

PROCESSO	- A. I. N° 102148.0023/07-5
RECORRENTE	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDA	- FOGUE ROUPAS LTDA. (SANDPIPER)
RECURSO	- RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 1ª JJF n° 0033-01/09
ORIGEM	- INFRAZ VAREJO
INTERNET	- 26/05/2009

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0112-11/09

**EMENTA:** ICMS. ARBITRAMENTO. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. Não merece reforma a Decisão de primeiro grau que decreta a nulidade do Auto de Infração quando, como na espécie, os demonstrativos elaborados pelo autuante e as sucessivas modificações a eles efetivadas tornam incerta e ilíquida a base de cálculo arbitrada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso de ofício interposto contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF n° 0033-01/09), que julgou Nulo o presente Auto de Infração, lavrado com vistas a exigir ICMS no valor de R\$167.185,17, acrescido da multa de 100%, decorrente da falta de recolhimento do referido imposto, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude da não apresentação ao Fisco da documentação fiscal e contábil, no exercício de 2002.

Para melhor compreensão da controvérsia, faz-se necessária a transcrição, na íntegra, da Decisão impugnada:

*"Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir o ICMS acrescido da multa de 100% decorrente da falta de recolhimento do ICMS, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude da falta de apresentação ao fisco de documentação fiscal e contábil, no exercício de 2002.*

*Inicialmente deixo de acatar as preliminares de nulidades alinhadas pela defesa pelas razões a seguir enunciadas.*

*A discrepância entre o histórico da autuação e o dos anexos e entre a capitulação dos artigos do RICMS-BA/97, pelo fato de se tratar de arbitramento por falta de apresentação à fiscalização de documentos fiscais e contábeis, alegada não deve prosperar, haja vista que o autuado somente apresentou, consoante seu próprio comunicado, o livro contábil Diário e as guias de recolhimento FGTS atinentes ao exercício de 2002, fl. 24/25, portanto, não há que se falar em discrepância que resultaria em inadequação da acusação fiscal. Tendo o próprio autuado reconhecido que não logrou êxito na localização da quase totalidade de sua documentação fiscal e contábil, imprescindível para aplicação dos roteiros normais de auditoria.*

*Quanto à alegação de que não foram verificados os pagamentos efetuados e que guardam correspondência lógica com suas operações no período fiscalizado, constato que este óbice fora superado pelo autuante ao proceder a informação fiscal, fl. 88, portanto, não mais remanesce nos autos a falha apontada pelo autuado.*

*No que diz respeito a preliminar de nulidade suscitada pelo fato da autuação ter sido embasada por meros indícios não provados, do mesmo modo, também, não tem sustentação lógica alguma, senão vejamos. O extravio da quase totalidade da documentação fiscal, concomitantemente, com a previsão legal para a adoção do arbitramento da base cálculo estatuída pela art. 22 da Lei n° 7.014/96. Frise-se ainda que o roteiro aplicado pela fiscalização fora embasado nas informações econômico fiscais, DME e DMA, que o sujeito passivo fornecera à repartição fazendária, constantes dos autos e devidamente acompanhado de demonstrativos de apuração. Assim, o meu entendimento é de que a autuação não fora lastreada em meros princípios e sim em critérios preconizado pela legislação pertinente e com base em informações fornecidas pelo autuado e considerados os recolhimentos efetuados e corresponde às operações do período.*

*Entretanto, apesar de afastadas as preliminares de nulidade suscitadas pelo sujeito passivo, ao compulsar os autos verifico que nos levantamentos de estoques arbitrado elaborado pelo autuante, para o exercício de 2002, fl. 43, e para o exercício de 2003, fl. 51, foram incluídas indevidamente as saídas informadas nas DME e DMA e não foram considerados nem os créditos fiscais e nem o ICMS recolhido pelo autuado nos exercícios*

fiscalizados, descumprindo a determinação expressa no art. 398 do RICMS-BA/97. Esse equívoco foi corrigido pelo autuante ao proceder à informação fiscal somente em relação ao exercício de 2002, fl. 88. Em sua segunda informação o autuante reconheceu também que cometera equívoco na atribuição dos créditos fiscais atinentes ao período de janeiro a março de 2002 e alterou este valor de R\$50.270,97 para R\$20.115,31, fl. 125. Com estes ajustes e correções procedidos pelo autuante resultaram no agravamento do lançamento original que fora de R\$167.185,17, para R\$213.390,32 na primeira informação prestada, e, na segunda, para R\$243.545,95. Como não fora apurado ICMS a recolher no exercício de 2003, embora com o levantamento do estoque arbitrado também calculado de forma distinta da expressa na legislação, o autuante não promoveu os ajustes cabíveis.

Assim, mesmo considerando que o arbitramento da base de cálculo do ICMS fundamenta-se em prova indicária, em substituição à prova documental, através de processo regular, nos termos da legislação aplicável, e tendo o autuante buscado suprir as falhas procedimentais no transcurso do processo, entendo que restou evidenciado no presente caso que, além do agravamento do lançamento original, as sucessivas intervenções promovidas pelo autuante resultando na apuração de distintos valores do imposto devido, mesmo tendo sido dado ciência ao sujeito passivo, criou-se nos autos, uma incerteza quanto ao real dimensionamento da base de cálculo.

Assim, ao afetar o lançamento em sua liquidez, entendo que o Auto de Infração não deve prosperar, por ter sido constituído sem elementos suficientes e inequívocos para se determinar com segurança o quantum debeatur atribuído a infração cometida.

Consoante teor expresso do art. 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF/99, é nulo o lançamento de ofício “que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator”.

No caso em exame, os “levantamentos dos estoques arbitrados” elaborados pelo autuante não trazem segurança em relação à base de cálculo e ao imposto exigido, e por isso, consoante o art. 21, do RPAF/99, recomendo a repartição fazendária repetição do procedimento fiscal nos exercícios de 2002 e 2003, a salvo de equívocos, e na forma expressamente preconizados no inciso I do art. 938 do RICMS-BA/97, para que seja apurado se, efetivamente, existe imposto a ser recolhido pelo autuado.

Face ao exposto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração”.

Em atendimento ao art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, a 3<sup>a</sup> JJF do CONSEF recorreu de Oficio a esta CJF.

## VOTO

Como curial, é possível à autoridade fiscalizadora utilizar-se do arbitramento da base de cálculo para aferir – de modo indireto, é verdade – a ocorrência e a dimensão do fato imponível ensejador da cobrança do tributo respectivo. Tal medida, contudo, que está expressamente prevista no art. 148, do CTN, é inquestionavelmente excepcional, tendo em vista que o princípio maior que rege o direito tributário é justamente a busca pela verdade real. Através desse primado, impõe-se aos agentes do Fisco a árdua tarefa de tentar se aproximar ao máximo do fato gerador já tragado pelo tempo, visando a evitar uma tributação indevida, que colocaria em risco toda a máquina estatal, comprometida que ficaria com o enfraquecimento dos mais diversos segmentos da economia.

Nesse contexto de excepcionalidade, entendo que o arbitramento da base de cálculo deve ser feito do modo mais seguro, certo e confiável possível, de forma a que se materialize no papel a verossimilhança que justifica a sua aplicação ao caso concreto. Não que essa certeza e segurança sejam dispensáveis nas modalidades de aferição direta da base de cálculo, mas nesse caso o lançamento torna-se certo pela prova concreta que se tem acerca da ocorrência do fato gerador. No arbitramento, não, o fato gerador não é conhecido; ele é presumido, a partir de uma conduta do contribuinte que faz concluir pela existência de imposto devido e não recolhido.

É por tudo isso – por ser incerto, por estar calcado em juízos de probabilidade e verossimilhança, por distanciar a tributação da verdade real – que o arbitramento da base de cálculo exige do preposto fiscal e dos órgãos de julgamento administrativo uma análise ainda mais cuidadosa.

Na hipótese posta à apreciação, verifico, inicialmente, que o demonstrativo de fls. 43 está eivado de diversos vícios, consoante se observará a seguir:

1. O autuante indicou como estoque final do exercício de 2002 o valor indicado na DMA de fevereiro de 2004, aduzindo ser este o **estoque inicial de 2003**, quando, na verdade, o valor de R\$148.914,32 utilizado no arbitramento refere-se ao **estoque final do ano de 2003 e inicial do ano de 2004**. Registre-se que não consta dos autos a DMA do ano de 2003 ou outro documento que indique o estoque inicial do ano de 2003, ou o estoque final do ano de 2002, já que as DMA's de fls. 46/47 apresentam o estoque final desse exercício como sendo R\$1,00 e, portanto, não podem ser levadas em consideração, e a autuação não está instruída com o Quadro 12 da DMA de 2002, na qual deve estar consignado o estoque final.

Saliente-se que o estoque final é dado indispensável para o arbitramento da base de cálculo, de acordo com a metodologia estabelecida no art. 938, I, do RICMS, sobre a qual, frise-se, a autoridade fiscalizadora não tem qualquer discricionariedade. Logo, a sua falta, ou incorreção, conduz à nulidade do procedimento, como ocorre na espécie.

2. Não se tem como saber o cálculo efetivado pelo autuante para chegar ao valor das compras realizadas no período de 2002. Do valor de R\$1.130.007,75, constante da primeira coluna do item “ENTRADAS DE MERCADORIAS E/OU AQUISIÇÕES” da DMA de fl. 48, foi subtraído o valor de R\$33.815,17, constante da última coluna do mesmo item, sem qualquer justificativa e sem se explicitar a que título a dedução foi realizada. Além disso, também foi abatido o valor de R\$5.423,99 a título de “devoluções/anulações de compras”, quando a DMA de fls. 48 indica que esse valor refere-se “devoluções/anulações de vendas”.
3. O erro anteriormente mencionado, acerca da indevida inclusão de valores a título de “devoluções/anulações” de compras, quando se tratavam de “devoluções/anulações” de vendas também repercutiu no valor das saídas indicado no demonstrativo de arbitramento da base de cálculo constante das fl. 43, já quem no particular, o autuante limitou-se a lançar o valor R\$0,00 a título de “devoluções/anulações” nas operações de saídas de mercadorias.
4. A rubrica saídas líquidas, cujo valor atribuído pelo autuante foi de R\$1.674.509,35, não está prevista como parcela dedutível na metodologia do arbitramento previsto no art. 938, I, do RICMS, logo, a sua utilização é absolutamente indevida.

A par dos equívocos que são intrínsecos ao demonstrativo elaborados pelo autuante e que acompanham o Auto de Infração, a sua conduta processual, após as manifestações do contribuinte, tornaram inviável o prosseguimento do presente procedimento administrativo fiscal.

Na informação fiscal de fls. 83/88, o autuante, tentando explicar o procedimento que adotou para arbitrar a base de cálculo, afirmou que o estoque final do exercício de 2002 foi obtido através dos dados fornecidos pelo contribuinte através da DMA de fevereiro de 2003, quando, como visto anteriormente e consta claramente do demonstrativo de fl. 43 e do documento de fl. 55, o valor utilizado neste auto foi o estoque final informado pelo contribuinte em fevereiro de 2004 e que certamente refere-se ao estoque final do exercício de 2003, e não de 2002.

Ainda nessa informação fiscal, o autuante confessou não ter considerado os créditos relativos ao imposto recolhido pelo contribuinte no período. Em razão disso, elaborou dois demonstrativos: no primeiro, indicou o montante de imposto pago pelo sujeito passivo, excluindo os valores relativos a parcelamentos de débitos de exercícios diversos; no segundo demonstrativo, o autuante lançou não apenas os valores pagos a título de ICMS pelo sujeito passivo e considerados corretos pelo autuante (R\$111.159,52), mas também concedeu um “crédito presumido” de 7% relativo às aquisições feitas pelo autuado (R\$50.270,95), sob o argumento de que todas as compras foram oriundas da região sudeste, e, ainda, computou os créditos indicados nas DMA's, mês a mês (R\$77.030,98). Registre que o autuante não esclareceu com base em que prova documental afirmou a origem das aquisições realizadas pelo contribuinte.

Na mesma oportunidade, foi excluído do arbitramento o valor que havia sido incluído no demonstrativo de fls. 43 a título de “saídas líquidas”. Com todos esses ajustes, o autuante chegou a um novo montante de imposto devido, a saber: R\$213.390,32.

Ora, é inquestionável que eventuais equívocos de cálculo podem – e até devem – ser corrigidos no curso do procedimento administrativo, sem que se cogite da existência de nulidade. No caso concreto, todavia, em que a base de cálculo foi obtida por meio de arbitramento, tenho que a metodologia utilizada não é discricionária e guarda estreita relação com a própria caracterização da infração. Destarte, sua alteração não pode ser promovida aleatoriamente, com esteio no parágrafo 1º, do art. 18, do RPAF, vez que se constitui num novo arbitramento e, portanto, num novo Auto de Infração.

Prosseguindo na análise da autuação, verifico que o autuante, em sua segunda informação fiscal (fls. 121/126), confirmou a existência de erros no levantamento elaborado juntamente com a sua informação fiscal anterior (fls. 83/88), quanto ao valor do crédito fiscal concedido, *in verbis*: “***o valor de R\$718.156,36 computado para efeito de crédito fiscal, conforme folha 88, dos autos, foi, equivocadamente, as relativo às compras de 2001, conforme se verifica na DME, fl. 44. Na verdade, o valor das aquisições do período de janeiro/02 à março/02, conforme DME, à folha 46, é de R\$ 287.361,63 e, consequentemente, o valor do crédito fiscal à alíquota de 7% para dedução do valor do ICMS debitado fica reduzido de R\$50.270,95 para R\$ 20.115,31, majorando, mais uma vez, o imposto devido, conforme nova planilha***”.

Segundo essa nova planilha, o imposto devido pelo contribuinte passou para R\$243.545,95.

Não há como levar adiante um lançamento de ofício acerca do qual o próprio autuante, que manteve contato pessoal com o contribuinte e foi responsável por todo o processo de auditoria, não tem segurança para informar a base de cálculo do tributo.

Nas circunstâncias, deve ser mantido o posicionamento explicitado na Decisão combatida. De fato, a legislação concede ao Estado prazo bastante elástico para que constitua o crédito tributário; são cinco anos contados do fato gerador ou do primeiro dia do exercício seguinte, a depender da regra que se aplique. Logo, cabe ao auditor fiscal realizar seu trabalho de forma bastante criteriosa – especialmente quando se trata de arbitramento da base de cálculo -, de modo que o lançamento de ofício, quando concluído, não possua imperfeições ou, ao menos, possua poucos vícios, até mesmo porque não se discute os efeitos danosos de uma tributação equivocada, possibilitando, inclusive, a formulação de pleitos resarcitórios de todas as ordens.

Não pode o agente fiscal apresentar um trabalho que sabe estar incorreto, imperfeito, equivocado e, no curso do procedimento administrativo, ir sanando os vícios, podando as arestas de um trabalho que deveria estar, desde o início, perfeito, inequívoco, correto. Foi justamente isso que ocorreu na espécie, já que o autuante, ao longo do procedimento, tentou sanar os equívocos verificados no arbitramento realizado, sem êxito, entretanto.

Ante o exposto, com espeque no art. 18, do RPAF, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício interposto e mantenho a Decisão de primeiro grau, que decretou a NULIDADE do presente Auto de Infração, por estes e pelos seus próprios fundamentos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou NULO o Auto de Infração nº 102148.0023/07-5, lavrado contra **FOGUE ROUPAS LTDA. (SANDPIPER)**.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de maio de 2009.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS