

**PROCESSO** - A. I. Nº 108521.0042/06-5  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - BOA ESPERANÇA DISTRIBUIDORA DE CATÁLOGOS LTDA.  
**RECURSO** - REPRESENTAÇÃO PGE/PROFIS  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**INTERNET** - 23/04/2008

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJP Nº 0082-12/08

**EMENTA:** ICMS. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. NULIDADE DA SEGUNDA INFRAÇÃO. Representação proposta com base no art. 119, inciso II, § 1º, da Lei nº 3.956/81 – COTEB – em razão de haver sido utilizado método inadequado na mensuração da base de cálculo do imposto ora exigido. Representação **NÃO ACOLHIDA**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Trata-se de Representação da PGE/PROFIS que, com espeque no quanto disposto no art. 114, § 1., do RPAF, propugna pela decretação da nulidade da infração 2, do presente lançamento de ofício.

A infração 2, objeto da representação ora analisada, encontra-se assim descrita no Auto de Infração:

- Deixou de recolher ICMS, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude da falta de apresentação ao fisco de documentação fiscal e contábil, exigindo-se imposto no valor de R\$ 326.635,35, acrescido da multa de 100%.

Intimado acerca do Auto de Infração, o contribuinte apresentou defesa intempestiva, razão pela qual foi a mesma arquivada (fl. 5188), do que foi intimado novamente o autuado (fls. 5190/5191), lavrando-se, em seguida, o Termo de Revelia (fl. 5186).

Após o saneamento do processo e conseqüente autorização para a inscrição do débito na Dívida Ativa (fls. 5195/5198), foi interposto pelo contribuinte pedido de controle da legalidade, no sentido de que fosse reaberto o prazo de defesa, visto que o método de arbitramento aplicado teria sido abusivo, existindo outros meios de apuração do imposto, elencados no art. 938, II, do RICMS, legais e melhor ajustáveis às condições financeiras da empresa (fl. 5200).

O processo foi convertido em diligência, a fim de que o autuante responsável pelo lançamento informasse as razões pelas quais enquadrara fatos idênticos em dispositivos legais distintos, tendo ainda empregado na infração 2 o método do arbitramento para a identificação da base de cálculo.

Em resposta o i. autuante noticiou que, considerando que o período de 2001 a 2003, o contribuinte era SimBahia, não possuindo livros fiscais, e uma vez encontradas omissões de entradas, por meio de identificação de notas fiscais no CFAMT, o imposto devido foi calculado com base nos valores constantes destes documentos fiscais. Por outro lado, no que se refere aos fatos geradores relativos ao período de 2003 a 2006 (infração 2), o contribuinte já se encontrava cadastrado como Normal, e uma vez identificadas omissões de entrada pelo CFAMT, o imposto foi apurado por meio de arbitramento da base de cálculo.

As ilustres Procuradoras do Estado, Dras. Ângeli Maria Guimarães Feitosa e Aline Solano Casali Bahia, às fls. 5208 a 5213, emitem Parecer opinando pela decretação de nulidade da infração 2, com espeque nos seguintes fundamentos:

- a) foi empregado pelo autuante o arbitramento da base de cálculo naquele item, impondo-se ao contribuinte a multa no montante de 100% prevista no art. 42, IV, “I”, da Lei nº 7.014/96, quando seria possível a aplicação de métodos normais para a apuração do montante do imposto devido em relação aos fatos geradores fiscalizados, ou seja, quando presentes elementos aptos à identificação do valor real da base de cálculo do ICMS a ser cobrado naquele item do lançamento;
- b) embora não tenham sido apresentados pelo autuado todos os livros e notas fiscais exigidos pela fiscalização relativos àquele período, o que nos termos estritos do art. 937, I, do RICMS, autorizaria o emprego do arbitramento da base de cálculo, a utilização deste método pelo autuante, no caso, demonstra-se irregular, porquanto o real valor daquele elemento poderia ser apurado com fulcro nos montantes das operações lançadas nas notas fiscais apreendidas no CFAMT;
- c) por se tratar de método presuntivo, o Arbitramento da Base de Cálculo apenas deve ser empregado quando absolutamente inacessível a identificação da realidade dos fatos tributários praticados pelo contribuinte;
- d) transcreve doutrina de Alberto Xavier, em sua obra *“Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário”*, 2ª edição, RJ, 1998, sobre o critério da *“Impossibilidade Absoluta”* que deve reger a aplicação do arbitramento, bem como de Heleno Taveiras Torres, in *“Controle sobre preços e Transferências. Legalidade e Uso de Presunções. O Direito no Arbitramento da Base de Cálculo dos Tributos. O Direito ao Emprego do Melhor Método. Limites ao Uso do PRL-60 na Importação”*, RFDT, 06/21, dezembro de 2003;
- e) esclarece que, ao ser desatendido o referido critério da impossibilidade absoluta, desrespeita-se o próprio Princípio da Verdade Material, que rege os processos administrativos em geral, abrangendo, portanto, os processos administrativos fiscais;
- f) invoca e transcreve julgados acerca da excepcionalidade do arbitramento;
- g) por fim, salienta que havendo elementos aptos à apuração da base de cálculo real em relação à infração 2, não há fundamentação jurídica para a manutenção do arbitramento, em atenção ao princípio da verdade material e a excepcionalidade do arbitramento, evidenciando-se, assim, um vício formal insanável no lançamento em apreço, recomendando a realização de nova ação fiscal para se apurar os fatos objeto de autuação, observando-se o art. 173, II, do CTN.

A ilustre procuradora do Estado, Dr.<sup>a</sup> Leila von Sohsten Ramalho, manifesta-se no sentido de acompanhar a Representação interposta (fl. 5214), a fim de que o Eg. CONSEF reconheça a nulidade do arbitramento efetuado relativamente à infração 2, com o conseqüente cancelamento deste item da imputação fiscal e extinção do respectivo débito.

O Procurador Assistente da PGE/PROFIS, Dr. José Augusto Martins Júnior, profere Despacho (fl. 5215), através do qual concorda, em todos os seus termos, com a representação interposta.

## VOTO VENCIDO

Merece acolhimento a Representação interposta pela Douta PGE/PROFIS.

Isso porque, deflui-se que foi empregado pelo autuante arbitramento da base de cálculo da infração 2, impondo-se ao contribuinte a multa no montante de 100% prevista no art. 42, IV, “I”, da Lei nº 7.014/96, quando, em verdade, poderia e deveria o autuante ter aplicado métodos normais para a apuração do montante do imposto devido, no que concerne aos fatos geradores fiscalizados, mormente porque se encontram presentes nos autos elementos aptos à identificação do valor real da base de cálculo do ICMS, a ser cobrado naquele item do lançamento

É inquestionável que o autuado não apresentou à fiscalização todos os livros e notas fiscais exigidos, o que nos termos literais do art. 937, I, do RICMS, autorizaria o emprego do arbitramento da base de cálculo. Todavia, a utilização do aludido método por parte do autuante, *in casu*, demonstra-se irregular, visto que o real valor daquele elemento poderia ser apurado com fulcro nos montantes das operações lançadas nas notas fiscais apreendidas no CFAMT;

Daí porque, por se tratar de método presuntivo, o Arbitramento da Base de Cálculo apenas pode ser empregado quando absolutamente inacessível a identificação da realidade dos fatos tributários praticados pelo contribuinte, à luz do critério da “*Impossibilidade Absoluta*”, ampla e pacificamente difundido na doutrina e jurisprudência pátrias, como corretamente destacado no Parecer que deu azo à presente Representação.

O vilipêndio ao referido critério da impossibilidade absoluta, como sói ocorrer no caso vertente, resulta em manifesto desrespeito ao Princípio da Verdade Material, que rege os processos administrativos fiscais.

Destarte, com espeque no Parecer exarado pela Douta PGE/PROFIS, que acolho integralmente, por existirem, nos fólios processuais, elementos aptos à apuração da base de cálculo real da infração 2, e não havendo, portanto, fundamentação jurídica para a manutenção do arbitramento, voto no sentido de ACOLHER a Representação interposta para julgar NULA a referida infração 2, remanescendo o valor total de R\$50.375,76 referente à infração 1.

Outrossim, recomendo a realização de nova ação fiscal para que sejam apurados os fatos objeto de autuação, observando-se o quanto insculpido no art. 173, II, do CTN.

#### **VOTO VENCEDOR**

Divirjo do posicionamento do ilustre relator, pois considero que a Representação interposta não deve ser acolhida, uma vez que foi correto o arbitramento do montante da base de cálculo do ICMS cobrado na infração 2.

Comungando com a tese defendida pelas representantes da PGE/PROFIS e pelo relator, não tenho dúvida que o arbitramento é uma medida extrema, que só deve ser adotada quando não for possível a apuração do real montante da base de cálculo pelos métodos normais da apuração, conforme prevê a legislação, consagra a doutrina e pacifica a jurisprudência. Ultrapassada essa questão sem nenhuma divergência, resta saber se no caso em tela era possível o autuante apurar o real montante da base de cálculo do imposto apenas com os elementos que dispunha.

Conforme consta nos autos, sob a alegação de extravio, o recorrido deixou de apresentar ao fisco livros e documentos fiscais (Registro de Entradas, Registro de Saídas, notas fiscais de saídas e notas fiscais de entradas), além de livros contábeis. Foram apresentados ao fisco apenas os livros Registro de Inventário e Registro de Apuração do ICMS (RAICMS).

Com base nesses dois únicos livros disponíveis, não era possível o autuante saber o real valor e a regularidade das operações de saídas declaradas no RAICMS, pois não foram apresentados os documentos fiscais de saída e nem o livro Registro de Saídas; não era possível saber qual o valor e a regularidade das operações de entradas, uma vez que não foram apresentadas as notas fiscais de entradas e nem o livro Registro de Entradas; não era possível saber a regularidade da movimentação dos estoques no período em questão, uma vez que as quantidades e os valores das entradas e das saídas reais eram desconhecidos; não se poderia apurar a origem e a regularidade das disponibilidades da empresa, haja vista que não foi apresentado nenhum livro da escrita contábil. Em suma, não tenho dúvida que os dois livros apresentados ao fisco pelo recorrido não permitiam que se determinasse o real valor do montante da base de cálculo, obrigando o fisco a utilizar o arbitramento, último recurso disponível naquela situação excepcional.

Ressalto que as notas fiscais coletadas no CFAMT, por refletirem apenas parte das aquisições realizadas pelo recorrido, não serviam para apurar o real montante da base de cálculo do imposto

devido. Não é possível o autuante, apenas com base em notas fiscais coletadas no CFAMT, homologar exercícios fiscalizados.

Pelo acima exposto, considero que, na situação descrita na infração 2, o arbitramento da base de cálculo do imposto se justifica, pois estava amparado no previsto no artigo 937, I, do RICMS-BA, e era o único meio capaz de fiscalizar o recorrido relativamente àqueles exercícios.

Voto, portanto, pelo NÃO ACOLHIMENTO da Representação.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO ACOLHER** a Representação proposta.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Álvaro Barreto Vieira, Helcônio de Souza Almeida e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTO VENCIDO - Conselheiros: Nelson Antônio Daiha Filho, Márcio Medeiros Bastos e Fauze Midlej.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de abril de 2008.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – RELATOR/VOTO VENCIDO

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – VOTO VENCEDOR

DERALDO DIAS DE MORAES NETO - REPR. PGE/PROFIS