

SUMÁRIO

1. O arbitramento da base de cálculo do ICMS.
2. Casuística.

1 – O arbitramento da base de cálculo do ICMS¹.

Segundo Ricardo Alexandre², “o lançamento por arbitramento se refere aos casos em que o valor que vai servir como base de cálculo na constituição do crédito tributário vai ser determinado com base numa prudente e razoável suposição da autoridade administrativa”.

Com efeito, há que se diferenciar valor *arbitrado* de valor *arbitrário*; o procedimento de arbitramento não aceita suposições rasteiras e somente se satisfaz com a primeira alternativa. A impossibilidade material de se identificar a base de cálculo justifica o arbitramento fiscal, para cuja aplicação é indispensável a utilização de critérios racionais, lógicos e motivados, sob pena de se incorrer em arbitrariedade. Em outras palavras, a prova indiciária é admissível (art. 459 RCTE), mas a experiência e o bom senso é que dão a tônica do arbitramento.

Alberto Xavier³ menciona a necessidade de três critérios para que o Fisco possa se valer do arbitramento: a **inexistência, imprestabilidade ou recusa na apresentação** dos documentos e/ou da prestação dos esclarecimentos solicitados.

Sobre o assunto, o §3º do art. 148 do CTE² disciplina importante regra, informando que a não-exibição dos documentos autoriza o fisco a se valer de métodos ou processos que o leve à maior proximidade possível de fatos e valores. Tal regra é decorrente do art. 148 do CTN e 18 da LC nº87/96.

Os incisos do § 3º do art. 148 do CTE enumeram uma série de situações que podem conduzir ao arbitramento fiscal. A aplicação do ILB, IVA, pauta referencial, índices de produtividade (art. 456 do RCTE) e de quebra técnica, desconsideração de atos e negócios jurídicos (art. 147-C do CTE) refletem componentes do processo de apuração, por arbitramento, de determinada base de cálculo.

Antes de se partir pelo caminho do arbitramento, sob argumento da não-exibição de documentos e livros, recomenda-se especial atenção aos termos da Instrução de Serviço nº 06/07-SGAF, cujo teor é a

requisição de mercadorias, livros, documentos, programas, arquivo magnéticos, informações e outros objetos de interesse da fiscalização. O seu art. 12 dispõe regra importante ao asseverar que “o agente fiscal, antes de lavrar auto de infração por extravio de livros e documentos, deve esgotar, sempre que possível, as medidas previstas nesta instrução”.

- **Lançamentos decorrentes de auditoria do movimento financeiro realizada exclusivamente com dados da DPI.**

Sempre que possível, as auditorias fiscais devem pautar-se na verificação da integralidade dos documentos fiscais do sujeito passivo⁴, com vistas a atingir a maior precisão possível na apuração do crédito tributário. A par disso, têm sido freqüentes lançamentos decorrentes de auditoria do movimento financeiro realizada exclusivamente com dados extraídos da DPI. A principal justificativa é que as empresas fiscalizadas se encontram desaparecidas ou não atenderam à notificação para apresentação de livros e documentos necessários à fiscalização.

Ressalte-se que a Auditoria do Movimento Financeiro fundamentada exclusivamente nas informações contidas em DPI **deve vir acompanhada das notificações mal-sucedidas, enviadas à empresa ou às pessoas dos sócios, conforme esteja ou não a mesma em atividade.**

Ainda que a praxe seja a autuação fiscal sob a ótica da auditoria do movimento financeiro, a Instrução de Serviço nº 07/04-SGAF abre uma **segunda opção ao fisco**, qual seja, o ilícito de extravio de livros e documentos autoriza a elaboração da **Auditoria do Valor Adicionado –AVA-** com base nos dados do sujeito passivo apresentados em **documento de informação** ou nos livros fiscais remanescentes (inciso IV do art. 2º).

Naturalmente, em quaisquer das alternativas escolhidas, os livros e documentos também devem ser objeto de autuação por extravio. O inconveniente dessa

¹ Vide arts. 458 a 460 do RCTE.

² ALEXANDRE, Ricardo. “Direito Tributário Esquemático”. 3ª Ed. SP. Método. 2009. P. 370

³ XAVIER, Alberto. Estudos sobre o imposto de renda. Belém: Cejup, 1988.

⁴ “A desclassificação da escrita, é pacífico, somente deve ser adotada em casos extremos. No meu entender é a última das opções admissíveis ao Fisco que, ao contrário, deve se esforçar ao máximo para aproveitar aquilo que foi escriturado, sob o risco de, inclusive, no futuro 8 entre 10 escritas examinadas, serem totalmente desprezadas. (...) Acórdão 01-0.017/79, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, apud Alberto Xavier, Op. cit., p. 52-3. Essa decisão segue a mesma linha de entendimento adotada na IS nº 07/04-SGAF.

opção é que, retirado o fundamento de validade que autorizou a AVA – como, por exemplo, a apresentação tardia dos documentos – o lançamento fundado nessa auditoria poderá ser julgado nulo por insegurança na determinação da infração. Entretanto, remanesce uma vantagem: a de se impedir que o sujeito passivo se valha do artifício de somente apresentar os documentos supostamente extraviciados (e autuados) quando da ocorrência da decadência, com vistas a evitar o lançamento do ICMS pelo Fisco, com base nos documentos apresentados e tidos como extraviciados. Ao se valer da prerrogativa da IS nº 07/04-SGAF, o ICMS dele decorrente poderá ser recuperado em novo lan-

çamento ante a renovação do prazo decadencial, por força do art. 173, II do CTN, com reautuação mediante Auditoria do Movimento Financeiro. Isso não seria possível se o Fisco tivesse lançado apenas a multa por extravio.

Sob essas considerações e ressalvas, duas possibilidades se abrem à autoridade fiscal que se depara com dificuldades em obter documentos e livros do sujeito passivo: a) Auditoria do Movimento Financeiro, com as ponderações já expostas; ou b) Auditoria do Valor Adicionado.

2 – Casuística.

Jurisprudência: FISCALIZAÇÃO INDIRETA. ARBITRAMENTO DO INSS. DESCABIMENTO. DOCUMENTAÇÃO NECESSÁRIA DISPONÍVEL. “1. Não se justifica a realização de fiscalização indireta (arbitramento) se estão à disposição da autarquia previdenciária os elementos necessários à fiscalização documental. A fiscalização indireta somente justifica-se na ausência de documentos necessários aos levantamentos, bem como diante da recusa no fornecimento da documentação ou na ocultação da mesma” (TRF, 1ª T., AC 96.04.21791-7/RS, DJU 26/01/00).

Jurisprudência: AUSÊNCIA DE ELEMENTOS CONTÁBEIS CONFIÁVEIS. CABIMENTO DO ARBITRAMENTO. “Depreende-se dos autos que a Fazenda Estadual procedeu ao arbitramento do tributo, porquanto houve falhas nos documentos apresentados pela contribuinte (livro registro de inventário e notas fiscais de saídas de mercadorias). A contribuinte, após notificada, não apresentou os documentos requeridos pelo Fisco, razão pela qual, como bem observou o Tribunal a quo, ‘outra solução não haveria para a Fazenda Estadual, a não ser proceder a tal levantamento mediante arbitramento’. Nesse contexto, havendo ‘processo regular’, associado às omissões e falhas nos documentos apresentados pelo sujeito passivo, mostra-se legítimo o arbitramento do tributo devido, nos termos do art. 148 do CTN.” (STJ, 1ª T. REsp 858.047/SE, Rel. Ministra Denise Arruda, abr/08)

Processo nº 5052298631164. Recurso da Fazenda Pública para o Conselho Pleno 00044/07.

Ementa: ICMS. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. OMISSÃO DE REGISTRO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS APURADA ATRAVÉS DE AUDITORIA DO VALOR ADICIONADO. DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITA FISCAL. PROVIDO. DECISÃO UNÂNIME. **Voto:** “(...) o instituto do arbitramento permanece contemplado na legislação tributária, tratado no CTE, art. 148, § 3º, e no RCTE, art. 458, onde se e-

numeram as circunstâncias em que o Fisco deve se utilizar de tal expediente para alcançar, quando da realização dos trabalhos de auditoria das empresas, os valores das operações realizadas pelos contribuintes (...) Ora, no presente processo, a desclassificação da escrita fiscal do contribuinte se deu por falta de registro de diversas notas fiscais referentes a aquisições de mercadorias, fato eleito pelas normas pertinentes como suficiente para fundamentar a desconsideração levada a efeito pelo autuante. Isso equivale dizer que, no caso em análise, o arbitramento tornou-se perfeitamente aplicável.

Em determinados casos, e o presente entre esses se enquadra, não resta ao Fisco outra alternativa que não a do arbitramento. A escrita padece de vícios e omissões que a tornam insensível para as pesquisas fiscais. Daí a legislação prever e regulamentar a aplicação do arbitramento”.

Processo nº 3030151490013. Impugnação em 2ª instância nº 3456/08. 3ª Câmara Julgadora.

Ementa: ICMS. Obrigações: principal e acessória. Auditoria do Movimento Financeiro. Déficit financeiro. Imposto incidente e multa punitiva pela omissão de registro de saída de mercadoria tributada. Procedência do lançamento. Decisão não unânime. **Voto:** “(...) As informações contidas na Auditoria do Movimento Financeiro foram extraídas da DPI. (...) 3. Que a autoridade lançadora consignou no campo da descrição do fato do Auto de Infração que as informações contidas na Auditoria do Movimento Financeiro foram extraídas das (DPI), e portanto apurou o déficit mínimo, isto é, sem considerar o pagamento das duplicatas pendentes do exercício anterior; as compras a prazo deste exercício pagas no exercício seguinte, e as despesas operacionais pagas no próprio período. 4. Embora notificado da resolução que converteu o julgamento em diligência, o Sujeito Passivo não manifestou nos autos, no sentido de produzir provas para reduzir ou afastar a acusação da omissão de saídas, no valor do déficit financeiro apurado pela auditoria”.