

PROCESSO - A. I. N° 269094.1607/06-7
RECORRENTE - AGROFERRO AGRÍCOLAS E FERRO LTDA. (AGOFER SANTA RITA)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF n° 0392-02/06
ORIGEM - INFRAZ BRUMADO
INTERNET - 17/06/2008

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF N° 0143-12/08**

EMENTA: ICMS. NULIDADE. ARBITRAMENTO. INOBSEVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. A legislação ao estabelecer quando é admissível o arbitramento da base de cálculo do imposto, indica os pressupostos que o justifiquem e menciona os critérios ou métodos a serem adotados na fiscalização. No caso em análise, a base de cálculo do ICMS foi encontrada de forma equivocada, uma vez que não foi atendido o quanto disposto no art. 938, do RICMS-BA. Modificada a Decisão recorrida. Infração NULA. Recurso **PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal (2ª JJF) que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, o qual foi lavrado para cobrar ICMS e impor multa por descumprimento de obrigação acessória em razão de três irregularidades, sendo que apenas a seguinte infração é objeto do presente Recurso:

“3. falta de recolhimento de ICMS pela constatação da existência de mercadorias em estoques desacompanhadas da respectiva documentação fiscal, atribuindo-se ao seu detentor a condição de responsável solidário, decorrente da falta de contabilização de entradas de mercadorias, com valores apurados mediante levantamento fiscal. Sendo cobrado imposto no valor de R\$ 232.792,54, com multa de 70%”.

O autuado apresentou defesa referindo-se à infração 3, alegando que a exigência fiscal está baseada em um arbitramento indireto, uma vez que não há respaldo para a aplicação do percentual de lucro de 114%. Alega que a apuração do estoque elaborado para fins de desenquadramento do regime do SIMBAHIA continha erros.

Na informação fiscal, o autuante integralmente ratifica os termos da autuação.

Conforme o Acórdão JJF N° 0392-02/06, fls. 97 a 103, em decisão não unânime, a infração 3 foi julgada Procedente.

O ilustre relator do Acórdão recorrido afastou a alegação defensiva pertinente a existência de erros no “balanço de estoque”, sob o argumento de que o contribuinte não especificou e nem demonstrou qualquer inconsistência para comprovar a alegação. Quanto aos acórdãos citados na defesa, o relator explicou que aquelas decisões não se aplicavam ao caso em tela, pois tratavam de situações diversas da que se encontrava em lide. No que tange à alegação defensiva de que houve um arbitramento indireto, o relator assim se pronunciou:

[...]

Conforme se depreende da leitura do art. 936 do RICMS-BA/97, a seguir transcrito, o levantamento fiscal adotado pela fiscalização encontra-se devidamente amparado pela legislação aplicável, eis que o lucro auferido fora apurado com base nos elementos das operações realizadas pelo estabelecimento e prestadas pelo autuado.

Art. 936. O movimento real tributável realizado pelo estabelecimento, em determinado período, poderá ser apurado por meio de levantamento fiscal, em que serão considerados, a depender do roteiro de fiscalização desenvolvido, os dados das operações de entradas ou de saídas, os estoques inicial e final, os serviços tomados ou, conforme o caso, prestados pelo estabelecimento, as despesas e encargos do contribuinte, o lucro auferido, e outros elementos, dados ou informações concernentes às atividades do contribuinte ou

responsável.

Entendo que o percentual de lucro bruto anual de 114% em 2005, apurado com base nas informações prestadas pelo próprio autuado (operações de entradas e saídas e dos estoques inicial e final), e adotado pela fiscalização para o lucro do período de janeiro a agosto de 2005, está de acordo com o previsto no supra mencionado dispositivo regulamentar, eis que, o lucro auferido fora obtido através de informações concernentes às atividades do autuado.

Além de legalmente amparado o levantamento fiscal somente fora aplicado pelo autuante, em virtude da não apresentação pelo autuado do livro Registro de Inventários de 2004, das fitas detalhes do ECF e dos registros 60-R dos arquivos magnéticos, mesmo formalmente intimado, fl. 10. Frise-se que, sobre a não apresentação dessas imprescindíveis documentações fiscais para o deslinde da questão, a defesa sequer tangenciou em suas argumentações o que motivou a impossibilidade de exibi-las à fiscalização.

Por tudo quanto foi exposto, concluo dos exames realizados nas peças dos presentes autos, que restou efetivamente comprovado o cometimento, por parte do autuado, das infrações que lhe foram imputadas, precipuamente a infração 03, tendo em vista a constatação de mercadorias desacompanhadas de notas fiscais apuradas através de levantamento fiscal realizado nos moldes preconizados pelo art. 936 do RICMS-BA/97.

Por não concordar com o voto proferido pelo relator, o julgador José Bezerra Lima Irmão proferiu voto discordante, alegando em relação ao item 3º do Auto de Infração houve arbitramento da base de cálculo, e, em se tratando de arbitramento, teria de ter sido seguido algum dos métodos previstos no art. 938 do RICMS. Após discorrer acerca dos métodos previstos na legislação para a apuração do imposto, o julgador, em síntese, assim fundamenta o seu voto:

[...]

O que distingue os levantamentos autorizados pelo art. 936 dos levantamentos que configuram arbitramento, previstos no art. 938, é a natureza dos elementos em que se baseia o procedimento fiscal: pelo art. 936, o fiscal não “cria” nada: ele se baseia, unicamente, no “movimento real” da empresa; já no caso de arbitramento, como a fiscalização não dispõe de todos os elementos necessários para os trabalhos, a lei autoriza que, seguindo-se literalmente o que prevêem os arts. 937 e 938, se proceda ao arbitramento por qualquer dos métodos do art. 938.

Quando o levantamento fiscal é feito com base no “movimento real” da empresa, ou seja, quando a fiscalização toma por base os dados efetivos das operações de entradas e saídas, os estoques inicial e final, os serviços tomados, as despesas e encargos do contribuinte, o lucro efetivamente auferido e outros elementos, dados ou informações concernentes à atividade da empresa, o fundamento da ação fiscal recai sobre o art. 936 do RICMS.

Isto quer dizer que o art. 936 é o contrário do arbitramento. É por isso que o art. 936 integra uma seção distinta da que integram os arts. 937 e 938. O arbitramento não deixa de ser também um levantamento fiscal, mas constitui uma modalidade especial de levantamento. O art. 936 cuida do levantamento da base de cálculo real; os arts. 937 e 938 cuidam do levantamento da base de cálculo arbitrada, nos termos da lei.

Os roteiros de levantamento quantitativo de estoque, de auditoria de caixa e das contas do passivo, por exemplo, são casos típicos de levantamentos baseados no art. 936, pois a fiscalização se limita a pegar os saldos iniciais e finais, os ingressos, as saídas, sem adicionar margens de lucro ou outros fatores aleatórios. Mesmo quando são feitos ajustes a título de “quebra”, ainda assim o levantamento é feito com base no “movimento real”, se as quebras estão dentro de índices da prática normal da atividade considerada.

No presente caso, se o fiscal tivesse trabalhado com os elementos reais da escrita do contribuinte – sem nenhuma projeção ou adaptação –, o levantamento teria amparo no art. 936.

Porém não foi assim que procedeu o nobre autuante. Observe-se que a data da ocorrência assinalada no Auto é 31 de agosto de 2005, mas o percentual de lucro de 114% (fl. 21) é referente ao período de janeiro a dezembro de 2005. Ou seja, a partir do lucro apurado em

todo o exercício, de janeiro a dezembro, o fiscal “deduziu” que o lucro de janeiro a agosto também foi de 114%.

Arbitrou.

O fiscal baseou-se em estoque inicial real, entradas reais, saídas reais, porém o CMV e o lucro são irreais. Logo, houve arbitramento da base de cálculo, e o arbitramento não seguiu nenhum dos métodos previstos no art. 938 do RICMS.

O art. 937 prevê que, se o contribuinte não entrega os documentos necessários à fiscalização e há indícios de sonegação de imposto, é cabível o arbitramento. O fiscal poderia, portanto, ter feito o arbitramento, seguindo fielmente os parâmetros do art. 938. Seu equívoco, “data venia”, foi valer-se do art. 936, baseando-se em dados reais do período de janeiro a agosto de 2005, porém enxertando elementos fictícios, já que a margem de lucro de 114% diz respeito ao período de janeiro a dezembro de 2005.

Existem normas de conteúdo material e formal para o arbitramento. A legislação estabelece quando é admissível o arbitramento, ao especificar os pressupostos que o justificam, e prevê como deve ser feito o arbitramento, ao estabelecer os critérios ou métodos a serem adotados pelo fisco na realização do arbitramento.

Estou convencido de que, neste caso, o imposto foi calculado mediante arbitramento da base de cálculo, o que, em princípio, seria correto. Contudo, não foi feito o arbitramento por nenhum dos critérios ou métodos previstos no art. 938 do RICMS/97.

Arbitramento é um procedimento legítimo, desde que seja efetuado quando e como prevê a legislação. Os métodos ou critérios a serem seguidos pela fiscalização devem ser objetivos, impessoais, nos estritos termos da legislação. O arbitramento não pode ser feito como o fisco considera melhor, mas como a lei manda.

Voto pela NULIDADE do item 3º deste Auto de Infração. Acompanho o voto do relator quanto aos outros dois itens.

Inconformado com a Decisão proferida pela 2ª JJF, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário, no qual afirma que, relativamente à infração 3, a Decisão recorrida merece ser reformada.

O recorrente, preliminarmente, afirma que o autuante, ao fixar o lucro bruto do período de janeiro a dezembro de 2005 no percentual de 114%, arbitrou a base de cálculo do imposto, sem observar os critérios previstos no art. 938 do RICMS-BA. Diz que a exigência fiscal não possui previsão legal, contrariando os princípios da verdade material e da restrita legalidade. Alega que a sazonalidade do comércio o obriga a efetuar modificações nas margens de lucro, a fim de alavancar as vendas e evitar prejuízos. Afirma que o levantamento fiscal está baseado em projeções e cálculos duvidosos. Ressalta que, se na ação fiscal tivesse considerado as operações ocorridas no seu estabelecimento, ter-se-ia constado que não houve qualquer entrada de mercadoria sem nota fiscal. Para embasar suas alegações, transcreve o disposto no art. 18, IV, “a”, do RPAF/99, bem como ementas dos Acórdãos JJF N°s 2204-04/01 e 0252-01/04, ambos deste CONSEF.

No mérito, o recorrente destaca que a autuação está fundamentada em motivo falso, pois o levantamento elaborado para fins de desenquadramento do SIMBAHIA (Processo n° 106642/2005-7) contém erros na quantidade e nos valores das entradas ali consignadas, conforme comprova o livro Registro de Inventário que ora anexa aos autos. Sustenta que não havia motivo para a lavratura do Auto de Infração. Alega que houve um mero descumprimento de obrigação acessória que, no máximo, ensejaria a imputação de multa, uma vez que não implicou falta de recolhimento do imposto ou prejuízo para os cofres públicos. Diz que não se apropriou integralmente dos créditos na sua conta-corrente fiscal. Cita doutrina, tece considerações sobre os elementos componentes de um ato administrativo e discorre sobre o poder vinculado dos agentes administrativos.

Ao finalizar, o recorrente solicita que o Auto de Infração seja julgado nulo ou improcedente.

Em 08/01/08, o recorrente volta a se pronunciar nos autos (fls. 128 a 130). Afirma que não assiste razão ao autuante quando o acusa de ter se beneficiado dos créditos fiscais, mediante apropriação para compensação na conta-corrente fiscal da empresa (fls. 81 a 83). Acosta ao processo

demonstrativo e cópia do livro Registro de Apuração de ICMS (fls. 131 e 132/161). Reitera o pedido de nulidade ou de improcedência do Auto de Infração.

Em 15/01/08, o recorrente acosta ao processo a petição de fl. 167, na qual solicita a juntada das DMA's retificadoras referentes aos meses de setembro de 2005 a novembro de 2006, com o objetivo de corroborar os argumentos expendidos no Recurso Voluntário e as informações contidas no livro Registro de Inventário. Diz que esses elementos comprovam o equívoco que cometeu na elaboração do levantamento destinado ao desenquadramento do regime do SimBahia.

Conforme despacho à fl. 184, a doutora Ângeli Maria Guimarães Feitosa, procuradora do Estado, encaminha o processo à Assessória Técnica da PGE/PROFIS, para que seja analisado se o método de arbitramento utilizado pelo contribuinte na apuração da infração 3 seguiu um dos métodos previstos na legislação.

Mediante o Parecer PROFIS/ASTEC/CSL Nº 016/07 (fls. 185 e 186), a Assessoria Técnica da PGE/PROFIS afirma que os trabalhos de fiscalização realizados pelo autuante, quanto à infração 3, estão de acordo com as normas do Roteiro de Auditoria de Arbitramento. Foi salientado que, no entanto, a descrição dos fatos no Auto de Infração não está em conformidade com o realizado e demonstrado nos autos.

Ao exarar o Parecer de fls. 187 a 189, a doutora Ângeli Maria Guimarães Feitosa explica que a falta de apresentação do livro Registro de Inventário e das fitas detalhes dos ECFs autorizava o arbitramento da base de cálculo do imposto, nos termos do art. 22, inc. I, da Lei nº 7.014/96. Afirma que no cálculo do tributo foi realizado um arbitramento, tendo sido utilizado o método previsto no art. 938, inc. I, do RICMS-BA, conforme se constata no demonstrativo de fl. 20. Ressalta que o autuante, apesar de ter pautado o procedimento fiscal em normas legais, incorreu em erro ao deixar de informar que empregara na apuração do imposto o método do arbitramento. Diz que esse vício nulifica o referido item do lançamento. Opina pelo provimento do Recurso Voluntário, para declarar nula a infração 3, recomendando o refazimento da ação fiscal para apuração dos fatos ali consubstanciados.

Em despacho às fls. 190 a 193, o doutor José Augusto Martins Junior, procurador do Estado, discorda do Parecer de fls. 187/189, pois entende que na infração 3 o imposto não foi apurado mediante arbitramento. Diz que, conforme os demonstrativos de fls. 20 e 21, o levantamento fiscal está baseado em informações prestadas pelo próprio contribuinte, tendo sido utilizada a metodologia prevista no art. 936 do RICMS-BA. Opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Incluído em pauta suplementar, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal decidiu que o processo estava em condições de julgamento.

VOTO VENCIDO

É objeto do presente Recurso Voluntário a Decisão da 2ª JJF que julgou procedente a infração 3, na qual o recorrente foi acusado de ter deixado de recolher ICMS, no valor de R\$232.792,54, em virtude da constatação da existência de mercadorias em estoque desacompanhadas da respectiva documentação fiscal. O imposto foi cobrado atribuindo-se ao detentor das mercadorias a condição de responsável solidário, e os valores foram apurados mediante levantamento fiscal, conforme a nota explicativa e os demonstrativos de fls. 18 a 21.

No enquadramento da infração, foram citados os seguintes dispositivos do RICMS-BA: art. 322, inc. I; art. 936; art. 39, inc. V; art. 50; art. 632, inc. VII; e, art. 124. Foi aplicada a multa prevista no art. 42, inc. III, do RICMS-BA.

Prevê o disposto no artigo 936 do RICMS-BA, que “*O movimento real tributável realizado pelo estabelecimento, em determinado período, poderá ser apurado por meio de levantamento fiscal, em que serão considerados, a depender do roteiro de fiscalização desenvolvido, os dados das operações de entradas ou de saídas, os estoques inicial e final, os serviços tomados ou, conforme o caso, prestados pelo estabelecimento, as despesas e encargos do contribuinte, o lucro auferido, e outros elementos, dados ou informações concernentes às atividades do contribuinte ou responsável*”.

Examinando o demonstrativo de fls. 20 e 21, a acusação contida no Auto de Infração e o enquadramento legal utilizado, constata-se que a metodologia empregada pelo auditor fiscal se enquadra perfeitamente no critério previsto no art. 936 do RICMS-BA.

O fato de o autuante ter utilizado a margem de lucro bruto corresponde a todo o exercício de 2005, no percentual de 114%, não possui o condão de transformar um “levantamento fiscal” em um “arbitramento”. Por ser a margem de lucro bruto uma relação entre o faturamento bruto e o custo das mercadorias vendidas em um determinado período, não pode a referida margem ser interpretada como se fosse um índice que vai se acumulando mês após mês, de forma que o acumulado de janeiro a agosto de 2005 seria menor que o somatório de janeiro a dezembro do mesmo ano. Além disso, é relevante ressaltar que, ao se apurar a margem de valor agregado relativamente a todo o exercício de 2005, foi abrandada a sazonalidade que porventura existisse no ramo comercial do recorrente.

No que tange aos Acórdãos JJF N^{os} 2204-04/01 e 0252-01/04, citados pelo recorrente, não há como aplicá-los ao caso em apreço, pois tratam de situações diversas da que se encontra em análise.

Em face do acima comentado, não acolho a preliminar de nulidade suscitada pelo recorrente, pois considero que não houve o alegado arbitramento e que o lançamento não possui qualquer vício que o inquine de nulidade.

Adentrando no mérito e, tratando dos alegados erros na elaboração do levantamento para fins de desenquadramento, constato que o livro Registro de Inventário apresentado apenas em fase recursal contém rasuras relativamente a data do inventário (31 de agosto de 2005), o que o torna imprestável para descaracterizar o inventário apresentado ao fisco para fins de apropriação dos créditos fiscais decorrentes do desenquadramento do regime do SIMBAHIA. As DMEs apresentadas não são capazes de comprovar a procedência da alegação recursal e, além disso, são DMEs retificadoras, elaboradas e apresentadas após a Decisão proferida pela 2^a JJF.

As alegações recursais pertinentes à apropriação dos créditos fiscais e à ausência de prejuízo para o fisco não se mostram capazes de elidir a acusação, pois não tratam da acusação contida no Auto de Infração – a existência de mercadorias em estoque desacompanhadas de notas fiscais.

Pelo acima exposto e em consonância com o último opinativo da PGE/PROFIS, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO VENCEDOR

Peço *venia* para discordar do voto proferido pelo Ilmo. relator Sr. Álvaro Vieira, pelos motivos de fatos e de direito que passo abaixo expor.

Como é de saber notório o lançamento de ofício é um ato vinculado, norteado por parâmetros legais e rotinas de trabalho fixadas pelas autoridades, em função de manuais e roteiros de auditoria elaborados segundo a Lei, devendo obedecer ao princípio do devido processo legal, sob pena de nulidade dos seus atos.

A base de cálculo do imposto exigido na infração 3, foi apurada com base em arbitramento. Segundo o magistério de Luciano Amaro “*o arbitramento não é um procedimento discricionário, haja vista que se garante ao sujeito passivo o direito ao contraditório, tanto na instância administrativa quanto na judicial. Trata-se de técnica de descoberta da verdade material e não de critério discricionário utilizável segundo o alvedrio da autoridade. O arbitramento, portanto, é instrumento de que a autoridade se pode valer para a descoberta da verdadeira base de cálculo do tributo nas situações em que, mercê de incorreções ou omissões do sujeito passivo ou de terceiro, haja indícios de manipulação do preço ou do valor para evitar ou reduzir o tributo devido.* (Direito Tributário Brasileiro, 13^a ed. 2007, p. 370).

O autuante, ao elaborar a base de cálculo do ICMS na infração 3, deveria buscar apurar o débito na forma mais próxima da realidade, a fim de evitar uma onerosidade excessiva para o sujeito passivo e, consequentemente, o enriquecimento indevido do Estado.

O Ilmo. julgador José Bezerra Lima Irmão, no seu voto de fls. 5 a 7, destacou, com muita clareza, os equívocos praticados pelo autuante, quando arbitrou a base de cálculo do ICMS no item 3. Dentro os equívocos destacamos: a data da ocorrência assinalada no auto de infração é de 31 de agosto de 2005, mas o percentual de lucro de 114% é referente ao período de janeiro a dezembro

de 2005. Ou seja, a partir do lucro apurado em todo o exercício de janeiro a dezembro, o fiscal “deduziu” que o lucro de janeiro a agosto também foi de 114%.

O equívoco do autuante no arbitramento da base de cálculo do imposto se deu pelo fato do mesmo ter se baseado em estoque inicial real, entradas reais, saídas reais, porém o CMV e o lucro são irreais. Logo, houve arbitramento da base de cálculo, ou seja, o arbitramento não seguiu nenhum dos métodos previstos no art. 938 do RICMS.

A autuação, ao meu sentir, encontra-se viciada por conta da utilização do procedimento previsto no art. 936 do RICMS, baseando em dados reais do período de janeiro a agosto de 2005, porém introduzindo elementos fictícios, já que a margem de lucro de 114% diz respeito ao período de janeiro a dezembro de 2005.

A legislação ao estabelecer quando é admissível o arbitramento, indica os pressupostos que o justificam e estabelece os critérios ou métodos a serem adotados pelo auditor fiscal na fiscalização. Caso o agente fiscal não obedeça essas regras, o lançamento é nulo de pleno direito.

No caso em análise, observo que o autuante ao calcular a base de cálculo do ICMS o fez de forma equivocada, uma vez que não atendeu o quanto disposto no art. 938 do RICMS.

Vale, neste momento, destacar a conclusão do voto discordante de Primeira Instância: *“Arbitramento é um procedimento legítimo, desde que seja efetuado quando e como prevê a legislação. Os métodos ou critérios a serem seguidos pela fiscalização devem ser objetivos, impessoais, nos estritos termos da legislação. O arbitramento não pode ser feito como o fisco considera melhor, mas como a Lei manda.”*

O art. 148 do CTN, ao dispor sobre o cálculo do tributo por arbitramento destaca que a autoridade lançadora, mediante processo regulamentar, arbitrará o valor da base de cálculo, sempre que os dados fornecidos pelo autuado forem omissos ou não mereçam fé as suas declarações ou esclarecimentos prestados.

Tendo em vista que o autuante não arbitrou o imposto na forma prevista em lei, o presente lançamento encontra-se nulo de pleno direito.

Ex positis, voto pela NULIDADE do item 3 deste Auto de Infração, recomendando que o procedimento fiscal seja renovado a salvo da falha apontada.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269094.1607/06-7, lavrado contra **AGROFERRO AGRÍCOLAS E FERRO LTDA. (AGOFER SANTA RITA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$692,55**, acrescido da multa de 50%, prevista no art. 42, I, “b”, 3, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$180,00**, prevista no art. 42, inciso XX, “a”, da supracitada lei, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos. Recomenda-se a renovação do procedimento fiscal em relação ao item julgado nulo.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Márcio Medeiros Bastos, Fauze Midlej, Nelson Antonio Daiha Filho e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTO VENCIDO - Conselheiros: Álvaro Barreto Vieira e Helcônio de Souza Almeida.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de maio de 2008.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO

MÁRCIO DE MEDEIROS BASTOS – VOTO VENCEDOR

SYLVIA MARIA AMOÉDO CAVALCANTE – REPR. DA PGE/PROFIS