

PROCESSO - A.I. Nº 279696.0009/04-3
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e IMPACTO - INDÚSTRIA DE PEDRAS E ARTEFATOS DE CIMENTO LTDA.
RECORRIDOS - IMPACTO - INDÚSTRIA DE PEDRAS E ARTEFATOS DE CIMENTO LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0202-02/05
ORIGEM
INTERNET - COFEP – DAT/NORTE
- 10/11/2005

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0380-11/05

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. OMISSÃO DE SAÍDAS DE PRODUTO ACABADO. APURAÇÃO ATRAVÉS DE LEVANTAMENTO DA PRODUÇÃO, EFETUADO COM BASE NO CONSUMO DE COMBUSTÍVEL (ÓLEO DIESEL) PELAS MÁQUINAS DO ESTABELECIMENTO. A base de cálculo do imposto foi apurada através de arbitramento. No entanto, para se proceder ao arbitramento, é preciso que tal procedimento seja motivado em face de uma das hipóteses alinhadas no art. 937 do RICMS. De acordo com o parágrafo único desse artigo, para ser efetuado o arbitramento é preciso que se demonstre que a escrituração do contribuinte está de tal forma comprometida que se torne insuficiente para determinar o valor das entradas, das saídas e dos estoques das mercadorias. Além do preenchimento dos requisitos do art. 937, se for cabível o arbitramento, este deve, necessariamente, ser efetuado de acordo com os métodos previstos no art. 938. Arbitramento é um procedimento legítimo, desde que seja efetuado quando e como prevê a legislação. Os métodos ou critérios a serem seguidos pela fiscalização devem ser objetivos, imparciais, nos estritos termos da lei. O arbitramento não pode ser feito como o fisco considera melhor, mas como a lei manda. Lançamento nulo. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Recurso Voluntário NÃO CONHECIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício apresentado pela 2ª JJF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo autuado contra a Decisão que julgou o Auto de Infração Procedente em Parte – Acórdão JJF nº 0202-02/05 -, lavrado em decorrência das seguintes irregularidades:

1. Omissão de saídas de produto acabado, apurada através de levantamento da produção efetuado com base no consumo de matéria-prima, no exercício de 2000 – R\$78.045,98;
2. Falta de registro, na escrita fiscal, da entrada de mercadorias sujeitas à tributação - multa de R\$8.508,71;

3. Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias efetuadas sem documentos fiscais e, consequentemente, sem sua escrituração nos livros fiscais, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício aberto (2004) - R\$ 8.072,02.

A Junta de Julgamento Fiscal considerou procedentes os débitos referentes às infrações 2 e 3, haja vista que não foram especificamente impugnados pelo autuado, e decidiu pela nulidade da infração 1, porque considerou que o autuante havia realizado um arbitramento da base de cálculo do imposto utilizando um método não previsto na legislação.

Em seu Recurso Voluntário, o sujeito passivo pretende que esta 1^a Câmara de Julgamento Fiscal “*confirme a total NULIDADE da primeira infração em apreço, conforme decidiu a Junta de Julgamento Fiscal*”, alegando que houve equívocos no levantamento fiscal; que o ICMS foi exigido com base em presunções e que foi feito o arbitramento da base de cálculo sem atender aos pressupostos e critérios previstos no RICMS/97, “contrariando o princípio da verdade material que rege o processo administrativo fiscal e distorcendo as provas materiais para concluir pela suposta omissão de saída de produto acabado, o que de fato não ocorreu”. Quanto às infrações 2 e 3, “*declara como devido o crédito tributário*”.

O representante da PGE/PROFIS apresentou o seu Parecer opinando pelo Não Conhecimento do Recurso Voluntário interposto pelo autuado, pois verificou que, “*como não há nos autos qualquer viabilidade de irresignação à Decisão proferida pela 4º JJF, por conta da Decisão em relação à infração 1 do Auto de Infração ter sido favorável ao autuado ora recorrente, resta indubioso a ausência de interesse recursal no caso concreto*”.

VOTO

Verifico, da leitura dos autos, que ambos os recursos foram interpostos em relação à infração 1, na qual se exige o ICMS por “*omissão de saídas de produto acabado, apurada através de levantamento de produção efetuado com base no consumo de matéria-prima, no exercício de 2000*”.

O órgão julgador de Primeira Instância decidiu pela nulidade da infração 1, porque considerou que o autuante havia realizado um arbitramento da base de cálculo do imposto ao utilizar um método não previsto na legislação. Sendo assim, como bem acentuado pelo representante da PGE/PROFIS, não há interesse do contribuinte em impetrar o Recurso Voluntário, uma vez que não foi vencido na lide, razão pela qual entendo que sequer deve ser conhecido.

Vale a pena reproduzir o entendimento da jurista Teresa Arruda Alvim Wambier a respeito, trazido à colação pela PGE/PROFIS:

“*O interesse em recorrer é a perspectiva de que da reforma da Decisão, obtida através de Recurso, advenha um outro pronunciamento, que seja vantajoso (útil), do ponto de vista prático, à parte recorrente, é um dos aspectos que caracteriza seu interesse em recorrer e supõe, de certa forma, a noção de prejuízo, gravame ou sucumbência. O outro aspecto consiste na necessidade de que a parte lance mão do meio recursal para alcançar tal desiderato.*” (Teresa Arruda Alvim Wambier, em *O Novo Regime do Agravo*, 2^a ed.).

Quanto ao Recurso de Ofício, também relativo à infração 1, considero importante trazer alguns trechos do voto do relator da Decisão recorrida, Sr. José Bezerra Lima Irmão, para uma melhor compreensão da matéria:

A primeira situação em discussão nestes autos diz respeito a omissão de saídas de produto acabado (o fiscal não diz qual o produto), apurada mediante levantamento de produção efetuado com base no consumo de “matéria-prima”, ou, melhor dizendo, com base no

consumo de óleo diesel (insumo) pelas máquinas do estabelecimento (uma empresa de extração mineral, provavelmente uma pedreira).

Na informação fiscal, ao explicar o critério adotado no levantamento (do 1º item, presumo eu), o autuante se refere a “nossas estimativas”. Sem dúvida, “estimativa” é arbitramento. Esse entendimento é reforçado quando, mais adiante, o fiscal diz que a quantidade de 16.100 litros citada pelo contribuinte foi “estimada por nós”. Segundo o fiscal, a quantidade por ele “estimada” é o que sobra além da quantidade necessária para a indústria funcionar por 176 horas por mês, durante os 9 meses do exercício de 2000, com todas as máquinas em funcionamento.

Noto, de pronto, que o imposto lançado no 1º item deste Auto de Infração foi apurado por um método não previsto na legislação. Foi feita menção, de passagem, ao art. 936 do RICMS. Nesse artigo, o RICMS, ao tratar da competência, das atribuições e dos procedimentos de fiscalização, prevê, de forma genérica, que o movimento real tributável (atente-se bem para a expressão “movimento real”) realizado pelo estabelecimento pode ser apurado por meio de levantamento fiscal, em que são considerados, a depender do roteiro de fiscalização desenvolvido, os dados das operações de entradas e saídas, os estoques inicial e final, os serviços tomados, as despesas e encargos do contribuinte, o lucro auferido e outros elementos, dados ou informações concernentes à atividade da empresa. Ou seja, o art. 936 se refere ao levantamento feito com base nas entradas e saídas reais, nos estoques inicial e final reais, nos serviços, despesas e encargos reais, no lucro real do contribuinte. Isto quer dizer que o art. 936 é o contrário do arbitramento. É por isso que o art. 936 integra uma seção distinta da que integram os arts. 937 e 938. O arbitramento não deixa de ser também um levantamento fiscal, mas constitui uma modalidade especial de levantamento. O art. 936 cuida do levantamento da base de cálculo real; os arts. 937 e 938 cuidam do levantamento da base de cálculo arbitrada, nos termos da lei. Ao serem desprezados os valores reais das operações praticadas pela empresa, calculando-se a produção em função do consumo de óleo diesel pelas máquinas do estabelecimento, automaticamente o fiscal se afastou do art. 936, que cuida, literalmente, do movimento real tributável, e passou a sujeitar-se aos ditames regulamentares atinentes ao arbitramento.

Mesmo que o sujeito passivo não houvesse levantado essa questão, caberia a mim, de ofício, observar esta flagrante violação do Direito. Quando o fiscal se refere a “nossas estimativas” e a uma diferença “estimada por nós”, a palavra “estimativa” não passa aí de um eufemismo, pois o que foi feito mesmo foi arbitramento, e, para ser feito arbitramento, o procedimento teria, primeiro, de ser motivado, em face dos requisitos estipulados no art. 937 do RICMS, e, segundo, teria de ser feito de acordo com os métodos previstos no art. 938, que são taxativos. O lançamento tributário é um procedimento inteiramente vinculado, isto é, regulado por lei. Não se admite que o imposto seja apurado com base em critérios subjetivos, criados ao bel-prazer do fisco. O RICMS/97, no art. 938, repetindo os termos do art. 22, § 1º, da Lei nº 7.014/96, estabelece os métodos a serem adotados pela fiscalização para apuração da base de cálculo por arbitramento. Só podem ser adotados aqueles métodos. Não existem outros.

(...)

No presente caso, o imposto foi calculado a partir do arbitramento da base de cálculo. Contudo, não foi mencionado nos autos nenhum fato que justificasse o arbitramento em face do que prescreve o art. 937 do RICMS/97. Falta, portanto, motivação jurídica para o procedimento. De acordo com o parágrafo único do art. 937, para ser efetuado o arbitramento é preciso que se demonstre que a escrituração do contribuinte está de tal forma comprometida que se torne insuficiente para determinar o valor das entradas, das saídas e dos estoques das mercadorias. Além do preenchimento dos requisitos do art. 937, se for

cabível o arbitramento, este deve, necessariamente, ser efetuado de acordo com os métodos previstos no art. 938.

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

Pela análise dos documentos acostados aos autos, verifico que o autuante, a partir de **estimativas** de consumo de óleo diesel nos equipamentos e de energia elétrica no estabelecimento, chegou à conclusão que “*a fábrica funcionou mais tempo e produziu muito mais que o demonstrado nos registros de saídas de mercadorias e também na apuração do ICMS*”. Ocorre que, mesmo que ficasse efetivamente comprovado que o contribuinte gastou mais energia elétrica e óleo diesel do que seria necessário, não há como vincular tal consumo, pelo tipo de levantamento fiscal realizado, com as mercadorias que supostamente foram vendidas sem a emissão de notas fiscais, considerando que a energia elétrica e o óleo diesel não fazem parte do processo produtivo do autuado, que se dedica a fabricar brita, gravilhão, pó de pedra, manilha, meio fio, bloco, estaca de cimento, laje pré-moldada, bloquete, piso etc (fls. 23 a 40). Outra dificuldade grave existente no levantamento realizado pelo preposto fiscal se refere ao cálculo do preço médio da mercadoria supostamente saída do estabelecimento sem o recolhimento do imposto estadual: se não há como identificar qual ou quais mercadorias deixaram de ser oferecidas à tributação, também se torna impossível calcular o preço unitário e, consequentemente, a base de cálculo do tributo. A fim de que o levantamento fiscal pudesse subsistir seria necessário que o autuante tivesse utilizado um insumo necessário à produção de uma ou mais mercadorias e não a utilização de um insumo não diretamente correlacionado com o processo produtivo.

Pelo exposto, considero correto o posicionamento adotado pela Junta de Julgamento Fiscal, pela nulidade da infração 1, tendo em vista que foi realizado o arbitramento da base de cálculo do imposto sem que fosse obedecida a legislação que rege a matéria, porém represento à repartição fazendária para que determine a realização de novo procedimento fiscal, a salvo de equívocos, caso haja elementos que o justifique, nos termos do artigo 156, do RPAF/99.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo NÃO CONHECIMENTO do Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **NÃO CONHECER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279696.0009/04-3, lavrado contra **IMPACTO - INDÚSTRIA DE PEDRAS E ARTEFATOS DE CIMENTO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$8.072,02**, acrescido da multa de 70%, prevista no inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa de **R\$8.508,71**, sendo R\$1.471,13, atualizado monetariamente, prevista no inciso IX do art. 42 da supracitada lei, representando-se à autoridade competente para que instaure novo procedimento fiscal, haja elementos que os justifique, a salvo de equívocos.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de outubro de 2005.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

ADRIANA LOPES VIANNA DIAS DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS