

A. I. N° - 279696.0009/04-3
AUTUADO - IMPACTO INDÚSTRIA DE PEDRAS E ARTEFATOS DE CIMENTO LTDA.
AUTUANTE - ÂNGERSON MENEZES FREIRE
ORIGEM - INFAZ VALENÇA
INTERNET - 14.07.05

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N.º 0202-02/05

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. a) OMISSÃO DE SAÍDAS DE PRODUTO ACABADO APURADA ATRAVÉS DE LEVANTAMENTO DE 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, impessoais, nos estritos termos da lei. O arbitramento não pode ser feito como o fisco considera melhor, mas como a lei manda. Lançamento nulo. **b) OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS NOS REGISTROS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** Imputação não impugnada objetivamente pelo sujeito passivo. Mantido o lançamento. **2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE REGISTRO, NA ESCRITA FISCAL, DA ENTRADA DE MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA.** Imputação não impugnada objetivamente pelo sujeito passivo. Mantida a multa. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 21/12/04, cuida dos seguintes fatos:

1. omissão de saídas de produto acabado, apurada através de levantamento de produção efetuado com base no consumo de matéria-prima [*sic*], no exercício de 2000, sendo lançado ICMS no valor de R\$ 78.045,98, com multa de 70%;

2. falta de registro, na escrita fiscal, da entrada de mercadorias sujeitas à tributação [descumprimento de obrigação acessória], sendo aplicada multa de R\$ 8.508,71;
3. falta de recolhimento do imposto [ICMS] relativo a operações de saídas de mercadorias efetuadas sem documentos fiscais e, conseqüentemente, sem sua escrituração nos livros fiscais, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício acerto (2004), sendo lançado ICMS no valor de R\$ 8.072,02, com multa de 70%.

O contribuinte defendeu-se protestando que as imputações se sustentam em presunções, sem expressa previsão legal. Alega que a autuação ocorreu em razão de equívocos no roteiro de auditoria empregado pela fiscalização estadual, que, inovando os textos legais que prevêm a cobrança com base em presunção, contrariou o princípio da verdade material, distorcendo as provas materiais para concluir que teria havido omissão de saída de produto acabado. Observa que o próprio fiscal, na parte final do demonstrativo intitulado “Verificação da Compra e do Consumo de Óleo Diesel”, anotou que a diferença entre a quantidade comprada e a consumida pelos equipamentos ou a quantidade que sobraria (aproximadamente 16.100 litros) daria para os 7 caminhões de propriedade do titular da empresa, que os aluga a esta, percorrerem 32.000 km por mês, considerando o consumo de 2 km/litro. Considera que, desse modo, o autuante atesta a veracidade dos fatos, no sentido de que nem todo o combustível adquirido é diretamente utilizado no processo de produção da Impacto Ind. de Pedras e Artefatos de Cimento Ltda. Prossegue dizendo que, simplificando o raciocínio empregado pelo fiscal, dizer que os 16.000 litros de combustíveis restantes são suficientes para percorrer 32.000 km em 30 dias é o mesmo que dizer que tal combustível é suficiente para fazer o percurso diário de aproximadamente 1.000 km por dia, de modo que, se dividido pelos 7 caminhões, cada um estaria a percorrer algo em torno de 150 km.

Em face dessas considerações, o autuado reclama que a conclusão fiscal é absolutamente normal, haja vista que se trata de uma pedreira situada às margens de uma BR e que por isso precisa dar saída a sua produção por via terrestre. Diz estranhar que o fiscal tivesse interpretado mal o fato, lavrando um Auto de Infração com base em presunção infundada. Assegura que todas as saídas de mercadorias são amparadas por documentação fiscal.

Feita essa explanação, o autuado passa a sustentar, a título de preliminar, a nulidade do lançamento, alegando ausência de elementos suficientes para se determinar com segurança a acusação. Argumenta que, para se adotar a presunção autorizada pelo art. 4º da Lei nº 7.014/96, não pode o fisco agir por simples indícios, pois tem de provar os fatos, e isso não teria sido feito no caso em análise, limitando-se o fisco, tão-somente, a confrontar as entradas de combustível com o consumo médio do maquinário, quando a ação fiscal por si só já indica a destinação do excedente. Reclama que, se a empresa apresenta elementos suficientes para que se proceda à fiscalização, não se admite a presunção, uma vez que esta é uma medida extrema, que só deve ser utilizada quando não houver outros meios que levem à verdade material. Reporta-se a decisão deste Conselho que decretou a nulidade de lançamento feito por arbitramento. Transcreve doutrina. Aponta decisão do CONSEF que deu provimento a recurso num caso de presunção fundada em saldo credor de Caixa.

Quanto ao mérito, a defesa alega que os valores apurados nos levantamentos de entrada elaborados pelo fisco não podem ser considerados reais, uma vez que não refletem a realidade. Diz que, de acordo com as provas anexadas, o estabelecimento presta serviços e desenvolve outras atividades que também implicam consumo de combustível, de modo que o roteiro seguido não seria adequado. Protesta que, em face da maneira como raciocinou o fiscal autuante, a empresa se vê agora obrigada a comprovar a inexistência de saída do que efetivamente não saiu. Evoca o princípio da verdade material. Assinala que, como atestou o próprio fiscal, na parte final do demonstrativo intitulado “Verificação da Compra e do Consumo de Óleo Diesel”, a diferença

entre a quantidade comprada e a consumida pelos equipamentos ou a quantidade que sobraria (aproximadamente 16.100 litros) daria para os 7 caminhões de propriedade do titular da empresa, que os aluga a esta, percorrerem 32.000 km por mês, considerando o consumo de 2 km/litro. Considera que, desse modo, o autuante atesta a veracidade dos fatos, no sentido de que nem todo o combustível adquirido é diretamente utilizado no processo de produção da Impacto Ind. de Pedras e Artefatos de Cimento Ltda. Prossegue dizendo que a mesma pedreira é também explorada pela Impacto Comércio e Aplicação Técnica de Material Explosivo Ltda., conforme documento anexo, e nada impede que parte das aquisições de combustível da Impacto Ind. de Pedras e Artefatos de Cimento Ltda. tenha sido utilizado pela primeira, por uma questão de necessidade operacional. Considera que a presunção em exame, além de não ter previsão legal, é desqualificada em face do papel de trabalho do autuante, posto em cotejo com o contrato de prestação de serviço juntado à defesa. Argumenta que se deva adotar o critério preconizado pelo art. 112 do CTN. Protesta pela apresentação de prova do fato que lhe está sendo imputado. Volta a mencionar a jurisprudência deste Conselho em situação que considera atinente ao caso em lide. Pondera que, em face de eventuais indícios de omissão de receita, deve a autoridade fiscalizadora aprofundar os exames, na busca da verdade material, a fim de apurar se efetivamente ocorreu a saída de mercadorias tributáveis sem pagamento do tributo. Pede que se decrete a nulidade do Auto de Infração, ou sua improcedência.

O fiscal autuante prestou informação dizendo que, no levantamento, foram levados em conta os seguintes aspectos: a) o elevado consumo de óleo diesel – 282.839,72 litros – no período de janeiro a setembro de 2000, o que corresponde a uma média mensal de 34.077,08 litros; b) a utilização do crédito de todo este óleo diesel, no montante de R\$ 30.885,09, no mesmo período; c) a existência permanente de saldo credor, na apuração do ICMS, mesmo em períodos anteriores ao exercício de 2000; d) a inexistência de escrita contábil do contribuinte; e) a falta de escrituração do Registro de Controle da Produção e do Estoque; f) o óleo diesel é um insumo, dá direito a crédito, e, pelo seu consumo, deve haver produção correspondente.

O fiscal explica que, no levantamento, considerou as informações prestadas pela empresa. Diz que “nas estimativas fomos sempre conservativos de forma favorável ao Contribuinte”. Dá como exemplo o fato de ter considerado para o consumo de óleo o mês com 176 horas, mas para a produção apenas 60% do período dos dias úteis do mês.

Quanto ao que foi objetado pelo contribuinte na defesa, o fiscal diz que “Para as afirmações ou citações do Contribuinte para as quais não nos referiremos ou não prestaremos informação será por desnecessidade pela subjetividade, falta de nexo, materialidade ou sentido”. Com relação ao argumento do autuado de que o levantamento fiscal não tem expressa previsão legal, o autuante contrapõe que o levantamento de produção é feito para indústrias e é equivalente a um levantamento de estoque. Aduz que este levantamento foi feito com base na capacidade de produção das máquinas informadas pelo contribuinte e com base no consumo de um insumo, objetivamente comprovado e registrado pelo contribuinte através das notas fiscais de compra de óleo diesel, as quais se encontram lançadas no Registro de Entradas, com a utilização de créditos. Observa que a quantidade de 16.100 litros “estimada por nós” 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.

O fiscal considera que houve um mal-entendido por parte do autuado. A seu ver, o contrato apresentado pela defesa (fls. 185-186) não prova nada. Observa que foram juntadas algumas Notas Fiscais de Prestação de Serviço: uma dessas Notas é referente à instalação de armário-balcão em compensado naval e fórmica para a COINSA - Consórcio Intermunicipal de Saúde, e 6 Notas são referentes ao desmonte de rocha ou a serviço de engenharia para a CVI - Companhia Valença Industrial. Entende que tais Notas não têm nada a ver com o débito ora em discussão.

Quanto à alegação da defesa de que a pedreira é explorada também pela Impacto – Comércio e Aplicação Técnica de Material Explosivo Ltda., e de que nada impede que parte das aquisições de combustível da Impacto Ind. de Pedras e Artefatos de Cimento Ltda., por uma questão de necessidade operacional, tenha sido utilizada pela mesma, o fiscal diz que isso não merece comentários, porém aduz que considera inadmissível que uma compre o combustível e a outra o utilize.

Assinala que a alteração contratual às fls. 194-195 é de outra empresa que tem o mesmo endereço e o mesmo sócio titular principal da autuada.

O autuante frisa que as Notas Fiscais objeto da 2ª infração foram obtidas através de listagem do CFAMT e as 3ªs vias foram anexadas aos autos.

No que concerne à 3ª infração, observa que a imputação não foi contestada.

Opina pela manutenção dos lançamentos.

O processo foi submetido à apreciação desta Junta na pauta suplementar do dia 19/5/05, concluindo-se que o mesmo se encontra em condições de ser julgado.

VOTO

O autuado alega, como preliminar, que as imputações se baseiam em presunções sem previsão legal.

Como a defesa não diz a qual das três imputações se refere, ao formular a preliminar, dando a entender que se refere às três, passo a analisá-las, uma a uma.

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.

Em princípio, a base de cálculo do ICMS deve ser o valor da operação (ou prestação). 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 eram conectados pela conjunção alternativa “ou”; no Regulamento de 1997, estão ligados pela conjunção aditiva “e”. A conjunção alternativa “ou” indicava que, para o arbitramento, bastava fazer-se presente um daqueles requisitos. Agora, 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*.

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.

Acato o protesto da defesa quanto à nulidade do procedimento no tocante ao 1º item deste Auto de Infração. 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.

Quanto aos itens 2º e 3º, não houve, a rigor, contestação por parte da defesa. Estou certo de que, ao dizer que as imputações se baseiam em presunções sem previsão legal, o contribuinte está-se referindo ao item 1º, haja vista que o débito lançado neste último, sem dúvida, foi apurado por um critério “*sui generis*”, não previsto na legislação. No caso dos itens 2º e 3º, o auditor seguiu os roteiros fiscais de praxe.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279696.0009/04-3, lavrado contra **IMPACTO INDÚSTRIA DE PEDRAS E ARTEFATOS DE CIMENTO LTDA.**, devendo o autuado ser intimado a efetuar o pagamento do imposto no valor 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.

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, 14 de junho de 2005.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA