

**A. I. N°** - 147072.0012/02-5  
**AUTUADO** - JOSÉ RIVAS COMÉRCIO LTDA.  
**AUTUANTE** - CESAR DE SOUZA LOPES  
**ORIGEM** - INFAZ IGUATEMI  
**INTERNET** - 25.04.03

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0129-03/03**

**EMENTA:** ICMS. ARBITRAMENTO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DA DOCUMENTAÇÃO FISCAL E CONTÁBIL. Justifica-se o arbitramento, uma vez que não foram apresentadas as notas fiscais de entradas e de saídas e o livro Registro de Inventário, impedindo a realização dos meios convencionais de fiscalização. Atendidos os requisitos legais. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Reduzido o débito em razão da retificação do índice de atualização monetária utilizado para os estoques iniciais. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 22/11/02, para exigir o ICMS no valor de R\$84.177,53, acrescido da multa de 100%, por falta de recolhimento do imposto, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude da falta de apresentação ao fisco de documentação fiscal e contábil – exercícios de 1994, 1995 (infração 1), 1996 (infração 2) e 1997 (infração 3).

Consta, ainda, na descrição dos fatos que:

1. a presente autuação foi realizada devido à recomendação contida no Acórdão CJF n° 0568/01 (fls. 112 a 115), referente ao Auto de Infração n° 147794.0003/99-5, e no Acórdão JJF n° 0302/01, relativo ao Auto de Infração n° 269103.0008/00-2, sendo que os mencionados Autos de Infração foram lavrados para exigência do ICMS apurado através de arbitramento da base de cálculo, em virtude da falta de apresentação do livro Registro de Inventário, e ambos foram julgados NULOS;
2. no dia 07/10/02 o contribuinte foi intimado a apresentar os livros e documentos de sua escrituração, mas deixou de entregar as notas fiscais de entradas, referentes aos exercícios de 1994 a 1996, alegando que não as tinha encontrado; quanto ao exercício de 1997, apresentou apenas parte das notas fiscais de entradas e saídas (a partir de setembro);
3. no dia 11/10/02 o contribuinte foi novamente intimado a apresentar a documentação fiscal e o livro Registro de Inventário de 1997;
4. no dia 17/10/02, mais uma vez, o autuado foi intimado a entregar os documentos fiscais acima referidos, com a observação de que seria procedido ao arbitramento da base de cálculo do ICMS em caso de descumprimento da solicitação, conforme o disposto no artigo 937, inciso I, do RICMS/97;
5. diante do descumprimento das intimações, foi aplicado o método do arbitramento, pelos motivos seguintes, segundo o autuante:

- 5.1 sem as notas fiscais é impraticável a aplicação de quaisquer outros roteiros de fiscalização, tendo em vista que elas lastreiam os lançamentos nos livros fiscais próprios;
- 5.2 em 20/02/90 o contribuinte publicou no jornal A Tarde um comunicado de extravio do livro Registro de Inventário sem especificar a numeração;
- 5.3 em 09/07/98, o autuado prestou queixa em delegacia especializada, relatando um assalto sofrido por um seu preposto onde, além dos documentos, foi levado o livro Registro de Inventário, sem especificar quais exercícios estavam escriturados;
- 5.4 na primeira ação fiscal (a que se referem os Autos de Infração julgados nulos) o contribuinte não apresentou o referido livro fiscal;
- 5.5 na presente ação fiscal, o Registro de Inventário, antes “extraviado/furtado” foi apresentado, com exceção do exercício de 1997, o qual não está escriturado e as notas fiscais de entradas e saídas não foram entregues, o que demonstra a sua intenção de “impedir a realização do roteiro de Auditoria de Estoque”;
- 5.6 os roteiros de Conta Corrente e Auditoria de Crédito Fiscal seriam inócuos sem a apresentação das notas fiscais, para verificar a regularidade no pagamento do imposto, além de não demonstrarem se houve ou não venda de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais;
- 5.7 não seria possível a realização de Auditoria das Contas do Ativo e Passivo, uma vez que a empresa fiscalizada é uma filial e sua escrita contábil é centralizada na matriz;
- 5.8 o único roteiro capaz de detectar com precisão a ocorrência de vendas realizadas sem notas fiscais seria a Auditoria de Estoques, inviável em virtude da ausência de notas fiscais de entradas e saídas;
- 5.9 além disso, o estoque do contribuinte está superavaliado, consoante o demonstrativo acostado à fl. 8, com fortes indícios de sonegação, o qual seria comprovado apenas com a realização de levantamento quantitativo de estoques, impossível, como já mencionado.

O autuado apresentou defesa, através de advogados legalmente habilitados, às fls. 256 a 263, aduzindo inicialmente que é uma “empresa idônea, cumpridora de suas responsabilidades sociais e fiscais” e que todas as suas operações de comercialização são “rigorosamente registradas em Livros Fiscais, não se efetivando qualquer movimentação de mercadorias sem o uso de Nota Fiscal ou documento correlato”.

Suscita, a seguir, a nulidade do lançamento “por ser impreciso, isento de elementos de prova, afrontando os princípios constitucionais consagrados do Contraditório e da Ampla Defesa, desrespeitando a processualística legal” prevista no RICMS/97 e no artigo 18, incisos II e IV, alíneas “a” e “b”, do RPAF/99.

Argumenta que o “arbitramento somente poderá ser executado sempre que haja omissões ou não mereçam fé as declarações prestadas pelo contribuinte (art. 148, do CTN)”, bem como “quando não houver outro meio para se chegar à base de cálculo do fato jurídico”, o que teria ocorrido apenas “se fosse impossível fazer os exames normais” de sua escrituração. Alega que tal impedimento não ocorreu, no presente caso, pois “o Fisco pode realizar sem dificuldades a fiscalização normal, por não haver o que a impeça”, uma vez que “dispõe dos Livros Fiscais e Contábeis, à exceção do Registro de Inventário de 1997, posto que extraviado (Anexo 2), possuindo, todavia, os demais livros, além dos Inventários de 1996 e 1998, que demonstram com exatidão a afirmativa de que escriturou toda a documentação fiscal referente às suas operações e

recolheu o imposto devido”. Transcreve a ementa de uma decisão deste Colegiado e a Súmula nº 05 deste CONSEF.

Prossegue dizendo que apresentou à fiscalização a totalidade da documentação do exercício de 1997 e que está acostando na oportunidade, a título de amostragem, algumas notas fiscais de entradas e saídas, algumas das quais emitidas em meses anteriores a setembro (Anexo 3), “estando as restantes à disposição do Fisco para análise e realização do roteiro normal de fiscalização”.

Quanto aos exercícios de 1994, 1995 e 1996, alega que o autuante “esqueceu-se de comentar os problemas” que lhe foram narrados para a obtenção da documentação do período, “porque acreditava que sobre este período não mais precisaria manter a guarda de qualquer documentação fiscal, por ter se operado a decadência do direito de lançar”, “tendo em vista sua falta de conhecimento técnico sobre a matéria”.

Aduz que foi grande a dificuldade encontrada para localizar e organizar toda a documentação solicitada, “tendo sido algumas delas, inclusive já destruídas” e o “que foi possível encontrar quando da fiscalização (documentos referentes ao exercício de 1997) foi devidamente apresentado ao fiscal autuante durante a ação fiscal [e] o restante encontra-se agora à disposição para análise do Fisco”. Diz que está juntando parte da documentação (Anexo 4), pois seria inviável anexar todos os documentos devido ao seu grande volume.

Finaliza argumentando que não houve supervalorização dos estoques e sim um crescimento das aquisições ano a ano e um volume de vendas que não acompanhou o percentual das entradas. Entende que isso não se constitui em indício de sonegação do imposto, “mas um reflexo das dificuldades porque passam as empresas em nosso país, especificamente o comércio varejista”. Por fim, pede a nulidade do Auto de Infração.

O autuante, em sua informação fiscal (fls. 379 e 380), mantém o lançamento, argumentando que o autuado tenta confundir os julgadores, ao usar a mesma metodologia nos Autos de Infração anteriormente lavrados, com o objetivo de impedir a execução dos roteiros normais de fiscalização, conforme se observa das defesas apresentadas nos lançamentos acima mencionados. Pede que este órgão julgador faça uma análise das citadas peças defensivas “para verificar os artifícios utilizados pela autuada, para impedir a realização do Roteiro de Auditoria de Estoque”.

Reitera o fato de que as notas fiscais são os elementos que dão sustentação aos registros nos livros próprios e, como ficou provado que o contribuinte não as apresentou no curso desta ação fiscal, assegura que não poderia ter aplicado outro método que não o arbitramento da base de cálculo do imposto.

Acrescenta que, como dito no Auto de Infração, a aplicação apenas dos roteiros de Conta Corrente e Auditoria de Crédito Fiscal seriam inócuos sem as notas fiscais para verificar a regularidade no pagamento do imposto, além de não demonstrarem se houve ou não venda de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais. Ademais, diz que não seria possível a efetivação da Auditoria nas Contas do Ativo e Passivo, uma vez que a empresa fiscalizada é uma filial e sua escrita contábil é centralizada na matriz, e o único roteiro capaz de detectar com precisão a realização de vendas sem notas fiscais seria a Auditoria de Estoques, inviável em virtude da ausência de notas fiscais de entradas e saídas.

Finalmente, afirma que, nos últimos anos, todos os Autos de Infração lavrados contra o contribuinte, têm sido julgados nulos, em razão dos artifícios por ele utilizados, isto é, “não entrega a documentação solicitada, quando entrega, os entrega parcialmente, sempre dizendo que foi extraviado, roubado etc” e “por último entra com a defesa dizendo que a documentação encontra-se a disposição do fisco”.

Tendo em vista as alegações defensivas, esta 3ª JJF decidiu converter o PAF em diligência ao próprio autuante (fls. 383 e 384) para que reintimasse o contribuinte a apresentar os livros e documentos fiscais e contábeis do período fiscalizado, relacionando detalhadamente o que não havia sido entregue ao fisco e informando se seria possível efetuar a fiscalização, mediante os roteiros normais de auditoria, inclusive levantamento quantitativo de estoques em cada exercício.

O autuante, em atendimento à diligência, intimou o contribuinte, em 25/02/03 a apresentar os livros fiscais e as notas fiscais de entradas e saídas, relativos aos exercícios de 1994 a 1997, conforme a Intimação Fiscal acostada à fl. 398 e, em resposta à solicitação, o autuado entregou ao auditor fiscal todos os livros fiscais, exceto o livro Registro de Inventário referente a 31/12/97.

Quanto aos documentos fiscais, somente foram apresentados em parte, segundo o Termo de Arrecadação e os diversos demonstrativos elaborados pelo preposto fiscal com a relação das notas fiscais de entradas e saídas registradas nos livros próprios e não apresentadas à fiscalização (fls. 390 a 397, 400 e 401). O autuante reafirma que não seria possível a realização de levantamento quantitativo de estoques, tendo em vista que deixaram de ser entregues:

1. 10.649 notas fiscais de saídas, no exercício de 1994;
2. 777 notas fiscais de saídas e a totalidade das notas fiscais de entrada, no exercício de 1995;
3. 555 notas fiscais de saídas, no exercício de 1996;
4. 627 notas fiscais de saídas e as notas fiscais de entradas, referentes a outubro, novembro e dezembro, além do livro Registro de Inventário, no exercício de 1997.

O autuado, intimado do resultado da diligência, ratificou os termos de sua peça defensiva e alegou o seguinte (fls. 405 a 408):

1. “a despeito da lisura no desempenho de sua função, o I. Auditor Fiscal em seu Parecer somente defendeu o trabalho por ele realizado quando da lavratura do AI ao invés de analisar os documentos apresentados (...) sem sequer atentar para os argumentos da Empresa e se pautar em roteiro normal de fiscalização”;
2. quanto aos exercícios de 1994 e 1995, aduz que já manifestara em sua peça defensiva a dificuldade por ele encontrada “para localizar a totalidade da documentação, por se tratarem de períodos que acreditava não mais precisar manter a guarda de qualquer documento fiscal, já que se operara para o Fisco a decadência do direito ao lançamento” e que, em razão disso, ficou impossibilitado de apresentar as notas fiscais de saída de 1994 e de entrada de 1995;
3. no que concerne ao exercício de 1996, afirma que, das 6.436 notas fiscais de saídas por ele emitidas, “apenas 555 notas não foram localizadas ou seja, menos de 10% do total, sendo que nos meses de julho, agosto, setembro e outubro foram apresentadas as NF’s na sua totalidade”;
4. em referência ao exercício de 1997, aduz que não foram encontradas 535 notas fiscais e não 627, como afirmado pelo autuante, sendo que nos meses de fevereiro, maio, junho, julho, agosto, setembro, outubro e novembro foram apresentadas todas as notas fiscais de saída;
5. argumenta que, ao contrário do que reafirma o autuante, “haveria outro meio para se chegar à base de cálculo do imposto que não o método extremo do arbitramento” e, ademais, é excessivo o percentual de 60%, utilizado a título de MVA, tendo em vista que comercializa, de forma predominante, com aparelhos musicais;

6. finalmente, alega que o preposto fiscal se equivocou, ao usar o índice referente a dezembro para atualizar monetariamente o estoque inicial, quando deveria ter utilizado o índice de janeiro. Ressalta que este CONSEF, no Acórdão JJF nº 0041-02/03, exarado no Auto de Infração nº 147072.0011/02-9, decidiu nesse sentido ao entender que houve erro na aplicação do índice de correção monetária do estoque inicial, consoante o documento que junta às fls. 410 a 413.

O autuante foi cientificado da manifestação do contribuinte (fl. 415), porém afirmou que nada mais tinha a acrescentar.

## VOTO

Inicialmente, faz-se necessário um relato pormenorizado dos fatos, a fim de que se possa entender, com precisão, tudo o que foi ocorrido neste lançamento. Pelo que consta dos autos, constata-se que, anteriormente, foram lavrados dois autos de infração, contra este mesmo sujeito passivo, da seguinte forma:

1. o Auto de Infração nº 147794.0003/99-5 foi lavrado, em 27/08/99, pela auditora fiscal Gislene Gusmão de Lima, para exigir o tributo apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, nos exercícios de 1994 e 1995, em razão de extravio do livro Registro de Inventário (fls. 40 a 49, 183 e 184), tendo sido julgado Procedente na Primeira Instância (Acórdão JJF nº 1731/99) e **Nulo** na Segunda Instância (Acórdão CJF nº 0568/01), Decisão mantida pela Câmara Superior por meio do Acórdão CS nº 2186-21/01, em 21/12/01, tudo de acordo com os documentos acostados às fls. 50 a 115, 135 a 137 e 170 a 171 dos autos. Ressalte-se que o órgão julgador *ad quem* determinou expressamente que se procedesse “a nova fiscalização dos exercícios autuados de 1994 e 1995, adotando-se os critérios normais de fiscalização, instaurando-se novo procedimento fiscal consoante o disposto no art. 156, do RPAF/99” (fl. 115);
2. O Auto de Infração nº 269103.0008/00-2 foi lavrado, em 21/12/00, pelo auditor fiscal Paulo Danilo Reis Lopes, para exigir o tributo apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, nos exercícios de 1996 e 1997, em razão de extravio do livro Registro de Inventário (fls. 146 a 148, 181, 182 e 219), tendo sido julgado **Nulo** na Primeira Instância (Acórdão JJF nº 0302/01), Decisão confirmada pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal no Acórdão CJF nº 0606/01, em 24/04/01, tudo de acordo com os documentos de fls. 225 a 245 dos autos. Ressalte-se, mais uma vez, que o órgão julgador *ad quem* determinou expressamente que se procedesse à “renovação da ação fiscal, inclusive com a utilização de roteiro para procedimento de levantamento de estoque em aberto” (fl. 240).

Verifica-se, assim, que o presente Auto de Infração foi lavrado para renovação das ações fiscais anteriormente procedidas, em atendimento ao disposto no inciso II do artigo 173 do CTN que estabelece o seguinte:

*Art. 173 – O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I – .....*

*II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

Na presente autuação, segundo o autuante, o contribuinte foi intimado, em 07/10/02, 11/10/02 e 17/10/02, a apresentar os livros fiscais e as notas fiscais de entradas e saídas, mas não atendeu à

solicitação alegando a ocorrência de extravio e, por essa razão, viu-se impedido de realizar os roteiros normais de fiscalização, tendo em vista que o sujeito passivo deixou de entregar o livro Registro de Inventário relativo a 31/12/97 e praticamente todas as notas fiscais de entradas e saídas de 1994 e 1995 e parte das notas fiscais de entradas e saídas de 1996 e 1997.

O autuado confirmou a impossibilidade de apresentar as notas fiscais de saída de 1994; as notas fiscais de entrada de 1995; 555 notas fiscais no exercício de 1996 e 535 notas fiscais no exercício de 1997, mas argumentou que não se justifica a realização do arbitramento da base de cálculo do ICMS, haja vista que “o Fisco pode realizar sem dificuldades a fiscalização normal”, uma vez que “dispõe dos Livros Fiscais e Contábeis, à exceção do Registro de Inventário de 1997, posto que extraviado (Anexo 2), possuindo, todavia, os demais livros, além dos Inventários de 1996 e 1998, que demonstram com exatidão a afirmativa de que escriturou toda a documentação fiscal referente às suas operações e recolheu o imposto devido”.

Ressalte-se que esta 3ª JF, a fim de comprovar a veracidade das alegações defensivas e espancar quaisquer dúvidas porventura ainda existentes, converteu o PAF em diligência ao próprio autuante para que intimasse novamente o autuado a apresentar a totalidade das notas fiscais de entradas e saídas, bem como os livros fiscais e contábeis de sua escrituração, relativos aos exercícios de 1994 a 1997 e, após a entrega do solicitado acima, relacionasse detalhadamente a documentação e os livros que foram entregues e não entregues à fiscalização. Tal diligência visava tão somente dois objetivos bastante claros:

1. a concessão de mais uma oportunidade ao sujeito passivo para entregar a sua escrituração ao Fisco;
2. a obtenção de uma descrição pormenorizada dos livros e documentos fiscais que deixaram de ser apresentados à fiscalização, a fim de que fosse possível, a este órgão julgador, avaliar a necessidade ou não de realização do arbitramento da base de cálculo do imposto.

Sendo assim, considerando o caráter objetivo do trabalho a ser desenvolvido nesta lide, seria indiferente que a diligência fosse cumprida pelo autuante ou por auditor fiscal estranho ao feito.

Em resposta à diligência solicitada, o autuante simplesmente expediu nova intimação (fl. 399) para que o contribuinte apresentasse todos os livros e documentos fiscais relativos aos exercícios de 1994 a 1997 e, após o prazo concedido, relacionou detalhadamente tudo o que havia sido arrecadado e também o que não havia sido entregue pelo autuado, como a seguir indicado (fls. 390 a 397 e 401):

No exercício de 1994 - não foram entregues as notas fiscais de saídas referentes aos meses de janeiro a novembro (no total de 10.649 documentos), tendo sido apresentadas apenas as Notas Fiscais de saídas série D-1 nº 77751 a 77788 e 71051 a 71056.

No exercício de 1995 – não foi entregue nenhuma nota fiscal de entrada; quanto às operações de saídas, não foram apresentadas as seguintes notas fiscais: série D-3, dos meses de janeiro a dezembro (nºs 1074 a 1366); série B-1, dos meses de janeiro a abril, junho e julho (nºs 883 a 900); série B-2, dos meses de janeiro, junho, agosto e dezembro (nºs 338 a 340, 341, 342 a 345, 346, 347 a 350); série D-1, dos meses de março, abril, junho, agosto e dezembro (nºs 71801 a 71950, 72001 a 72078, 72079 a 72200, 78551 a 78600, 78847 a 78848 e 74951 a 74995). Assim, do total de 6.092 documentos fiscais de saídas emitidos e registrados no livro Registro de Saídas do contribuinte, deixaram de ser apresentados à fiscalização 514 documentos.

No exercício de 1996 - não foram apresentadas as seguintes notas fiscais de saídas: série D-3, dos meses de janeiro a dezembro (nºs 1074 a 1366); série C-1, do mês de janeiro (nºs 179 a 183); série

D-3, dos meses de janeiro a dezembro (nºs 1367 a 1500); série D-1, dos meses de março, abril, junho, agosto e dezembro (nºs 74996 a 75100, 75151 a 75250, 75601 a 75800 e 84101 a 84112). Dessa forma, 556 notas fiscais, de um total de 6.463, deixaram de ser disponibilizadas ao fisco para verificação fiscal.

No exercício de 1997 – não foram entregues as notas fiscais de entradas referentes aos meses de outubro a dezembro; também não foi apresentado o livro Registro de Inventário de 31/12/97; e não foram entregues as seguintes notas fiscais de saídas: série D-1, dos meses de janeiro, março, abril e dezembro (nºs 84113 a 84200, 85001 a 85122, 86051 a 86100, 86151 a 86217, 85123 a 85250, 86218 a 86250, 88901 a 88909 e 91701 a 91741). Desse modo, 538 notas fiscais de saídas, de um total de 7.942, não foram entregues à fiscalização.

O próprio autuado, intimado do resultado da diligência, ratificou os termos de sua peça defensiva e reafirmou, quanto aos exercícios de 1994 e 1995, a dificuldade por ele encontrada “para localizar a totalidade da documentação, por se tratarem de períodos que acreditava não mais precisar manter a guarda de qualquer documento fiscal, já que se operara para o Fisco a decadência do direito ao lançamento”. No que concerne ao exercício de 1996, alegou que, das 6.436 notas fiscais de saídas por ele emitidas, “apenas 555 notas não foram localizadas ou seja, menos de 10% do total” e, em referência ao exercício de 1997, aduziu que não foram encontradas somente 535 notas fiscais de saídas do total de 7.942, deixando de mencionar que também não haviam sido apresentadas as notas fiscais de entradas referentes a outubro, novembro e dezembro, além do livro Registro de Inventário de 31/12/97.

Pelo que foi relatado, verifica-se que ficou devidamente comprovado nos autos que uma parte considerável da documentação do sujeito passivo não foi entregue à fiscalização sob a alegação de extravio e, nessa situação, o RICMS/97, no § 1º do artigo 146, dispõe 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)*

Ressalte-se, por fim, que, ao contrário do que foi alegado pelo autuado, considero que a quantidade de documentos extraviados, em cada exercício, é bastante significativa e efetivamente impede a realização, pela fiscalização, dos roteiros normais de fiscalização, uma vez 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 e se não foram apresentados os documentos fiscais, torna-se impossível a realização de tal roteiro fiscal.

Dessa forma, considerando que o contribuinte deixou de apresentar à fiscalização uma parte expressiva dos documentos fiscais de entradas e saídas, em todos os exercícios fiscalizados e, além disso, o livro Registro de Apuração de 31/12/97, em razão de extravio, entendo que ficou demonstrada pelo autuante a impossibilidade de levar a efeito um exame na escrituração fiscal da empresa, através dos roteiros normais de fiscalização, relativamente aos exercícios de 1994 a 1997, tendo sido adotado, de forma correta, o arbitramento da base de cálculo do imposto.

Observe-se que o dispositivo acima transcrito (§ 1º do artigo 146 do RICMS/97) 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, do mesmo RICMS/97, 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.

Saliente-se, por oportuno, que outro estabelecimento deste contribuinte foi autuado anteriormente, mediante a aplicação de arbitramento da base de cálculo do imposto relativo aos exercícios de 1994 a 1998, pela mesma razão – falta de apresentação de documentos fiscais em virtude de extravio -, tendo sido, o Auto de Infração, julgado Procedente em Parte na Primeira Instância deste CONSEF, consoante o Acórdão JJF nº 0041-02/03 acostado pelo próprio autuado às fls. 410 a 413 do PAF.

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.*

Por tudo quanto foi exposto, rejeito a preliminar de nulidade suscitada, considerando que o arbitramento era o único roteiro de fiscalização possível de ser realizado na situação em análise.

No mérito, verifica-se que o 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 dos livros fiscais apresentados pelo próprio contribuinte, conforme determinado no § 6º do mencionado artigo 938, do RICMS/97, valores que, em nenhum momento, foram impugnados pelo sujeito passivo, devendo, portanto, ser considerados corretos.

Quanto à Margem de Valor Adicionado (MVA) aplicada pelo autuante, foi aquela prevista na alínea “b” do inciso I do artigo 938 do RICMS/97 para “perfumarias, jóias, artigos de armarinho, confecções, artefatos de tecidos e calçados”. Examinando o sistema de dados da SEFAZ/BA, constata-se que o autuado está inscrito atualmente no cadastro de contribuintes com a atividade de “comércio varejista de instrumentos musicais e acessórios”, entretanto, no período fiscalizado (1994 a 1997), desenvolvia o “comércio varejista de artigos de joalheria e relojoaria” e, portanto, está correto o percentual de 60%, a título de MVA, utilizado pelo preposto fiscal.

O autuado contestou, ainda, o índice de atualização monetária utilizado no cálculo do arbitramento e, efetivamente, verifiquei que o índice de correção, aplicado pelo autuante para atualizar o valor do estoque inicial, foi utilizado de forma incorreta em todos os exercícios, sendo considerado o índice de dezembro quando deveria ter sido usado o índice relativo ao mês de janeiro, como já decidido reiteradamente por este CONSEF.

Desse modo, refiz os demonstrativos acostados às fls. 10 a 12, como a seguir apresentado:

	DISCRIMINAÇÃO	1994	1995	1996	1997
1	Estoque inicial (valor histórico)	7.314,23	95.867,00	88.482,92	393.011,00
2	Índice de atualização	9,6915	1,1749	1,0673	1,0000
3=1x2	Estoque Inicial corrigido	70.885,86	112.634,14	94.437,82	393.011,00
4	Entradas corrigidas	261.554,28	260.368,78	699.308,25	1.211.857,89
5	Estoque Final (valor histórico)	95.867,00	88.482,92	393.011,00	997.104,70
6=3+4-5	C.M.V.	236.573,14	284.520,00	400.735,07	607.764,19
7=6+60%	BC (C.M.V + 60%)	378.517,02	455.232,00	641.176,11	972.422,70
8=7x17%	Imposto devido (17%)	64.347,89	77.389,44	108.999,94	165.311,86

9	Créditos Fiscais corrigidos	22.585,74	22.779,81	63.265,28	104.130,28
10	ICMS recolhido corrigido	45.310,06	39.188,06	31.422,43	15.242,85
11=8-9-10	ICMS a recolher	(3.547,91)	15.421,57	14.312,23	45.938,73

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, com a exclusão do débito referente ao exercício de 1994, conforme o demonstrativo de débito seguinte:

Infração	Data Ocorrência	Data Vencimento	Base Cálculo R\$	Alíquota (%)	Multa (%)	Débito R\$
1	31/12/95	09/01/96	90.715,12	17%	100%	15.421,57
2	31/12/96	09/01/97	84.189,59	17%	100%	14.312,23
3	31/12/97	09/01/97	270.227,82	17%	100%	45.938,73
TOTAL DO DÉBITO						75.672,53

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **147072.0012/02-5**, lavrado contra **JOSÉ RIVAS COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$75.672,53**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, IV, “i” da Lei nº 7.014/96, aplicado em razão da retroatividade benigna, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de abril de 2003.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA- PRESIDENTE/RELATORA

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO- JULGADORA