

A. I. Nº - 083440.0004/01-7
AUTUADO - R. D. V. COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.
AUTUANTE - SUZANA QUINTELA NUNES
ORIGEM - INFRAZ IGUATEMI
INTERNETE - 31.05.02

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 178-01/02

EMENTA: ICMS. NULIDADE. ARBITRAMENTO. INOBSErvâNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. 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, 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. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 20/2/2001, tem por objeto a exigência de ICMS calculado mediante arbitramento, em virtude de não serem apresentados ao fisco os documentos fiscais e contábeis. Imposto exigido: R\$ 53.872,64. Multa: 100%.

O contribuinte impugnou o lançamento alegando preliminarmente que as operações objeto desta autuação já teriam sido motivo de autuação anterior. Aduz que, ao ser fiscalizado o seu estabelecimento em 1997, todos os livros e documentos fiscais foram postos à disposição da fiscalização, tendo esta encontrado irregularidade apenas no que concerne a antecipação tributária no exercício de 1997, sendo que o Auto de Infração correspondente foi pago. Alega que, quando pediu baixa de sua inscrição, entregou à repartição fiscal do seu domicílio todos os livros e documentos, e por isso estranha que tenha agora sido efetuado o arbitramento da base de cálculo do imposto por não serem apresentados os livros e documentos, estando estes em poder do fisco, além do fato de o arbitramento dizer respeito a um período já fiscalizado. Pede a anulação do procedimento, alegando 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.

Quanto ao mérito, a defesa alega que o método do arbitramento, além de ter sido erroneamente escolhido, terminou gerando um *bis in idem*. Diz que os documentos fiscais foram devidamente escriturados, e o imposto do período foi pago, conforme assim concluiu o auditor que efetuou a fiscalização anterior, o qual teve acesso às mesmas Notas Fiscais a que se refere o presente Auto de Infração. Argumenta que somente se aplica o arbitramento no caso de omissões ou quando as

declarações do contribuinte não mereçam fé, ou quando não há outro meio para se chegar à base de cálculo.

Pede que se declare a nulidade ou mesmo a improcedência do Auto de Infração.

A auditora prestou informação dizendo que a defesa não apresentou elementos que suscitassem a redução do débito. Relativamente ao alegado *bis in idem*, a auditora contrapõe que a defesa não indica quando as obrigações de que trata este Auto foram pagas anteriormente. A seu ver, constam nos autos elementos que determinam com segurança o infrator e a infração.

Quanto ao mérito, a auditora observa que, conforme diz a defesa, a fiscalização anterior apenas detectou irregularidades relacionadas com a antecipação tributária. Como a fiscalização anterior se encerrou em setembro de 1997, não ficou homologado aquele exercício. Frisa que não qualquer meio que comprove que o autuado tenha realmente entregue os documentos fiscais à inspetoria fiscal, quando do pedido de baixa. No tocante ao arbitramento, a auditora observa 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.

Opina pela procedência da autuação.

Tendo em vista 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 dos elementos às fls. 1 a 3, 16 a 50, 68, 69, 73 e 74, 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, destacando o seguinte, em síntese:

1. Todas as operações realizadas pela empresa eram escrituradas rigorosamente nos livros fiscais.
2. Está havendo *bis in idem*, pois o imposto do período considerado foi pago. A empresa havia sido fiscalizada anteriormente, tendo sido entregues então ao fisco todos os livros e documentos fiscais referentes 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).
3. A fiscalização incorreu em certos erros. No relatório do CFAMT existem Notas Fiscais lançadas em duplicidade. Não foram acostadas ao processo as Notas Fiscais 18, 4002, 5875, 6580, 17302, 18004, 20410, 52315 e 56480. A Nota Fiscal 751 (de fevereiro de 1997) não consta no relatório do CFAMT, e não foi acostada aos autos. As Notas Fiscais 18, 1559, 4313, 4321, 4544, 4889, 11679, 11806, 12473, 13194, 14778, 16496, 17268, 17302, 17420, 18004, 18314, 19906, 22209, 22596, 24103, 52315, 56480 e 98020 estão escrituradas no Registro de Entradas, conforme cópia deste anexada ao Auto de Infração nº 0349905-6 (fls. 99/106).

Dada vista à auditora, esta observa que, em se tratando de arbitramento, as discussões devem ser direcionadas única e exclusivamente para a existência ou não do fato gerador que justifique a utilização de tal procedimento e a exatidão dos valores levantados. O autuado informou que os livros, as notas fiscais e o cartão de inscrição foram extraviados, e que a empresa não teve estoque final, não cabendo a alegação de que os livros e documentos se encontram em poder do fisco. Aduz que a fiscalização anterior não homologou o exercício (de 1997).

Passa a fazer comentários acerca da natureza da obrigação acessória. Pondera que simplesmente acatar como exatas as declarações do sujeito passivo implica dizer que as atividades de fiscalização se tornam inócuas, bastando apenas a recepção dos dados pelos equipamentos de

informática da repartição. Mesmo o contribuinte atendendo a todas as determinações do ordenamento jurídico, não é possível afirmar que nenhum desvio ocorreu.

Fala dos fundamentos jurídicos do arbitramento neste caso. Considera ter sido adotado o critério legal.

Quanto aos valores lançados, a auditora considera 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.

Opina pela manutenção do procedimento.

VOTO

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 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 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 requer 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, impersonais, 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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **083440.0004/01-7**, lavrado contra **R. D. V. COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA**.

Esta Junta recorre da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de maio de 2002.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS – JULGADORA