

**PROCESSO** - A. I. N° 083440.0004/01-7  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - RDV COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 1<sup>a</sup> JJF n° 0178-01/02  
**ORIGEM** - INFRAZ IGUATEMI  
**INTERNET** - 24.09.02

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

### ACÓRDÃO CJF N° 0320-12/02

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. ARBITRAMENTO. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. É nulo o procedimento administrativo que for praticado em desacordo com os preceitos legais que autorizam a apuração da base de cálculo do imposto pela via do arbitramento. O RICMS/97, no art. 938, I, repetindo os termos do art. 22, § 1º, I, da Lei n° 7.014/96, estabelece o método a ser adotado pela fiscalização para apuração da base de cálculo por arbitramento na situação em exame. Segundo o regulamento, devem ser levados em conta os valores “das entradas” efetuadas durante o período considerado, e não os valores de “algumas entradas”. Mesmo admitindo-se a possibilidade jurídica da realização do arbitramento, este precisa ser feito nos estritos termos da lei e do regulamento do imposto. Mantida a Decisão Recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

O presente processo submetido à apreciação desta Câmara, trata-se de um Recurso de Ofício, interposto na decisão proferida na 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, através do Acordão n° 0178-01/02, conforme determina o art. 23 inciso VI do Regimento Interno do CONSEF e o previsto no art. 169, I, “a”, do RPAF/99 e alterações posteriores (Decreto n° 7.851/2000).

A autuação exige ICMS no valor de R\$53.872,64, apurada por meio de arbitramento da base de cálculo, em razão de não serem apresentados ao Fisco os documentos fiscais e contábeis.

Conforme consta no relatório do julgador de 1<sup>a</sup> Instância, o contribuinte impugnou o lançamento alegando preliminarmente, que as operações objeto desta autuação já teriam sido motivo de autuação anterior. Alegou que ao ser fiscalizado o seu estabelecimento em 1997, apresentou todos os livros e documentos fiscais à fiscalização, tendo a mesma apurado irregularidade apenas concernente a antecipação tributária no exercício de 1997, e que já foi pago o Auto de Infração correspondente. Argüiu que ao pedir baixa de sua inscrição, entregou à repartição fiscal do seu domicílio todos os livros e documentos, e por essa razão estranha que tenha agora sido efetuado o arbitramento da base de cálculo do imposto, por não serem apresentados os livros e documentos, que segundo o mesmo estariam em poder do Fisco, além do fato de o arbitramento se referir a um período já fiscalizado. Requer a anulação do procedimento, sob o argumento de que teriam sido afrontados os princípios constitucionais do contraditório, dificultando o pleno exercício do direito de defesa, por não haver elementos suficientes para a autuação, pois, além de estar, a seu ver, configurado o *bis in idem*, não há motivo para o arbitramento. Baseia-se no art. 18, II e IV, do RPAF/99. Protesta ainda que o Auto de Infração faz referência a relatório do CFAMT,

mas tal relatório nem foi anexado ao processo nem apresentado à empresa para contraditar o fato, havendo assim preterição do direito de defesa.

No mérito, a defesa alegou que o método do arbitramento, além de ter sido erroneamente escolhido, terminou gerando um *bis in idem*. Disse que os documentos fiscais foram devidamente escriturados, e o imposto do período foi pago, porque estas foram as conclusões do auditor que efetuou a fiscalização anterior, o qual teve acesso às mesmas notas fiscais a que se refere o presente Auto de Infração. Argumentou que somente se aplica o arbitramento no caso de omissões ou quando as declarações prestadas pelo contribuinte não mereçam fé, ou na hipótese de não haver outro meio para se chegar à base de cálculo.

O autuado pediu a declaração de nulidade ou a improcedência do Auto de Infração.

Que na informação prestada pela autuante, a mesma alegou que a defesa não apresentou elementos que suscitassem a redução do débito. E quanto ao alegado *bis in idem*, a autuante contrapõe que a defesa não indica quando as obrigações de que trata este Auto de Infração foram pagas anteriormente. Acrescentou ainda que a seu ver constam nos autos elementos que determinam com segurança o infrator e a infração.

Relativo ao mérito, a auditora observou que, conforme disse a defesa, a fiscalização anterior constatou apenas irregularidades relacionadas com a antecipação tributária, e se encerrou em setembro de 1997, e assim, considerou que aquele exercício não ficou homologado. Alegou que não havia qualquer meio comprovando a entrega dos documentos fiscais à inspetoria fiscal, quando do pedido de baixa. No tocante ao arbitramento, a auditora observou que este é um mecanismo legítimo e legal para apuração de débitos fiscais, sempre que não seja possível a apuração do montante real, como neste caso.

Opinou pela procedência da autuação.

O processo foi convertido em diligência pelo relator, face a alegação da defesa de que o autuado não havia recebido cópias de elementos considerados básicos, o processo foi remetido em diligência para que fossem fornecidas cópias ao sujeito passivo de elementos constantes do processo, indicando o número das folhas dos autos e que fosse reaberto o prazo de defesa. De acordo com o instrumento à fl. 76 (verso), a diligência foi cumprida.

O autuado manifestou-se, na reabertura do prazo destacando o seguinte, em síntese: **a)** que todas as operações realizadas pela empresa eram escrituradas nos livros fiscais; **b)** que estava havendo *bis in idem*, pois o imposto do período considerado já havia sido pago; **c)** que a empresa havia sido fiscalizada anteriormente, quando foram entregues, então ao Fisco, todos os livros e documentos fiscais relativos aos exercícios de 1996 e 1997 (juntou Termo de Arrecadação – fl. 94). Na fiscalização anterior apenas foi constatada falta de pagamento do imposto por antecipação (juntou Termo de Encerramento de Fiscalização – fl. 93); **d)** que a fiscalização teria incorrido em erros, porque no relatório do CFAMT existem notas fiscais lançadas em duplicidade, cita o número das notas fiscais que não consta do processo e das notas que estão escrituradas no Registro de Entradas, conforme cópia deste anexada ao Auto de Infração nº 0349905-6 (fls. 99/106).

A auditora observou que, em se tratando de arbitramento, as discussões deveriam ser direcionadas única e exclusivamente para a existência ou não do fato gerador que justificasse a utilização de tal procedimento e a exatidão dos valores apurados. Afirmou ter o autuado informado que os livros, as notas fiscais e o cartão de inscrição foram extraviados, e que a

empresa não possuía estoque final, e por isso não cabia a alegação de que os livros e documentos se encontram em poder do Fisco. Aduziu que a fiscalização anterior não homologou o exercício (de 1997).

Fez comentários sobre a natureza da obrigação acessória, e quanto aos fundamentos jurídicos do arbitramento considerando legal o critério adotado. Quanto aos valores lançados, a auditora alegou que estando as notas fiscais registradas no CFAMT, cabe o princípio da presunção de legitimidade dos atos administrativos, restando ao contribuinte demonstrar que os documentos são inverídicos.

Opinou pela manutenção do procedimento fiscal.

O julgamento proferido no Acordão Recorrido, pela 1<sup>a</sup> JJF, tem o seguinte teor:

“A defesa alega, como preliminar, que estaria havendo cobrança de tributo em duplicidade.

Quanto a esse aspecto, observo que no Auto de Infração, no campo “Descrição dos Fatos”, é feita referência ao Auto de Infração nº 03499056-0/6, constando que o mesmo estaria “anexo aos autos”. Todavia, não foi anexado ao processo o referido Auto de Infração ou sua cópia.

A defesa supriu essa falha do procedimento fiscal ao anexar à fl. 93 cópia do Termo de Encerramento da fiscalização anterior, na qual é feita menção ao aludido Auto de Infração, ficando claro que o mesmo diz respeito à falta de pagamento do ICMS por antecipação. A defesa anexou também à fl. 96 demonstrativo onde constam as Notas Fiscais objeto da autuação anterior. Desse modo, há elementos para se determinar se está ou não havendo lançamento em duplicidade.

Cotejando a relação das Notas Fiscais da presente autuação com as que embasaram a autuação anterior, observo que a Nota Fiscal nº 56480 consta em ambas. No demonstrativo à fl. 18, a Nota em questão corresponderia ao mês de abril de 1997. Já no demonstrativo à fl. 96 o documento seria datado de 6/5/1997. Embora os auditores não tenham indicado os nomes dos emitentes dos documentos, observo que a base de cálculo e o valor do imposto são os mesmos, o que indica que se trata certamente do mesmo documento. Concluo que pelo menos esta Nota integra ambos os Autos de Infração.

A defesa questiona a aplicação do arbitramento. Alega que a empresa já havia sido fiscalizada no período em questão.

Em princípio, a base de cálculo do ICMS deve ser o valor da operação. O arbitramento, como o próprio nome denuncia, constitui um método extremo, que só deve ser aplicado quando o contribuinte incorre na prática de sonegação e quando não é possível apurar o tributo devido através dos roteiros normais de auditoria.

Para fazer-se o arbitramento, há, portanto, dois requisitos a serem observados: (a) que o contribuinte haja incorrido na prática de sonegação; e (b) que não seja possível, através dos roteiros normais de auditoria, determinar-se a base de cálculo real do tributo. No regulamento de 1989, esses dois requisitos estão conectados pela conjunção alternativa “ou”; no regulamento de 1997, estão ligados pela conjunção aditiva “e”. A conjunção alternativa “ou” indica que, para o arbitramento, basta fazer-se presente um

daqueles requisitos (atualmente, em virtude da conjunção aditiva “e”, exige-se a presença de ambos os requisitos).

Existem normas de conteúdo *material* e *formal* para o arbitramento. O agente do fisco deve atender às prescrições legais, sob pena de nulidade ou de improcedência do procedimento. Para que esse procedimento se conforme à legislação estadual, é preciso que o agente fiscal esteja atento aos seguintes aspectos:

1. Somente é admissível o arbitramento se, comprovadamente, se verificarem determinados *pressupostos*, enumerados na legislação.
2. A realização do arbitramento só pode ser feita através dos *métodos* ou *critérios* descritos na legislação.
3. Efetuado o arbitramento, impõe-se a avaliação do *resultado*.

Por conseguinte, a legislação estabelece *quando* é admissível o arbitramento, ao especificar os pressupostos que o justificam, prevê *como* deve ser feito o arbitramento, ao estabelecer os critérios ou métodos a serem adotados pelo fisco na realização do arbitramento, e estabelece afinal *o que* deve ser cobrado.

Noutras palavras, em casos de arbitramento, deve-se atentar para três aspectos: *motivo* do arbitramento, *método* adotado no arbitramento e *resultado* do arbitramento. Se, examinando-se os requisitos que autorizam o arbitramento, se conclui não haver motivos jurídicos para a aplicação dessa medida, ou se, havendo motivo, o método adotado não é condizente com aqueles enumerados pela legislação, o procedimento é *nulo*. Por outro lado, sendo legalmente admissível o arbitramento e se este é feito de acordo com a lei, mas se chegando à conclusão de que, por alguma razão, o tributo não é devido, a autuação é *improcedente*.

Foi arbitrada a base de cálculo do imposto relativamente ao exercício de 1997. De acordo com o Termo de Encerramento à fl. 93, datado de 9/9/1997, o estabelecimento havia sido fiscalizado naquele exercício, pelo menos até o mês de agosto. Diante disso, embora o exercício não se encontrasse homologado, haja vista que não foram verificados os meses restantes (setembro a dezembro), resta ponderar se é razoável o arbitramento do exercício inteiro.

A auditora efetuou o arbitramento levando em conta Notas Fiscais retidas pela fiscalização do trânsito de mercadorias (sistema CFAMT). O contribuinte juntou cópia do Registro de Entradas que segundo afirma se encontram nos autos do Processo nº 03499056-0/6, demonstrando que muitas das Notas Fiscais em questão haviam sido lançadas no livro fiscal.

Aqui não está sendo questionado se as Notas foram ou não lançadas no Registro de Entradas, mas se é cabível o arbitramento do imposto.

O RICMS/97, no art. 938, I, repetindo os termos do art. 22, § 1º, I, da Lei nº 7.014/96, estabelece o *método* a ser adotado pela fiscalização para apuração da base de cálculo por arbitramento na situação em exame. Segundo o regulamento, devem ser levados em conta os valores das entradas efetuadas durante o período considerado. Observem-se as expressões adotadas pelo legislador: o valor “das entradas efetuadas durante o

período considerado”. O regulamento não manda que sejam tomados os valores de “algumas” entradas, mas “das entradas” efetuadas durante o período.

Mesmo admitindo-se a possibilidade jurídica da realização do arbitramento, cumpre frisar que o procedimento fiscal teria de ser feito nos estritos termos da lei e do regulamento do imposto.

O motivo do arbitramento foi o extravio dos livros e documentos. Cumpre analisar se não haveria outros meios para ser fiscalizada a empresa.

O contribuinte, ao requerer baixa da inscrição, certamente apresentou a DMA, conforme prevê a legislação. Há, portanto, meios de ser feito o arbitramento, se assim decidir a fiscalização, com fundamento no art. 937, I, do regulamento, pelos métodos estabelecidos nos incisos do art. 938. É inadmissível, contudo, fazer “adaptações” das regras regulamentares, conforme foi feito neste caso, com base em algumas Notas Fiscais.

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

Acato as razões da defesa quanto à nulidade do procedimento.

A repartição fiscal examinará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento. É evidente que se o contribuinte, antes de nova ação fiscal, regularizar alguma irregularidade porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, exime-se de sanções.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração”.

## **VOTO**

Concordo com o voto proferido pelo Relator de 1ª Instância, porque o arbitramento por se constituir em um método extremo, só deve ser utilizado quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação e diante da impossibilidade de apurar o tributo pelos meios normais de fiscalização.

De acordo com o Regulamento vigente para que o lançamento fiscal seja feito por meio de arbitramento há dois requisitos a serem observados: a) que o contribuinte tenha incorrido na prática de sonegação; b) que não seja possível apurar o tributo devido através dos roteiros normais de auditoria, na determinação da real base de cálculo.

Verifica-se que a autuante no demonstrativo do cálculo do arbitramento, a fl. 96, tomou por base as notas fiscais retidas pela fiscalização do trânsito (CFAMT), anexadas às fls.08 a 11 dos autos. E na peça defensiva o autuado acostou aos autos cópia do livro Registro de Entradas, demonstrando que muitas das notas fiscais em questão estavam registradas no livro fiscal. Este argumento não foi contestado pela auditora na informação fiscal.

Outro fato que merece análise é que o arbitramento foi feito referente ao exercício de 1997 e o autuado anexou cópia do Termo de Encerramento à fl. 93, com a data de 09 de setembro de 1997, o que me leva à conclusão que a empresa foi fiscalizada naquele exercício até pelo menos o mês de agosto.

Estes fatos tornaram a autuação inconsistente e insegura, o que impõe a nulidade do procedimento fiscal, ao teor do art. 18, IV, “a”, do RPAF/99.

Neste sentido corroboro com o entendimento do relator da Decisão Recorrida que diante desse fato, embora o exercício não estivesse homologado em razão de não terem sido examinados apenas os meses de setembro a dezembro, resta ponderar se é razoável o arbitramento do exercício inteiro.

Este Conselho vem julgando reiteradamente, no sentido de que o arbitramento é um método extremo de apuração da base de cálculo do tributo e como tal deve estar devidamente fundamentado e ser feito nos termos que a lei prevê, e não foi observado o artigo 938, I, do RICMS/97, que repete o disposto no art. 22, § 1º, I, da Lei nº 7.014/96.

Deste modo, considero acertada a decisão de julgar NULO o Auto de Infração. Assim. Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso, mantendo a Decisão Recorrida.

#### VOTO DISCORDANTE

O que vejo neste caso é que estão presentes os requisitos para a adoção do arbitramento da base de cálculo, quais sejam, a falta de apresentação da totalidade dos livros e documentos fiscais do contribuinte, no exercício em questão, o que impede a apuração do montante real da base de cálculo.

Em relação a fiscalização realizada no mês de setembro, em que teoricamente teriam sido auditados os meses de janeiro a agosto, e que, por esta razão, não seria razoável a aplicação do arbitramento do exercício inteiro, entendo que a motivação para o arbitramento se deu nesta Auditoria, em que não foi apresentado toda a documentação do exercício. Caberia sim, após a apuração do imposto devido, o abatimento de qualquer valor já exigido na fiscalização anterior, se tiver ocorrido.

O Relator da 1ª Instância afirmou que o contribuinte, ao requerer baixa da inscrição, certamente apresentou a DMA, conforme prevê a legislação, e que há, portanto, meios de ser feito o arbitramento, se assim decidir a fiscalização, com fundamento no art. 937, I, do regulamento, pelos métodos estabelecidos nos incisos do art. 938, e que seria inadmissível, contudo, fazer “adaptações” das regras regulamentares, conforme foi feito neste caso, com base em algumas Notas Fiscais.

O que se verifica é que o autuante utilizou a metodologia citada no inciso I, do art. 938, ou seja, do Custo das Mercadorias Vendidas (CMV), utilizando para tanto os dados constantes em listagens do CFAMT.

Portanto, a metodologia adotada é prevista na legislação, e por esta razão inexiste nulidade na autuação.

Se, por ventura, a 1<sup>a</sup> JJF entendeu que deveriam ter sido utilizados dados do DMA, porque, supostamente, englobariam a totalidade das entradas do contribuinte, e não os dados constantes no relatório CFAMT, porque parciais, o procedimento correto é encaminhar o processo em diligência para as devidas correções, o que, novamente, não nulifica o lançamento, consoante a regra do § 1º, do art. 18, do RPAF/99.

Voto, portanto, pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício para modificar a decisão recorrida, afastando a nulidade decretada.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão Recorrida que julgou **NULO** o Auto de Infração nº **083440.0004/01-7**, lavrado contra **RDV COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA**.

VOTOS VENCEDORES: Conselheiros (as) Ivone de Oliveira Martins, Helcônio de Souza Almeida, José Raimundo Ferreira dos Santos. José Carlos Boulhosa Baqueiro, José Carlos Barros Rodeiro.  
VOTOS VENCIDOS: Conselheiros (as) Ciro Roberto Seifert.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de Setembro de 2002.

HELCONIO DE SOUZA ALMEIDA - PRESIDENTE

IVONE DE OLIVEIRA MARTINS - RELATORA

CIRO ROBERTO SEIFERT – VOTO DISCORDANTE

MARIA HELENA CRUZ BULCÃO - REPR. DA PROFAZ