

PROCESSO - A. I. N° 108580.0008/01-9  
RECORRENTE - TUBASA TUBOS DE AÇO DE SALVADOR LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3º JJF n° 0118-03/03  
ORIGEM - SAT/INFIP  
INTERNET - 31.05.04

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0145-11/04

**EMENTA:** ICMS. ARBITRAMENTO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS SOB ALEGAÇÃO DE EXTRAVIO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO EM VIRTUDE DA CONSTATAÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS. Modificada a decisão. Atendidos os requisitos legais. Justificada a adoção do arbitramento. Promovidas correções no cálculo do imposto devido. Afastada a nulidade suscitada. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado ao Acórdão n.º 0118-03/03, da 3ª JJF, que, por Decisão unânime de seus membros, julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em decorrência da falta de recolhimento do ICMS, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude da não apresentação ao fisco de documentação fiscal e contábil.

Consta no relatório da Decisão recorrida que o autuado, na sua impugnação às fls. 122 a 136, esclareceu que, apesar dos esforços empreendidos, não conseguiu encontrar parte das suas notas fiscais de entradas, bem como alguns dos seus livros fiscais, fato que foi comunicado à fiscalização, através de carta (fls. 23 e 24).

No Recurso Voluntário, o recorrente suscitou a nulidade do Auto de Infração, face a ausência do pressuposto autorizador para o arbitramento, pois o *caput* do art. 937, do RICMS/97, determina a ocorrência simultânea de dois fatos, a saber:

- que o contribuinte haja incorrido na prática de sonegação, sendo que não foi apontado qualquer fato que comprovasse sonegação fiscal; e
- que não seja possível, através dos roteiros normais de auditoria, determinar-se a base de cálculo real do tributo, e esta comprovação também não se faz presente, no caso em tela.

Após citar o Acórdão JJF n.º 2218-01/01, afirmou que os julgadores de primeiro grau ignoraram este precedente, para entender que a medida extrema estaria autorizada pelo § 1º, do art. 146, e pelo inciso I, do art. 937, do mesmo RICMS/97, mas, sendo o Regulamento um sistema, o dispositivo não pode ser aplicado isoladamente.

Pidiu a nulidade do procedimento.

Quanto ao mérito, disse inexistir omissão de receitas, mesmo se apuradas através de arbitramento, em razão dos seguintes equívocos cometidos pelos autuantes:

- na apuração dos valores das entradas, para o cálculo do CMV, foram agregadas parcelas que não compõem o custo das mercadorias vendidas, como compras para o ativo imobilizado,

- devoluções de vendas, compras de materiais para uso/consumo e os consumos de energia elétrica;
2. inclusão indevida do ICMS, também na apuração do CMV, pois este é um imposto recuperável, que, igualmente, não compõe o custo.

Asseverou que, retificados os valores equivocados das entradas, o custo sofrerá uma redução tão grande que resultará em saídas arbitradas inferiores às reais, registradas no livro RS, o que pode ser constatado por fiscal estranho ao feito.

Protestou que o ICMS devido jamais poderia ter sido arbitrado em 17% do montante total das “saídas fictas”, tendo em vista a idoneidade das suas notas fiscais de saídas, mas deveria ter sido levado em conta as saídas interestaduais (com alíquota de 12%), examinadas pelo fisco e por ele não desqualificadas, tributando-se a 17% apenas a diferença entre o total arbitrado e o real.

Apresentou demonstrativo (fl. 219), com o fito de demonstrar que não há imposto a recolher.

Concluiu solicitando a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração, e, no caso deste ser considerado nulo e ao mesmo tempo improcedente, requereu a aplicação do § 2º, do art. 249, do CPC.

A representante da PGE/PROFIS solicitou o envio do PAF em diligência a ASTEC, com o fim de ver respondida a seguinte questão: “*no lançamento tributário sob análise o arbitramento da base de cálculo representa o único método para apuração do imposto devido ao erário estadual?*”

Esta 1ª CJF deferiu a realização de diligência por preposto da ASTEC, nos seguintes termos:

*“Com a devida vena, esta diligência não pode ser deferida na forma proposta, porque implicaria em manifestação de juízo de valor pelo diligente, o que é prerrogativa dos Conselheiros.*

*Entretanto, o recorrente, sendo empresa comercial, alega que foram incluídas, indevidamente, parcelas que não compõem o custo das mercadorias vendidas, tais como: compras para o ativo imobilizado e de materiais para uso/consumo, devoluções de venda e consumo de energia elétrica, etc.*

*Assim, para que possa ser votado o deslinde da questão, esta 1ª CJF deliberou que os autos fossem remetidos a ASTEC, para que auditor fiscal estranho ao feito aponte o valor da base de cálculo arbitrada e o imposto acaso devido, apurando o CMV apenas com o valor da movimentação de mercadorias, excluindo as parcelas estranhas a esta movimentação.”*

Cumprida a diligência, o preposto da ASTEC apontou como ICMS devido o valor de R\$253.970,70.

Cientificado do Parecer ASTEC n.º 0245/2003, o recorrente se manifestou repetindo os argumentos já trazidos no seu Recurso Voluntário, acrescentando apenas que o diligente, ao excluir do CMV as parcelas estranhas à movimentação de mercadorias, igualmente, deixou de considerar os créditos fiscais a que teria direito, na sua totalidade, pois, mesmo não fazendo parte do CMV (como é o caso de devoluções de vendas), faz jus ao respectivo crédito fiscal.

A representante da PGE/PROFIS propôs, novamente, que o PAF fosse enviado em diligência a ASTEC para que o mesmo fiscal revisor verificasse as questões suscitadas pelo recorrente, dissipando as dúvidas remanescentes.

Na sessão realizada no dia 04/03/2004, esta 1ª CJF indeferiu a proposição da representante da PGE/PROFIS, porque esta não poderia ser realizada, uma vez que implicaria em pronunciamento quanto ao mérito, o que é defeso ao diligente, sendo prerrogativa dos membros do Colegiado.

Como relator, aproveitei a oportunidade para trazer os seguintes esclarecimentos:

1. Os itens 1 e 3, acima, se reportam à metodologia utilizada na apuração, mediante arbitramento, da base de cálculo, e do imposto devido. Esta matéria está disciplinada no art. 938 e seu § 4º, do RICMS/97;
2. no que concerne ao item 2, é questão puramente de mérito: se o contribuinte faz jus ou não ao crédito fiscal que pleiteia;
3. por fim, informei que, qualquer que seja a decisão tomada por esta 1ª CJF, estou apto a apontar o valor do ICMS devido, se houver, pois a análise dos demonstrativos dos autuantes, do diligente e do recorrente, permite fazê-lo.

Assim, o PAF retornou, então, à representante da PGE/PROFIS, para emissão do parecer definitivo, que pontuou que o cerne do lançamento reside na falta de recolhimento do ICMS, apurado através de arbitramento da base de cálculo, em virtude da falta de apresentação ao fisco de documentação fiscal e contábil.

Disse que o arbitramento levado a efeito, na presente ação fiscal, apesar de cabível haja vista a falta de apresentação de notas fiscais, despreza por completo a natureza das operações realizadas pelo contribuinte, indo de encontro aos termos do § 4º, do art. 938, do RICMS/Ba e causa absoluta incerteza quanto à apuração do montante de tributo efetivamente devido aos cofres estaduais.

Opinou pelo provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

No presente Auto de Infração está sendo exigido ICMS apurado através do arbitramento da base de cálculo, motivado pela não apresentação ao fisco de documentação fiscal e contábil.

Como dito no relatório deste Acórdão, o próprio recorrente, na sua impugnação às fls. 122 a 136, esclareceu que, apesar dos esforços empreendidos, não conseguiu encontrar parte das suas notas fiscais de entradas, bem como alguns dos seus livros fiscais, fato que foi comunicado à fiscalização, através de carta (fls. 23 e 24).

Em preliminar, o recorrente suscitou a nulidade do Auto de Infração, por entender ausente o pressuposto autorizador para o arbitramento, pois o *caput* do art. 937, do RICMS/97, determina a ocorrência simultânea de dois fatos, a saber:

1. que o contribuinte haja incorrido na prática de sonegação, sendo que não foi apontado qualquer fato que comprovasse sonegação fiscal; e
2. que não seja possível, através dos roteiros normais de auditoria, determinar-se a base de cálculo real do tributo, e esta comprovação também não se faz presente, no caso em tela.

No presente caso, a adoção do arbitramento encontra-se lastrada no art. 146, do RICMS/97, que prevê:

*“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 Inspeção 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 efetuá-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.”*

A exigência de prova de pretensa sonegação, neste caso, é impossível, pois havendo sinistro dos documentos fiscais e contábeis, fica inviabilizada a verificação destes documentos e, obviamente, a produção da prova pretendida pelo recorrente.

Quanto à impossibilidade da apuração do montante real da base de cálculo, este tema já foi objeto de reiteradas decisões deste Colegiado, tendo sido, inclusive, editada a Súmula n.<sup>o</sup> 05, que tive a honra de relatar, que contém o seguinte mandamento:

**CÂMARA SUPERIOR**

**SÚMULA CONSEF N<sup>º</sup> 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.

Os autuantes justificaram a adoção deste regime de apuração do imposto em razão de o contribuinte ter deixado de apresentar as notas fiscais de entradas, bem como os livros Registro de Entradas e Registro de Inventários, referentes aos exercícios auditados, sob a alegação de extravio.

No meu entendimento, a falta de apresentação das notas fiscais de entradas, concomitante com os livros Registro de Entradas e Registro de Inventário, impede a apuração do montante real da base de cálculo, ao inviabilizar que se ateste a veracidade dos registros da movimentação das mercadorias.

Assim, está justificada a adoção do arbitramento da base de cálculo, como regime de apuração do imposto devido.

Considero, então, afastada a nulidade suscitada.

Quanto ao mérito, razão assiste em parte ao recorrente.

De fato, não podem ser computadas no cálculo do CMV as parcelas estranhas à movimentação de mercadorias, como devolução de vendas, entradas de ativo imobilizado, entre outras.

Este equívoco foi corrigido pelo diligente da ASTEC.

No que concerne à alegação da inclusão dita indevida do ICMS, também na apuração do CMV, pois ser este um imposto recuperável, esta não prospera, pois sendo o arbitramento um regime “diferenciado” e “extremo” de apuração do imposto devido, o seu cálculo deve seguir estritamente o que é previsto na legislação própria, sem se afastar em nada dela.

Bem, o art. 938, I, do RICMS/97 prevê, literalmente: “ao valor do estoque final de mercadorias do período anterior, atualizado monetariamente, serão adicionados os valores, também atualizados,

*das entradas efetuadas durante o período considerado, inclusive as parcelas do IPI, fretes, carretos e demais despesas que hajam onerado os custos, deduzindo-se do montante o valor do estoque final do período, pelo seu valor nominal, obtendo-se assim o custo das mercadorias vendidas, ao qual será acrescido um dos seguintes percentuais, a título de margem de valor adicionado (MVA)".*

Vê-se que não existe previsão para exclusão do ICMS da própria base de cálculo. Aliás, tal procedimento contraria a lei, também, o que dispõe o art. 52, do RICMS, de que o montante do ICMS integra a sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

O recorrente protestou, ainda, que o ICMS devido jamais poderia ter sido arbitrado em 17% do montante total das "saídas fictas", tendo em vista a idoneidade das suas notas fiscais de saídas, mas deveria ter sido levado em conta as saídas interestaduais (com alíquota de 12%), examinadas pelo fisco e por ele não desqualificadas, tributando-se a 17% apenas a diferença entre o total arbitrado e o real.

O § 4º, do art. 938, do RICMS/97, preconiza que, na apuração da base de cálculo por meio de arbitramento, para efeitos de aplicação do percentual da margem de valor adicionado (MVA) e da alíquota, levar-se-á em conta, sempre que possível, a natureza das operações ou prestações e a espécie das mercadorias ou serviços, admitindo-se, contudo, quando for impossível a discriminação, o critério da proporcionalidade e, em último caso, o da preponderância.

No presente caso, por ser impossível a discriminação da natureza das operações, deve ser utilizado o critério da proporcionalidade.

Por fim, o diligente da ASTEC incorreu em erro, quando retirou do CMV as parcelas estranhas à movimentação de mercadorias, e deixou de considerar os créditos fiscais a que o recorrente faria jus, pois, mesmo que não faça parte do CMV (as devoluções de vendas, por exemplo), o respectivo crédito fiscal deve ser admitido.

Portanto, partindo do demonstrativo elaborado pelo preposto da ASTEC à fl. 229, considerando o critério da proporcionalidade para definição das alíquotas aplicáveis e os créditos fiscais apontados pelos autuantes no demonstrativo original (que são os mesmos pleiteados pelo contribuinte), a apuração do débito passa a ser:

CÁLCULO DA PROPORCIONALIDADE DAS SAÍDAS INTERNAS X INTERESTADUAIS				
MÊS	SAÍDAS 1998		SAÍDAS 1999	
	INTERNAS	INTERESTADUAIS	INTERNAS	INTERESTADUAIS
JAN	370.132,02	37.826,55	388.604,63	52.553,44
FEV	261.514,17	39.266,61	391.961,18	31.110,07
MAR	431.840,35	107.220,13	468.342,29	95.774,52
ABR	379.723,49	71.393,77	324.687,74	94.915,30
MAI	386.328,87	82.517,12	342.498,11	58.106,26
JUN	432.100,12	42.841,20	441.620,55	28.075,30
JUL	346.854,58	68.579,55	476.506,65	99.729,79
AGO	384.448,65	138.202,09	444.433,12	147.033,26
SET	438.609,22	142.463,73	508.963,09	29.838,85
OUT	447.833,55	99.726,64	403.962,75	40.003,06
NOV	505.456,42	137.447,63	456.158,19	76.207,45
DEZ	450.113,62	45.312,43	634.237,82	15.374,06
TOTAIS	4.834.955,06	1.012.797,45	5.281.976,12	768.721,36
%	82,68%	17,32%	87,30%	12,70%

ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO		
	1998	1999
Base de Cálculo Arbitrada	6.360.176,49	6.188.107,20
Saídas Internas	5.258.593,92	5.402.217,59
Saídas Interestaduais	1.101.582,57	785.889,61
ICMS a 17%	893.960,97	918.376,99
ICMS a 12%	132.189,91	94.306,75
ICMS s/ Base de cálculo	1.026.150,87	1.012.683,74
Crédito Fiscal	522.478,50	504.472,41
ICMS recolhido	426.007,34	492.014,04
ICMS a recolher	77.665,03	16.197,29
Total do Débito	93.862,33	

Pelo que expus, o meu voto é pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário apresentado, para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, no valor apontado.

### 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 108580.0008/01-9, lavrado contra **TUBASA TUBOS DE AÇO DE SALVADOR LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 93.862,32, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, IV, “i”, da Lei 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de maio 2004.

ANTÔNIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

CIRO ROBERTO SEIFERT - RELATOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PGE/PROFIS