

A. I. Nº - 293259.1202/05-7
AUTUADO - JOSÉ AUGUSTO OLIVEIRA ANDRADE
AUTUANTE - JOSÉ RAIMUNDO RIBEIRO DOS SANTOS
ORIGEM - INFAZ EUNÁPOLIS
INTERNET - 23.03.06

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0072-02/06

EMENTA: ICMS. NULIDADE. ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS JURÍDICOS QUE AUTORIZAM TAL PROCEDIMENTO. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. É nulo o procedimento administrativo praticado em desacordo com preceito legal. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 14/12/05, acusa a falta de recolhimento de ICMS, fato este apurado por meio de arbitramento da base de cálculo do imposto, pela divisão do valor total das saídas apuradas em levantamento fiscal do movimento diário das operações “em pelo menos três dias, consecutivos ou não”, pela quantidade de dias do levantamento, e multiplicando-se o resultado pela quantidade de dias de funcionamento do estabelecimento no mês considerado, “em pelo menos três meses, consecutivos ou não”, efetuando arbitramento “relativo a um período igual ou superior a um mês, em virtude da falta de emissão de documento fiscal ou em desconformidade com a operação realizada” [sic]. Imposto lançado: R\$ 6.085,86. Multa: 100%.

O autuado apresentou defesa alegando que, no momento em que o fiscal autuante detectou e delimitou a suposta infração fiscal, era sobre ela que devia se arvorar, capitulando-a e aplicando a pena correspondente. Argumenta que o arbitramento só se justifica quando o fisco encontra dificuldade, provocada pelo contribuinte, para identificar o ilícito fiscal, sendo que, neste caso, o que houve foi a materialização de um arbitramento fiscal sem fundamento, arbitrário e sem critério lógico que justificasse essa medida extrema. Reclama que, com assertiva de que houve falta de emissão de documento fiscal ou em desconformidade com a operação realizada, fica claro que o auditor promoveu uma acusação dúbia e sem fundamentação, não passando tal acusação de um juízo de valor subjetivo, presunçoso, premonioso, sem qualquer compromisso com critérios técnicos de consistência probatória que possa materializar a acusação. Observa que o autuante acusa a falta de emissão de documento fiscal, mas sequer aponta o documento.

Argumenta o autuado que, de acordo com o art. 5º, LV, da Constituição, o arbitramento fiscal só deve ser aplicado após o fisco esgotar todos os meios de oferecer ao contribuinte a oportunidade de mostrar sua receita, despesa, lucro, estoque, caixa, etc., para que depois não venha a padecer de nulidade absoluta o respectivo Auto de Infração. Apega-se a comentários nesse sentido de Samuel Monteiro e Hugo de Brito Machado. Transcreve ementa de acórdão do TRF, 1ª Região.

Alega que o arbitramento, no caso em análise, é totalmente arbitrário, devendo o lançamento ser anulado.

Pede que se declare improcedente o Auto de Infração.

O fiscal autuante prestou informação dizendo que, diante do histórico de sonegação fiscal praticada pelo autuado, conforme relatório “Processo Administrativo Fiscal – Resumo” (anexado à informação), foi aplicado o método previsto no art. 938, I-A, e § 8º, do RICMS. Aduz que constam no processo todos os documentos utilizados na apuração do movimento diário, às fls. 11 a 31. Diz que a empresa foi devidamente notificada em 31/8/04, e que foi constatada a média mensal de débito de ICMS no valor de R\$ 20.585,61. Explica que, para a lavratura do presente Auto, houve

comunicação prévia da repartição fiscal de que a empresa estava sujeita a arbitramento da base de cálculo do ICMS, conforme fl. 5.

Opina pela procedência do Auto de Infração.

VOTO

O imposto cujo lançamento se encontra em discussão nestes autos foi apurado mediante arbitramento da base de cálculo.

A defesa alega que o arbitramento só se justifica quando o fisco encontra dificuldade, provocada pelo contribuinte, para identificar o ilícito fiscal. Reclama que o arbitramento, neste caso, não tem fundamento, é arbitrário e desprovido de critério lógico que justificasse essa medida administrativa. Assinala que a acusação foi feita de forma dúbia, acusando que houve falta de emissão de documento fiscal ou em desconformidade com a operação realizada. Observa que o autuante acusa a falta de emissão de documento fiscal, mas sequer aponta o documento que deixou de ser emitido.

Em princípio, a base de cálculo do ICMS deve ser o valor da operação. Não é por acaso que o art. 115 do RICMS, ao especificar os regimes de apuração do imposto, deixou por último o arbitramento. 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.

Observe-se que no “caput” do art. 937 do RICMS, ao serem explicitados os requisitos que autorizam o arbitramento, estes se encontram unidos pela conjunção “e” (quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação do imposto “e” não for possível apurar o montante real da base de cálculo). A conjunção aditiva “e” implica cumulatividade, exige que se façam presentes ambos os requisitos. Um só não é bastante. Além desses dois requisitos, há, ainda, um terceiro, haja vista a expressão “desde que se comprove...”.

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 lançamento. Para que esse procedimento se conforme à legislação estadual, é preciso que o agente fiscal esteja atento aos seguintes aspectos:

- a) somente é admissível o arbitramento se, comprovadamente, se verificarem determinados *pressupostos*, enumerados na legislação;
- b) a realização do arbitramento só pode ser feita através dos *métodos* ou *critérios* descritos na legislação;
- c) 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 (art. 937 do RICMS), ou se, havendo motivo, o método adotado não é condizente com aqueles enumerados pela legislação (art. 938), o procedimento é *nulo*. Por outro lado, se é 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 (por exemplo, no arbitramento efetuado numa livraria, já que as operações com livros são imunes), a autuação é *improcedente*.

No presente caso, cumpre-me verificar, em primeiro lugar, se, em face dos motivos apontados pelo autuante, há ou não razões para o arbitramento. Só depois do exame dos pressupostos legais para o arbitramento é que, tendo os mesmos sido preenchidos, passarei ao exame do método adotado na apuração do imposto e à avaliação do resultado.

O autuado alegou, na defesa, que o procedimento foi arbitrário e desprovido de critério lógico que justificasse essa medida administrativa. Assinala que a acusação foi feita de forma dúbia.

É forçoso reconhecer que a descrição da infração foi feita de forma extremamente imprecisa, simplesmente copiando os dizeres da lei, sem as devidas adaptações da previsão legal à situação concreta, ao fato real, ao que realmente ocorreu.

Não foi explicitada a razão pela qual o fisco concluiu ser necessário proceder ao arbitramento. Não foi observado, por conseguinte, o preceito do art. 39 do RPAF, segundo o qual a descrição dos fatos e a demonstração dos cálculos devem ser feitas de forma clara e precisa.

Pelas indicações feitas no campo “Enquadramento”, consta no Auto que o *motivo* do arbitramento seria o previsto no art. 937, IV, do RICMS, e o *método* adotado foi o preconizado no art. 938, I-A, c/c o § 8º.

O inciso IV do art. 937 trata da “IV – falta de emissão de documento fiscal a que esteja obrigado o contribuinte, ou emissão em desconformidade com a operação realizada”. Ora, como o dispositivo cuida de duas coisas, o fiscal teria de declinar, na acusação, o que foi que, realmente, motivou o arbitramento, ou seja, teria de dizer se foi feito o arbitramento em virtude da “falta de emissão de documento fiscal” ou se o fato motivador do procedimento foi a “emissão [de documento] em desconformidade com a operação realizada”.

Acusação de ilícito é matéria penal, não se pressupõe, não se deduz.

Ainda que se suponha – estou argumentando em tese – que tivesse havido as duas coisas, isto é, que o contribuinte tivesse deixado de emitir documentos fiscais e que, além disso, tivesse emitido documentos fiscais não condizentes com a operação realizada, isto teria de ser provado. Não pode o fisco simplesmente acusar que houve isto ou aquilo, tem de provar o que acusa.

O Regulamento do imposto prevê que, para fazer-se o arbitramento, devem ser preenchidos três requisitos, que são cumulativos. Nesse sentido, o art. 937 prevê a possibilidade de proceder-se ao arbitramento da base de cálculo do imposto “quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação do imposto” e “não for possível apurar o montante real da base de cálculo”, e, mesmo assim, “desde que se comprove” qualquer dos casos especificados nos seus incisos.

No caso em apreço, não está provado que o contribuinte tivesse sonegado imposto; e, se sonegou, o fiscal não declarou que fosse impossível apurar a base de cálculo real por outros meios que não o arbitramento (por exemplo: levantamento quantitativo de estoque, auditoria de Caixa, auditoria do Passivo, etc.); também não ficou claro o fato que se enquadraria no inciso IV do art. 937. Insisto em dizer que esses três requisitos, pela dicção do art. 937, são cumulativos.

Falta, portanto, no caso em exame, motivação jurídica para o arbitramento.

É nulo o procedimento administrativo praticado em desacordo com preceito legal.

Registro, ainda, por dever de ofício, em atenção ao princípio da estrita legalidade tributária, que falta nos autos o Termo de Início de Fiscalização, o que constitui vício formal do procedimento, por ofensa ao art. 196 do CTN e ao art. 28, I, e § 1º, do RPAF.

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

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **293259.1202/05-7**, lavrado contra **JOSÉ AUGUSTO OLIVEIRA ANDRADE**.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de março de 2006.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR