

**PROCESSO** - A.I. Nº 205095.0022/02-8  
**RECORRENTE** - ÓTICA ERNESTO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0126-04/03  
**ORIGEM** - SIMÕES FILHO  
**INTERNET** - 30.07.03

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0405-11/03

**EMENTA:** ICMS. ARBITRAMENTO. FALTA DE EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. Não acatada a alegação de decadência do crédito tributário. Não se justifica o arbitramento. Aplicação da Súmula nº 5 do CONSEF. Afastada a preliminar de decadência. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de um Recurso Voluntário interposto após Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em virtude da falta de recolhimento do imposto, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude da não apresentação ao fisco de documentação fiscal e contábil. Em complemento a acusação, os autuantes consignaram na página 2 do Auto de Infração, que a empresa apesar de intimada por diversas vezes, não entregou ao fisco as notas fiscais de entradas dos meses de junho e setembro de 1997, sob alegação de extravio das mesmas, conforme documento em anexo, pelo que não foi possível realizar o levantamento de estoque.

O relator da 4ª JJF apresentou os seguintes fundamentos para justificar a Procedência da ação fiscal:

*“O fundamento da autuação foi em razão do autuado deixar de recolher o ICMS, apurado mediante arbitramento da base de cálculo.*

*Para instruir a ação fiscal, foram anexados aos autos às fls. 7 a 10, além de outros documentos, o demonstrativo de cálculo do imposto arbitrado.*

*Inicialmente indefiro o pedido de diligência formulado pelo autuado, com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, por entender que os elementos acostados aos autos pelo autuante são suficientes para a formação da minha convicção, no sentido de decidir acerca da presente lide.*

*Sobre a defesa formulada e após analisar as peças que compõem o PAF, entendo razão não assistir ao autuado, pelos seguintes motivos:*

*1 - Em relação a alegação defensiva de decadência do direito de a Fazenda Estadual de constituir o crédito tributário exigido no presente lançamento, pelo fato do Auto de Infração ter sido lavrado em 17/12/2002, não prospera. É que de acordo com o disposto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5172/66), o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso desta autuação, por se reportar a fatos geradores ocorridos no exercício de 1997, a contagem do prazo iniciaria em 01/01/98, cujo prazo final se daria em 31/12/2002, enquanto o Auto de Infração foi lavrado em 05/12/2002;*

*II – No tocante ao argumento defensivo, de que há contradição da ação fiscal, pois num primeiro momento os autuantes justificaram o arbitramento pela falta de documentação fiscal e contábil, enquanto que, num segundo momento, admitiram que a única documentação não entregue foram as notas fiscais de entradas dos meses de junho e setembro de 1997, não merece o meu acolhimento. Como justificativa, esclareço que por ser o Auto de Infração emitido por processo eletrônico, consta no programa para aplicação da via excepcional do arbitramento da base de cálculo, a acusação padrão consignada no referido Auto de Infração, não impedindo que se adicione outras informações, como fizeram os autuantes no presente lançamento, ao acrescentarem os seguintes dados: “ A empresa apesar de intimada por diversas vezes não entregou ao fisco as notas fiscais de entradas dos meses de junho e setembro de 1997, sob a alegação de extravio das mesmas, conforme documento anexo, pelo que não foi possível realizar o levantamento do estoque”. Desse modo, restou demonstrado que o arbitramento foi estribado na falta de apresentação dos referidos documentos que, segundo os autuantes, não são algumas notas fiscais, conforme alegado pela defesa e sim de “milhares” de notas fiscais;*

*III – Com referência ao mérito da autuação, cabe-me prestar os seguintes esclarecimentos:*

*a) O arbitramento da base de cálculo do ICMS, é medida extrema que somente deve ser adotada, quando for impossível averiguar a regularidade fiscal do contribuinte, pelos meios convencionais de fiscalização;*

*b) Ora, sendo o estabelecimento autuado, uma filial cuja contabilidade é centralizada na matriz, não haveria outra forma da fiscalização apurar a sua regularidade fiscal, senão através de uma Auditoria de Estoque, como foi realizada nas demais filiais do autuado, onde foram constatadas omissões de saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, a qual ficou impossibilitada de ser cumprida, em função da não apresentação das notas fiscais de entradas, referentes aos meses de junho e setembro de 1997/97.*

*Ante o exposto, considero correta a exigência fiscal, a qual tem respaldo legal no art. 937, I, do RICMS/97 e voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.*

Inconformado o autuado apresenta Recurso Voluntário onde alega que o Acórdão recorrido não teria feito a melhor análise do caso, especialmente em relação à preliminar de decadência, que fica integralmente ratificada, especialmente por ser entendimento dominante no STJ, que tem base no art.150 do CTN, § 4º, uma vez que não se pode admitir um prazo decadencial superior a 5 anos.

Salienta que o termo inicial do prazo decadencial de cinco anos para que o fisco efetive o lançamento tributário, de ofício, para exigir uma diferença de tributo, é o dia da ocorrência do fato gerador, conforme previsto no § 4º, do art. 150, do CTN, uma vez o ICMS é um tributo por homologação.

No mérito diz que os autuantes ao alegarem a ausência “de documentação fiscal e contábil”, os mesmos textualmente confirmam que os únicos documentos não apresentados foram às notas fiscais de entradas dos meses de junho e setembro de 1997, fato que foi confessado pela empresa através de declaração, o que indica a existência de contradição.

Afirma ser equivocada a alegação do autuante de que seriam milhares de notas fiscais que foram extraviadas, bastando para tanto observar o levantamento realizado em outros meses, além do Livro de Registro de Entrada de mercadorias, a fim de comprovar que não foram milhares de

notas, mas apenas algumas notas, e bastava que se glosasse o crédito de tais documentos, uma vez que não poderia desprezar todo um exercício por um fato isolado, o que seria injusto.

Afirma que o próprio CONSEF, em casos análogos, tem repudiado o arbitramento, a exemplo da Resolução nº 0865/97 e 3345/97, uma vez que, a exemplo do presente caso, não ficou demonstrada a impossibilidade de apuração do montante da base de cálculo através dos roteiros normais de fiscalização, o que traz evidente identidade com a Súmula nº 5 deste CONSEF.

Pede o acatamento da preliminar de decadência, ou que se decrete a nulidade do procedimento.

Em Parecer, a representante da PGE/PROFIS opina pelo não provimento do Recurso Voluntário, tendo em vista que o Auto de Infração está devidamente fundamentado na legislação vigente, e uma vez que houve a comprovação do extravio dos documentos o arbitramento foi adequadamente utilizado.

## VOTO

Neste Recurso Voluntário inicialmente vamos analisar a preliminar de decadência levantada pelo recorrente.

Afirma o recorrente que foi intimado da lavratura do presente Auto de Infração em 17/12/2002 e que, portanto, os créditos relativos ao exercício de 1997 estariam decaídos de acordo com a previsão do art.150, § 4º do CTN que assim afirma:

*“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.*

O julgador de primeira instância tomou como base para contagem da decadência o art.173 inciso I do CTN onde existe a seguinte previsão:

*“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;”*

Ao analisar os dois dispositivos do CTN percebemos que, embora o ICMS seja um imposto por homologação e o art.150 seja aplicável a tais impostos, o § 4º é bastante claro ao prevê que a homologação dar-se-á contados 5 anos da data de ocorrência do fato gerador se a lei não fixar prazo, e somente na hipótese de não fixação de prazo é que se considera homologado e extinto o crédito, salvo se comprovada a hipótese de dolo, fraude ou simulação.

O prazo aludido no § 4º do art.150 se refere apenas ao ato de homologação, que pressupõe, evidentemente, ter o contribuinte efetuado o pagamento, o que não ocorre quando o Auto de Infração reclama falta de pagamento de imposto.

Já o art. 173, inciso I, prevê que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos considerando que a sua contagem inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. Esta regra também é prevista no COTEB, art.107-A, inciso I, portanto, existe a fixação de prazo por lei estadual.

Desta forma, os créditos só estariam decaídos no dia 01/01/2003, motivo pelo qual concordo com a Decisão de 1ª instância quanto à preliminar de decadência.

Quanto ao mérito temos que o Auditor fiscal que lavrou o Auto de Infração fundamentou o arbitramento realizado por ter o contribuinte deixado de apresentar ao fisco documentação fiscal e contábil, especificamente as notas fiscais de entrada dos meses de junho e setembro de 1997.

Não houve a demonstração de que a aplicação de um dos roteiros normais estaria descartada e, sendo possível a aplicação de outro roteiro, que não o arbitramento, também é possível a apuração do montante real da base de cálculo.

Deve ser acrescentado que este mesmo órgão recentemente Sumulou algumas de suas decisões reiteradas e dentre elas está a Súmula nº 5 que prevê a nulidade do procedimento do arbitramento na falta de comprovação da impossibilidade de apuração do montante real da base de cálculo, através dos roteiros normais de fiscalização.

Não poderia agora este mesmo Conselho ir de encontro a um entendimento que já é pacífico neste órgão.

Data máxima vênua, discordo da Decisão exarada pela 4ª JF, 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.

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.937, inciso I, 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.

No Auto de Infração ora em julgamento não vislumbro, ao contrário do que foi decidido pela 4ª JF, a possibilidade de aplicação do arbitramento da base de cálculo, pois, os únicos documentos que deixaram de ser apresentados foram as notas fiscais de entrada dos meses de junho e setembro de 1997.

Além disso, não se deve alegar que o arbitramento estaria justificado, 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.

Como fundamento cito ainda a **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 dos roteiros normais de fiscalização, inexistente motivo para adoção do arbitramento da base de cálculo do imposto, ensejando a nulidade do lançamento.*

Vale ressaltar também que, mesmo que se considerasse haver motivação para a aplicação de tal método, o § 5º do art.938, do RICMS/97, prevê que o arbitramento deverá limitar-se às operações, prestações ou períodos em que tiver ocorrido o fato que o motivou e não desconsiderar todo um exercício, como ocorreu no presente caso.

Pelo exposto, discordo do Parecer PGE/PROFIS anexo aos autos e voto pelo provimento do Recurso Voluntário, devendo ser decretada a nulidade do presente Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão Recorrida e julgar **NULO** o Auto de Infração n.º 205095.0022/02-8, lavrado contra **ÓTICA ERNESTO LTDA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de julho de 2003.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

VERBENA MATOS DE ARAÚJO – RELATORA

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