

A. I. N° - 108880.0015/04-4  
AUTUADO - COREL ISOLANTES TÉRMICOS LIMITADA  
AUTUANTE - MARIA CONSUELO GOMES SACRAMENTO  
ORIGEM - INFAS SIMÕES FILHO  
INTERNET - 16.05.06

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N.º 0155-02/06**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Imputação não impugnada pelo sujeito passivo. É vedado o crédito do imposto relativo a mercadorias cuja fase de tributação se encontre encerrada. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Fato não negado pela defesa. Está demonstrada a existência de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias. No cálculo do imposto foi tomada por base a diferença de maior expressão monetária, a das saídas. A autuação por omissão de saídas tem por fundamento a falta de pagamento de ICMS, uma vez que a saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte constitui o aspecto temporal da norma jurídica que define a incidência do tributo. 3. ARBITRAMENTO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. EXTRAVIO. MULTA PELO EXTRAVIO DOS DOCUMENTOS, CUMULADA COM MULTA PROPORCIONAL AO IMPOSTO ARBITRADO. Duplicidade de apenações. Dúvida quanto ao extravio dos documentos. Falta de motivação jurídica para o arbitramento. É nulo o procedimento administrativo praticado com preterição ou em desacordo com preceito legal, sobretudo, havendo incerteza quanto ao cometimento da infração. Procedimento nulo. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 23/12/04, diz respeito aos seguintes fatos:

1. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, sendo glosado crédito no valor de R\$ 160,31, com multa de 60%;
2. falta de recolhimento do imposto [ICMS] relativo a saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem emissão de documentos fiscais e sem escrituração nos livros fiscais, “decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas” [sic], fato este constatado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício fechado (1999), levando-se em conta para o cálculo do imposto a diferença de maior valor monetário, a das saídas, sendo lançado tributo no valor de R\$ 1.469,27, com multa de 70%;

3. falta de recolhimento de ICMS, apurada por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude da falta de apresentação da documentação fiscal e contábil ao fisco, sendo lançado imposto no valor de R\$ 25.953,56, com multa de 100%;
4. extravio dos documentos fiscais nºs 6946 a 7635 [sic], conforme comunicado feito através do processo nº 236322/2004-0, sendo aplicada a multa de R\$ 3.500,00.

O contribuinte apresentou defesa protestando pelo fato de ter sido autuado o seu estabelecimento por meio de arbitramento da base de cálculo do imposto, em virtude da falta de apresentação ao fisco de documentos fiscais e contábeis (item 3º), e também por falta de apresentação de documentos fiscais (item 4º). Diz que a empresa teve diversas fiscalizações neste período, por parte da Receita Federal, bem como da Previdência Social e da Prefeitura Municipal, e diversos documentos foram retirados do seu estabelecimento para serem analisados pelos órgãos competentes. Pede que sejam desconsiderados o arbitramento e a multa por extravio dos documentos, alegando que de modo algum houve propósito de sua parte. Aduz que já enviou à auditora fiscal todos os outros documentos, de julho a dezembro de 1999.

A auditora responsável pelo procedimento prestou informação dizendo que a empresa foi intimada desde o primeiro dia do mês de outubro de 2004 através de “fax”, porém somente no final de novembro, após diversos contatos com a empresa, foi que obteve a informação de que os documentos se encontravam no INSS. Explica que, “Como o exercício a ser fiscalizado estava para decair”, a informação foi passada ao inspetor fazendário, com o objetivo de tentar obter os documentos junto ao INSS. No inicio do mês de dezembro, chegou às suas mãos a cópia de um ofício enviado pela Procuradoria da República no Estado da Bahia informando que os documentos fiscais e contábeis da empresa em questão já haviam, provavelmente, sido devolvidos, conforme cópias de ofícios anexos. Prossegue dizendo que, depois disso, entrou em contato com a empresa, expedindo novas intimações nos dias 6 e 9/12/04, para apresentação dos livros e documentos fiscais, sendo apresentada parte dos documentos nos dias 10 e 16/12/04. Quanto ao arbitramento, considera que o mesmo foi feito de acordo com o disposto no art. 938, inciso I, do RICMS/97. Opina pela manutenção do Auto de Infração.

Foi dada vista ao sujeito passivo acerca do teor da informação fiscal.

O contribuinte manifestou-se dizendo que, quanto ao arbitramento da base de cálculo, procedido em decorrência da falta de apresentação de documentos fiscais e contábeis, reitera o pedido de que o mesmo seja desconsiderado, assim como a multa por extravio de documentos. Pede que seja deferido prazo para apresentação do restante da documentação exigida pelo fisco.

O processo foi submetido a julgamento na sessão do dia 14/7/05, mas esta Junta decidiu que se solicitasse a realização de diligência por parte da Assessoria Técnica (ASTEC) deste Conselho, a fim de que fosse averiguado se o contribuinte dispõe dos documentos tidos como extraviados. Na mesma diligência foi solicitado que, em qualquer caso, tivessem ou não sido localizados os documentos faltantes, deveria ser informado se era possível desenvolver outro roteiro de fiscalização que não o arbitramento, haja vista o preceito do parágrafo único do art. 937 do RICMS.

O fiscal designado para cumprir a diligência informou que esteve na empresa no dia 21/10/05, às 15h30, constatando que ela se encontra com sua atividade bastante restrita, inclusive com as portas fechadas, sendo, porém, atendido por uma funcionária. Aduz que intimou a empresa no sentido de apresentar livros e documentos, porém a intimação não foi atendida, e não conseguiu entrar em contato com os responsáveis pela empresa. Diz que, na última tentativa, foi informado por um vigilante que a empresa praticamente estava fechada e o responsável pelo estabelecimento não aparecia lá havia mais de 15 dias. O diligente conclui dizendo que, por essas razões, ficou impossibilitado de cumprir a diligência. Quanto à solicitação da Junta no sentido de que informasse se seria possível desenvolver outro roteiro de fiscalização que não o

arbitramento, o diligente diz que “o bom senso nos indica a impossibilidade de atender com precisão à informação solicitada. No entanto, a própria empresa informa no PAF que só disponibilizou para a autuante os documentos de julho a dezembro do exercício arbitrado”.

Foi mandado dar ciência do resultado da diligência à autuante e ao autuado. A intimação do autuado foi feita por via postal. A da auditora foi feita nos próprios autos. Não houve manifestação do autuado nem da autuante.

## VOTO

O presente Auto de Infração é composto de quatro itens. O contribuinte impugnou apenas os itens 3º e 4º.

Noto que os dois itens impugnados têm estreita correlação: de acordo com o item 3º, foi feito o arbitramento da base de cálculo em virtude da falta de apresentação ao fisco de documentação fiscal e contábil, e consta que a multa do item 4º é relativa à falta de apresentação de documentos fiscais. Sendo assim, percebe-se, de pronto, que o autuado foi apenado duas vezes pelo mesmo fato. Entendo que a multa do item 4º é indevida, porque ela já está embutida na multa de 100% do item 3º. Esta conclusão é tão óbvia que dispensaria quaisquer considerações, haja vista que o fato motivador do arbitramento foi, precisamente, a falta de apresentação dos documentos. Nesse sentido, note-se que, em ambos os casos, o enquadramento da multa foi feito no mesmo dispositivo: art. 42, IV, “i”, da Lei nº 7.014/96. O § 5º do art. 915 do RICMS, repetindo igual disposição do § 5º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, prevê que a multa pelo descumprimento de obrigação acessória (item 4º deste Auto) é absorvida pela multa prevista para o descumprimento da obrigação principal (item 3º do Auto), sempre que se tratar de cometimento em que o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória.

Na verdade, não está suficientemente provado o extravio dos documentos. Aliás, não ficou bem claro o que é mesmo que teria sido extraviado, pois a auditora se refere ao extravio de “documentos fiscais de nºs 006946 a 007635”, sem dizer que tipo de documentos seriam esses (Notas Fiscais, ou Notas Fiscais de Venda a Consumidor, ou Cupons Fiscais, etc.). Consta na descrição do fato, no Auto de Infração, que o contribuinte deixou de apresentar os documentos sob alegação de extravio, conforme comunicado feito através do processo nº 236322/2004-0. Ocorre que, no Auto de Infração, a descrição dos termos da comunicação foi feita de forma incompleta. Na verdade, no aludido comunicado (fl. 159), o contribuinte atribui o extravio ao fato de o seu estabelecimento ter passado por muitas fiscalizações no período de 1994 a 2001 por parte da Receita Federal, do INSS e da Prefeitura.

A auditora diz que o inspetor fazendário fez um ofício ao INSS, solicitando informações, tendo obtido como resposta um ofício da Procuradoria da República no Estado da Bahia informando que os documentos fiscais e contábeis da empresa em questão já haviam, provavelmente, sido devolvidos, conforme cópias de ofícios anexos.

Analizando o ofício da Procuradoria da República à fl. 162, noto que o signatário informa não ser possível atender à solicitação do inspetor fazendário da INFRAZ Simões Filho, uma vez que a documentação da empresa em questão “foi objeto de exame pericial realizado pelo INSS, já tendo sido, provavelmente, tais documentos devolvidos à mesma”.

Note-se que o procurador considera que, provavelmente, os documentos já teriam sido devolvidos à empresa.

Quanto ao documento à fl. 163, trata-se de um ofício do chefe da Divisão da Receita Previdenciária do INSS dirigido ao MM. Juiz da 17ª Vara Especial Criminal da Justiça Federal em que aquela autoridade administrativa busca “solicitar orientação” do magistrado quanto à devolução de um material desta empresa que havia sido apreendido. No ofício em apreço, é dito

que “Este material está sendo objeto de perícia [...]. Logo que a perícia estiver concluída [...] e, nesta oportunidade, deveremos proceder a devolução destes documentos [...].” Conclui o ofício indagando se a documentação deveria ser devolvida à Polícia Federal, ou à Justiça Federal, ou diretamente à empresa.

Noutro ofício, à fl. 164, remetido pela mesma autoridade e dirigido ao mesmo Juízo, é comunicado que os documentos em questão “já foram periciados [...], e poderão ser devolvidos à empresa, que inclusive já foi cientificada informalmente”. Seguem-se informes sobre os preparativos para a devolução.

À fl. 165, consta cópia de decisão interlocutória do Juiz, determinando a restituição dos documentos.

Observe-se que a decisão do MM. Juiz Federal da 17<sup>a</sup> Vara Especializada Criminal é datado de 8/11/04.

A auditora informa que, depois disso, entrou em contato com a empresa, expedindo novas intimações nos dias 6 e 9/12/04, para apresentação dos livros e documentos fiscais, sendo apresentada parte dos documentos nos dias 10 e 16/12/04. Quanto ao arbitramento, considera que o mesmo foi feito de acordo com o disposto no art. 938, inciso I, do RICMS/97.

Note-se que a auditora afirma que o contribuinte apresentou parte dos documentos, sem, contudo, informar quantos e quais documentos não foram apresentados. O que significa “parte” de documentos?

Voltando ao início do procedimento, observo que, quando protocolou o Auto de Infração, a auditora não anexou nenhum Termo de Intimação. Ao prestar a informação fiscal, ela declarou que a empresa havia sido intimada por “fax”. Ou seja, a nobre auditora deixou de atentar para a regra do art. 108 do RPAF. O instrumento à fl. 155 (no rodapé) prova que, de fato, a empresa foi intimada por “fax”. Por esses elementos, considero que, juridicamente, a empresa não foi intimada a apresentar livros ou documentos.

Observe-se que há outras intimações: uma à fl. 156, que considero imprestável, haja vista que não é datada; as outras duas intimações, às fls. 157 e 158, datadas de 6 e 9/12/04, respectivamente, foram atendidas pelo contribuinte, de acordo com o Termo de Arrecadação de Livros e Documentos às fls. 140 e 141, nos quais consta que foram arrecadados os livros fiscais, Diário, Notas Fiscais de entradas de janeiro a dezembro de 1999, Notas Fiscais de saídas de julho a dezembro de 1999, DMAs de janeiro a novembro de 1999, Notas Fiscais de Serviços.

Resta, agora, saber se, depois disso, o contribuinte foi intimado a apresentar os aludidos “documentos fiscais de nºs. 006946 a 007635”, a que se refere o Auto de Infração.

Foi solicitada a realização de diligência para que a fiscalização averiguasse se o contribuinte dispunha dos documentos tidos como extraviados, ou seja, os tais “documentos fiscais de nºs. 006946 a 007635” a que se refere o Auto de Infração. Porém o fiscal diligente solicitou foi tudo – livros fiscais, notas de compra e de venda, documentos de arrecadação, DMAs, Diário, Razão, Balanço –, sem êxito, haja vista que a empresa parece estar desativada. Não ficou claro, enfim, se houve extravio e, se houve, o que foi que realmente se extraviou. A própria auditora, ao prestar a informação (fls. 152-153), declarou que, após a devolução, pelo órgão da Previdência Social, dos documentos que haviam sido considerados extraviados, “Foram apresentadas parte dos documentos nos dias 10 e 16 de dezembro de 2004” (*sic* – fl. 153).

Já que a auditora admitiu que parte dos documentos tidos antes como extraviados foi apresentada, teria de dizer o que é que foi apresentado e refazer o cálculo da multa, haja vista que esta é calculada com base na quantidade de documentos extraviados. Com efeito, nos termos do inciso XIX do art. 42 da Lei nº 7.014/96, a multa é calculada à base de R\$ 5,00 por documento extraviado. Sendo assim, se todos os documentos tidos como extraviados tivessem aparecido, a

multa deixaria de existir; obviamente, se apareceu “parte” deles, a multa teria de ser reduzida. A auditora, ao prestar a informação, não atentou para esse aspecto, que é substancial.

Conforme já salientei inicialmente, analisando em conjunto os itens 3º e 4º, fica evidente que houve apenação em duplicidade, pois o autuado foi multado por “extravio” de documentos (item 4º) e, pelo mesmo motivo, já que os documentos “extraviados” não foram apresentados, foi feito o arbitramento, com imposição de multa de 100% (item 3º). Ora, a multa do imposto apurado por arbitramento absorve a multa pelo extravio dos documentos, nos termos do § 5º do art. 915 do RICMS (§ 5º do art. 42 da Lei nº 7.014/96). Assim sendo, é nulo o procedimento no caso do item 4º.

Concentro-me, agora, na questão do arbitramento.

Recapitulando, o arbitramento foi feito porque o contribuinte não teve condições de apresentar os documentos, uma vez que estes se encontravam em poder do INSS. Pelos elementos constantes nos autos, concluo que, logo após ter recebido os livros e documentos que se encontravam em poder daquela autarquia, o contribuinte, prontamente, atendeu ao fisco estadual. Se os documentos não foram entregues na sua totalidade, isso não autoriza o automático arbitramento da base de cálculo do imposto.

O lançamento tributário é um procedimento inteiramente *vinculado*, isto é, regulado por lei. Em princípio, a base de cálculo do ICMS deve ser o valor da operação (ou prestação). Não é por acaso que o art. 115 do RICMS, ao especificar os regimes de apuração do imposto, deixou por último o arbitramento. O arbitramento – como o próprio nome denuncia – constitui um *método extremo*, que só deve ser aplicado quando o contribuinte incorre na prática de sonegação e quando não é possível apurar o tributo devido através dos roteiros normais de auditoria.

O Regulamento do imposto prevê que, para fazer-se o arbitramento, devem ser preenchidos três requisitos, que são cumulativos. Nesse sentido, o art. 937 prevê a possibilidade de proceder-se ao arbitramento da base de cálculo do imposto “quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação do imposto” e “não for possível apurar o montante real da base de cálculo”, e, mesmo assim, “desde que se comprove” qualquer dos casos especificados nos seus incisos.

Não considero caracterizado o necessário motivo que *justificasse* o arbitramento, em face do que prescreve o art. 937 do RICMS/97. Primeiro, porque não foi dito que tipo de documentos foram extraviados. Segundo, porque, segundo a própria auditora admite, “parte” dos documentos lhe foi entregue, sem, contudo, explicitar quantos e quais documentos não foram apresentados. Terceiro, porque, mesmo admitindo-se que não tenham sido apresentadas Notas Fiscais de compras ou de vendas, esse fato apenas impossibilitaria a realização do roteiro de auditoria de estoque (levantamento físico-quantitativo), mas este não é o único roteiro possível. A Instrução Normativa nº 310/90 prevê uma série de roteiros aplicáveis às diversas situações da realidade fiscal, em atendimento ao previsto no Sistema de Fiscalização de Tributos Estaduais, instituído pela Portaria nº 1.069/90. Existem dezenas de roteiros de fiscalização. Não sendo possível desenvolver o roteiro de levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, procede-se, então, a outro roteiro que se mostre exequível, como, por exemplo, auditoria de Caixa, auditoria de Passivo. Só se não for possível a adoção de nenhum dos roteiros convencionais é que se aplica o arbitramento. O arbitramento, sendo um método extremo, precisa ser devidamente motivado, fundamentado.

No caso em apreço, não está provado que o contribuinte tivesse sonegado imposto; e, se sonegou, o fiscal não declarou que fosse impossível apurar a base de cálculo real por outros meios que não o arbitramento. Esses dois requisitos, pela dicção do art. 937, são cumulativos.

Falta, portanto, *motivação jurídica* para o procedimento.

É nulo o procedimento administrativo praticado com preterição ou em desacordo com preceito legal, sobretudo, havendo incerteza quanto ao cometimento da infração.

A repartição fiscal examinará se existem elementos que justifiquem a renovação da ação fiscal, relativamente aos itens 3º e 4º. É evidente que se o contribuinte, antes do início de nova fiscalização, sanar alguma irregularidade porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, se exime de sanções.

Mantendo, portanto, apenas os lançamentos dos itens 1º e 2º, que não foram contestados pelo sujeito passivo. É vedado o crédito do imposto relativo a mercadorias cuja fase de tributação se encontre encerrada (item 1º). A autuação por omissão de saídas tem por fundamento a falta de pagamento de ICMS, uma vez que a saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte constitui o aspecto temporal da norma jurídica que define a incidência do tributo (item 2º).

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **108880.0015/04-4**, lavrado contra **COREL ISOLANTES TÉRMICOS LIMITADA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 1.629,58**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 70% sobre R\$ 1.469,27 e de 60% sobre R\$ 160,31, previstas no art. 42, III, e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes.

Esta Junta recorre da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 4 de maio de 2006.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR