

PROCESSO - A.I. N° 128862.0006/03-1  
RECORRENTE - COMERCIAL DE ALIMENTOS OSMAR LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF n° 0186-04/04  
ORIGEM - INFAC BONOCÔ  
INTERNET - 11.08.04

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0267-11/04**

**EMENTA: ICMS. ARBITRAMENTO. FALTA DE EXIBIÇÃO DOS LIVROS E DE DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** Comprovada a impossibilidade de apuração do montante real da base de cálculo através da aplicação dos roteiros normais de fiscalização, existe motivo para a adoção do arbitramento da base de cálculo do imposto. Recurso NÃO PROVADO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado ao Acórdão n° 0186-04/04, da 4ª JJF, que, por Decisão unânime de seus membros, julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado para exigir ICMS no valor de R\$66.012,99, em razão da falta de seu recolhimento, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude da não apresentação ao fisco de documentação fiscal e contábil. Em complemento a acusação, o autuante consignou que o autuado deixou de apresentar o Livro Registro de Inventário, notas fiscais de entradas e saídas de mercadorias e das leituras “Z” da ECF.

Consta no relatório da Decisão recorrida o seguinte:

*“O PAF foi submetido à pauta suplementar por proposta deste relator, tendo 4ª JJF decidido pela sua conversão em diligência a ASTEC, para que fosse atendido o solicitado à fl. 68.*

*Cumprida a diligência de fls. 70 e 71 dos autos, o auditor fiscal designado por meio do Parecer ASTEC n° 0036/2004, transcreveu, inicialmente, o que foi solicitado pelo relator, o procedimento do autuado, bem como foi realizado o trabalho diligencial.*

*Ao finalizar, o diligente assim concluiu:*

*“De sorte que, tendo o autuado apresentado a documentação solicitada, conforme descrito acima, verifica-se a possibilidade de se apurar o imposto por outros meios de fiscalização, que não o arbitramento, tais como, Ajuste de Máquina Registradora, M.V.A. e Conta corrente fiscal.*

*A apuração do imposto por meio de levantamento quantitativo de estoque, não é possível, devido à falta de apresentação do livro registro de Inventário e também por ser o autuado usuário de máquina registradora, onde os cupons fiscais não são discriminativos.*

*O autuado alegou não possuir o livro Registro de Inventário, devido seu estoque na época do encerramento encontrar-se zerado, alegando que o estoque foi transferido para a matriz, sem contudo apresentar as notas fiscais de transferências. Porém pelo que se verifica no mês de outubro/2001, no livro Registro de Apuração do ICMS, fl. 84 do PAF, o autuado adquiriu R\$76.239,25 de mercadorias e deu saídas apenas de R\$10.365,13; logo existe uma diferença, só nesse mês de R\$65.874,12, sem nenhum acréscimo de MVA”.*

Quanto ao mérito da infração, o relator do PAF proferiu o seguinte voto:

*“Adentrando no mérito da autuação e após analisar as peças que compõem o PAF, entendo razão não assistir ao autuado, pelos seguintes motivos:*

*I - Apesar do autuado haver apresentado os documentos fiscais e seus livros fiscais regularmente escriturados, a exceção do livro Registro de Inventário com o estoque existente em 31/12/2000, relativo às operações realizadas no exercício de 2001, entendo que, ao contrário do que concluiu o diligente da ASTEC, não ser possível efetuar a fiscalização da empresa pelos meios convencionais de fiscalização. É que os roteiros Ajuste de máquina registradora, MVA e Conta-Corrente Fiscal, se destinam a verificar apenas se o contribuinte procedeu corretamente ao fazer a escrituração dos livros fiscais quanto às operações realizadas por meio de ECF, qual foi o percentual de lucro ou prejuízo na conta mercadorias e se os recolhimentos do ICMS foram efetuados corretamente;.*

*II - Analisando o Demonstrativo elaborado pelo autuante à fl. 7 (Auditoria de Taxa de Valor Agregado), constatei que foi apurado prejuízo em relação às mercadorias tributadas e com imposto pago por antecipação, relativo ao exercício de 2001 e objeto da ação fiscal;*

*III - Ora, a constatação pelo fisco quando em fiscalização em estabelecimentos de contribuintes de prejuízo na conta mercadoria, é um indício forte de irregularidade na sua escrita, já que no exercício da atividade comercial, o objetivo do empresário é auferir lucro, não tendo sentido, portanto, vender mercadoria por preço inferior ao de custo;*

*IV - Como a empresa é usuária de ECF, que não discrimina as mercadorias vendidas, além de não ter escrito o inventário com o estoque existente em 31/12/2000, bem como pelo fato de não haver apresentado a sua escrita contábil regularmente escriturada, torna-se impossível a fiscalização estadual a realização dos roteiros auditoria de estoques, das disponibilidades e das contas do passivo, destinada a verificar a sua regularidade fiscal quanto às suas obrigações tributárias com relação ao ICMS.*

*Com base na explanação acima e tendo em vista a comprovada impossibilidade de apuração do ICMS pelos meios convencionais de fiscalização, entendo caracterizada a infração, a qual tem respaldo legal no art. 937, I, do RICMS/97.”*

Alegou o recorrente que a medida extrema do arbitramento não poderia ter sido aplicada, apenas porque existiam indícios de que o contribuinte estava vendendo mercadorias tributáveis como não tributáveis, com base no custo das mercadorias vendidas – CMV, posto que, dentro de uma razoabilidade técnica, foi ponderado, desde a impugnação inicial, que estas vendas só poderiam ser apuradas mediante um levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, com base no estoque.

Ressaltou que a Decisão recorrida, estranhamente, entendeu por se afastar da diligência efetuada pela própria ASTEC, que concluiu não haver motivo para a adoção do arbitramento, e que esta Decisão fere posicionamento reiterado do CONSEF, indo de encontro, inclusive, à Súmula nº 05, deste Colegiado.

Pidiu a nulidade do lançamento realizado.

A representante da PGE/PROFIS observou que o julgamento da 1ª Instância já solucionou a questão suscitada pelo recorrente, pois os métodos possíveis de serem utilizados indicados pela ASTEC carecem de abrangência, não possibilitando a real e total apuração do imposto devido, e que, por outro lado, a diligência efetuada restou por evidenciar fragilidade na escrita que conduzem à prova de que mercadorias foram vendidas abaixo do custo de aquisição, o que é incompatível com o objetivo da atividade mercantil e que se constituem indícios de sonegação fiscal.

Disse entender que a diligência da ASTEC afirmou que não pode ser realizado o levantamento quantitativo pela falta de diversos livros e documentos fiscais, que o próprio contribuinte alega não possuir, situação que se agrava por tratar-se de usuário de máquina registradora que não discrimina as mercadorias vendidas e cujo Inventário não contém o estoque existente em 31.12.2000.

Concluiu que não é o caso da aplicação da Súmula nº 05, do CONSEF, restando válido e justificado o arbitramento da base de cálculo efetuado, e opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

O tema em apreço - arbitramento da base de cálculo - já foi objeto de reiteradas decisões deste Colegiado, tendo sido, inclusive, editada a Súmula n.º 05, que tive a honra de relatar, que contém o seguinte mandamento:

### ***“CÂMARA SUPERIOR***

#### ***SÚMULA CONSEF N° 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.

O autuante justificou a adoção deste regime de apuração do imposto porque o contribuinte deixou de apresentar o Livro Registro de Inventário, as notas fiscais de entradas e de saídas de mercadorias e as leituras em “Z” do seu equipamento emissor de cupom fiscal - ECF.

Salientou, ainda, o autuante que a fiscalização se originou no processo de baixa do estabelecimento autuado, que foi intimado por duas vezes para apresentar o livro e os documentos, que deixou de entregar, limitando-se a informar o estoque final “zero” em 2001, consoante declaração, quando do encerramento da sua atividade, alegando que o estoque fora transferido para matriz/filial, sem, contudo, trazer as notas fiscais de transferência, nem o respectivo comprovante de pagamento, apresentando, na sua escrita fiscal, saldo credor constante, com indício de vender mercadorias tributáveis como não tributáveis.

O recorrente argumentou que o indício de uma possível venda de mercadoria tributada como se isenta fosse, não justificaria a adoção do arbitramento, e que o diligente da ASTEC, a pedido da 4ª JJF, firmou posição de que seria possível a apuração do imposto devido, por outro meio de fiscalização, que não o arbitramento.

Inicio analisando a planilha “Auditoria da Taxa de Valor Agregado - T.V.A.”, apensada pelo autuante à fl. 7 dos autos.

Nela consta prejuízo nas vendas de mercadorias tributadas da ordem de 48% do valor das saídas, e de 18%, no caso de mercadorias com o imposto pago antecipado. Ao revés, as vendas de mercadorias isentas geraram lucro de 40%, quando comparado com o valor destas saídas.

Não me resta a menor dúvida de que, por si só, este demonstrativo aponta um forte indício da prática de comercialização de mercadorias tributadas como se isentas fossem.

É verdade que, com a posse das notas fiscais de entradas de mercadorias, entregues ao diligente da ASTEC, seria possível promover-se o “ajuste de máquina registradora”, porém, ainda assim,

segundo o demonstrativo à fl. 7, haveria prejuízo no total das vendas em 15,5% sobre o seu valor, mantendo o indício de que ocorreram vendas sem a emissão de documento fiscal.

Aliado a isso, consta no Parecer do diligente que o contribuinte alegou ter transferido o seu estoque para a matriz, mas que, no mês de outubro de 2001, época do encerramento da sua atividade, teria adquirido R\$76.239,25 de mercadorias e dado saída de apenas R\$10.365,13, além de inexistir qualquer nota de transferência deste estoque, o que obviamente leva à conclusão de que o respectivo imposto não foi pago.

O recorrente cita o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias como meio para apuração do imposto supostamente omitido. Este não é possível de ser realizado, pois o equipamento emissor de cupom fiscal - ECF do contribuinte autuado não possuía capacidade de registro alfanumérico, ou seja, não identificava a mercadoria que deu saída por este equipamento.

Corrobora com o pensamento da representante da PGE/PROFIS de que os roteiros de “ajuste de máquina registradora”, “M.V.A.” e “conta corrente fiscal” não têm abrangência suficiente para que se detecte saídas sem emissão de documentos fiscais. Nenhum outro roteiro é possível de ser aplicado, pela mesma razão que impossibilitou a auditoria de estoques.

Restaria, por fim, o exame da contabilidade do contribuinte, que jamais foi apresentada. Este, também, não possível, porque o estabelecimento autuado é filial, e a contabilidade, é cediço, centraliza-se na matriz.

Por tudo o que expus, concluo que se encontra comprovada a impossibilidade de apuração do montante real da base de cálculo através da aplicação dos roteiros normais de fiscalização, existindo motivo para a adoção do arbitramento da base de cálculo do imposto, e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para homologar a Decisão recorrida.

## 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** o Auto de Infração nº 128862.0006/03-1, lavrado contra **COMERCIAL DE ALIMENTOS OSMAR LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$66.012,99**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, IV, “i”, da Lei nº 7014/96 e demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de julho de 2004.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

CIRO ROBERTO SEIFERT – RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS