

PROCESSO - A. I. Nº 102148.0013/10-0
RECORRENTE - DISTRIBUIDORA E COMÉRCIO EBENEZER LTDA. (DISTRIBUIDORA COMÉRCIO EBENEZER)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0189-02/12
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 01.10.2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0361-13/13

EMENTA: ICMS. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. FALTA DE EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. Comprovada a impossibilidade de se apurar o montante real da base de cálculo do imposto pelos meios normais de fiscalização e, em consequência, a necessidade de se aplicar o arbitramento da base de cálculo do ICMS. Reduzido o valor exigido inerente ao exercício de 2006, após consideração do estoque final confessado pelo sujeito passivo. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, impetrado pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 2ª JJF, através do Acórdão nº 0189-02/12, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, o qual fora lavrado para exigir o valor de R\$ 392.093,65, acrescido da multa de 100%, inerente aos exercícios de 2005 e 2006, em razão de o sujeito passivo ter deixado 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, conforme demonstrativos às fls. 23 e 51 dos autos.

A Decisão recorrida foi pela Procedência do Auto de Infração, após afastar as preliminares de nulidade arguidas por entender que foi obedecido o devido processo legal e o autuado exerceu o seu direito de defesa. Salienta a JJF que o sujeito passivo foi intimado por diversas vezes, consoante documentos às fls. 9 a 15, para apresentar livros e documentos fiscais, não o fazendo sob a alegação de que “...*não realizou a escrituração contábil e fiscal*”, como também comunicou que extraviou e perdeu a documentação, conforme declarações às fls. 18 e 19 dos autos.

Foi consignado, ainda, que, o presente PAF foi submetido à apreciação da segunda instância, tendo o Acórdão 2ª JJF nº 0033-02/11 sido anulado através do Acórdão 1ª CJF nº 0202-11/11, determinando que fosse proferido novo julgamento, depois de intimado o sujeito passivo a se manifestar quanto aos novos elementos apresentados pelo autuante, o que, conforme diligência à fl. 479, foi sanado o vício formal que inquinou em nulidade a primeira Decisão, consoante recibo à fl. 482, certificando que o autuado recebeu cópia da informação fiscal às fls. 259 a 328 dos autos, com a reabertura do prazo de defesa.

Em seguida, foi rejeitada a preliminar de mérito de que operou a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário e indeferido o pedido para diligência fiscal, como também de que o CONSEF não tem competência para afastar a aplicabilidade da legislação estadual ou decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos relativos à aplicação das multas, consideradas confiscatórias.

Quanto à reclamação do tratamento adotado pelo autuante no cálculo do imposto, observa a JJF que não assiste razão à defesa, pois apesar de estar enquadrado no SimBahia, ante a constatação da omissão de saídas de mercadorias relativas à infração apontada, o imposto deve ser calculado pelos mesmos critérios estabelecidos para os contribuintes inscritos no regime normal, conforme previsão do artigo 408-S, do RICM/97, com a aplicação da alíquota de 17%, conforme alteração introduzida pelo Decreto nº 7.886/00, com a concessão do crédito fiscal calculado à alíquota 8% sobre a receita omitida, nos termos do § 1º, do citado dispositivo legal, conforme procedeu o autuante.

No mérito, a JJF salienta que o art. 408-R do RICMS/BA, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, determinava que *“Nos casos em que o contribuinte não dispuser dos elementos necessários para determinação da base de cálculo do imposto devido ou se recusar a fornecê-los ao fisco, poderá ser apurado o imposto mediante arbitramento”*, bem como o art. 937, inciso I, do RICMS/97, alinha que a falta de apresentação, ao fisco, dos livros fiscais ou da contabilidade geral, ou sua apresentação sem que estejam devidamente escriturados, bem como dos documentos necessários à comprovação de registro em livro fiscal ou contábil, inclusive sob alegação de perda, extravio, desaparecimento ou sinistro dos mesmos, é razão bastante para o arbitramento da base de cálculo.

Destaca o órgão julgador que o autuado, no presente caso, em relação aos dois exercícios fiscalizados, não apresentou os documentos fiscais de saídas, conforme intimações e a própria declaração do autuado à SEFAZ, consoante cópia do jornal A TARDE, à fl. 20, cujo conteúdo informa que houve extravio dos documentos: *“Registro de saída 2004, 2005 e 2007; Inventário 2004, 2005 e 2006; Livro utilização de documentos fiscais; Livro diário e razão 2004 a 2006; Talões de notas fiscais...”*. Além de o autuante efetuar nova intimação, após a apresentação da defesa, para apresentação dos livros e documentos fiscais, não apresentando o autuado os documentos fiscais, apenas os inventários de 2005 e 2006.

Em relação ao descompasso entre o valor das compras consideradas no Demonstrativo do Arbitramento da Base de Cálculo, R\$1.243.437,30, e o verificado na DME (fl. 26), R\$1.243.457,30, a JJF invoca o artigo 18, §1º, do RPAF, o qual diz que: *“As eventuais incorreções... não acarretam a nulidade do Auto de Infração ..., desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções ... serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo”*. Conclui se tratar de uma pequeníssima incorreção.

Inerente aos cálculos do CMV (Custo das Mercadorias Vendidas), a JJF diz que os mesmos estão claros nas planilhas e consubstanciados no art. 938, I, “b”, do RICMS/BA, ou seja, ao Estoque Inicial foram somadas as Compras e abatidos com o Estoque Final, no qual encontrou o Custo das Mercadorias Vendidas, o qual se adiciona a Margem de Valor Adicionado, para se apurar as Saídas arbitradas. Diz que tal procedimento ocorreu pelo fato do contribuinte não ter apresentado as notas fiscais de saídas, conforme devidamente documentado neste PAF, não tendo razão a irresignação do contribuinte contra a forma em que foi fiscalizado, haja vista que não apresentou, durante a ação fiscal, os livros fiscais de Registro de Inventário (e só entregando estes no período da primeira Informação Fiscal) e as notas fiscais de saída, embora regularmente intimado, o que convalidou o motivo pelo qual foi realizado o roteiro de Arbitramento da Base de Cálculo para apurar o imposto quando da fiscalização, uma vez que a afirmação do contribuinte de que apresentou a escrita contábil, não se materializa, pois os termos de arrecadação anexos a este PAF asseguram que não foi feita qualquer arrecadação destes documentos, cuja multa aplicada baseou-se no art. 42, inciso IV, alínea “i”, da Lei nº 7.014/96 e não pela alínea “a”, conforme afirma o autuado.

Destaca a Decisão de piso que todas as planilhas dos Demonstrativos do Arbitramento da Base de Cálculo, às fls. 51 a 264, houve a dedução do crédito do imposto, cuja apuração deste crédito se

deu através das DMAs de janeiro a dezembro de 2006. Além disso, deduziu-se também o ICMS recolhido pelo contribuinte em foco, conforme bem atesta estes mesmos demonstrativos.

O Colegiado considera razoável analisar a possibilidade de se efetuar outro roteiro de fiscalização quando os livros fiscais não são entregues à fiscalização ou não são escriturados, pois os mesmos refletem as operações registradas nos documentos fiscais, se os documentos fiscais são disponibilizados à fiscalização, todavia, sem tais documentos, notas fiscais ou cupons fiscais, que registram cada operação realizada pelo autuado com todos os detalhes que permitem a certificação das respectivas operações, não há como se ter certeza da correção ou da legitimidade dos livros fiscais, razões pelas quais não acolhe as folhas de inventários apresentados pelo autuado, após sua impugnação, inclusive sem as devidas retificações das DME e DMA, utilizadas no cálculo do imposto efetuado pelo autuante, bem como considera o arbitramento o único Recurso legal para se apurar a base de cálculo no presente caso. Deste modo, não concorda com o entendimento do sujeito passivo de que poderiam ser adotados outros procedimentos fiscais. Assim, concluiu que não há o que corrigir no arbitramento efetuado pelo autuante, em seus valores originais, considerando o fato de que optou pela aplicação do art. 938, I, alínea “b” do RICMS/BA, não havendo razão para as arguições do autuado quanto ao preço unitário de seus produtos, já que foi apurado o custo das mercadorias vendidas com aplicação do MVA de 60%.

Diante de tais considerações, a JJF julgou o Auto de Infração procedente.

Não se conformando com a Decisão de 1ª Instância, o autuado apresentou, tempestivamente, às fls. 596 a 665, Recurso Voluntário onde apresenta as seguintes preliminares de nulidade do Auto de Infração:

1. Ante a discrepância entre o histórico da autuação e o dos seus anexos e ainda entre estes e artigos do RICMS/97 dados como infringidos, uma vez que, nas peças anexas à autuação, o fisco refere-se a uma suposta apuração do ICMS a recolher, através de arbitramento de base de cálculo pela falta de apresentação à fiscalização os documentos fiscais/contábeis pelo recorrente, do que o apelante conclui que a autuação foi embasada em meros indícios, visto que o autuante não procedeu qualquer exame da escrita contábil ou fiscal, do período em tela.
2. Pela falta de pedido de prorrogação do prazo de 90 dias da ação fiscal, a qual se iniciou em 30/12/2009 e se estendeu até 16/06/2010, em descompasso com o art. 28 do RPAF/99 e art. 196 do CTN, o que demonstra a ilegalidade da lavratura do Auto de Infração.
3. Falta de apresentação em disco de armazenamento de dados da fiscalização pelo autuante, conforme dispõe o art. 8º, § 3º, do RPAF/99, pois, apesar da disposição normativa em referência se encontrar inserida no capítulo referente às intervenções do sujeito passivo no PAF, seu alcance é mais amplo, visto que disciplina os atos de defesa, informação fiscal, diligências, perícias, planilhas, demonstrativos e Pareceres técnicos e jurídicos. Assim, à luz do princípio da ampla defesa, no qual se insere o princípio do contraditório, deve-se garantir ao contribuinte acusado, a paridade, ou seja, se o fisco lavra o Auto de Infração e confecciona os demonstrativos e planilhas que lhe dão suporte, com a utilização de meios eletrônicos - via processamentos de dados -, esses elementos devem ser disponibilizados para que o acusado possa formular a impugnação ou Recurso, sob pena de caracterizar cerceamento de defesa.
4. Falta de clareza do Auto de Infração, com prejuízo ao princípio do contraditório e da ampla defesa, uma vez que é da essência da autuação a indicação sucinta da origem e natureza do crédito tributário, mencionando especificamente a disposição da lei em que seja fundado e a descrição completa dos fatos, para que o sujeito passivo possa conhecer plenamente as acusações que lhe são imputadas para que possa, adequadamente, rebatê-las, sob pena de nulidade do Auto de Infração, o que não ocorreu no caso presente, pois o lançamento de ofício não atendeu o art. 39, II, do RPAF/99, visto que a ausência da descrição do fato de forma clara e precisa impossibilita a ampla defesa, sendo insuficiente para se estabelecer ao certo o arbitramento, o qual deve respeitar todos os princípios constitucionais. Afirma que, conforme

acusação fiscal, o arbitramento ocorreu por falta de apresentação de livros e documentos fiscais, contudo, no presente caso, tal fato não ocorreu, visto que o autuado apresentou os livros fiscais: Registros de Entradas e Saídas, Inventários e Apuração do ICMS, proporcionando meios necessários à fiscalização. Aduz que, no presente caso, os parametros do arbitramento efetuado não seguem as prescrições dos artigos 937 e 938 do RICMS/97, o que torna o Auto de Infração nulo.

5. Ausência do Termo de Início de Fiscalização, formalidade essencial e obrigatória, conforme previsto no art. 196 do CTN e nos artigos 26 a 29 do RPAF/99, o que vicia de maneira insanável o procedimento fiscal, tornando nulo o Auto de Infração.
6. Inexistência do segundo Termo de Encerramento de Fiscalização, peça basilar para a ação fiscal, culminando cerceamento do direito de defesa, visto que o novo cálculo, retificados os valores relativos à infração 1, apresentados pelo autuante de fl. 471, não veio acompanhado com o devido Demonstrativo de Débito, de forma do recorrente exercer o seu direito pela quitação do débito, com dispensa ou redução de juros e multas, de acordo com a legislação vigente.
7. Descumprimento do prazo de dez dias, previsto no art. 23 do RPAF/99, pois, conforme se vislumbra no documento SIPRO, o autuante tomou ciência para pronunciamento em 24/11/2011, contudo, só diligenciou o processo em 31/01/2012, devendo decretar a nulidade do Auto de Infração.
8. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data de sua constituição definitiva, o que, segundo o recorrente, se dá pelo lançamento, nos termos do art. 174 do CTN. Assim, se não fizer no prazo previsto em lei, este direito se extingue ou desaparece, caracterizando sua decadência. Constituído assim o crédito tributário com a lavratura do Auto de Infração, a partir dessa data tem início o prazo prescricional de cinco anos (art. 174 do CTN) que não se interrompe, mas apenas tem suspensa a exigibilidade do crédito, para o exercício do direito de defesa do autuado (art. 151, III, CTN). Salienta que uma das formas de ocorrer a extinção do crédito tributário é a prescrição por falha da inscrição do débito na dívida ativa executiva e citação pessoal do devedor. Conclui que o fisco não exerceu este direito, do que requer o arquivamento do Auto de Infração em face da prescrição.

No mérito, o recorrente diz que, conforme se depreende da Informação Fiscal, às fls. 259/ 262 e 461/471, os motivos da autuação são vagos, imprecisos, obscuros e incompreensíveis, pois a descrição da infração de que *“Deixou de recolher ICMS, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude da falta de apresentação ao fisco de documentação fiscal e contábil”*, tal como narrada, com os documentos juntados, infere-se, claramente, são insuficientes para estabelecer o disposto o art. 938, “b”, do RICMS/97, haja vista que foi aberto prazo pelo fisco para apresentação pela empresa, sendo a documentação entregue, contudo o mesmo só analisou o que achou do seu interesse, do que apresenta questões ao autuante para, em seguida, concluir que o fiscal utilizou todas as informações de dados fornecidos pelo contribuinte para elaborar seu demonstrativo e, unilateralmente, engendrar o arbitramento fiscal, desconsiderando o crédito do ICMS de R\$ 17.954,27, reiterando ser omissa, impreciso o fato descrito pelo autuante, a exemplo da divergência entre o estoque final do exercício de 2005, considerado R\$ 347.312,57, à fl. 23, e R\$ 196.824,76, à fl. 263, cujo valor o apelante indaga sua origem, implicando numa acusação lacônica e imprecisa.

Ressalta que apresentou as notas fiscais e os livros fiscais (fls. 16 a 18 e 324 a 326) e que a escrita contábil juntada aos autos é revestida de todas as formalidades legais, a qual comprova a real movimentação do estoque da empresa, devendo prevalecer como prova mesmo que no momento da fiscalização o proprietário da empresa tenha declarado por escrito que não tinha os documentos, pois nada impede que se reconstitua a escrita. Assim, em face disso, verifica-se que o arbitramento é regra de exceção que só deve ser exercido em casos especiais, já que a base de cálculo originária é a que deve ser a prevista na regra matriz de incidência tributária e por guardar relação

direta com as riquezas constitucionalmente previstas. Logo, havendo elementos suficientes para apuração da verdade material, não cabe o arbitramento.

Salienta que efetuou recolhimentos do ICMS na condição de optante do SimBahia, inclusive antecipação parcial, além de apresentar tempestivamente Declaração de Movimento Econômico (DME), o que, por consequência, acarretou a exigência de diferenças inexistentes. Assim, requer diligência para que seja elaborado Parecer técnico detalhando, mês a mês, sua alegação acerca dos recolhimentos no SimBahia.

Reitera que o débito exigido no Auto de Infração de R\$ 204.709,72, relativo ao exercício de 2005, alterado posteriormente para R\$ 245.642,40, é descabido, pois os demonstrativos fiscais não trazem segurança, como também a multa aplicada com base no art. 42, inciso IV, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96 é incorreta, a qual entende o recorrente que deveria ser a prevista no inciso XII-A do mesmo dispositivo legal, ou seja, 5% do valor comercial das mercadorias entradas no estabelecimento durante o exercício, quando não tiver sido informado na DME.

Inerente ao exercício de 2006, diz o apelante que a apuração do custo das mercadorias vendidas (CMV) está diretamente relacionada aos estoques da empresa, pois representa a baixa efetuada nas contas dos estoques por vendas realizadas no período. Assim, caberia ao autuante, no caso em comento, ter usado a fórmula de acordo com as normas contábeis para encontrar o valor do estoque final, para, então, calcular a Margem de Valor Agregado de 60%, o que não ocorreu. Aduz, ainda, que o autuante arbitrou o preço de venda da mercadoria por um valor superior àquele efetivamente praticado pelo autuado (20%).

Insurge-se, também, contra a falta de dedução dos créditos fiscais devidamente atualizados, conforme previsto no art. 938, § 2º, do RICMS/97, do que invoca o art. 112 do CTN, assim contra o percentual de 100% da multa aplicada, a qual entende inconstitucional.

Por fim, requer que sejam acolhidas as preliminares arguidas, decretando a nulidade do Auto de Infração pelos motivos expostos e, caso contrário, seja o PAF convertido em diligência a fim de apurar as informações prestadas no tocante aos valores auferidos no Auto de Infração, comprovando as alegações de erro do lançamento do crédito tributário, como para elucidação das questões suscitadas, inclusive quanto à realização de perícias, e, no mérito, procedendo-se aos recálculos do real valor devido, expurgando-se dos cálculos a capitalização e os demais acréscimos ilícitos inerentes aos exercícios de 2005 e 2006, citadas, para em seguida, seja intimado o recorrente de todo o andamento do PAF para regular exercício de defesa.

Às fls. 671 a 673 dos autos, a PGE/PROFIS conclui pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, pois entende que as razões recursais são insuficientes para modificar a Decisão recorrida, uma vez que, no que se refere às supostas nulidades existentes no lançamento, o opinativo é de que o relator de primeira instância criteriosamente afastou uma a uma as nulidades suscitadas pelo sujeito passivo, reproduzidas no Recurso Voluntário, pois, da análise das razões expendidas pelo autuado, não vislumbra a ocorrência de quaisquer das nulidades previstas no art. 18 do RPAF.

Quanto ao mérito, salienta a PGE/PROFIS que as razões recursais versam sobre o inconformismo do recorrente acerca do roteiro de fiscalização adotado para a apuração da infração, ou seja, para a aplicação do arbitramento da base de cálculo, do que, sobre a matéria, cita a legislação pertinente (art. 26, I, da Lei nº 3.956/81; art. 22, I, da Lei nº 7.014/96 e art. 937, I, do RICMS/97). Registra que as decisões jurisprudenciais do CONSEF/BA têm firmado entendimento de que por ser um método que não apura o montante real do imposto, deve ser usado tão somente diante da impossibilidade de aplicar-se qualquer outro roteiro de fiscalização, conforme ocorreu no caso sob exame, pois, efetivamente, com a falta de exibição dos livros e documentos fiscais do contribuinte, solicitados desde as intimações que precederam a lavratura do Auto de Infração, restou impossível a aplicação de outro método de apuração do imposto. Assim, opina pelo conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, conforme previsto no art. 169, I, “b”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, no sentido de modificar a Decisão da 1ª instância, relativa ao Acórdão JJF nº 0189-02/12, que julgou procedente o Auto de Infração, lavrado para exigir o ICMS de R\$ 392.093,65, acrescido da multa de 100%, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude da falta de apresentação ao fisco de documentação fiscal, inerente aos exercícios de 2005 e 2006.

Inerentes às alegações recursais preliminares, comungo do entendimento do opinativo exarado pela PGE/PROFIS de que o contribuinte repetiu os mesmos argumentos apresentados por ocasião da peça defensiva, os quais foram devidamente apreciados pela JJF, estando o Recurso Voluntário ausentes de argumentos jurídicos capazes de provocar a revisão do acórdão recorrido, no tocante às preliminares arguidas. Assim, em consonância com a Decisão de 1º grau, também rejeito as preliminares de nulidade do Auto de Infração, pois entendo que o lançamento de ofício preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa ou ao contraditório, cuja imputação decorreu das informações econômico-fiscais fornecidas pelo próprio contribuinte (DME e DMA), as quais devem refletir a sua escrita fiscal, cujos registros são de sua responsabilidade, não havendo como se cogitar de qualquer nulidade do Auto de Infração, haja vista que:

- inexistência de discrepância entre a acusação fiscal, os levantamentos fiscais e seu enquadramento legal, como alega o apelante, cuja falta de apresentação dos livros e notas fiscais ao fisco tem previsão legal para motivar a aplicação do arbitramento da base de cálculo do imposto, conforme ocorreria;
- a falta do pedido de prorrogação do prazo da ação fiscal, não gera nulidade processual nem qualquer prejuízo ao contribuinte, apenas enseja a oportunidade do mesmo apresentar denúncia espontânea;
- a falta de disponibilização dos demonstrativos em mídia eletrônica, ao autuado, não caracteriza cerceamento de defesa, principalmente quando se tratam de levantamentos simples, a exemplo dos constantes às fls. 23 e 51 dos autos, haja vista o fornecimento de cópia ao contribuinte;
- a ausência do Termo de Início de Fiscalização é suprida pela intimação ao contribuinte para exhibir os livros e documentos fiscais, conforme documentos às fls. 9 a 15 dos autos e art. 26 do RPAF/99;
- impropriedade da alegação de inexistência do segundo Termo de Encerramento de Fiscalização, por falta de previsão legal, como também pelo não acolhimento dos valores constantes à fl. 471 dos autos;
- inaplicabilidade do dispositivo regulamentar para o autuante, previsto no art. 23 do RPAF, o qual, por determinação expressa, direciona-se ao contribuinte ou interessado. Ademais, caso pertinente, seria uma irregularidade administrativa e não processual fiscal, não ensejando nulidade do lançamento;
- impertinência da alegação de que ocorreu a prescrição para a cobrança do crédito tributário, pois, conforme ressaltado pelo próprio recorrente, o marco inicial do prazo de cinco anos é a partir da data de sua *constituição definitiva*, o que não se confunde com a data de lançamento do crédito tributário;

Assim, diante de tais considerações, rejeito as preliminares de nulidade apresentadas pelo recorrente, pois verifico que o lançamento de ofício preenche todas as formalidades legais previstas.

Também, indefiro o pedido para realização de diligência, nos termos do art. 147, I, “a”, do RPAF, pois considero suficientes para a formação da minha convicção os elementos constantes nos autos.

No mérito, restou devidamente comprovada a impossibilidade de se apurar o montante real da base de cálculo do imposto pelos meios normais de fiscalização e, em consequência, a necessidade de se aplicar o arbitramento da base de cálculo do ICMS, pois, *à época da ação fiscal realizada*, o sujeito passivo não apresentou ao preposto fiscal os livros e documentos fiscais e contábeis, inerentes aos exercícios de 2005 e 2006, a saber: Registro de Saídas, Registro de Inventário, Diário, Razão e notas fiscais de saídas, conforme atestam os Termos de Intimação (fls. 9 a 15) e de Arrecadação (fls. 16 a 17), além das declarações do próprio contribuinte, às fls. 18 a 20 dos autos.

Tal ocorrência não proporcionou ao fisco os meios necessários para a averiguação do montante real base de cálculo do imposto, visto que não se pode validar nenhum lançamento do contribuinte, a exemplo dos consignados no livro Registro de Apuração do ICMS, supostamente entregue, sem que haja o seu documento original, de forma que sejam feitos testes de consistências dos referidos lançamentos, além de impossibilitar o fisco de aplicar roteiros de fiscalização do tipo das auditorias de: estoques, créditos fiscais, disponibilidades, etc.

Assim, uma vez devidamente comprovada a impossibilidade de se apurar o montante real da base de cálculo do imposto pelos meios normais de fiscalização e, em consequência, a necessidade de se aplicar o arbitramento da base de cálculo do ICMS, o preposto fiscal, com base no art. 22, II, c/c o § 1º, I, “c”, da Lei nº 7.014/96, e nos dados fornecidos pelo próprio contribuinte em suas informações econômico-fiscais (DME, para o exercício de 2005, e DMA, para o exercício de 2006), coletou os dados relativos aos estoques iniciais e finais, como também às compras, apurando o CMV (custo das mercadorias vendidas), o qual acresceu da MVA (margem de valor adicionado) de 60%, relativa à atividade do autuado, determinando as saídas arbitradas, cujo montante incidiu a alíquota de 17%, apurando-se o ICMS devido arbitrado, do qual deduziu os créditos fiscais (presumido de 8% sobre as entradas, para o exercício de 2005 – SimBahia, e declarados na DMA, para o exercício de 2006), como também deduziu os valores recolhidos de ICMS, apurando, por fim, o imposto a recolher de R\$ 204.709,72 e R\$ 187.383,93, respectivamente aos aludidos exercícios de 2005 e 2006, conforme se pode constatar às fls. 23 a 107 dos autos. Finalmente, nos termos do art. 42, IV, alínea “i”, da citada Lei nº 7.014/96, sugeriu a aplicação da multa de 100% do valor do imposto.

Assim, tanto a motivação, quanto a metodologia aplicada, como seu fundamento legal, são claros e precisos, sendo impertinentes as alegações recursais de que “os motivos da autuação são vagos, imprecisos, obscuros e incompreensíveis”, ínsitas à fl. 622 dos autos, pois, apesar de o recorrente asseverar que “...*apresentou os Livros de Inventário, Entrada, Saída e Apuração do ICMS, bem como, as notas fiscais que serviu (sic) para escrituração dos aludidos livros dos respectivos anos fiscalizados*” (conforme consta à fl. 633 dos autos), de fato, não os apresentou, como já dito anteriormente e se pode comprovar através do cotejo entre os Termos de Intimações e Arrecadação.

É válido ressaltar que, conforme consignado pelo preposto fiscal na informação fiscal, à fl. 262 dos autos, o contribuinte declarou, quando da ação fiscal, que havia perdido os livros e documentos fiscais e contábeis. Contudo, quando da sua defesa, o apelante informou possuir todos eles, tendo o autuante, à época da sua informação fiscal, intimado o autuado a apresentá-los, o qual fez parcialmente, visto que deixou de apresentar as notas fiscais de saídas, bem como os documentos contábeis e financeiros. Assim, em que pese à autoridade fiscal aduzir ser difícil aceitar os registros de inventário, mesmo assim relevou os estoques iniciais e finais apresentados pelo contribuinte após a ação fiscal, no caso do CONSEF entendê-los como corretos, de cujas considerações resultaram o agravamento da exigência em 2005 de R\$ 204.709,72 para R\$ 245.642,40 e a redução do imposto de R\$ 187.383,93 para R\$ 76.451,82, no exercício de 2006, o que foi rechaçado pela Decisão recorrida, mantendo procedente o Auto de Infração.

Saliente-se que, conforme cópia do aludido livro Registro de Inventário, às fls. 265 a 320 dos autos, o mesmo foi autenticado em 18 de agosto de 2010 (fls. 265 e 285), portanto, após a lavratura do Auto de Infração datada de 18 de junho de 2010, cujos números confrontam com os informados pelo contribuinte na DME e DMA, utilizados como fonte de dados na ação fiscal, haja

vista que o estoque final de 2005 na DME é de R\$ 347.312,57 (fl. 26), enquanto no livro fiscal é de R\$ 196.824,76 (fl. 284). Já o estoque final do exercício de 2006 na DMA encontra-se sem informação (fl. 54), tendo o autuante atribuído o valor do estoque “zero”, enquanto no livro fiscal consta o valor de R\$ 257.350,83 (fl. 307).

Sendo assim, por entender como válidos os estoques informados pelo autuado quando da entrega *tempestiva* da DME, assim como em razão do livro Registro de Inventário não ter sido apresentado na ação fiscal e conter autenticação posterior à lavratura do Auto de Infração, deve-se manter os dados consignados no demonstrativo relativo ao exercício de 2005, constante à fl. 23 dos autos, cujo ICMS exigido é de R\$ 204.709,72.

Entretanto, em relação ao exercício de 2006, cujo estoque final na DMA encontra-se sem informação, deve-se considerar o valor de R\$ 257.350,83, declarado pelo contribuinte no Registro de Inventário, à fl. 307, uma vez que o valor “zero”, atribuído pelo preposto fiscal, não tem sustentação legal, devendo ser acolhida a quantia declarada e confessada pelo autuado, mesmo que intempestivamente. Em consequência, a partir do Demonstrativo do Arbitramento da Base de Cálculo, à fl. 51, ao considerar o estoque final “zero” como R\$ 257.350,83, apura-se o CMV de R\$ 715.169,64, que acrescido da MVA de 60% resulta a base de cálculo arbitrada de R\$ 1.144.271,40, a qual à alíquota de 17% verifica-se o ICMS de R\$ 194.526,13, do qual deduzidos os créditos de R\$ 41.171,10 e o imposto recolhido de R\$ 35.970,54, resulta o *ICMS devido de R\$ 117.384,49*.

Assim, diante dessas considerações, independentemente da condição de optante do SimBahia, no exercício de 2005, e do regime normal de apuração do imposto, no exercício de 2006, é cabível o arbitramento da base de cálculo do imposto, em razão das razões já expostas, cujos cálculos não incidem indexação da correção monetária, uma vez extinta, sendo mantida a exigência do ICMS de R\$ 204.709, 72, para o exercício de 2005, e reduzida a exação para R\$ 117.384,49, no exercício de 2006.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para julgar o Auto de Infração Procedente em Parte no valor de R\$322.094,21.

VOTO DIVERGENTE 1 – (Arbitramento exercício de 2006)

Concordo com o provimento parcial do Recurso Voluntário interposto.

Quanto ao exercício de 2005, comungo do entendimento expressado pelo digno Conselheiro Relator.

Contudo, quanto ao exercício de 2006, peço licença para discordar.

Conforme visto nos autos do processo o contribuinte, intimado para apresentar livros e documentos fiscais consoante documento de fls. 09 a 15, os apresentou em parte, fato comprovado pelo Fisco no Termo de Arrecadação de fl. 17, datado de 25/03/2010, durante o curso da ação fiscal e portanto antes da lavratura do Auto de Infração, que se deu apenas em 18/06/2010.

Neste Termo de Arrecadação de fl. 17 o autuante registra a arrecadação do livro Registro de Entradas e de notas fiscais de entradas do exercício de 2006 em nove pastas recebidas do autuado e que o Fisco explicita, no mesmo Termo de fl. 17, não ter conferido.

Observo que de posse do livro Registro de Entradas do contribuinte e das nove pastas contendo notas fiscais de entradas do mesmo exercício de 2006, o Fisco poderia ter executado outros roteiros de auditoria, a exemplo de auditoria de crédito fiscal, auditoria de substituição tributária, auditoria de antecipação parcial, auditoria de registro fiscal de documentos, dentre mais. Inexistia, portanto, motivo para a realização de arbitramento em relação ao exercício de 2006 em específico.

Diz a Súmula CONSEF nº 05:

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, inexistindo motivo para a adoção do arbitramento da base de cálculo do imposto, ensejando a nulidade do lançamento.

Do exame dos documentos aqui mencionados, constata-se que nos autos deste processo, além de não estar comprovada a impossibilidade de apuração do montante real da base de cálculo, na verdade está documentalmente comprovada, pelo Fisco, a total possibilidade de apuração de base de cálculo real do imposto devido, pelo exame de livro fiscal e de notas fiscais do autuado, pelo que, nos exatos termos da Súmula CONSEF nº 05, *data venia* compreendo restar nula a ação fiscal em relação ao exercício de 2006.

VOTO DIVERGENTE 2

Em que pese o brilhantismo do voto do Ilustre Relator, peço vênias para discordar quanto à consideração do livro Registro de Inventário. Note-se que o voto do Ilustre Relator reconhece a aplicação parcial das informações constantes no livro Registro de Inventário apresentado pelo contribuinte durante o curso do processo administrativo, ou seja, após a fiscalização.

Divirjo do entendimento do Ilustre Relator, pois, entendo que deveriam ser acatadas, por completo, as informações constantes no Livro de Inventário apresentado pelo contribuinte.

A obrigação tributária decorre da subsunção do fato à hipótese tributária prevista na norma legal. Destarte, deve-se buscar saber se, no plano dos fatos, ocorreu realmente o fato gerador, que é a prática pelo contribuinte da conduta prevista na norma geral e abstrata contida na hipótese de incidência tributária.

O processo administrativo tributário é o momento de controle de legalidade do ato administrativo de lançamento tributário, realizado pelo agente fiscal autuante. É princípio norteador do processo administrativo a verdade material, pelo qual se deve dar preferência à verificação correta e adequada dos fatos, em detrimento de certas formalidades.

No caso em apreço, noto que foi realizado um arbitramento pelo autuante em virtude do contribuinte não ter apresentado os livros durante a fiscalização. Noto que tal procedimento está correto, pois, diante da negativa de apresentação dos documentos pelo contribuinte, o autuante não pode deixar de cumprir a sua obrigação legal de realizar o lançamento tributário, conforme determina o art. 142 do CTN. Para tanto, faz uso do arbitramento, também previsto no CTN, no art. 148.

Ocorre que o arbitramento é medida de *ultima ratio*, que deve ser adotada apenas em casos nos quais não há outra maneira de se fiscalizar a ocorrência do fato gerador e exigir o tributo devido. Diante disso, a apresentação dos Livros de Inventários pelo Recorrente, ainda que tenha sido intempestiva, ainda que tenha sido após o término da fiscalização, ainda que tenha sido durante o curso do processo administrativo fiscal, acarreta a necessidade de que tais documentos sejam analisados e considerados para fins de cálculo do tributo devido.

Note-se que a não apresentação dos livros à época da fiscalização infringe um dever legal (acessória ao pagamento do tributo), o qual desafia a aplicação de multa, mas, tal descumprimento de obrigação acessória não pode eternizar o arbitramento realizado no ato de lançamento tributário a ponto de se desconsiderar os documentos apresentados posteriormente pelo contribuinte.

Destarte, VOTO pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, pois, entendo que os Livros de Inventários apresentados pelo Recorrente devem ser acolhidos por completo e que, portanto,

deve ser adotado o resultado indicado pelo Autuante na informação fiscal de fl. 262, ou seja, o valor de R\$ 245.642,40 para o exercício de 2005 e o valor de R\$ 76.451,82 para o exercício de 2006.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **102148.0013/10-0**, lavrado contra **DISTRIBUIDORA E COMÉRCIO EBENEZER LTDA. (DISTRIBUIDORA COMÉRCIO EBENEZER)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$322.094,21**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, IV, “i”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTOS VENCEDOR – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Álvaro Barreto Vieira e Edmundo José Bustani Neto.

VOTO DIVERGENTE 1 – Conselheira: Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva.

VOTO DIVERGENTE 2 – Conselheiros: Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo e Leonardo Baruch Miranda Souza.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de setembro de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE/RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – VOTO DIVERGENTE 1

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – VOTO DIVERGENTE 2

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS