

PROCESSO - A. I. Nº 0336251300/97
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - LIDO MODA MASCULINA LTDA.
RECURSO - REPRESENTAÇÃO DA PGE/PROFIS – Acórdão 2^a JJJ nº 0977/00
ORIGEM - INFAS VAREJO
INTERNET - 30/11/2010

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0378-12/10

EMENTA: ICMS. NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL. Representação proposta com base no art. 119, II, § 1º, da Lei nº 3.956/81 (COTEB), tendo em vista a utilização de método inadequado para apuração do imposto por arbitramento da base de cálculo, bem como, a existência de vício insanável, diante do fato das intimações ao sujeito passivo se realizarem por meio de telegramas, modalidade não prevista na norma regulamentar. Representação **ACOLHIDA**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Representação proposta pela PGE/PROFIS (fls. 4.972 a 4.980), interposta com base no artigo 119, inciso II, § 1º, da Lei nº. 3.956/81 (COTEB), propugnando pela decretação da nulidade do lançamento, no exercício do controle da legalidade, com base na documentação constante no processo, sob duas argumentações: a primeira, a utilização do método de arbitramento indevidamente, propiciando a aplicação das súmulas 04 e 05 deste CONSEF; a segunda, por existência de vício insanável, diante do fato das intimações ao sujeito passivo se realizarem por meio de telegramas, modalidade não prevista na norma regulamentar.

O Auto de Infração em epígrafe foi lavrado em 30 de abril de 1997, em virtude da constatação da seguinte irregularidade:

“01. Omissão de vendas de mercadorias tributáveis, apurada através de arbitramento legal da base de cálculo, com fulcro no artigo 91, caput, mais o inciso I, combinado com o § 1º do artigo 229, e na forma como reza o § 1º, inciso I, alínea “b”, combinado com o § 3º do artigo 91 já citado, todos do RICMS/BA, (aprovado pelo Decreto 2.460/89) com matérias versadas nos artigos 93, inciso I, e 938, inciso I, alínea “b” do atual RICMS/BA, em virtude da falta de apresentação de notas fiscais de entradas e saídas, livros contábeis, uso de máquina registradora, impossibilitando o levantamento quantitativo de estoque e até a falta de apresentação de fitas detalhes”.

A infração acima mencionada verificou-se nos exercícios de 1992 (Cr\$ 907.007.154,28), 1993 (CR\$ 23.273.387,74), 1994 (R\$ 45.244,84), e 1995 (R\$ 18.864,53), valores que, de acordo com o autuante, após convertidos, totalizaram R\$ 72.902,24, como previsto na Portaria da Secretaria da Fazenda nº. 251/94.

A empresa, irresignada com o lançamento, apresentou defesa administrativa (fls. 76 a 78), na qual contesta a aplicação do arbitramento da base de cálculo, utilizando-se do fato de declaração do autuante, constante no Termo de Encerramento de Fiscalização lavrado às fls. 31verso do livro Registro de Ocorrências, onde o mesmo afirma textualmente que *“oportunidade em que além da arrecadação de parte dos livros e documentos, no próprio termo, a empresa foi intimada para...”*.

A seguir, questiona a metodologia utilizada pelo autuante, para a conclusão constante no Auto de Infração, bem como a determinação da base de cálculo, vez que o RICMS/BA estabelece que a forma de apuração parte dos mercadorias no exercício anterior, mais as entradas, deduzindo-se

do custo de mercadorias vendidas, e que os valores utilizados pelo autuante foram aqueles constantes nos lançamentos do livro de Entradas de Mercadorias e transportados para o livro de Apuração do ICMS.

Assim, o arbitramento seria desnecessário, por estarem presentes os dados suficientes para a realização da fiscalização, inclusive, durante o período em que foi considerada como empresa “suporte de receita” tinha a obrigação de entrega mensal da chamada DMA.

Por fim, afirma que a contabilidade e a escrita fiscal encontram-se atualizadas, e que, sempre pagou o imposto em dia, além do que o material necessário encontra-se à disposição do Fisco para que se proceda à fiscalização adequada e necessária para a concessão da baixa de inscrição solicitada, razão pela qual pede a improcedência do lançamento. Anexa cópia de livros fiscais e documentos de arrecadação (fls. 79 a 221).

Informação fiscal prestada pelo autuante (fls. 223 a 229), após breve relato da defesa apresentada, aduz que por diversas vezes formalizou solicitação no sentido da apresentação da documentação fiscal necessária para a realização dos trabalhos de fiscalização, a maioria através de telegramas, sem sucesso, porém.

Afirma que se a documentação do contribuinte encontrava-se disponível, o mesmo deveria, à vista de tantas intimações, apresentá-las, e não apenas no momento da defesa, afirmar que a mesma encontra-se à disposição do Fisco. Cita doutrina e jurisprudência, relativamente a prazos processuais e preclusão, concluindo pela manutenção do lançamento, tal como originalmente realizado.

Distribuído para julgamento, a 2ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão JJF 0977/00 julgou o Auto de Infração Procedente, à unanimidade (fls. 244 e 245). Tendo o sujeito passivo apresentado Recurso Voluntário, o qual foi arquivado, como intempestivo, o que motivou a apresentação de outro Recurso contra o arquivamento realizado, o qual não foi provido, através do Acórdão CJF 2508/00.

Dessa forma, o sujeito passivo ingressou com vários pedidos de controle da legalidade, o qual, finalmente, foi realizado, e que motivou a presente representação, a qual, repita-se, realizada ao amparo do artigo 5º, inciso XXXIV da Carta Magna, bem como os artigos 113 e 116-A do RPAF/99, baseando-se, ainda, nos princípios da verdade material e economia processual.

Nela, argui-se que o método de arbitramento utilizado para a lavratura do Auto de Infração foi descabido, à vista de diversos motivos, o que levou à realização de algumas diligências, dentre as quais se destaca a de fls. 236/237, além do que “como início de ação fiscal, a única circunstância presente nos autos é a existência de um Termo de Arrecadação, também em cópia, que atesta terem sido recolhidas notas fiscais de entrada e notas fiscais de saída”.

E prossegue: “*Observa-se, ainda, no começo do processo, para se conseguir configurar o início da ação fiscal, apenas consta dos autos uma cópia de dois telegramas que teriam sido enviados à autuada, para que complementasse a apresentação de livros e documentos fiscais, sem prova de que esses telegramas teriam sido recebidos pela empresa*”.

Afirma, ainda, na peça de representação, que: “*A rigor, esta forma de intimação não está prevista no RPAF/99, embora se saiba de seu uso constante, por este fiscal em particular...no nosso opinativo, embora tenha sido divergente das formas tradicionais previstas na legislação, poderia ser considerada válida, se atingisse o fim a que se propõe, inclusive com fulcro no informalismo que rege o Processo Administrativo Fiscal, entretanto, na situação em análise, verifica-se que não há nenhuma prova de que os telegramas foram recebidos pelo contribuinte. Assim, inválidos os telegramas, por não terem sido alcançado o fim a que se destinaram, pela inexistência de prova do cumprimento da formalidade adstrita à ciência do contribuinte nos resta analisar os elementos validadores do Termo de Arrecadação*

Quanto ao arbitramento, após analisar as peças exordiais do processo administrativo, conclui a autora da Representação: “O outro fundamento para o arbitramento foi a falta de entrega dos livros contábeis, entretanto, tais livros não foram solicitados, em nenhum momento, pelo auditor fiscal, exceto através de telegramas que não podem ser aceitos como forma de intimação válida e eficaz. Consequentemente, não havendo provas no presente PAF, de que o autuado deixou de apresentar livros contábeis e documentos validamente solicitados pelo autuante, não há como ser aceito o arbitramento realizado, por falta de motivação legal, o que gera sua nulidade.

A seguir, transcreve os artigo 937 e 938 do RICMS então vigente, aprovado pelo Decreto 6.284/97, bem como as Súmulas CONSEF 04 e 05. Menciona precedentes jurisprudenciais relativos à matéria objeto da Representação, para concluir que *“ante o exposto, entendemos presente a hipótese compreendida no artigo 114 do RPAF/99, vício insanável e ilegalidade flagrante, na qual se não se faz necessário perquerir sobre provas, em virtude do que esta PROFIS propõe Representação ao E. CONSEF, a fim de que seja julgado nulo o acima referido Auto de Infração, acatando os Pareceres da lavra das ilustres Procuradoras Fiscais”*.

A assinatura conjunta da Representação pelo procurador assistente, é entendida como convalidação da mesma.

VOTO

Versa a Representação proposta com fulcro no artigo 119, inciso II, § 1º, da Lei nº. 3.956/81 (COTEB), a decretação da nulidade do lançamento, no exercício do controle da legalidade, por duas razões: o descabimento do método de arbitramento e falha na intimação inicial do autuado para apresentação de livros e documentos fiscais.

Analisaremos, inicialmente, a questão do arbitramento. Conforme dito pelo próprio autuante, em manifestação ao curso do processo (fls. 336 a 345), “(...) o Auto de Infração não foi lavrado com vistas a inexistência de documentos ou livro algum: o Auto de Infração foi lavrado com fulcro na não apresentação tempestiva de livros e documentos...”; o contribuinte, por seu turno, por diversas vezes afirma que a documentação encontrava-se a disposição do fisco, para fins de verificações.

Tal matéria, qual seja, a apresentação posterior de documentos fiscais/contábeis que deveriam ter sido apresentados à fiscalização em momento anterior ao da lavratura do Auto de Infração, não se trata de matéria nova, já tendo sido apreciada por diversas vezes neste Conselho de Fazenda.

A respeito, convém mencionar, especialmente, os Acórdãos:

- a) CJF Nº. 0063-12/02, o qual possui como ementa ICMS. ARBITRAMENTO. FALTA DE EXIBIÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. Apesar da exibição posterior dos livros e documentos fiscais, descaracterizando a necessidade de arbitramento, é devida a multa por descumprimento de obrigação acessória, haja vista que o contribuinte não atendeu a primeira intimação, alegando que foram destruídos os elementos solicitados pelo fisco. Recurso NÃO PROVADO. Decisão unânime.
- b) CJF Nº. 0339-11/02, que possui como ementa: ICMS. ARBITRAMENTO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL E CONTÁBIL. Revisão fiscal constata que o método do arbitramento não era o único possível de ser utilizado. Modificada a Decisão. Recurso PROVADO. Decisão unânime.
- c) CJF Nº. 0292-12/02, cuja ementa, reza: ICMS. NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E DE LIVROS FISCAIS. A documentação apresentada na revisão da ASTEC possibilita a aplicação dos roteiros normais de auditoria. Inexistência de elementos que ~~intimação, arbitramento e multa~~. Recurso PROVADO. Decisão unânime.

No primeiro exemplo, convém transcrever o voto então proferido p

“Neste Recurso Voluntário concordo integralmente com o Parecer exarado pela PROFAZ à fl. 214 dos autos, tendo em vista ter ficado comprovado que o arbitramento da base de cálculo não era o único método possível a ser utilizado pelo autuante.

Conforme previsto no próprio dispositivo que prevê a aplicação do arbitramento art. 937, do RICMS/97, o mesmo será aplicável quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação do imposto, ou quando não for possível apurar o montante o montante real da base de cálculo.

O Auditor Fiscal que lavrou o Auto de Infração fundamentou o arbitramento realizado no exercício de 2000 por ter o contribuinte deixado de apresentar ao fisco documentação fiscal e contábil.

Data máxima vénia, discordo da Decisão exarada pela 2ª JJF, que manteve o arbitramento sob o fundamento de existirem no PAF elementos suficientes para caracterizar a necessidade de arbitramento da base de cálculo, haja vista ter ficado caracterizado que a falta de exibição dos documentos fiscais impediu a realização de procedimento normal para apurar o valor real do imposto devido.

Ao analisar todas as peças e documentos constantes dos autos chega-se a conclusão frontalmente oposta, considerando que a revisão fiscal realizada por fiscal estranho ao feito e que analisou o Livro Registro de Entrada de Mercadorias, Livro Registro de Saída de Mercadorias, Livro de Apuração do ICMS, Livro Registro de Ocorrência, Livro Registro de Inventário, notas fiscais de saída e de entradas e DAEs, documentos estes apresentados pelo contribuinte, conclui ser possível a utilização de um método normal de apuração do imposto.

De fato, o arbitramento da base de cálculo poderia ser aplicado com base na falta de apresentação dos documentos fiscais necessários para se proceder a fiscalização, de acordo com o previsto no art. 91, inciso I, do RICMS/89 e art. 937, do RICMS/97.

Entretanto, tal método é, como inúmeras vezes já reconheceu esse Egrégio Conselho, um método extremo e, devido a sua excepcionalidade, somente pode ser utilizado quando não houver nenhuma possibilidade de apurar-se o montante do débito através de outros roteiros de fiscalização, ou seja, apenas em última hipótese é que o arbitramento da base de cálculo poderia ser utilizado e, desta forma vem decidindo este Conselho de Fazenda Estadual.

No Auto de Infração ora em julgamento não vislumbro, ao contrário do que foi decidido pela 2ª JJF, a possibilidade de aplicação do arbitramento da base de cálculo pois, como comprovado através da diligência fiscal o autuado possui os documentos necessários à apuração do imposto através de um dos roteiros normais.

Além disso, não se deve alegar que o arbitramento estaria justificado pela apresentação dos documentos extemporaneamente, pois, tal entendimento fere o princípio da razoabilidade e o da busca da verdade material, sendo este essencial ao Processo Administrativo Fiscal, pois, não se pode esquecer que a atividade administrativa é atividade plenamente vinculada, o que significa dizer que o imposto somente pode ser reclamado quando EFETIVAMENTE TENHA OCORRIDO O FATO GERADOR, e, no presente caso, isso não pode ser afirmado, pois, a fiscalização dispõe de meios para apuração do montante devido pelo contribuinte sem que para isso venha a utilizar a figura extremada do arbitramento da base de cálculo.

Assim, entendo que não há elementos suficientes para se aplicar o arbitramento, devendo o mesmo ser anulado por falta de previsão legal, haja vista não ter sido comprovado ser este o único meio disponível para se verificar a base de cálculo do imposto devido.

Cabe ainda ressaltar que recentemente o CONSEF sumulou 5 decisões reiteradas deste Conselho de Fazenda e dentre elas destaco a Súmula de nº 5, que trata exatamente da matéria em questão:

SÚMULA Nº 5 “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 adoção do arbitramento da base de cálculo do imposto, ensejando a nulidade do lançamento”.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, devendo ser decretada a NULIDADE do presente Auto de Infração“.

Já o segundo Acórdão acima mencionado, possui o seguinte voto:

“Mantenho o inteiro teor da Decisão Recorrida. O contribuinte não apresentou os documentos fiscais na data exigida, porém, posteriormente à autuação, o fez, em atendimento a intimações de fls. 49/50, e, de acordo com solicitação do próprio autuante, deve ser renovado o procedimento fiscal com o objetivo de apurar o real montante do débito. Não mais subsiste, portanto, o motivo para o arbitramento da base de cálculo. Ademais, mantenho a aplicação de penalidade pela falta de exibição dos documentos 07, onde o recorrido alega que os documentos foram destruídos em virtude d

No último Acórdão acima mencionado, assim se expressou o seu re

“Em sede de Recurso Voluntário e, desde a defesa inicial o recorrente reafirma o descabimento do arbitramento, ante à localização dos documentos e livros tidos como extraviados e pugna pela diligencia in loco para verificação da veracidade de suas alegações.

Considerando a busca da verdade material, basilar do processo administrativo fiscal, face a controvérsia sobre o cabimento ou não do método do arbitramento, não havendo revisão fiscal nos autos, para sanar a dúvida existente, foi o processo submetido à revisão fiscal pela ASTEC, que concluiu que a documentação apresentada possibilita a aplicação dos roteiros normais de auditoria – fato que não aconteceria por ocasião da ação fiscal.

Assim sendo, permissa venia discordo da autuante, e da Decisão proferida pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, que considerou Procedente o item 1 da autuação.

Entendo que não se pode efetuar cobrança do imposto com base em indícios, mas, tão somente com base em provas inequívocas, de que a infração foi cometida e o imposto sonegado.

O arbitramento da base de cálculo é medida extrema, só aplicável quando inexistir outro meio pelo qual o Fisco possa apurar o imposto. Não ficou comprovada impossibilidade de exame nos livros fiscais e não se consignou embaraço ao procedimento normal de fiscalização. A ASTEC demonstra e ratifica este entendimento.

Por isso entendo que o recorrente tem inteira razão e, sendo assim, voto pelo PROVIMENTO do Recuso Voluntário, para modificar a Decisão Recorrida, para decretar a NULIDADE do item 1 da autuação.”

E, assim, poderíamos mencionar vários outros, o que não faremos, para não sermos redundantes.

Vemos, pois, da ideia predominante no órgão julgador de que a aplicação do arbitramento é ato extremo, e como tal, deve ser o último Recurso a ser utilizado pelo fisco. Ademais, diligência realizada pela ASTEC/CONSEF aferiu no Parecer 0220/2001 (fls. 318 a 319) que *“quanto aos documentos apresentados a esta fiscalização, podemos assegurar que os mesmos são hábeis a comprovar a efetiva verificação dos lançamentos efetuados nos seus livros fiscais, através de métodos convencionais de fiscalização”*. Já em outro momento processual, o Auditor Fiscal José Marcelo Pontes, quando da realização de outra diligência junto ao contribuinte, menciona expressamente que: *“após análise dos livros e documentos fiscais da empresa acima especificada, concluo que os mesmos viabilizam a execução de trabalho de fiscalização”*, o que seguramente levou a Procuradora a entender que a documentação disponibilizada pelo autuado era suficiente e bastante para a realização dos roteiros pretendidos pelo autuante, quando dos trabalhos de fiscalização.

Dessa forma, estando presentes os elementos que autorizariam a realização de roteiros outros de fiscalização, que não o arbitramento, à vista da expressa disposição do sujeito passivo em disponibilizar a documentação necessária para a realização da fiscalização, até por que se trata de dificultador para a concessão do processo de baixa do mesmo.

O segundo aspecto abordado na Representação, qual seja, falha na intimação inicial do autuado, para apresentação de livros e documentos fiscais, considerando que esta intimação não se encontra presente nos autos, e as demais foram realizadas através de forma não prevista no RPAF/99, além do que, não há nos fólios qualquer prova de que tenham sido efetivamente recebidas pelo autuado, deve ser, igualmente analisado.

No Processo Administrativo Fiscal, vigoram diversos princípios norteadores, a maioria dos quais com previsão constitucional, os quais devem ser obedecidos por aqueles nele envolvidos. Assim, por exemplo, temos o princípio da ampla defesa, o princípio da verdade material, o princípio do contraditório, e em especial, os princípios da informalidade e da legalidade.

Pelo princípio da informalidade, temos que o processo administrativo não apresenta os rigores rituais dos procedimentos judiciais, bastando que, dentro deste princípio, atenda às normas pertinentes ao processo e à defesa do sujeito passivo. Isso significa dizer que o processo administrativo é mais flexível que o judicial, no sentido de se permitir melhor co-participação do administrado na busca da verdade.

Dessa forma, embora sem previsão legal, a utilização de modo diverso da intimação poderia ser relevado, sob duas condições:

comprovação de seu recebimento, este aspecto, devidamente ligado ao princípio da ampla defesa. Como não consta dos autos a comprovação da entrega dos telegramas expedidos pelo autuante, destinados ao sujeito passivo, o entendimento da PGE/PROFIS é de que tal fato é relevante, e poderia, na instância judicial fragilizar o processo, implicando na sucumbência da Fazenda Pública.

Assim, diante de tais argumentos, entendo que a Representação proposta deve ser acolhida, decretando-se a nulidade do Auto de Infração, e recomendando, à autoridade administrativa competente, a renovação do procedimento fiscal, a salvo das falhas aqui apontadas, vez tratar-se de aspecto meramente formal.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **ACOLHER** a Representação proposta. Recomenda-se que o procedimento fiscal seja renovado, a salvo das falhas apontadas.

Sala de Sessões do CONSEF, 25 de outubro de 2010.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - RELATOR

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS