

**PROCESSO** - A. I. N° 269141.0023/08-9  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - BRASILIAN FIREWORKS INDUSTRIAL LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4<sup>a</sup> JJF n° 0044-04/09  
**ORIGEM** - INFAS SANTO ANTÔNIO DE JESUS  
**INTERNET** - 15/12/2009

### 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0349-11/09

**EMENTA:** ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRODUTOS ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES DE SAÍDA DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. **a)** FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO **b)** FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Os elementos contidos no processo não evidenciam que as operações de vendas foram feitas para contribuintes não inscritos. Infrações insubstinentes. 2. ARBITRAMENTO. FALTA DE EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. Restou comprovado que não foram atendidos os requisitos legais para apuração da base de cálculo mediante arbitramento. Infração nula. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O presente processo foi encaminhado para esta Câmara, na forma de Recurso de Ofício, para exame da Decisão exarada pela 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão n° 0044-04/09, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração n° 269141.0023/08-9, lavrado em 30/06/2008, o qual reclama a cobrança do ICMS, no valor de R\$61.949,34, com aplicação das multas de 50%, 60%, 100% e 150%, decorrentes de um total de quatro infrações, sendo objeto deste Recurso apenas aquelas caracterizadas como de nºs 2, 3 e 4, quais sejam:

2. Deixar de recolher o ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, inscritos na condição de microempresa - R\$6,60.
3. Deixar de proceder a retenção do ICMS e o correlato recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado - R\$623,81.
4. Deixar de recolher o ICMS apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude da falta de apresentação ao Fisco de documentação fiscal e contábil. Consta, na descrição dos fatos, que o contribuinte não apresentou os livros de Registro de Inventário dos exercícios de 2004, 2005 e 2007; livros Caixa de 2005, 2006 e 2007 e os documentos fiscais do exercício de 2005. Incorreu em práticas de sonegação, como: a) falta de destinação de uso das mercadorias adquiridas para industrialização; falta de recolhimento da antecipação tributária parcial; b) deixar de recolher a antecipação parcial sobre mercadorias adquiridas para revenda; c) deixar de reter e recolher imposto sobre mercadorias fabricadas; d) reter e não recolher imposto; e) não comprovar a aquisição de insumos utilizados na fabricação de produtos comercializados (2007) - R\$60.764,00.

Evitando delongas desnecessárias, não se encontra discriminada a infração de nº 1, em face de não ser objeto de análise nesta oportunidade recursal, tendo sido mantida integralmente pela JJF e inexistindo Recurso Voluntário.

O autuado apresentou impugnação tempestiva (fls. 101 a 110), argumentando, relativamente à infração 2, que o autuante se equivocou, em razão de que as vendas efetuadas foram para contribuintes regularmente inscritos, enquanto o enquadramento indicado do art. 353, I do RICMS/BA prevê exigência de retenção do imposto quando ocorrerem vendas para outros contribuintes não inscritos no cadastro estadual; quanto à infração 3, reiterou o fundamento de que realizou vendas para contribuintes inscritos e, de acordo com o enquadramento indicado (art. 353, I), também não houve a infração apontada.

No que tange à infração 4, requereu a sua nulidade, citando e transcrevendo os artigos 937, I; 408-C, IV, “a” e 388 todos do RICMS/BA, alegando, ainda, que não foi observado o disposto no art. 939, I do RICMS/BA, o qual determina que, para efeito de arbitramento da base de cálculo, o autuante, antes da lavratura do Auto de Infração, deve emitir Termo de Fiscalização, circunstanciando detalhadamente a ocorrência, esta transcrita, na íntegra, no livro de Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência (RUDFTO), com indicação dos fatos, dispositivos regulamentares justificadores do arbitramento, inclusive os elementos que serviram de base à apuração do imposto.

Invoca a Súmula nº 5 do CONSEF, visando reforçar o seu posicionamento de que a fiscalização dispunha de outros métodos para apurar o imposto, visto que as três primeiras infrações da Autuação foram constatadas através das notas fiscais de entradas e de saídas do estabelecimento autuado, pedindo, em decorrência do exposto, a declaração de nulidade da imputação.

Em sua informação (fls. 122/123), o autuante, referindo-se à infração 2, disse que o autuado efetuou a retenção do ICMS incidente sobre as vendas de mercadorias produzidas, mas não efetivou o recolhimento e que, tanto o demonstrativo, como o dispositivo indicado como infringido (art. 353, I), “não deixa dúvida que se trata de saída para contribuinte não inscrito”.

Quanto à infração 3, asseverou que nas saídas de mercadorias produzidas no estabelecimento e destinadas a contribuintes não inscritos, o autuado deveria proceder à retenção do ICMS, conforme disposto no art. 353, I do RICMS/BA, aduzindo que o contribuinte não apresentou prova, no sentido de que as vendas foram realizadas para contribuintes regularmente inscritos. Assegurou que as notas fiscais de saídas elencadas na infração, de nºs 301, 303, 305, 306, 408, 501, 508 e 513, emitidas nos exercícios de 2006 e 2007 se reportam a “notas fiscais de remessa para venda em veículo que não tiveram as respectivas notas fiscais de retorno”.

Relativamente à infração 4, informou que o contribuinte é optante do SIMPLES Nacional e, anteriormente, do SimBahia, estando dispensado de certas obrigações acessórias que permitem ao Fisco apurar a base de cálculo do ICMS, mas que o livro RI é de escrituração obrigatória, bem como o livro Caixa, o qual viabiliza a verificação da movimentação contábil, e, por não tendo sido apresentado o livro RI dos exercícios de 2004 a 2007, ficou impossibilitado de aplicar o roteiro de auditoria de estoques, bem como a falta de apresentação do livro caixa dos exercícios de 2005, 2006 e 2007, impediu a apuração da movimentação de ingressos e desembolsos financeiros.

Destacou, ainda, que a falta de apresentação dos documentos fiscais de saídas relativos ao exercício de 2005, inviabilizou a apuração da base de cálculo, não restando alternativa senão a de apuração do imposto devido mediante arbitramento.

A par disso, contestou o argumento defensivo de que não foram cumpridas as formalidades legais para proceder ao arbitramento da base de cálculo, justificando que não transcreveu termo próprio no livro RUDFTO, em virtude da falta de apresentação do mencionado livro, além do que inexistiram justificativas consistentes capazes de assegurar a desnecessidade do arbitramento procedido.

Requeru a Procedência do Auto de Infração.

Por meio do Acórdão JJF Nº 0044-04/09, o Auto de Infração foi julgado procedente em parte, mantida, integralmente, a infração 01.

Com relação à infração 2, o Relator fundamentou o seu voto, na linha de que a descrição da infração indicou vendas para contribuintes inscritos como microempresa e o enquadramento consignou venda para contribuintes não inscritos, havendo ausência de elementos suficientes para determinar, com certeza, o cometimento da infração, o que conduziria à sua nulidade, nos termos do art. 18, IV, “a” do RPAF/BA. Porém, o autuante afirmou se tratar de vendas para contribuinte não inscrito (enquadramento e informação fiscal), mas juntou ao processo apenas o demonstrativo à fl. 18, no qual foi relacionada a nota fiscal 566, contudo não anexando a sua cópia para provar que se tratava de venda a não contribuinte e a retenção do ICMS.

Entendeu o Relator que a prova poderia ser carreada ao processo mediante a realização de diligência fiscal, porém em razão do valor da exigência fiscal (R\$6,60), não se justificaria o custo despendido com a sua realização. Por isso, aplicou o princípio de que na dúvida deve ser beneficiado o contribuinte e julgou improcedente a infração, pela incerteza e ausência de provas consistentes de sua ocorrência.

Reportando-se à infração 3, o Relator destacou, de forma semelhante à infração anterior, não foram juntados aos autos documentos que comprovassem a imputação, inexistindo prova de que as mercadorias relacionadas nas notas fiscais tenham sido comercializadas com contribuintes não inscritos, o que justificaria a exigência da retenção do ICMS. Entendeu o Relator que no caso concreto deveria ter sido aplicado o roteiro de auditoria de venda em veículos e caso ficasse constatado que não houve retorno das mercadorias ou que as operações de remessa não tivessem sido oferecidas à tributação, deveria ser exigido o imposto a título de omissão de saída de mercadorias. Nesse contexto, julgou a infração insubstancial.

Tangentemente à infração 4, para melhor compreensão da questão, faz-se necessária a transcrição, na íntegra, da Decisão:

*“Com relação à infração 4, o autuado suscitou a sua nulidade sob alegação de que não foram cumpridas as formalidades previstas no art. 939 do RICMS/BA, circunstanciando a ocorrência, com indicação dos fatos e dispositivos regulamentares que justificassem o arbitramento. Na informação fiscal o autuante argumentou que deixou de transcrever no livro RUDFTO o Termo de Fiscalização, face a não apresentação do referido livro pelo autuado.*

*Conforme disposto no art. 937 do RICMS/BA, a fiscalização estadual poderá fazer o arbitramento da base de cálculo do ICMS, quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação do imposto e não for possível apurar o montante real da base de cálculo, de acordo com as situações discriminadas em seus incisos.*

*Já o art. 939, I do mesmo diploma legal prevê que para efeito de arbitramento da base de cálculo do ICMS, o Auditor Fiscal, antes da lavratura do Auto de Infração, emitirá Termo de Fiscalização, circunstanciando detalhadamente a ocorrência, o qual será transscrito, na íntegra, no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências.*

*Pela análise dos elementos constantes do processo, verifico que:*

- 1) *O autuante deu início à fiscalização do estabelecimento em 08/04/08, conforme Termos de Início de Fiscalização e de Intimação para apresentação de livros e documentos fiscais juntados às fls. 7/8;*
- 2) *Os documentos fiscais foram arrecadados pela fiscalização no dia 15/04/08, conforme termo próprio acostado à fl. 126;*
- 3) *Em 17/06/08 a empresa foi reintimada para apresentar os livros e documentos (fl. 9);*
- 4) *Em 30/06/08 foi lavrado o Auto de Infração (fl. 1) e os documentos fiscais devolvidos em 04/07/08.*

*Pela análise cronológica dos fatos, tendo o autuado apresentado apenas parte dos livros e documentos fiscais à fiscalização em 15/04/08 e (ao que tudo indica outra parte somente em 17/06/08), já que consta na intimação à fl. 9, que as notas fiscais de entrada de 2005, que deram suporte ao demonstrativo à fl. 10, entendo que a fiscalização deveria ter lavrado Termo de Fiscalização para justificar a apuração do ICMS mediante arbitramento.*

*O mencionado Termo de Fiscalização previsto no art. 939 do RICMS/BA, deve ser produzido “antes da lavratura do Auto de Infração” e deve ser cientificado o autuado de que a fiscalização apurou o imposto mediante arbitramento da base de cálculo do ICMS, diante da impossibilidade de proceder à verificação da regularidade do pagamento do imposto pelo contribuinte, mediante aplicação de outros roteiros de auditorias.*

*Uma vez lavrado o Termo de Fiscalização, circunstanciando detalhadamente a ocorrência, o mesmo deveria ser transscrito, na íntegra, no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências. Na situação presente, não tendo a empresa apresentado o mencionado livro fiscal, o autuante deveria cientificar o recorrente de outra forma, por exemplo, transcrevendo em outro livro apresentado ou fazer entrega do Termo ao contribuinte mediante recibo, fazendo juntada deste documento ao processo para provar que o autuado tomou conhecimento antes da lavratura do Auto de Infração de que foi apurado o imposto mediante arbitramento da base de cálculo face a impossibilidade de apuração do imposto pela não apresentação de livros e documentos fiscais. Como não ficou provado que o contribuinte foi cientificado da adoção do arbitramento antes da lavratura do Auto de Infração ocorreu preterição do direito de defesa.*

*Por isso, considero que diante dos elementos contidos no processo, não foram cumpridas as formalidades legais previstas no art. 939, I do RPAF/BA na apuração do imposto exigido nesta infração, acato o pedido formulado pelo autuado e julgo nula esta infração nos termos do art. 18, I do citado diploma legal. Ressalto que o procedimento fiscal poderá ser renovado, a critério da autoridade fazendária, a salvo de equívocos.*

*Por tudo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”*

Pela desoneração do sujeito passivo ultrapassar o valor do limite previsto no art. 169, I, “a”, “l”, do RPAF/99, a 4ª JJF recorreu de ofício de sua Decisão.

## VOTO

Do estudo atencioso da proceduralidade, constato versar o Auto de Infração sobre quatro infrações, uma delas julgada procedente, não sendo objeto de irresignação recursal pelo contribuinte, admitindo-se assim, a sua concordância, permanecendo a discussão, tão-somente, sobre as imputações de números 2, 3 e 4, razões do presente Recurso de Ofício.

Com efeito, as infrações tituladas como 02 e 03, consoante minuciosamente descrito no Relatório, não dispõem de elementos informativos capazes de amparar as imputações, ou seja, de evidenciar serem as operações de vendas, objetos das imputações, efetuadas para contribuintes não inscritos, de tudo resultando as suas insubsistências, ratificada, destarte, a Decisão de JJF.

No tocante à infração de nº 04, após análise das peças processuais, constata-se que o arbitramento foi efetuado em razão de o contribuinte não ter apresentado ao fisco a documentação fiscal e contábil, que estava obrigado pela legislação estadual, fato não contestado pelo autuado, o qual, em sua peça defensiva, insurgiu-se principalmente contra o não cumprimento pelo autuante das formalidades legais prevista no art. 939 do RICMS/BA.

Ocorre que, nesse contexto de excepcionalidade, o arbitramento da base de cálculo deve ser concretizado do modo mais seguro, certo e confiável possível, de forma a atender a todos os requisitos previstos na legislação estadual, o que, efetivamente, não ocorreu no feito epigráfico.

No caso versado, comungo inteiramente com o entendimento expressado na Decisão recorrida, no sentido de que não foram cumpridas as formalidades legais previstas no art. 939 do RICMS/BA, *verbis*:

*Art. 939. Para efeito de arbitramento da base de cálculo do ICMS, o Auditor Fiscal, antes da lavratura do Auto de Infração, emitirá:*

- I - Termo de Fiscalização, circunstanciando detalhadamente a ocorrência, o qual será transscrito, na íntegra, no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências; ou*
- II - Termo de Apreensão, quando se tratar de irregularidade constatada no trânsito de mercadorias.*

*Parágrafo único. O Termo de Fiscalização a que alude o inciso I conterá, entre outras, as seguintes indicações:*

- I - a infração cometida;*
- II - o dispositivo regulamentar em que se apóie o arbitramento;*
- III - o elemento que serviu de base à apuração;*
- IV - o valor das saídas ou dos serviços apurados;*
- V - o valor do ICMS;*
- VI - a importância recolhida;*
- VII - o valor dos créditos;*
- VIII - o total a recolher.*

Julgo correto e, por conseguinte, incensurável a aplicação do instituto da nulidade à imputação, por cerceamento do direito de defesa, visto que na ação fiscal o autuante não comprovou a lavratura do competente Termo de Fiscalização aludido no texto legal, muito menos, ficou demonstrado ter o contribuinte sido cientificado da adoção do arbitramento, antes da lavratura do Auto de Infração.

Ante o exposto, ressalvada a possibilidade, a critério da autoridade competente, consoante previsto no art. 156 do RPAF-BA, do procedimento fiscal ser reinstituído, a salvo de falhas, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício apresentado pela 4ª JJF, mantendo inalterada a Decisão recorrida, por se encontrar em consonância com o Direito e a Justiça.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 269141.0023/08-9, lavrado contra **BRASILIAN FIREWORKS INDUSTRIAL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto, no valor de R\$554,93, acrescido da multa de 50%, prevista no art. 42, I, “b”, 1, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de novembro de 2009.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE - RELATOR

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