a teor do artigo 147, inciso I, do RPAF/99. Quanto ao pedido de perícia, verifico que os livros Registro de Entradas n.ºs 2 e 3 e Registro de Apuração de ICMS n.º 2, foram apreendidos e acostados pela autuante ao PAF, dispensando a necessidade de estranho ao feito para verificação da alegada existência de fraude na escrituração do autuado.

No mérito, verifica-se, em relação à infração 1, que o Auto de Infração é decorrente da falta de pagamento do ICMS, por presunção legal, tendo em vista que o contribuinte deixou de lançar, em sua escrituração, as notas fiscais de entradas de mercadorias relacionadas na planilha elaborada pela autuante à fl. 13.

Efetivamente, 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, consoante o disposto no § 4º do artigo 4º, da Lei n.º 7.014/96.

Entretanto, o contribuinte comprovou que escriturou a Nota Fiscal n.º 1640, de 25/03/98, em seu livro Registro de Entradas, o que foi acatado pela autuante que a excluiu do levantamento fiscal, conforme o demonstrativo de fl. 102.

Relativamente à Nota Fiscal n.º 764, de 29/11/97, o autuado trouxe aos autos fotocópia do livro Registro de Entradas da matriz, acostada à fl. 87, (inscrição estadual n.º 45.490.026 e CGC n.º 01.568.715/0001-08), comprovando que as mercadorias, de forma irregular, foram recebidas e o documento fiscal escriturado naquele estabelecimento. Ressalte-se que, neste caso, além de o autuado não ter lançado o documento fiscal acima mencionado em sua escrita, o crédito fiscal foi utilizado indevidamente por destinatário diverso daquele constante no documento fiscal.

Quanto às Notas Fiscais n.ºs 32760, 99710, 49614, 100119, 32918, 100248, 100446, 100991, 50161, 33439, 1980, 2040, 2047, 2849, 102216, 102594, 102648, 34369, 5154, 58961, 14567 e 14839, o contribuinte alegou que estão todas lançadas em seus livros fiscais (em agosto/98 e janeiro/99), o que foi contestado pela autuante, sob a alegação de que teria havido fraude na escrituração do livro Registro de Entradas n.ºs 2 e 3. Para comprovar suas assertivas, a autuante apreendeu os referidos livros, além do Registro de Apuração do ICMS, os quais encontram-se anexados aos autos.

Examinando os mencionados livros fiscais, constata-se que:

- 1. os livros Registro de Entradas n.ºs 2 e 3 referem-se aos exercícios de 1998 e 1999, respectivamente, e o livro Registro de Apuração do ICMS refere-se ao exercício de 1998.*

Todos os três livros foram emitidos através do sistema de processamento de dados e devidamente autenticados nos dias 27/04/99 e 30/05/00, pela INFAZ Iguatemi, somente nas folhas inicial e final de cada livro;

2. *as Notas Fiscais nºs 32760, 99710, 49614, 100119, 32918, 100248, 100446, 100991, 50161, 33439, 1980, 2040, 2047, 2849, 102216, 102594, 102648 e 102655, foram emitidas no mês de agosto de 1998 e, segundo o sujeito passivo, escrituradas no mesmo mês. Efetivamente os mencionados documentos fiscais aparentemente foram lançados no Registro de Entradas nº 2, às fls. 34 a 37, entretanto verifica-se claramente que há fortes indícios de que houve a substituição das folhas originalmente encadernadas, conforme ressaltado pela autuante e abaixo descrito:*
 - 2.1*a tonalidade das cores, nas páginas 34 a 37 (mês de agosto/98), é mais clara que nas demais folhas constantes do livro;*
 - 2.2*o desenho das listras de cor verde, nas páginas 34 a 37 (mês de agosto/98), é bastante diferente das demais páginas, em que há uma linha de cor verde mais escura no contorno de cada listra;*
 - 2.3*o papel das folhas, nas páginas 34 a 37 (mês de agosto/98), é consideravelmente mais fino que as demais páginas que compõem o livro fiscal;*
 - 2.4*existe uma coluna denominada “OBSERVAÇÕES” em todas as páginas do livro, contudo, nas páginas 34 a 37, consta o seguinte: “OBSERVAÇÕES E/OU VALOR DO IPI”, o que somente veio a ser inserido no livro Registro de Entradas nº 3 (exercício de 1999), mesmo observando-se que houve destaque do IPI em todo o exercício de 1998;*
 - 2.5*na coluna “VALORES FISCAIS”, consta uma sub-coluna denominada apenas de ICMS, enquanto que nas folhas 34 a 37, tal sub-coluna é indicada com a expressão “ICMS/IPI”, o que somente veio a ser inserido no livro Registro de Entradas nº 3 (exercício de 1999), mesmo observando-se que houve destaque do IPI em todo o exercício de 1998;*
 - 2.6*a tonalidade mais clara, o desenho diferente das listras, a inexistência de contorno de cor mais escura nas listras verdes e a menor espessura do papel das folhas 34 a 37, constantes do livro Registro de Entradas nº 2, demonstram que tais folhas são também diferentes daquelas em que o Registro de Entradas nº 3, referente a 1999, foi impresso;*
 - 2.7*em todos os meses de 1998, consta, no livro Registro de Entradas, uma folha separada em que o contribuinte apresenta um “Resumo por Estado” das aquisições realizadas no mês, com colunas destinadas ao “Estado de Origem”, “Valor Contábil”, “Base de Cálculo”, “Outras” e “Substituição Tributária”. Estranhamente, no mês em questão (agosto/98), não foi apensada a folha com tais informações;*
 - 2.8*do mesmo modo, em todo o exercício de 1998, exceto no mês de agosto/98, está acostada no livro Registro de Entradas uma folha separada com o “Resumo por Códigos Fiscais”, em que o autuado demonstra a origem das aquisições por códigos (1.12, 2.12, 2.63, 2.99 etc);*
3. *as Notas Fiscais nºs 34369, 5154, 58961, 14567 e 14839, foram emitidas no mês de dezembro de 1998 e, segundo o sujeito passivo, escrituradas no mês de janeiro/99. Efetivamente os mencionados documentos fiscais aparentemente foram lançados no Registro de Entradas nº 3, à fl. 2, entretanto verifica-se que há fortes indícios de que houve a substituição da folha originalmente encadernada.*

- 3.1 a tonalidade das cores, na página 2 (mês de janeiro/99), é mais clara que nas demais folhas constantes do livro;
- 3.2 o papel da folha, na página 2 (mês de janeiro/99), é mais fino que as demais páginas que compõem o livro fiscal;
- 3.3 não foi acostado o livro Registro de Apuração do ICMS, relativo ao exercício de 1999. Entretanto, consultando o INC – Informações do Contribuinte da SEFAZ/BA, constatei que o contribuinte apresentou uma DMA retificadora do mês de janeiro/99, a qual foi transmitida pela Internet, em 23/12/02, em data posterior à lavratura deste Auto de Infração, portanto, quase quatro anos após a ocorrência dos fatos relatados neste lançamento. A DMA retificadora traz, em relação ao mês de janeiro/99, os valores totais de entradas (R\$53.943,48), crédito fiscal (R\$3.907,79) e ICMS a recolher (R\$5.443,59) que coincidem com aqueles indicados no livro Registro de Entradas, mas, a meu ver, não pode ser acolhida como prova da veracidade dos valores nela indicados, tendo em vista o tempo decorrido entre a apresentação da DMA originária e a retificadora, os indícios de fraude acima relatados e, principalmente, a retificação dos dados constantes na DMA originária efetuada após a lavratura deste Auto de Infração.

Entretanto, não obstante os indícios acima indicados, de que houve a substituição posterior, no livro de entradas, das folhas referentes ao mês de agosto/98, com o objetivo de inserir as notas fiscais de entradas não escrituradas e listadas no demonstrativo de fl. 13, elaborado pela autuante, verifica-se que:

1. a autuante não trouxe aos autos fotocópia do livro Registro de Entradas referente ao mês em questão (agosto/98), a fim de que se pudesse comprovar a alegada fraude. Observe-se que tais fotocópias deveriam ter sido juntadas no momento da lavratura deste Auto de Infração para documentar a infração apontada;
2. as fotocópias do livro Registro de Apuração do ICMS, acostadas pela autuante às fls. 56 a 71, se referem apenas aos saldos credores ou valor do imposto a recolher em cada mês, no exercício de 1998;
3. o livro Registro de Apuração do ICMS apreendido e anexado pela autuante, não apresenta sinais de fraude e traz, em relação ao mês de agosto/98, os valores totais de entradas (R\$53.943,48), crédito fiscal (R\$3.907,79) e ICMS a recolher (R\$5.443,59) que coincidem com aqueles indicados no livro Registro de Entradas e no “Demonstrativo do Arbitramento da Base de Cálculo” (fl. 40);
4. a autuante não trouxe ao PAF a DMA relativa a agosto/98, a fim de que se pudesse efetuar uma comparação entre os valores, ali consignados, com os valores escriturados no livro fiscal;
5. não foi possível acessar as DMA's referentes ao mês de agosto/98, no INC da SEFAZ/BA, tendo em vista que o sistema de processamento de dados só dispõe da DMA consolidada, referente a todo o exercício de 1998.

Pelo exposto, entendo que devem ser acatadas as provas, trazidas pelo autuado, e excluídas do lançamento as Notas Fiscais de Entradas n^{os} 32760, 99710, 49614, 100119, 32918, 100248, 100446, 100991, 50161, 33439, 1980, 2040, 2047, 2849, 102216, 102594, 102648 e 102655, relativas ao mês de agosto/98, por se encontrarem escrituradas no livro Registro de Entradas n^o 2.

Contudo, deixo de acatar as provas trazidas pelo autuado, referentes às Notas Fiscais n^{os} 34369, 5154, 58961, 14567 e 14839, emitidas no mês de dezembro de 1998 e, segundo o sujeito passivo, escrituradas no mês de janeiro/99 porque estou convencida de que houve a substituição das

folhas originalmente encadernadas relativas ao mês de janeiro/99, corroborado, tal posicionamento, pela retificação da DMA originalmente entregue, efetuada pelo contribuinte em data posterior à data de lavratura deste Auto de Infração.

Dessa forma, entendo que remanesce, nesta infração, o débito no valor total de R\$1.470,74, referente às Notas Fiscais nºs 764, 34369, 5154, 58961, 14567 e 14839: 30/11/97 – ICMS de R\$356,18; e 31/12/98 – ICMS de R\$1.114,56.

Em relação à infração 2, o presente Auto de Infração foi lavrado em decorrência de arbitramento da base de cálculo do imposto, efetuado no exercício de 1998, porque o autuado não apresentou à fiscalização as Notas Fiscais de entradas de janeiro a agosto de 1998 e as notas fiscais de saídas de janeiro a julho de 1998, sob a alegação de roubo, sendo impossível, ao preposto fiscal, proceder aos roteiros normais de fiscalização, tais como auditoria de estoque, auditoria de crédito fiscal (pois não dispunha dos documentos fiscais) e auditoria de caixa e passivo, considerando que o contribuinte é um estabelecimento filial e a contabilidade está centralizada na matriz.

Foi anexada, às fls. 9 e 10, uma declaração do contribuinte, datada de 09/08/01, relatando que seu estabelecimento havia sido arrombado, em razão da falta de policiamento causada pela greve dos policiais militares ocorrida nos dias 13 e 14 de julho de 2001, e que foram roubados, além de mercadorias, o seguinte:

- 1. as notas fiscais de saídas de janeiro a julho de 1998, janeiro a junho de 1999 e janeiro a junho de 2000;*
- 2. as notas fiscais de entradas de setembro a dezembro de 1997, janeiro a agosto de 1998, maio a outubro de 1999, abril, maio, setembro e outubro de 2000 e janeiro a março de 2001;*
- 3. os livros Registro de Entradas de 1997 e 1998;*
- 4. os livros Registro de Inventário de 1997 e 1998;*

Foi acostada também a Ocorrência Policial nº 8638/01, expedida pela Polícia Civil da Bahia (fl. 11), em que o contribuinte comunica o roubo de mercadorias, objetos e “caixas que continham documentos fiscais, livros fiscais, talões de notas de saídas usadas e em uso”.

Observe-se que, embora o autuado tivesse declarado à SEFAZ que os livros fiscais acima relacionados haviam sido roubados, no momento da ação fiscal eles foram entregues à autuante.

O contribuinte foi intimado a apresentar a sua documentação, em 16/10/02 (fl. 6), mas somente atendeu parcialmente à solicitação, alegando a ocorrência de roubo, como reconhecido pelo próprio impugnante em sua peça de defesa.

Quanto à análise da impossibilidade de realização de outros roteiros de auditoria fiscal, como argumentado pela autuante, deve-se ressaltar que, para a realização de Auditoria dos Estoques, é necessário que o Fisco disponha de todos os documentos fiscais de aquisição e de saída das mercadorias, além dos livros de Registros de Entradas, Saídas e de Inventário devidamente escriturados. Para a efetivação da Auditoria da Conta “Caixa” e da Auditoria do Passivo, se o contribuinte efetuou a contabilidade, é indispensável a apresentação dos documentos que serviram de base para os lançamentos contábeis, de modo que a falta de entrega das notas fiscais de entradas e saídas impossibilita a realização de tal roteiro fiscal. A Auditoria do Conta Corrente Fiscal é efetuada tomando-se por base o exame dos documentos fiscais de aquisição e de saídas de mercadorias, além dos lançamentos a título de outros débitos e créditos, no livro de Registro de Apuração do ICMS.

Pelo exposto, considerando que o contribuinte deixou de apresentar à fiscalização grande parte dos documentos fiscais de entradas e saídas, em razão de roubo e desaparecimento em seu estabelecimento, entendo ficou demonstrada pela autuante a impossibilidade de levar a efeito um exame na escrituração fiscal da empresa, através dos roteiros normais de fiscalização, relativamente ao exercício de 1998, tendo sido adotado, de forma correta, o arbitramento da base de cálculo do imposto.

A questão é disciplinada no § 1º do artigo 146 pelo RICMS/97, ao dispor que:

Art. 146. Nos casos de sinistro, furto, roubo, extravio, perda ou desaparecimento de livros ou documentos fiscais, fica o contribuinte obrigado a:

I - comunicar o fato à Inspetoria Fazendária, dentro de 8 dias;

II - comprovar o montante das operações ou prestações escrituradas ou que deveriam ter sido escrituradas, para efeito de verificação do pagamento do imposto, no mesmo prazo.

*§ 1º Se o contribuinte deixar de atender ao disposto neste artigo ou se, intimado a fazer a comprovação a que alude o inciso II, se recusar a fazê-la ou não puder efetuar-la, e, bem assim, nos casos em que a mesma for considerada insuficiente ou inidônea, **o montante das operações ou prestações poderá ser arbitrado pelo fisco**, pelos meios a seu alcance, deduzindo-se, para efeito de apuração da diferença do imposto, se for o caso, os créditos fiscais e os valores recolhidos, quando efetivamente comprovados pelo contribuinte ou pelos registros da repartição fazendária. (grifos não originais)*

Observe-se que o dispositivo acima transcrito não exige a constatação de sonegação do ICMS para que possa ser aplicado o arbitramento, bastando a impossibilidade de comprovação do montante das operações escrituradas nos livros fiscais ou sua comprovação insuficiente para que este método possa ser aplicado. Por se tratar de uma regra especial, é obrigatória a sua aplicação e não o artigo 937, que é genérico, não obstante estar prevista, neste último, a hipótese de arbitramento da base de cálculo do imposto por falta de apresentação de livros e documentos fiscais, embora dentro da limitação disposta no seu caput - prática de sonegação e impossibilidade de apuração do montante real da base de cálculo.

Em decorrência dos fatos expostos, a autuante adotou, para realizar o arbitramento da base de cálculo do imposto, o método previsto no artigo 938, inciso I, do RICMS/97, com base nos elementos extraídos das DMAs apresentadas, pelo próprio contribuinte à repartição fazendária, e dos estoques constantes no livro Registro de Inventário, conforme determinado no § 6º do mencionado artigo 938, do RICMS/97.

Quanto ao percentual de 25%, adotado pela autuante a título de Margem de Valor Adicionado (MVA), está correto, pois previsto na alínea “d” do inciso I do artigo 938 do RICMS/97 para “tecidos”, embora o contribuinte também se dedicasse à venda de produtos de cama e mesa, atividade para a qual está previsto um percentual de MVA superior àquele utilizado pela auditora fiscal, o que, inclusive, trouxe benefícios ao contribuinte.

Saliente-se, por oportuno, que este contribuinte foi autuado anteriormente, mediante a aplicação de arbitramento da base de cálculo do imposto relativo ao exercício de 1999, pela mesma razão – falta de apresentação de documentos fiscais em virtude de roubo -, tendo sido, o Auto de Infração, julgado Procedente na Primeira e Segunda Instâncias deste CONSEF, consoante os Acórdãos JJF nº 0013-01/02 e CJF nº 0471-11/02.

O voto da Sra. Conselheira SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE no Acórdão CJF nº 0471-11/02 espelha de maneira clara o entendimento deste CONSEF sobre a matéria em exame:

Estabelece o art. 146, §1º, do RICMS/97 que no caso de roubo, sinistro, extravio, perda ou desaparecimento de livros e documentos fiscais se o contribuinte não puder comprovar o montante das operações escrituradas ou que deveriam ser escrituradas para efeito de verificação se o imposto devido foi regularmente recolhido, inclusive em caso da comprovação apresentada ser insuficiente, cabe ao Fisco arbitrar o montante destas operações.

Do exposto, como os documentos e livros fiscais do contribuinte foram roubados, como alega, e a apresentação em cópia dos livros de Inventário e de Saídas, por si só é insuficiente para comprovar a regularidade dos lançamentos efetuados, pela impossibilidade de se fazer cotejo destes lançamentos com as notas fiscais não apresentadas, o arbitramento efetuado encontra lastro regulamentar.

Frise-se, por outro lado, que o dispositivo legal citado não exige constatação de sonegação para que possa ser aplicado o arbitramento, bastando a impossibilidade de comprovação do montante das operações escrituradas ou sua comprovação insuficiente para que este método seja aplicado. Sendo uma regra especial, impende sua aplicação e não a regra do art. 937 que é genérica, muito embora também nesta encontre-se hipótese de arbitramento em caso de falta de apresentação de livros e documentos fiscais, mas dentro da limitação disposta no seu caput (prática de sonegação e impossibilidade de apuração do montante real da base de cálculo).

Neste sentido, correto o arbitramento efetuado, e muito embora a Decisão de Primeira Instância tenha citado o art. 938, inciso I, como lastro do arbitramento efetuado, em toda a fundamentação esposada para manter o método utilizado consignou a impossibilidade de se apurar o montante real da base de cálculo pela comprovação insuficiente representada pela apresentação de cópia dos livros fiscais sem a apresentação das notas fiscais lastreadores dos lançamentos neles consignados, além de também consignar que nenhuma outra auditoria poderia ser aplicada no caso – posição que também adotamos - reforçando a impossibilidade de apuração do montante das operações escrituradas ou que deveriam ter sido escrituradas.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração [...]”.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Devidamente intimado a tomar ciência do resultado do julgamento realizado pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, o contribuinte inconformado com o decisório exarado, impetrou o presente Recurso Voluntário, argüindo:

1. Declara que a relatora de 1ª Instância foi extremamente severa em dois pontos do julgamento, por isso gostaria de impugnar. Com relação à Nota Fiscal nº 764 de 12/97, erroneamente lançada no estabelecimento matriz, por falha da contabilização, como bem reconhece a Julgadora, e na forma que está provada nos autos, não merece ter sido sumariamente reclamada através do julgamento reconsiderando, haja vista, que a empresa apenas descumpriu uma obrigação acessória, mas demonstrou cabalmente ter agido de boa-fé, não agindo com intuito de sonegação. Ademais não causou prejuízo ao erário, tendo sua conduta sido conduzida por erro, conforme demonstrado, não cabendo ser punido. Ressalta, que os valores tratados são insignificantes, o que demonstra o excessivo rigor dispensado pela Relatora no Acórdão ora impugnado.

Com efeito, resta comprovado pela empresa, que a Nota Fiscal nº 764 foi devidamente escriturada no Registro de Entradas do estabelecimento matriz, não existindo qualquer elemento ou circunstância que configurasse uma conduta dolosa, razão pela qual suplica a reforma da Decisão original, com base no princípio da boa-fé, amplamente aceito por este CONSEF.

2. Com relação às Notas Fiscais nºs 34369, 5154, 58961, 14567 e 14839 de dezembro de 1998, resta devidamente comprovado nos autos, que as mesmas foram lançadas no mês de janeiro de 1999, conforme prova material trazida ao PAF (REM 1999). Há de se ressaltar, que pela data do recebimento das mercadorias, tais notas encontram-se tempestivamente lançadas, tendo ocorrido apenas um certo descuido da Autuante, que não verificou no LREM 1999, se no mês de janeiro estavam lançadas notas fiscais do mês anterior. Cabe ressaltar, que tal procedimento apesar de não obrigatório, encontra-se consonância no princípio de segurança, inerente a uma atividade de auditoria. Quanto à correção da DMA, mediante a apresentação de um retificador, é uma conduta óbvia de uma firma recém fiscalizada, corrigir possíveis irregularidades existentes nos demais exercícios, não tendo o procedimento, qualquer repercussão o fato impugnado.
3. Ressalta ainda, que as alegações da empresa estão consubstanciadas em farto material probatório, inexistindo nos autos qualquer elemento que desautorize a sua honorabilidade. Mais uma vez no caso, encontramos as razões do autuado/recorrente indo ao encontro do princípio da materialidade, ausentando-se do terreno da suposição e amparada em elemento probatório concreto, demonstrando de forma taxativa a insubsistência da infração apontada.

Com referência à Infração 2 – entende que talvez devido a inexperiência da Douta Julgadora, alguns pontos se tornam contraditórios, senão vejamos:

- a) Alegam os autuantes, que estavam impedidos de realizar os roteiros de auditoria fiscal em razão do extravio de diversos documentos fiscais, razão pela qual resolveram arbitrar o exercício fiscal de 1998, contudo apresentam levantamento fiscal mediante a adoção de roteiro próprio, com referência ao mesmo exercício. Pergunta, se é possível uma pessoa impedida de apurar o montante real da base de cálculo possa executar alguns roteiros de auditoria? Neste ponto, entende a empresa que o arbitramento da base de cálculo se deu de forma indevida e desnecessária, como bem consta nos autos, se configurando em critério aditivo de apuração, desviando-se de sua finalidade. Com efeito, o entendimento do Recorrente é que no momento que o autuante demonstra a possibilidade de adoção de um outro roteiro de auditoria, tendo inclusive auferido resultados, demonstra de forma incontestada, que a adoção do critério de arbitramento foi excessiva.
- b) Quanto à justificativa de que estaria impossibilitado de realizar a auditoria de caixa e do passivo em razão do contribuinte ser estabelecimento filial, e a contabilidade está centralizada na matriz, é de tamanha infantilidade que dispensa comentário. O fato de uma empresa ter sua contabilidade centralizada no estabelecimento matriz facilita a realização dos roteiros de auditoria contábil, não só a fiscalização, mas também por qualquer grupo de auditoria independente, constituindo-se em um elemento facilitador à realização dos trabalhos, cujos documentos estiverem a salvos para qualquer exame. Este ponto, talvez seja o mais contraditório manifestado pela autuante e a mais surpreendente tese aceita pela 3ª JF, que entendeu de forma manifesta, que o fato do autuado possuir a sua contabilidade centralizada no estabelecimento matriz, impossibilitava a realização de roteiros de auditoria contábil.

- c) Com efeito, o notório entendimento deste CONSEF, no sentido de que o arbitramento da base de cálculo não se constitui critério alternativo de auditoria, só podendo ser aplicado se não for permitida a adoção de qualquer outro roteiro capaz de se apurar o montante da base de cálculo. No caso em questão, tivemos o fato da própria autuante ter adotado um roteiro de auditoria sobre o exercício arbitrado, tendo auferido até resultados (também impugnados). Ora se o exercício foi arbitrado, como pode a autuante ter lançado mão de outros roteiros de auditoria??? Com relação a este ponto, o Recorrente suplica que Egrégia Câmara, caso assim entenda, solicite Parecer junto a Douta PGE/PROFIS, no sentido de que haja um pronunciamento jurídico a respeito da legitimidade da adoção do arbitramento como critério aditivo e alternativo de apuração, na forma inventada pela autuante.
- d) Quanto a alegação de que o artigo 146 autoriza a aplicação indiscriminada do arbitramento no caso de roubo, sinistro, extravio, perda ou desaparecimento de livros e documentos fiscais, trata-se de uma interpretação equivocada, e que não encontra respaldo da legislação, e muito menos do voto da Douta Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade, haja vista que a mesma ressalta em seu competente voto o fato do *“contribuinte não puder comprovar o montante das operações escrituradas ou que deveriam ser escrituradas para efeito de verificação se o imposto devido for regularmente recolhido”*, tal consideração é visceral para interpretação do texto, pois no caso o Recorrente comprovou o montante de suas operações pelos seus LREM, LRSM, DMAs, DAEs, contabilidade centralizada, etc, sendo totalmente impróprio à adoção do arbitramento. Cabe ressaltar ainda, que própria citação do texto de lei efetuada pela ilustre Relatora da 3ª JF – destaca em negrito a expressão *“PODERÁ”*, demonstrando de forma inapelável que existem condições autorizativas, a exemplo do que consta no Acórdão CJF nº 0471-11/02, já mencionado.
- e) Cabe ressaltar ainda no voto da Douta Conselheira Sandra Urânia, citado pela Nobre Relatora da 3ª JF, a mais importante sentença aplicada ao fato, razão pela destacamos especialmente *“ALÉM DE CONSIGNAR QUE NENHUMA OUTRA AUDITORIA PODERIA SER APLICADA AO CASO”* (Ac. CJF nº 0471-11/02), posição adotada pela competente Conselheira, e que não se verificou no caso em questão, onde a autuante efetuou diversos roteiros, inclusive a auditoria de lançamentos fiscais, com resultados, sobre o mesmo exercício, conforme se verifica na infração 1.

Pelo exposto, a empresa entende que restam amplamente provados e demonstradas as Razões de Defesa e Recursais ora apresentadas, inclusive com farto material probatório, doutrinário e jurisprudencial, emitido por este próprio Conselho de Fazenda, razão pela qual, suplica pela reforma do julgamento inicial, para decidir de forma derradeira pela total improcedência da Infração 1 e que seja declarada a nulidade da Infração 2, tendo em vista a ausência do requisito autorizativo conforme entendimento já manifestado por este Egrégio Conselho de Fazenda através do Acórdão CJF nº 0471-11/02, conforme consta no item 5 desta peça defensiva. Por ser de Justiça.

A PGE/PROFIS forneceu Parecer de fls. 142 a 143, nos seguintes termos:

“[...] Da análise das razões expendidas no Recurso, consideramos ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão recorrido.

O cerne do lançamento reside nas seguintes infrações fiscais: omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas no livro fiscal próprio; falta de recolhimento do imposto, apurado através de arbitramento da base de cálculo, em virtude da falta de apresentação ao Fisco da documentação fiscal e contábil.

As infrações fiscais constatadas pela autuante estão claramente tipificadas e comprovadas, No que se refere à infração 1, 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. Vale ressaltar que, o recorrente logra comprovar a escrituração de apenas alguns documentos fiscais o que decerto acarretou a redução do montante do débito tributário pelo órgão julgador de 1ª Instância. Todavia, em sede recursal o próprio recorrente reconhece ter realizado a escrituração em livros impróprios ou em momentos inadequados, o que, é lógico, torna irregular o procedimento de escrituração das notas fiscais.

Por fim, no que concerne a infração 2, comungo do pensamento que o arbitramento da base de cálculo foi adotado de forma criteriosa haja vista a falta de apresentação de diversos documentos fiscais, ao Fisco, em virtude de roubo sofrido pelo recorrente.

Ante o exposto, o opinativo é pelo Conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Dado ao exame dos documentos acostados ao presente Processo Administrativo Fiscal, constatei que em razões recursais, o recorrente praticamente repete os mesmos argumentos trazidos por ocasião da impugnação ao lançamento de ofício em apreço, todos já exaustivamente enfrentados pela informação fiscal de fls. 99 a 101 e no Acórdão 3ª JF nº 0102-03/03, ao tempo em que requer a Nulidade da infração 2 e a Improcedência da infração 1.

Ao analisar as peças processuais, verifiquei que as Infrações 1 e 2, estão identificadas, tipificadas e comprovadas. Por isso, acompanho e tomo como parte integrante deste voto o Parecer da Douta PGE/PROFIS que é bastante claro e elucidativo, quando diz:

“[...] 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. Vale ressaltar que, o recorrente logra comprovar a escrituração de apenas alguns documentos fiscais o que decerto acarretou a redução do montante do débito tributário pelo órgão julgador de 1ª Instância. Todavia, em sede recursal o próprio recorrente reconhece ter realizado a escrituração em livros impróprios ou em momentos inadequados, o que, é lógico, torna irregular o procedimento de escrituração das notas fiscais.

Por fim, no que concerne a infração 2, comungo do pensamento que o arbitramento da base de cálculo foi adotado de forma criteriosa haja vista a falta de apresentação de diversos documentos fiscais, ao Fisco, em virtude de roubo sofrido pelo recorrente [...]”.

Aduzo e transcrevo para corroborar com este voto trechos do voto da relatora de 1ª Instância, referente à Infração 2 (arbitramento da base de cálculo), ali consta:

“[...] Foi acostada também a Ocorrência Policial nº 8638/01, expedida pela Polícia Civil da Bahia (fl. 11), em que o contribuinte comunica o roubo de mercadorias, objetos e “caixas que continham documentos fiscais, livros fiscais, talões de notas de saídas usadas e em uso”.

Observe-se que, embora o autuado tivesse declarado à SEFAZ que os livros fiscais acima relacionados haviam sido roubados, no momento da ação fiscal eles foram entregues à autuante.

O contribuinte foi intimado a apresentar a sua documentação, em 16/10/02 (fl. 6), mas somente atendeu parcialmente à solicitação, alegando a ocorrência de roubo, como reconhecido pelo próprio impugnante em sua peça de defesa.

Quanto à análise da impossibilidade de realização de outros roteiros de auditoria fiscal, como argumentado pela autuante, deve-se ressaltar que, para a realização de Auditoria dos Estoques, é necessário que o Fisco disponha de todos os documentos fiscais de aquisição e de saída das mercadorias, além dos livros de Registros de Entradas, Saídas e de Inventário devidamente escriturados. Para a efetivação da Auditoria da Conta “Caixa” e da Auditoria do Passivo, se o contribuinte efetuou a contabilidade, é indispensável a apresentação dos documentos que serviram de base para os lançamentos contábeis, de modo que a falta de entrega das notas fiscais de entradas e saídas impossibilita a realização de tal roteiro fiscal. A Auditoria da Conta Corrente Fiscal é efetuada tomando-se por base o exame dos documentos fiscais de aquisição e de saídas de mercadorias, além dos lançamentos a título de outros débitos e créditos, no livro de Registro de Apuração do ICMS.

Pelo exposto, considerando que o contribuinte deixou de apresentar à fiscalização grande parte dos documentos fiscais de entradas e saídas, em razão de roubo e desaparecimento em seu estabelecimento, entendendo ficou demonstrada pela autuante a impossibilidade de levar a efeito um exame na escrituração fiscal da empresa, através dos roteiros normais de fiscalização, relativamente ao exercício de 1998, tendo sido adotado, de forma correta, o arbitramento da base de cálculo do imposto [...]”.

Diante do todo o exposto, concedo este voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado, para manter integralmente a Decisão Recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração em tela.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão Recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 232900.0007/02-0, lavrado contra **C. A. TÊXTIL COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$71.963,05**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 70% sobre R\$1.470,74 e 100% sobre R\$70.492,31, previstas no art. 42, III e IV, “i”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de junho de 2003.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

NELSON TEIXEIRA BRANDÃO – RELATOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PGE/PROFIS