

ICMS – ARBITRAMENTO
A FISCALIZAÇÃO DEVE APURAR O MONTANTE DEVIDO NO
LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO COM ABATIMENTO DOS “CRÉDITOS”
AINDA QUE NÃO DECLARADOS EM GIA?

Paulo Antonio Fernandes Campilongo

Mestre e Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo.

1. INTRODUÇÃO

O presente estudo envolve várias questões jurídicas relevantes, tais como base de cálculo do ICMS, não cumulatividade do imposto, lançamento tributário, constituição do crédito tributário pelo particular, limites da autoridade administrativa no processo de arbitramento, existência ou não de contraditório na fase procedimental do lançamento etc.

Como é sabido, o ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, cuja constituição do crédito tributário é de competência do particular, sujeita a ulterior homologação pela Fazenda Pública. Assim, em face do Princípio Federativo, todos os Estados e mais o Distrito Federal podem, dentro das suas competências autorizadas rigidamente pelo texto constitucional, legislar a respeito desse imposto.

Diante de tanto, não seria didático e tampouco produtivo analisar o tema arbitramento do ICMS levando-se em conta todo esse universo legislativo. Por essa razão, faremos um corte e o tema será abordado, tomando como parâmetro, apenas a legislação do Estado de São Paulo, especialmente para analisar em quais situações a autoridade administrativa de lançamento estará autorizada a se socorrer da arbitragem para apurar a base de cálculo do ICMS.

Vale ressaltar que *arbitragem do montante devido* do imposto envolve o critério quantitativo da regra matriz de incidência, mais especificamente a sua base de cálculo. Portanto, nos termos do art. 146, II, a da Constituição Federal essa matéria deve

ser tratada por meio de Lei Complementar. Embora os Estados e o Distrito Federal tenham autonomia para legislar sobre o imposto, esse tema é de competência de lei complementar e sobre essa principal ótica será examinado.

Diante desses enunciados e com as balizas traçadas procuraremos enfrentar a questão posta no título desse estudo: “A fiscalização deve apurar o montante devido no lançamento tributário com abatimento dos “créditos” ainda que não declarados em GIA?”.

2. O CONCEITO DE ARBITRAGEM E A LEI COMPLEMENTAR

Começemos por afirmar que arbitramento é meio excepcional de prova que dispõem as autoridades administrativas fiscais para a apuração da base de cálculo de um tributo. Essa exceção é utilizável apenas e tão somente nos casos de omissão ou quando não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo da obrigação tributária ou pelo terceiro legalmente obrigado.

Vale dizer que, o “arbitramento” será sempre uma prova subsidiária do Fisco em relação às informações ou declarações prestadas pelo contribuinte para os efeitos de se “medir as proporções reais do fato”¹.

Deste modo, podemos concluir que arbitramento é o processo feito por árbitros ou peritos para determinar o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos em conteúdo econômico, de maneira a atender os critérios quantitativos da regra de incidência dos tributos, somente nos casos em que não haja informação confiável prestada pela pessoa legitimada pelo sistema a prestá-la ou haja omissão de informação.

Saliente-se que na doutrina e nas leis tributárias a expressão arbitramento pode ser encontrada nas mais diversas acepções: (i) como avaliação de iniciativa do Fisco, por meio de provas diretas; (ii) como avaliação do fisco baseada em meios indiciários; (iii) no sentido de uma definição legal, no caso, por exemplo, das

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 400.

pautas fiscais no ICMS. Nesse trabalho empregaremos o vocábulo no sentido da primeira acepção.

Verifica-se, ainda, que, para fins do ICMS, "arbitragem" corresponde à adoção de procedimentos probatórios utilizados pelo Fisco para se determinar o valor da operação relativa à saída de mercadoria do estabelecimento ou da prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação, com a finalidade de apurar o valor tributável, tendo em vista fundado receio de irregularidades cometidas pelo contribuinte, seja pela sua omissão em relação a sua atividade legal, seja pela prestação de atividade incompatível com a realidade econômica do fato.

O Código Tributário Nacional é a norma com *status* de lei complementar que disciplina o assunto. O artigo 148 do *Codex* é o núcleo central do arbitramento tributário. Enuncia o mencionado dispositivo que:

Art. 148. Quando o **cálculo do tributo tenha por base**, ou tome em consideração, **o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos**, a autoridade lançadora, **mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço**, sempre que sejam **omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados**, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, **ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.** (Grifamos)

Sublinhe-se que esse dispositivo fala em “arbitramento” mediante *processo regular*, todavia não há qualquer outro dispositivo legal no Código Tributário Nacional, que dê as diretrizes, procedimentos ou princípios informadores para compreensão de como se dará o desenvolvimento regular desse processo.

Além disso, a parte final desse dispositivo ressalva o óbvio: poderá haver avaliação contraditória, administrativa ou judicial, caso o contribuinte conteste o arbitramento. Esta última (avaliação contraditória judicial), sempre garantida pelo artigo 5º, XXXV da Constituição Federal de 1988.

Nesses termos, fica nítido que apesar de estarem delineadas as vigas mestras do “arbitramento”, ou seja, a possibilidade de sua utilização apenas para os casos em que haja omissão de informação pela pessoa legalmente responsável por produzi-la, ou ainda, para as situações em que as informações produzidas não sejam merecedoras de fé, não há na lei complementar qualquer enunciado indicando como deve ser desenvolvido o processo regular de arbitragem tributária. Assim, em razão

dessa omissão do legislador complementar, a norma do CTN, para integração no sistema jurídico, demanda regulação por outras normas.

No caso do ICMS, as leis ordinárias estaduais e distritais, bem como seus regulamentos podem tratar da matéria. Vejamos a seguir como o Estado de São Paulo disciplinou o tema.

3. O ARBITRAMENTO NA LEI ORDINÁRIA 6374/89 E NO REGULAMENTO DO ICMS DEC. 45.490/00

Como se viu no tópico anterior, o CTN não tratou de disciplinar o aventado processo regular de arbitragem. Assim, a matéria passou a ter uma disciplina mais ampla tratada por normas hierarquia formal inferior. No Estado de São Paulo, a Lei de nº 6.374/89, que instituiu o ICMS no Estado, com alterações introduzidas pela Lei de nº 13.918/09, em seu artigo 31, seguindo as balizas do CTN, disciplinou a questão da seguinte forma:

Artigo 31 - O valor da operação ou da prestação poderá ser **arbitrado pela autoridade fiscal**, nos termos de disciplina estabelecida pelo Poder Executivo, sem prejuízo da aplicação das penalidades cabíveis, em especial nas seguintes hipóteses: (Redação dada ao "caput" do artigo, mantido seus incisos, pela Lei 13.918, de 22-12-2009; DOE 23-12-2009)

I - não exibição, ao fisco, dos elementos necessários à comprovação do preço, incluídos os casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

II - fundada suspeita de que os documentos fiscais não reflitam o preço real da operação ou prestação;

III - declaração, nos documentos fiscais, de valores notoriamente inferiores ao preço corrente da mercadoria ou do serviço;

IV - transporte, posse ou detenção de mercadoria desacompanhada de documento fiscal.

Parágrafo único - A contestação do valor arbitrado será feita no processo iniciado pelo lançamento de ofício efetuado pela autoridade fiscal. (Parágrafo acrescentado pela Lei 10.619/00, de 19-07-2000; DOE 20-07-2000) (Grifamos)

Como se vê, a lei paulista disciplinou as hipóteses de incidência em que a Fiscalização pode se valer do arbitramento para apurar o real valor da prestação ou operação. São elas as mesmas delineadas pelo Código Tributário Nacional, ou seja, nas hipóteses de omissão ou suspeição em relação aos valores declarados. Sobre o tema

alerta Aliomar Baleeiro²: “em relação ao valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, o sujeito passivo pode ser omissor, reticente ou mendaz. Do mesmo modo, ao prestar informações, o terceiro, por displicência, comodismo, conluio, desejo de não desgostar o contribuinte etc., às vezes deserta da verdade ou da exatidão”. Nessas hipóteses, no prazo para homologação do imposto, havendo omissão ou inexatidão por parte da pessoa legalmente obrigada a constituir o crédito tributário, o Fisco pode rever o lançamento, lavrando o Auto de Infração e Imposição de Multa, utilizando-se, se for o caso, da arbitragem para apurar a base de cálculo do imposto.

Veja, ainda, que, arbitramento não é sinônimo de arbítrio ou de arbitrariedade por parte do Fisco. Tanto é assim, que o parágrafo único do art. 31 da Lei Paulista admite a contestação do valor arbitrado, tal qual enunciado no CTN. Essa contestação, todavia, somente poderá ser feita após o encerramento da fase procedimental que culmina com a lavratura do ato administrativo do Auto de Infração e Imposição de Multa.

Notificado o contribuinte do último ato da cadeia procedimental e cientificado da lavratura do auto de infração, firmado em arbitramento da base de cálculo, esse poderá aceitar o valor e efetuar o pagamento devido extinguindo o crédito tributário, ou, discordando dos seus termos, poderá apresentar impugnação administrativa. Com a impugnação encerra-se a fase procedimental inquisitória e inicia-se a fase processual administrativa contenciosa. Nessa fase, o sujeito passivo está autorizado à contestação plena do auto, inclusive dos critérios adotados pelo Fisco para apuração da base de cálculo arbitrada. Esse tema não é pacífico na doutrina e será mais aprofundado em tópico próprio.

O Decreto de nº 45.490/00 (RICMS/SP) também cuidou do tema regulamentando algumas questões fundamentais para a resposta a pergunta enunciada no título desse trabalho. Pedimos vênias para reproduzir os artigos 47 e 493 do RICMS/SP:

Artigo 47 - O valor da operação ou da prestação poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal em hipótese prevista no artigo 493, sem prejuízo da aplicação das penalidades cabíveis (Lei 6.374/89, art. 31, com alteração da Lei 10.619/00, art. 2º, III).

² BALLEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 9ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, p. 469

Parágrafo único - **A contestação do valor arbitrado será feita no processo iniciado pelo lançamento de ofício efetuado pela autoridade fiscal.**

Artigo 493 - O arbitramento do valor da operação ou da prestação previsto no artigo 47 poderá ser efetuado nas seguintes hipóteses (Lei 6.374/89, art. 31, com alteração da Lei 10.619/00, art. 2º, III):

I - não-exibição ao fisco dos elementos necessários à comprovação do valor da operação ou prestação, incluídos os casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

II - fundada suspeita de que os documentos fiscais não reflitam o preço real da operação ou prestação;

III - declaração, no documento fiscal, de valor notoriamente inferior ao preço corrente da mercadoria ou do serviço;

IV - transporte, posse ou detenção de mercadoria desacompanhada de documento fiscal.

§ 1º - Em caso de perda ou extravio de livros fiscais, poderá a autoridade fiscal, para verificação do pagamento do tributo, **notificar o contribuinte a comprovar o montante das operações ou prestações escrituradas ou que deveriam ter sido escrituradas nos referidos livros.**

§ 2º - **Se o contribuinte se recusar a fazer a comprovação ou não puder fazê-la** e, bem assim, nos casos em que ela for considerada insuficiente, o montante das operações ou prestações **será arbitrado pela autoridade fiscal pelos meios ao seu alcance**, computando-se, para apuração de diferença de imposto, **os recolhimentos devidamente comprovados pelo contribuinte ou pelos registros da repartição.** (Grifamos)

Os dispositivos do RICMS/00 trazem ainda mais luzes aos limites da autoridade fiscal no exercício regular do processo de arbitragem. Tais dispositivos serão mais bem esmiuçados nos tópicos seguintes.

Cumpra apenas consignar que não se vislumbra nas normas paulistas qualquer ilegalidade. As hipóteses de incidência enunciadas nas normas, não extrapolam as diretrizes traçadas pelo CTN. Apenas detalham peculiaridades do ICMS. Vale dizer que elencam as situações de possíveis omissões nas informações do contribuinte, ou hipóteses em que o contribuinte deixa de apresentar documentos ou livros fiscais em razão de perda ou extravio dos documentos e, por último, quando os documentos apresentados não mereçam fé. Ou seja, todas as hipóteses ensejadoras de arbitragem.

O arbitramento da base de cálculo do ICMS, segundo a legislação paulista, não é um ato discricionário ou arbitrário. A fiscalização está autorizada pela lei a estimar, calcular, buscar a verdade somente nos casos de omissão, reticência ou mentira por parte da pessoa obrigada a prestar as informações. Cabe ao Fisco, arbitrar, mas não praticar o arbítrio, tampouco a arbitrariedade. O processo regular deve ser racional, lógico e motivado, sob pena de invalidação.

4. ARBITRAGEM MEDIANTE PROCESSO REGULAR: PROCEDIMENTO INQUISITÓRIO OU CONTENCIOSO.

Muitas dúvidas existem a respeito do alcance da expressão “mediante processo regular” prevista no artigo 148 do Código Tributário Nacional. Tais enunciados, sem dúvida, visam proteger o contribuinte contra eventuais excessos praticados pelo Fisco, quando se vê na necessidade de arbitrar a base de cálculo de um tributo.

A base de cálculo de qualquer espécie tributária encontra um parâmetro constitucional. O legislador constituinte estabelece os critérios possíveis da base de cálculo dos tributos. Invariavelmente esses critérios estão umbilicalmente ligados à hipótese de incidência do tributo, por exemplo, auferir renda, prestar serviço, industrializar etc.

No caso específico do ICMS, a base de cálculo do imposto diz respeito a uma operação mercantil ou a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e prestação de serviço de comunicação. Nesse sentido, salienta Hugo de Brito Machado³:

“[...] é grande a importância da base de cálculo, porque ela nos permite identificar o tributo de que se cuida. Se a lei cria um imposto sobre a renda mas indica como sua base de cálculo a receita ou o patrimônio, está, na verdade, criando imposto sobre a receita ou sobre o patrimônio, e não sobre a renda. Se cria um imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias mas estabelece como base uma expressão diversa do valor da operação que resulta a circulação da mercadoria, está criando um outro imposto”.

Eis aí um limite objetivo ao arbitramento. O valor arbitrado de uma mercadoria não pode estar despregado do valor econômico dessa operação. Se arbitrariamente o Fisco se utiliza de outro parâmetro econômico não estará utilizando uma base de cálculo do ICMS. Não há liberdade ou discricionariedade do Fisco para tanto. Nessas hipóteses a avaliação contraditória do contribuinte ilide a presunção de certeza do Fisco.

³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32ª Edição. São Paulo: Malheiros, p. 135

Mas o que atormenta na expressão “mediante processo regular” é saber em que fase da formação do ato administrativo o contribuinte pode apresentar a sua avaliação contraditória.

A doutrina não é uníssona a respeito. Fabiana Del Padre Tomé⁴ sustenta que a presença do contraditório deve ocorrer já na fase procedimental do lançamento. São suas as palavras:

“Vale lembrar que, como referimos no item 8.5, a despeito de o procedimento preparatório do ato de lançamento e do ato de aplicação de penalidade não ser orientado pelo princípio da ampla defesa, o primado da publicidade e o direito de petição viabilizam a presença do contraditório, devendo ser oportunizado ao contribuinte o conhecimento das medidas realizadas pela fiscalização, de modo que possa manifestar-se sobre elas, caso entenda apropriado”.

Não obstante às judiciosas considerações da autora, temos opinião diversa. Em outras oportunidades já nos manifestamos no sentido da distinção entre o processo e o procedimento administrativo e os princípios que informam, tanto um, quanto outro. O procedimento administrativo é regido pela inquisitorialidade. Não há nessa fase procedimental qualquer oportunidade para o contraditório ou a ampla defesa. Mesmo porque, nessa fase não há qualquer pretensão resistida, tampouco uma autoridade julgadora equidistante que possa examinar a avaliação contraditória do contribuinte. Nessa fase converge para uma só pessoa – o auditor fiscal – a competência para declarar os eventos, constituir o fato jurídico, interpretar as provas, classificar a infração e a penalidade cabível. É ato privativo de autoridade administrativa no exercício de função administrativa típica.

Sobre o tema, são lúcidas as observações de Alberto Xavier⁵ quando destaca que a lei tanto pode admitir o contraditório na fase procedimental, quanto postergá-lo para a fase processual contenciosa. São suas as palavras:

“Por outro lado, é uma providência instrutória que está submetida aos princípios da ampla defesa e do contraditório, pois no caso de o contribuinte não aceitar a avaliação administrativa fica sempre ressalvada, nos termos do mesmo artigo 148, uma ‘avaliação contraditória administrativa ou judicial’. Ao abrigo desta disposição, pode a lei exigir a audiência prévia do contribuinte e as garantias contraditórias no próprio procedimento administrativo de lançamento ou pode permitir que os direitos em causa se exerçam,

⁴TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Noeses, p.308.

⁵XAVIER, Alberto, *Do Lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário*, Ed. Forense 2ª Edição, 1998, p. 128.

posteriormente ao ato de lançamento, no processo administrativo instaurado com a impugnação do contribuinte”.

Em nossa visão, adotando a mesma linha da lei paulista, a ampla defesa e o contraditório, somente podem ser plenamente exercidos no seio de um processo, ainda que administrativo. Quando há pretensão resistida e há a presença de autoridade administrativa equidistante no exercício de função atípica de julgamento.

Diante disso, entende-se que as disposições contidas no parágrafo único, do art. 31 da Lei de nº 6374/89, reproduzida pelo art. 47, parágrafo único do Decreto de nº 45.490/00, emprestam a melhor interpretação a expressão “mediante processo regular” prevista no artigo 148 do CTN. A avaliação contraditória administrativa do sujeito passivo deve ser apresentada após a notificação válida do sujeito passivo da obrigação tributária. A impugnação administrativa ou judicial para apresentação da avaliação contraditória do arbitramento da base de cálculo são os únicos mecanismos à disposição do contribuinte para fazer valer os seus direitos. A fase procedimental não é o ambiente jurídico próprio para o exercício do contraditório.

Ressalte-se que em determinadas situações o Fisco, na fase procedimental, pode notificar o contribuinte para que preste informações a respeito da base de cálculo utilizada nas suas operações ou prestações de serviços, sujeitas a incidência do imposto Estadual. Essa hipótese via de regra ocorre nos procedimentos de auditoria contábil ou fiscal, ou, ainda, nas situações em que ocorra a perda ou o extravio dos livros e documentos fiscais, nos termos dos parágrafos primeiro e segundo do art. 493 do RICMS/00.

Todavia, a resposta do contribuinte pode ser considerada insuficiente a critério do Fisco. O arbitramento da base de cálculo do ICMS é procedimento unilateral e inquisitório da autoridade administrativa de lançamento. Assim tem entendido os colegiados administrativos⁶.

⁶ Primeiro Conselho de Contribuintes: “ARBITRAMENTO – BASE DE CÁLCULO – PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO – PERÍCIA – O procedimento para arbitrar a base de cálculo do tributo é ato unilateral, que deve desenvolver-se segundo os ditames da legalidade e com observância das regras da lógica, não comportando o contraditório que só se estabelecerá após concretizado o lançamento” (Ac. 105-14.406, 5ª Câmara, Rel. Cons. Irineu Bianchi, j. 12.05.2004).

5. ICMS – ARBITRAMENTO. A FISCALIZAÇÃO DEVE APURAR O MONTANTE DEVIDO NO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO COM ABATIMENTO DOS “CRÉDITOS” AINDA QUE NÃO DECLARADOS EM GIA?

O tema/questionamento proposto, antes de uma simples resposta afirmativa ou negativa, demanda algumas ponderações. Não há uma única solução para todos os casos concretos ou para todas as hipóteses legais previstas.

A experiência prática e a vivência profissional estão a indicar que existem situações fáticas onde o auditor fiscal tem acesso a escrita fiscal e contábil do contribuinte. Mas existem casos de fiscalização, em que o arbitramento é necessário e o Fisco não dispõe de qualquer elemento contábil ou fiscal que balize seu procedimento.

O exemplo dá última hipótese suscitada se dá nos casos de fiscalização em trânsito. Esse tipo de atividade fiscal é muito comum e rotineira. São as fiscalizações desenvolvidas fora do estabelecimento do contribuinte, onde ocorrem flagrantes de sonegação em via pública ou em estradas de rodagem. O contribuinte é apanhado circulando com mercadorias sem a emissão de documento fiscal.

Nesses casos, o Fisco procede à apreensão das mercadorias e deve arbitrar seu preço, segundo os mecanismos ao seu alcance (§ 2º do art. 493 do RICMS/00). Assim, vai arbitrar o preço da mercadoria, segundo o seu valor corrente no mercado. Nessas situações de flagrante, o Fisco não tem qualquer acesso à escrita fiscal e contábil do contribuinte, não tendo como apurar o imposto segundo as regras da não cumulatividade. Portanto o arbitramento é feito no caso concreto, dissociado de qualquer outra linguagem constituída pelo particular. É um caso típico de omissão do particular no exercício de sua atividade legal.

Outra situação ocorre quando há o extravio de documentos e de livros fiscais. O ICMS é um tributo cuja constituição do crédito tributário é atribuída legalmente ao contribuinte. É um imposto sujeito à homologação do Fisco. Nesse caso, o Fisco deve notificar o contribuinte a reconstituir sua escrita fiscal e contábil, ou seja, para que produza linguagem competente, que permita uma correta avaliação da apuração do imposto, isto é, comprove o montante das operações ou prestações escrituradas ou que deveriam ter sido escrituradas nos referidos livros próprios (§ 1º, do

art. 493 do RICMS/00). Não sendo produzida (omitida), essa linguagem pela pessoa legalmente habilitada pelo sistema jurídico, ou sendo produzida de forma ineficaz ou insuficiente, pode o Fisco proceder ao arbitramento. Nesse caso, não há como presumir eventuais créditos a favor do contribuinte. A chamada linguagem competente para o direito deve ser produzida pelo contribuinte.

Uma terceira hipótese ocorre quando o contribuinte possui uma regular escrita fiscal e contábil. Todavia, presta a sua informação com erros ou omissões, de forma a recolher menos tributos do que deveria. É o caso que pode ser constatado pelo Fisco no curso de uma auditoria fiscal/contábil. O contribuinte escritura seus livros fiscais e contábeis corretamente, entretanto, informa o valor de suas operações aplicando uma base de cálculo inferior, por exemplo, ao seu custo de produção ou ao valor corrente de mercado de mercadorias similares (art. 493, II e III do RICMS/00). A acusação fiscal, nesses casos, não seria de subfaturamento ou de calçamento de notas fiscais, que não demandam arbitramento, mas, sim, de erro na determinação da base de cálculo.

Nessas circunstâncias, quando há escrituração fiscal e contábil regular, o Fisco deve computar todos os recolhimentos devidamente comprovados pelo contribuinte ou pelos registros da SEFAZ (art. 493, § 2º, do RICMS/00).

Diante desse quadro, vamos à questão proposta nesse estudo. Como se sabe a Guia de Informação e Apuração do ICMS- GIA deve retratar fielmente os valores escriturados nos Livros Registro de Entrada, nos Livros Registro de Saídas, cuja linguagem é transportada para o Livro Registro de Apuração, que seguindo as regras da não cumulatividade do imposto, confronta os débitos e créditos do contribuinte, apurando o saldo credor ou devedor. A GIA deve ser o espelho dessas escriturações. Essa atividade é cometida ao particular. É um dever instrumental seu.

Caso a GIA não retrate ou não espelhe a realidade dos lançamentos a crédito e a débito do contribuinte, o próprio sistema jurídico admite que essas informações sejam coligidas. Assim, compete ao contribuinte corrigir as informações prestadas de forma incorreta, procedendo à substituição das GIAS. Feito o pedido pelo contribuinte e examinada a veracidade da correção proposta, o Fisco homologa a substituição da GIA.

Assim, não vejo no procedimento fiscal de arbitramento, especialmente nos casos de omissão do particular (ausência de linguagem competente), como possam ser admitidos créditos não escriturados, cabendo ao titular do direito iniciar o procedimento administrativo para a correção de sua escrituração.

Já nos casos em que há escrituração fiscal e contábil regular (linguagem competente produzida), todas as informações prestadas pelo contribuinte devem ser consideradas. Assim, compete ao fisco orientar o contribuinte para que inicie os procedimentos legais para a correção das inexatidões ou erros praticados, em respeito a não cumulatividade do imposto.

6. CONCLUSÃO

A regra matriz do arbitramento é o art. 148 do Código Tributário Nacional. O CTN prescreve apenas duas situações excepcionais para a utilização da arbitragem: (i) em caso de omissão do particular na produção das suas informações; (ii) ou quando as informações, embora prestadas, não mereçam fé.

O arbitramento é uma prova subsidiária em relação a omissão de informações pelo contribuinte, ou em substituição as informações prestadas com inexatidão.

Sendo uma modalidade de prova direta da real base de cálculo de uma operação ou prestação de serviço subsumida a incidência do ICMS, sua produção não pode ser arbitrária, deve guardar consonância com a hipótese de incidência do ICMS.

A avaliação administrativa da base de cálculo do ICMS (arbitramento) se sujeita a contestação do contribuinte, por meio de avaliação contraditória, que será desenvolvida no curso do processo administrativo contencioso, ou em processo judicial.

No caso de arbitramento em razão de omissão do particular na prestação de suas informações, não há como se apurar créditos para abatimento, por falta de linguagem competente que deve ser produzida pelo contribuinte.

Quando o arbitramento se dá em razão de linguagem construída com inexatidão pelo contribuinte e desde que, haja escrituração contábil e fiscal regular, no



montante devido a ser apurado devem ser considerados os créditos ainda que não declarados em GIA.