

**PROCESSO** - A. I. Nº 120018.0004/06-7  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - TK SERVICE TELECOMUNICAÇÕES LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JJF nº 0396-01/06  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**INTERNET** - 25/04/2007

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJP Nº 0136-12/07

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Detectando-se omissão tanto de entradas como de saídas, deve ser exigido o ICMS correspondente à diferença de maior expressão monetária. 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. Redução do débito, através da concessão do crédito presumido de 8%, a teor do § 1º, do art. 408-S, do RICMS/97. Infração parcialmente caracterizada. 2. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. ARBITRAMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO MONTANTE REAL DA BASE DE CÁLCULO. Não comprovada, nos autos, a efetiva impossibilidade de apuração do imposto por outros meios, o que enseja a nulidade do lançamento. Entendimento em consonância com a Súmula nº 5 do CONSEF. Infração nula. Mantida a Decisão de primeira instância. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal contra a Decisão pela mesma proferida que julgou parcialmente procedente o presente Auto de Infração.

O presente Auto de Infração, lavrado em 30/06/2006, atribui ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

1. Falta de recolhimento do ICMS, constatada pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto pela diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada - com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias tributáveis, realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no exercício de 2002, com a exigência do imposto no valor de R\$ 4.419,48, acrescido da multa de 70%;
2. Falta de recolhimento do ICMS, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude da falta de apresentação ao fisco de documentação fiscal e contábil, nos exercícios de 2001 e 2004, sendo exigido o imposto no valor de R\$ 33.300,97, acrescido da multa de 100%. Consta que o contribuinte deixou de apresentar os livros da contabilidade e em lugar dos talões de notas fiscais de saída, apresentou as quartas vias das mesmas, dificultando os levantamentos. Apresentou as DME - Declaração do Movimento Econômico de Microempresa

e Empresa de Pequeno Porte com omissão de dados. Foram entregues ao contribuinte os Demonstrativos do Arbitramento, constantes do Anexo 4.

O autuado impugnou o lançamento fiscal às fls. 40 a 52, esclarecendo, inicialmente, ser uma empresa de pequeno porte, cuja atividade, de acordo com os contratos, cujas cópias anexou às fls. 57 a 86, é a prestação de serviços de assistência técnica autorizada para as empresas Nokia e Siemens, que fabricam aparelhos celulares. Argüiu que 95% de sua atividade é de assistência técnica por conta e ordem dos contratantes, vendendo partes e peças, por força dos referidos contratos, o que representa 5% do seu movimento.

Alegou emitir notas fiscais série única para fins de remessa de peças com defeito de fabricação, com destino aos fabricantes, que são estabelecidos no Estado de São Paulo, recebendo dos mesmos, através de notas fiscais, as peças para substituição em garantia. Nos casos de vendas, emite notas fiscais série D-1.

Ressaltou que os aparelhos recebidos com defeito no prazo de garantia são recuperados sem ônus para os proprietários, uma vez que os serviços são prestados às empresas contratantes, fato não observado pela autuante, quando lavrou o presente Auto de Infração.

Tratando especificamente a respeito da infração 1, argumentou que a autuante, ao exigir o imposto apurado através da Auditoria de Estoque, não observou o crédito presumido de 8% a que tinha direito, por estar enquadrada como EPP - Empresa de Pequeno Porte (Regime SimBahia), conforme previsão contida no art. 408-S, § 1º, RICMS/97, que transcreveu. Apresentou o cálculo correspondente, que resultou num débito remanescente de R\$ 2.339,80, pugnando pela procedência parcial dessa infração.

Ao se referir à infração 2, ponderou que somente poderia ter deixado de recolher o imposto decorrente de arbitramento da base de cálculo se anteriormente à ação fiscal que gerou o Auto de Infração em lide, já estivesse obrigado a recolher ICMS arbitrado. Como apenas a partir desta autuação é que existe esta imposição, asseverou ser ilógica a correspondente redação.

Enfatizou não existir suporte fático nem fundamentação legal a amparar a pretensão do fisco no tocante a esse item da autuação. Em primeiro lugar, porque a exigência de apresentação dos livros da contabilidade geral está desprovida de amparo legal, já que por se tratar de empresa de pequeno porte, está desobrigada da escrituração de tais livros, conforme prevê o transcrito art. 408-C, inciso VI, alínea “a”, do RICMS/97.

No tocante à apresentação das quartas vias das notas fiscais em lugar dos respectivos talonários, argüiu ser um pressuposto injustificável para impor a aplicação do arbitramento da base de cálculo, tendo em vista que em nenhum momento foi intimado a apresentar os referidos talões, que sempre estiveram à disposição da fiscalização e uma vez que as quartas vias supriam a falta dos talões. Aduziu que, se as vias das notas fiscais não eram suficientes, cabia ao fisco emitir intimação específica para apresentação dos talonários.

Afirmou ser manifesta a nulidade do Auto de Infração, considerando que o lançamento tributário por meio do arbitramento é método indiciário utilizado para valorar o montante do débito, somente podendo ser empregado nos casos de efetiva e real impossibilidade do fisco determinar, pelos meios ordinários, a prática da sonegação. Quando, de forma contrária, o fisco pode, através da escrita e dos documentos a ela pertinentes, apurar a real situação do contribuinte, não há lugar, por força de lei, para se utilizar do arbitramento.

Acrescentou que, embora desobrigado, possui os livros Diário e Razão dos exercícios sob exame, assim como todos os talões de notas fiscais, conforme fotos anexadas às fls. 87 a 91, que estão à disposição do fisco, o que demonstra a inexistência de motivo real para a aplicação do levantamento da base de cálculo via arbitramento.

Arrazouou que, ainda que assim não entenda este Colegiado, o que se constituiria numa verdadeira contramarcha em todo o processo administrativo fiscal, no mérito, o Auto de Infração

é improcedente, por absoluta falta de causa jurídica. Para fins de corroborar seu entendimento sobre a questão, transcreveu o art. 937 do RICMS/97, que dispõe sobre arbitramento da base de cálculo, ressaltando não haver incorrido na prática de sonegação de imposto, como prevê a legislação. Alegou inexistir no PAF prova de qualquer ilícito fiscal, como embasamento para justificar a aplicação do arbitramento, como previsto no transcrito § 7º, do art. 938, do mesmo Regulamento. Acrescentou que, tendo sido refutados os motivos nos quais se fundamentou a autuante, fica evidente que os mesmos não se constituem em pressupostos de admissibilidade do instituto do arbitramento.

O autuado argumentou que a desclassificação da escrita do contribuinte, com o objetivo de utilizar o arbitramento, não depende da vontade do agente administrativo, estando sujeito à efetiva comprovação da prática de sonegação e à impossibilidade de apuração pelos meios normais. Argüiu que o entendimento da jurisprudência dos tribunais, inclusive administrativos, segue essa mesma linha, estabelecendo que o uso do referido método somente se justifica quando o fisco não dispõe de elementos confiáveis, tornando-se impossível, de outra maneira, a apuração do montante real da base imponible. Ressaltou que, para utilização da medida extrema, têm que ser levadas em conta as normas estatuídas.

Prosseguindo, afirmou que, sendo o motivo do emprego do arbitramento a falta de apresentação de livros e documentos, estando comprovada a disponibilidade dos mesmos, torna-se elidida a sua aplicação. Nesse sentido, utilizou-se dos Acórdãos CJP 1273/00 e 0219-11/02, emanados deste CONSEF, relativos ao tema da lide e que resultaram na descaracterização da imputação, tendo em vista a constatação da existência dos livros e documentos correspondentes.

Argüiu que, se não houve certeza por parte da autuante quanto à existência de sonegação, torna-se forçoso reconhecer que a pretensão fiscal se fundamentou em mera presunção. Disse, ainda, que tendo sido refutados e esclarecidos os motivos que fundamentaram o citado procedimento, a imposição fiscal é improcedente, por absoluta falta de causa jurídica.

Concluindo, salientou que em relação ao levantamento quantitativo por espécie de mercadoria é devido o montante de R\$ 2.339,80. Quanto ao segundo item da autuação, ressaltou ter ficado esclarecido descaber a exigência do imposto, uma vez ter comprovado que seus talões de notas fiscais e seus livros contábeis se encontram à disposição do fisco e por inexistirem provas quanto à prática de sonegação fiscal.

Pleiteou que, se acaso a autuante venha a produzir contraprova, que seja realizada diligência por fiscal estranho ao feito. Requereu, ainda, que o Auto de Infração fosse julgado parcialmente procedente, no valor reconhecido.

À fl. 94, consta petição do impugnante, solicitando a emissão de documento de arrecadação, a fim de recolher o valor reconhecido como devido.

Na informação fiscal, prestada às fls. 97/98, a autuante reconheceu a procedência da alegação defensiva referente à concessão do crédito presumido de 8%, isto em relação à infração 1, tendo refeito os cálculos, modificando, consequentemente, o valor do débito para R\$ 2.339,73.

No que concerne ao segundo item da autuação, no entanto, confirmou todo o procedimento, com base nas seguintes argumentações:

1. O arbitramento não se refere a uma modalidade de recolhimento do ICMS, decorrendo, porém, das condições estabelecidas no art. 937 do RICMS/BA, sendo determinado por resolução da fiscalização;
2. Tendo sido solicitado o livro Caixa através da primeira intimação, constante à fl. 7 do PAF, o contador do autuado informou que o controle era realizado através da contabilidade e não do referido livro, motivo pelo qual nas intimações seguintes solicitara os livros Diário e Razão, entretanto não foi entregue nenhum dos dois;

Além das intimações por escrito, foram realizadas diversas solicitações por telefone, visando a apresentação dos talões de notas fiscais. Argumentou que o RICMS/97 estabelece que, no caso de notas fiscais emitidas manualmente, a via destinada à exibição ao fisco deverá ficar presa ao bloco. Acrescentou que a via que lhe foi fornecida não estava legível e que em caso contrário teria aplicado o roteiro de Auditoria de Estoque.

Sugeriu a Procedência Parcial do Auto de Infração.

Através do Acórdão JJF n.º 0396-01/96, decidiu a 1.ª Junta de Julgamento Fiscal pela procedência parcial do Auto de Infração, sob o entendimento de que:

- a) quanto à infração 1, decidiu o órgão de primeira instância que *“a autuante, de forma acertada, concordou com o pleito defensivo referente à concessão do crédito presumido, considerando o fato do sujeito passivo estar enquadrado no regime SIMBAHIA (Empresa de Pequeno Porte), tendo refeito o cálculo do imposto, pelos critérios estabelecidos no artigo 408-S, do RICM/97, com a aplicação da alíquota de 17%, concedendo o crédito presumido calculado à alíquota 8% sobre a receita omitida, nos termos do § 1º, do mesmo artigo, alterado pelo Decreto nº 8.413/02”, reduzindo-a para o montante de R\$ 2.339,73, reconhecido e pago pelo contribuinte;*
- b) no que tange à infração 2, entendeu o *a quo* que *“o método do arbitramento é considerado um Recurso extremo que deve ser aplicado quando o Fisco não dispuser de condições de apurar o imposto devido, sendo uma das causas, a falta de apresentação de livros e documentos fiscais comprobatórios das operações realizadas pelo contribuinte”,* razão pela qual *“o arbitramento deve ser utilizado somente quando não houver nenhuma possibilidade de se apurar o montante do débito por outros roteiros de fiscalização”;* esclareceu, ainda, que *“o sujeito passivo se refere a contribuinte que no período fiscalizado estava enquadrado no regime SIMBAHIA, e por isso estava obrigado a escriturar apenas os livros Registro de Inventário e Caixa”;* todavia, apesar da aludida constatação, verificou que *“o impugnante demonstrou manter os livros Diário e Razão, além dos talonários de notas fiscais requeridos pela fiscalização, através dos quais poderá ser realizada a fiscalização pelos métodos usualmente empregados, o que afasta a condição básica para amparar a utilização do método aplicado na ação fiscal sob análise”;* salientou que, em relação aos contribuintes do SIMBAHIA, *“podem ser realizados os seguintes tipos de fiscalização: Auditoria da Conta Caixa; Auditoria da Substituição Tributária; verificação dos recolhimentos referentes à diferença de alíquota; pode ser apurado se os valores das compras estão compatíveis com a condição do contribuinte; se o volume das entradas ultrapassou o limite para a condição da empresa; se há necessidade de reenquadramento ou desenquadramento; se os valores declarados na DME estão de acordo com o constatado por meio do CFAMT; se o contribuinte prestou declaração falsa ou inexata; apurar em relação às operações realizadas, se houve transferências, devoluções, saídas e retornos para conserto, saídas e retorno para industrialização, mercadorias sinistradas, etc”;* transcreveu a Súmula n.º 5, do CONSEF, a respeito da matéria; por fim, asseverou que *“a falta de apresentação dos livros contábeis e dos talonários das notas fiscais de saída não causou impedimento para apuração do imposto com utilização dos roteiros normais de fiscalização, o que significa dizer que não deveria ter sido aplicado, neste caso, o arbitramento da base de cálculo, o que torna nulo este item da autuação”,* recomendando, com base no art. 21 do RPAF/99, que a Autoridade Fazendária examine se existem elementos que possibilitem a renovação do procedimento fiscal atinente ao segundo item da autuação, a salvo de falhas.

A 1.ª Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da Decisão pela mesma proferida, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10.10.00.

## VOTO

Reparo algum merece o *decisum* de Primeira Instância.

No que tange à infração 1, agiu com acerto o *a quo* ao conceder o crédito fiscal de 8% a que fazia jus o autuado, posto que se trata de empresa de pequeno porte, com o que, inclusive, concordou o autuante.

Quanto à infração 2, corroboro com o entendimento manifestado pelo julgador de primeira instância no que se refere ao fato de que o impugnante demonstrou manter os livros Diário e Razão, além dos talonários de notas fiscais requeridos pela fiscalização, através dos quais poderá ser realizada a fiscalização pelos métodos usualmente empregados, o que afasta a condição básica para amparar a utilização do método aplicado na ação fiscal sob análise.

Ademais, é de corriqueira sabença que, em relação aos contribuintes do SIMBAHIA, os seguintes tipos de fiscalização podem ser utilizados: Auditoria da Conta Caixa; Auditoria da Substituição Tributária; verificação dos recolhimentos referentes à diferença de alíquota; apuração se os valores das compras estão compatíveis com a condição do contribuinte; se o volume das entradas ultrapassou o limite para a condição da empresa; se há necessidade de reenquadramento ou desenquadramento; se os valores declarados na DME estão de acordo com o constatado por meio do CFAMT; se o contribuinte prestou declaração falsa ou inexata; apurar em relação às operações realizadas, se houve transferências, devoluções, saídas e retornos para conserto, saídas e retorno para industrialização, mercadorias sinistradas, dentre outros.

Daí porque, a simples falta de apresentação dos livros contábeis e dos talonários das notas fiscais de saída não têm o condão de causar impedimento para apuração do imposto com utilização dos roteiros normais de fiscalização, o que significa dizer que não deveria ter sido aplicado, neste caso, o arbitramento da base de cálculo, inquinando de nulidade este item da autuação.

Destarte, com espreque nas razões de decidir expendidas no voto constante do Acórdão ora recorrido, como se aqui estivessem literalmente transcritas, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo a Decisão primária em todos os seus termos.

Outrossim, recomendo, com base no art. 21 do RPAF/99, que a Autoridade Fazendária examine se existem elementos que possibilitem a renovação do procedimento fiscal atinente ao segundo item da autuação, a salvo de falhas.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 120018.0004/06-7, lavrado contra **TK SERVICE TELECOMUNICAÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.339,73**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, representando-se à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal a salvo das falhas apontadas, no que se refere ao item 2 da autuação, conforme previsão do art. 21, do RPAF/99.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de abril de 2007.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – RELATOR

ANA CAROLINA ISABELLA MOREIRA – REPR. PGE/PROFIS