

**PROCESSO** - A.I. Nº 03062565/93  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDA** - TRANSMONTANA – TRANSPORTES E SERVIÇOS ESPECIALIZADOS LTDA.  
**RECURSO** - REPRESENTAÇÃO DA PROFAZ  
**ORIGEM** - INFAZ BONOCÔ (INFAZ PIRAJÁ)  
**INTERNET** - 12.07.02

## **CÂMARA SUPERIOR**

### **ACÓRDÃO CS Nº 0083-21/02**

**EMENTA:** ICMS. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. Representação proposta com o fundamento de existência de ilegalidade no arbitramento da base de cálculo, em face da possibilidade de atingir o desiderato através de outros procedimentos. Inexistência de elementos que justifiquem o arbitramento. Representação **ACOLHIDA**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

Com fundamento no art. 114, inciso II, do RPAF/BA e no Parecer nº 066/2002 da Assessoria Jurídica do Gabinete do Sr. Procurador Chefe da PROFAZ, doc. fls. 3.318 a 3.323 dos autos, foi encaminhada ao Conselho de Fazenda Estadual, Representação no sentido de que, de acordo com a legítima competência legal deste colegiado, seja reexaminado o lançamento pertinente ao Auto de Infração em referência, propugnando pela ilegalidade do arbitramento da base de cálculo.

A descrição fática da questão assim se apresenta: “A empresa autuado protocolou Pedido de Representação ao CONSEF pleiteando que o Auto de Infração em questão seja declarado Nulo, pela via do controle da legalidade, nos seguintes termos: *‘Pela ofensa ao devido processo legal decorrente da falta de transcrição do Termo de Início e Encerramento da Fiscalização no livro Registro de Ocorrências e, por legalidade do lançamento de ofício, em face da incomprovada motivação para o arbitramento da base de cálculo’* (fl. 3.297)”.

A fundamentação jurídica e o embasamento legal da representação está amparada nos seguintes fatos:

- Que a empresa autuado emitiu CTRC em quantidades inferiores aos serviços prestados à empresa DIBEPI (cliente exclusivo), resultando em omissão de receitas e falta de pagamento do ICMS aos cofres públicos.
- É fato incontestável que o contribuinte não emitiu o documento fiscal necessário para cada operação, realizando o transporte de cargas sem os correspondentes CTCRs.
- A legislação tributária autoriza a utilização do arbitramento da base de cálculo do ICMS, quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação do imposto pela falta de emissão de documento fiscal a que esteja obrigado, se não for possível apurar o montante real da base de cálculo.
- Do exame dos documentos verifica-se que a autuante teve acesso a toda documentação da empresa autuado e também a de seus clientes (Antarctica e DIBEPI), notas fiscais de saídas de mercadorias, onde consta quem efetivamente efetuou o transporte. A própria autuante, no documento de fls. 90 a 128, elaborou relação de notas fiscais com e sem

emissão de CTRC, a qual possibilitaria condições de apurar a base de cálculo omitida relativa a cada operação realizada que não foi objeto da emissão de CTRC.

- Como a empresa prestava serviço de forma exclusiva à DIBEPI, a base de cálculo poderia ser alcançada com base em um desses elementos fixos : características das embalagens (garrafeiras); das mercadorias (bebidas); das distâncias (mesmo percurso Camaçari/Salvador) ou característica do valor do frete transportado por unidade (dúzia). Nesta ótica, considera que a única variável a ser considerada no trajeto Antarctica – Dibepi – Antarctica, seria a quantidade transportada. Assim, a base de cálculo seria igual ao valor do frete cobrado por dúzia transportada x quantidade.

Diante desses elementos, entende a PROFAZ que verifica a possibilidade de se determinar o montante real da base de cálculo do imposto por uma das formas mencionadas uma vez que o arbitramento deve ser utilizado quando não se dispõe de outro meio de apuração para se chegar ao valor do imposto.

Destaca que estando a Administração Pública Tributária sujeita ao Princípio da Legalidade, e, sendo como é, o arbitramento da base de cálculo, medida gravosa e excepcional com tipologia definida no art. 148, do CTN e dispositivos específicos no RICMS/BA, cumpre dizer que não se verificando no mundo fático a possibilidade caracterizadora das condições propícias ao arbitramento, como é o caso destes autos, ocorre a ilegalidade flagrante, devendo ser corrigida pelo órgão técnico-jurídico via controle da legalidade. A este respeito cita e transcreve comentários da lavra da ilustre doutrinadora Misabel Derzi, onde observa “que o arbitramento é remédio sancionante que viabiliza o lançamento, em face da imprestabilidade dos documentos e dados fornecidos pelo próprio contribuinte ou por terceiro legalmente obrigado a informar. Não é critério alternativo de presunção de fatos jurídicos ou de bases de cálculo, que possam ser utilizados quando o contribuinte mantenha escrita regular e é correto em suas informações. ...” . Cita, ainda, decisões de tribunais superiores, notadamente do STJ, as quais também transcreve.

Em conclusão destaca que *“o que subsume-se das decisões acima colacionadas, é a imposição e o dever para a Administração Pública de utilizar todos os meios idôneos a sua disposição para determinação da base de cálculo do imposto. A aletoriedade lastreada apenas no arbítrio do agente público é matéria censurada, impondo-se a correção, posto que a sua permanência no mundo jurídico acarreta a contrariedade da lei”*. E assim encerra: *“Temerário é manter o arbitramento da base de cálculo do presente PAF, em virtude de não existir os requisitos constantes no ordenamento jurídico que autorizem a sua manutenção”*.

## VOTO

Por ocasião do julgamento do Recurso de Revista, o então Sr. Conselheiro Relator fez menção em seu voto no sentido de que a PROFAZ analisasse a legalidade do presente Auto de Infração, ante a ausência de lavratura pela autuante dos Termos de Início, de Prorrogações e de Encerramento da Fiscalização.

A ausência da transcrição no livro próprio do autuado do Termo de Início da Fiscalização, teria como consequência apenas o fato de que não inibiria a espontaneidade pelo sujeito passivo quanto ao recolhimento de qualquer tributo acaso estivesse pendente de pagamento. No caso presente, a falta do Termo de Início da Fiscalização poderia, perfeitamente, ser suprida pela intimação para apresentação de livros e documentos fiscais, documento este que também não está juntado aos autos.

Também as prorrogações da fiscalização, em número de seis, não foram registradas no livro próprio, e da mesma forma, não consta o registro do Termo de Encerramento da Fiscalização.

O sujeito passivo argüiu a nulidade do Auto de Infração, ante a ausência desses elementos, quando da interposição do Pedido de Reconsideração que foi julgado como Recurso de Revista (Não Conhecido), tendo, inclusive, juntado cópia reprográfica do livro Termo de Ocorrências para fim de comprovação do seu argumento, fls. 3200 a 3206 dos autos, enquanto que a autuante, instada a manifestar-se a este respeito, limitou-se a consignar “ciente” à fl. 3.209v dos autos. Portanto, estes fatos não foram objeto de análise em qualquer dos julgamentos realizados em relação a este PAF.

Por outro lado, na informação fiscal à fl. 3.163, a autuante esclarece que ocorreu a entrega pelo contribuinte dos elementos de natureza contábil e fiscal, através dos quais foi possível proceder ao arbitramento da base de cálculo. Segundo a autuante, foi considerado como fundamento para o arbitramento:

- A prática reiterada de sonegação, já que, como prestadora de serviços de transportes exclusivamente para a empresa DIBEPI, emitia CTCRC para uma parcela ínfima dos serviços prestados;
- A impossibilidade de se determinar o montante real da base de cálculo do imposto, já que não foi possível calcular, para cada prestação de serviço intermunicipal de transporte, o valor do serviço prestado, pois não consta das respectivas notas fiscais emitidas pela Antarctica e DIBEPI, o valor do frete cobrado na operação.

Após estas breves observações acima suscitadas, necessárias para adentrar-se a fundamentação jurídica da Representação proposta pela PROFAZ, chego a conclusão que, na situação espelhada nos autos, o valor do imposto devido poderia ser apurado através de outros meios normais de fiscalização já que o autuado possui escrita fiscal e contábil regular, foi apresentada toda a documentação solicitada, as prestações de serviços eram feitas a clientes exclusivos que dispunham em seus registros contábeis dos pagamentos efetuados ao autuado, além de se dispor dos meios elencados pela PROFAZ em sua Representação. Diante destes fatos, estou convicto que o arbitramento da base de cálculo levado a efeito neste procedimento fiscal é inadequado na medida em que se dispõe de outros meios para atingir o objetivo da fiscalização. Também fragiliza o procedimento fiscal a inexistência nos autos da intimação para apresentação de livros e documentos fiscais e a falta de transcrição no livro próprio ou outro qualquer do contribuinte, dos Termos de Início, de Prorrogações e de Encerramento da fiscalização, fatos estes que afrontam os dispositivos previstos no RPAF/BA-81, então vigente.

Por tudo o que foi aqui exposto, voto pelo ACOLHIMENTO da Representação proposta para que seja declarado NULO o Auto de Infração nº 03062565/93 devendo, entretanto, ser processada a renovação do procedimento fiscal a salvo das incorreções aqui presentes.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da Câmara Superior do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **ACOLHER** a Representação proposta.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de junho de 2002.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PROFUZ