

**TJDFT**

Poder Judiciário da União  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO DISTRITO FEDERAL E DOS  
TERRITÓRIOS

**Órgão** 3ª Turma Cível

**Processo N.** APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA 0706649-84.2018.8.07.0018

**APELANTE(S)** DISTRITO FEDERAL e GEP INDUSTRIA E COMERCIO LTDA

**APELADO(S)** GEP INDUSTRIA E COMERCIO LTDA e DISTRITO FEDERAL

**Relatora** Desembargadora FÁTIMA RAFAEL

**Acórdão N°** 1342018

## **EMENTA**

**DIREITO PROCESSUAL CIVIL, TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. PRELIMINAR DE NULIDADE DA SENTENÇA. AÇÃO DE NULIDADE DE AUTO DE INFRAÇÃO. ICMS. LIVROS FISCAIS. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. OFENSA AO PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE. INEXISTÊNCIA. LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. POSSIBILIDADE. APURAÇÃO DO VALOR DA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. ART. 42 DO DECRETO DISTRITAL N° 1.855/1997. INOBSERVÂNCIA. SENTENÇA PARCIALMENTE REFORMADA.**

1. O art. 370 do Código de Processo Civil permite ao juiz condutor do processo determinar as provas necessárias à instrução processual ou indeferir aquelas reputadas inúteis para o julgamento da lide.
2. No caso dos autos, as questões relativas à obrigatoriedade de apresentação de livros fiscais, a aplicação da legislação tributária e a regra de utilização do lançamento por arbitramento constituem matéria exclusivamente de direito e dispensam a produção de prova pericial.
3. O procedimento fiscal de constituição do crédito tributário e verificação do ICMS ocorre, via de regra, por homologação do lançamento, no qual o próprio contribuinte (sujeito passivo) calcula o valor do imposto devido e antecipa o pagamento. À autoridade fiscal compete verificar a regularidade do pagamento, podendo, a depender do caso, homologá-lo ou lançá-lo de ofício (artigos 145, III, 149 e 150 do CTN).
4. A exigência de documento imprescindível para o cálculo do tributo constitui obrigação tributária acessória (art. 113, § 2º, do CTN). Não há violação ao princípio da territorialidade, se a apresentação de Livro Fiscal está prevista em norma geral expedida pela União e tem por objetivo apurar o imposto devido ao Distrito Federal (art. 102 do CTN).

5. Constatadas imprecisões na declaração efetuada pelo sujeito passivo, compete à autoridade administrativa deixar de homologar o lançamento e realizá-lo de ofício por arbitramento.

6. O lançamento por arbitramento é mecanismo utilizado para quantificar o crédito tributário quando ausentes os elementos necessários para apurar o tributo devido (art. 148 do CTN).

7. No lançamento por arbitramento deve-se levar em conta os critérios descritos no art. 42 do Distrital nº 1.855/1997 (preço médio da mercadoria no Distrito Federal, percentual de lucro aplicado nas operações, valor de operações realizadas em períodos idênticos, com base na localização, área ocupada, número de empregados, custos de manutenção e, ainda, condições peculiares do contribuinte), já que se busca o valor real ou o mais próximo possível da base de cálculo do tributo.

8. Apelação do Autor conhecida e parcialmente provida. Apelo do Réu e Remessa Necessária prejudicados. Preliminar rejeitada.

## ACÓRDÃO

Acordam os Senhores Desembargadores do(a) 3ª Turma Cível do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios, FÁTIMA RAFAEL - Relatora, MARIA DE LOURDES ABREU - 1º Vogal e ROBERTO FREITAS - 2º Vogal, sob a Presidência da Senhora Desembargadora MARIA DE LOURDES ABREU, em proferir a seguinte decisão: CONHECENDO DOS RECURSOS, RECEBENDO A REMESSA NECESSÁRIA, REJEITANDO A PRELIMINAR, DANDO PARCIAL PROVIMENTO AO APELO DA AUTORA, JULGANDO PREJUDICADOS O APELO DO DISTRITO FEDERAL E A REMESSA NECESSÁRIA, UNÂNIME, de acordo com a ata do julgamento e notas taquigráficas.

Brasília (DF), 26 de Maio de 2021

**Desembargadora FÁTIMA RAFAEL**  
Relatora

## RELATÓRIO

Adoto o relatório da r. sentença Id. 22274118, redigido nos seguintes termos:

*“GEP Indústria e Comércio Ltda propôs ação de conhecimento submetida ao procedimento comum, com pedido de tutela provisória de urgência, em desfavor do Distrito Federal, partes devidamente qualificadas nos autos do processo em epígrafe.*

*Disse, em síntese, que atua na área de fabricação e comércio varejista de peças de vestuário/confecção, tendo mais de cem lojas de varejo em todo o Brasil, sendo cinco filiais no Distrito Federal.*

*Asseverou que o estabelecimento fabril se localiza no Estado do Mato Grosso do Sul, de onde as mercadorias são remetidas para as lojas situadas no Distrito Federal.*

*Aduziu que em junho de 2006, a Secretaria de Fazenda do DF, por meio de seus auditores fiscais, iniciou um procedimento de fiscalização tributária em suas filiais.*

*Acrescentou que os documentos solicitados pela autoridade fiscal foram devidamente entregues, à exceção de alguns que não impediam a fiscalização quanto à regularidade do ICMS.*

*Mencionou que referida fiscalização culminou na lavratura do Auto de Infração n. 2072/2008, em que descrito que a autuada deixou de apresentar ou de registrar os documentos ali consignados, relativos à filial autuada, bem como de entregar os livros de outras filiais, especificamente a estabelecida no Mato Grosso do Sul.*

*Salientou que a ausência de alguns documentos resultou em aplicação de multas meramente formais, uma vez que não se prestavam à apuração do ICMS. Já a ausência de outros documentos, atinentes à filial localizada fora do DF, importou na conclusão de que teria deixado de recolher o ICMS nos períodos de junho de 2002 a abril de 2005, setembro de 2005 a fevereiro de 2006, maio de 2006 a dezembro de 2006, o que redundou na imputação da obrigação de pagar a importância de R\$ 2.352.408,50, relativos ao ICMS e às penalidades previstas na legislação.*

*Verberou que o suposto crédito tributário foi calculado pela autoridade fiscal por meio de arbitramento, com a desqualificação de sua escrita fiscal e sob o fundamento de que teria omitido informações de sua filial localizada no Mato Grosso do Sul.*

*Acrescentou que inconformada com a arbitrariedade, apresentou defesa administrativa perante a Secretaria de Fazenda e recurso perante o Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do DF, onde a infração foi mantida por apertada maioria de votos, sendo então intimada a recolher aos cofres públicos a importância atualizada de R\$ 5.748.482,81.*

*Argumentou que a autuação ocorreu mediante: a) desconsideração da escrita fiscal entregue; b) exigência descabida de livros fiscais de empresa localizada em outra unidade da Federação; c) utilização indevida e equivocada do método de arbitramento de créditos de ICMS; d) falsa e equivocada afirmação de registro, na escrita fiscal, de crédito do imposto em valor superior ao previsto na legislação; e) glosa de créditos provenientes de outro Estado da Federação; f) utilização de critérios de arbitramento não previstos em lei; g) aplicação de multa com base em norma revogada mais gravosa do que a vigente à época da lavratura do auto de infração.*

*Requeriu, em sede de tutela provisória de urgência, fosse obstada a inscrição, em dívida ativa, do débito oriundo do auto de infração impugnado, ou, caso já tenha ocorrido, a suspensão da exigibilidade da respectiva CDA.*

*Pediu, ao final, a declaração de nulidade integral do Auto de Infração n. 2072/2008, afastando-se a cobrança da obrigação principal, das multas e dos demais encargos moratórios. Sucessivamente, pediu a declaração de nulidade parcial do referido auto de infração, fixando-se, para fins de arbitramento, a margem de lucro de 50%. Sucessivamente, pediu a redução da penalidade de multa, de 200% para 100%.*

*Juntou documentos.*

*Tutela provisória de urgência parcialmente deferida apenas para reduzir a multa de 200% para 100% (id. 20052311). Interposto agravo de instrumento, foi indeferido o pedido de antecipação da tutela recursal (id. 21650133). No mérito, o agravo foi desprovido (id. 44343707).*

*Citado, o réu ofereceu contestação (id. 21275950), acompanhada de documentos.*

*Defendeu, basicamente, a validade do auto de infração questionado, sob as alegações de que: a) chamou a atenção do fisco o fato de que embora a autora conte com mais de cem lojas espalhadas no país, efetuou o recolhimento do ICMS apenas em três oportunidades ao longo do período compreendido entre março de 2003 e março de 2006; b) a autora registrou elevado montante de créditos de ICMS, composto notadamente por transferências interestaduais oriundas de estabelecimentos de mesma titularidade; c) a exigência de apresentação do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque do estabelecimento fabril não extrapola a competência fiscal, mormente por se destinar a demonstrar o valor destacado nas notas fiscais de transferência de mercadorias para a filial autuada; d) em razão da negativa da autora em entregar o documento exigido, valeu-se de arbitramento para apurar a base de cálculo do tributo devido; e) constatado que o custo das mercadorias era inferior ao valor declarado pela autora, configurou-se hipótese de apropriação indevida de crédito; f) não restou demonstrado equívoco no que tange ao valor de entrada das mercadorias arbitrado pelo fisco; g) as notas fiscais apresentadas emitidas pela autora foram consideradas inidôneas; h) correto o patamar arbitrado a título de multa.*

*Réplica apresentada (id. 22463124).*

*Por meio da decisão id. 22950538, declarado saneado o feito, foi deferida a produção de prova pericial, de sorte a apurar a margem de lucro efetiva da autora.*

*Laudo pericial juntado aos autos (id. 31551268).*

*Impugnações apresentadas pelo réu (id. 32867175) e pela autora (id. 33453718).*

*Esclarecimentos prestados (id. 43191790).*

*Impugnação apresentada pelo réu (id. 44974165).*

*Esclarecimentos prestados (id. 51760783).*

*Nova impugnação apresentada pelo réu (id. 53457050).*

*Esclarecimentos prestados (id. 64473512).*

*Manifestações da autora (id. 65739890) e do réu (id. 65859733).*

*É o relatório.”*

Acrescento que os pedidos formulados na petição inicial foram julgados parcialmente procedentes para reduzir a multa aplicada no Auto da Infração nº 2072/2008 para 100% (cem por cento) do valor do tributo devido.

Em razão da sucumbência recíproca e não proporcional, as partes foram condenadas ao pagamento das custas processuais e dos honorários advocatícios, nos percentuais de 70% (setenta por cento) para a Autora e os 30% (trinta por cento) restante para o Distrito Federal, arbitrados os honorários advocatícios em 10% (dez por cento) sobre o proveito econômico obtido pela Autora.

Inconformadas, ambas as partes apelam da r. sentença.

Nas razões recursais Id. 22274134, sustenta o Distrito Federal que, nos casos de sonegação, fraude ou conluio, a multa deve ser no percentual de 200% (duzentos por cento) sobre o valor do imposto devido, nos termos do art. 62 da Lei Complementar Distrital (Código Tributário do Distrito Federal) c/c o art. 65 da Lei Distrital 1.254/96.

Esclarece que o decreto regulamentar não reduziu a multa legal, pois sequer teria esse alcance.

Pontua que as condutas de sonegação, fraude ou conluio dolosos estão descritas na Lei Federal 4.502/64.

Conclui, assim, que a multa de 200% (duzentos por cento) não foi diminuída pela legislação de regência, motivo de não ser aplicável o princípio da retroatividade benigna.

Aduz que a multa não se sujeita ao disposto no art. 150, IV, da CF, que veda tributo com efeito confiscatório. Salieta que *“tal dispositivo veda a utilização de tributo com efeito de confisco, não se referindo às penalidades”*.

Assevera que, na imposição da penalidade, não foi demonstrado ofensa aos critérios de razoabilidade e capacidade contributiva, até mesmo porque cabe ao agente fiscal apenas enquadrar a conduta ao previsto na lei, inexistindo discricionariedade na dosimetria da pena.

Informa que embora a questão esteja pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, a jurisprudência deste Tribunal de Justiça possibilita a aplicação da penalidade prevista em lei.

Defende, assim, a improcedência total dos pedidos deduzidos na petição inicial e a imputação integral das verbas de sucumbência à empresa Autora, com a fixação dos honorários de sucumbência sobre o valor atualizado do crédito tributário ou do valor atualizado da causa.

Subsidiariamente, pede que os honorários advocatícios devidos ao Distrito Federal incidam sobre o montante de R\$ 1.638.464,57, proveito econômico obtido.

Sem preparo, porquanto o Distrito Federal goza de isenção legal (art. 91 do CPC).

A Autora apresentou contrarrazões (Id. 22274146).

Nas razões recursais Id. 22274139, a Autora, **Gep Indústria e Comércio Ltda.** sustenta, em suma, a nulidade do auto de infração nº 2.072/2008, realizado por meio de arbitramento tributário, sob o argumento de que foi aplicado de forma desarrazoada e com desrespeito aos limites legais.

Narra que fabrica e comercializa peças de vestuário/confecção no mercado varejista, e que o seu estabelecimento fabril está localizado no Mato Grosso do Sul, e de lá as mercadorias são remetidas para lojas situadas em todo o Brasil.

Esclarece que, em junho de 2006, a Secretaria da Fazenda do Distrito Federal fiscalizou suas filiais no Distrito Federal e em razão da ausência de certos documentos e livros fiscais de outras filias, o crédito do ICMS foi calculado por arbitramento, considerando o preço de entrada da mercadoria, desqualificando a escrita fiscal apresentada.

Pontua, ainda, que os dados das notas de entrada não foram alterados na escrita fiscal, tendo o lançamento por arbitramento ocorrido pelo inconformismo da autoridade fiscal com os preços efetivamente comprovados.

Aduz que o arbitramento foi realizado com a reformulação dos preços de entrada das mercadorias no Distrito Federal, e não com base no preço de venda considerando o percentual de lucro, o que seria mais adequado ao caso, já que o fato gerador do ICMS destinado ao Distrito Federal implementou com a venda do produto no seu território.

Assevera que a autoridade fiscal, para arbitrar o preço de entrada das mercadorias vendidas na filial do Distrito Federal, aplicou a regra do art. 42, VI, do RICMS/DF (elementos que exteriorizem a situação econômica financeira do contribuinte), e usou a margem de lucro bruta da GEP Matriz, localizada em São Paulo, o que levou à apuração de margem de lucro inexistente no ramo de vestuário.

Pontua que as margens de lucro apontadas não refletem o lucro do estabelecimento fiscalizado nem exteriorizam a sua situação econômico-financeira, de modo que a constatação deveria ser realizada por

meio de prova técnica.

Argui a nulidade da sentença por ausência de fundamentação, pois afastou a prova técnica produzida sem indicar os motivos de não ter sido aplicada ao processo.

Aduz que os artigos 371 e 470 do CPC permitem que o juiz desconsidere as conclusões do laudo, desde que apresente as razões do seu convencimento, o que não aconteceu na hipótese dos autos em que o juiz apenas afirmou que *“a despeito da prova pericial produzida nos autos, as conclusões ali alcançadas não comportam acolhimento”*.

No mérito, afirma que o lançamento por arbitramento decorreu da não apresentação de um único documento, qual seja, o Livro de Registro da Produção e do Estoque da filial de Três Lagoas-MS. Destaca a não essencialidade do mencionado livro e a apresentação de documentos para substituí-lo, tais como Livros de Registro de Inventário, Declarações de que os Livros Razão e Diário são gerados de forma centralizada, Relatórios de Estoque de Produto por Cor e Filial e de Consulta de Entradas de Produto Acabado Analítico, além de diversos outros documentos.

Argumenta que, ainda que a autoridade fiscal optasse pelo lançamento tributário por arbitramento, teria elementos suficientes para definir de forma concreta o Custo da Mercadoria Vendida – CVM -, e que não pode a administração tributária realizar o lançamento por mera presunção, sob pena de ofensa aos princípios da legalidade e da tipicidade.

Reafirma que *“a autoridade fiscal lavrou o auto de infração nº. 2.072/2008 contra a apelante/GEP por supostamente “registrar na escrita fiscal crédito do imposto em valor superior àquele previsto na legislação por omissão de documento”*, sem a demonstração de registro de crédito superior.

Acentua que o Distrito Federal, alterando a tese firmada no auto de infração, sustentou que o artigo 13, § 4º, da Lei Kandir expressamente o embasou, porém esse dispositivo nunca foi alvo de discussão judicial ou administrativa.

Registra, ainda, que *“os valores alcançados pelo arbitramento da imposição fiscal, extravasaram os limites da razoabilidade e dos direitos de caráter fundamental assegurados ao contribuinte contra os excessos da fiscalização, além de estarem dissociados de qualquer realidade concreta que ampare o seu motivo determinante.”*

Afirma, ainda, que *“a documentação apresentada não pode ser considerada inidônea em sua integralidade por conta da falta de apenas 1 documento, o que configuraria uma conclusão temerária e abusiva da administração pública para abrir porteirolas para o arbitramento “arbitrário”, como se ela pudesse arbitrar o valor de entrada das mercadorias ao seu bel prazer, caminhando longe da razoabilidade, proporcionalidade e do princípio da verdade real tributária diante da ampla gama de documentação apresentada”*.

Reforça que o arbitramento é técnica de lançamento de ofício, com objetivo de aproximar os valores apurados ao máximo da verdadeira base de cálculo do tributo, previsto nos artigos 148 do CTN e 42 do RICMS/DF, os quais definem que a base de cálculo é o valor de venda no Distrito Federal.

Destaca que a autoridade fiscal, em dissonância com a legislação aplicável, fixou os preços de entrada da mercadoria, os quais foram retirados do balanço apurado no Demonstrativo do Resultado de Exercícios –DRE da GEP Matriz, o que representa um balanço consolidado de todas as lojas do Brasil e das duas unidades fabris.

Assevera que *“ao modificar, por via inadequada, os critérios de apuração da base de cálculo da mercadoria no DF, os auditores violaram frontalmente o art. 42, do RICMS, e o Princípio da Legalidade Tributária, previsto no art. 150, inciso I, da CF, e no art. 97, inciso II, § 1º, do CTN8, afetando a lisura e higidez do lançamento fiscal”*.

Observa que a legislação distrital prevê, na hipótese de arbitramento, o lucro de 50% para o setor de

confeção.

Argumenta, ainda, violação aos princípios da territorialidade, pois a modificação do preço de entrada da mercadoria no Distrito Federal implica na alteração do valor de saída no Estado do Mato Grosso do Sul, e da não cumulatividade, porquanto houve glosa indevida de créditos do ICMS apurados em operações fora do Distrito Federal.

Requer, assim, a nulidade da r. sentença por deficiência na fundamentação. No mérito, pede a anulação integral do Auto de Infração nº 2.072/2008 e, subsidiariamente, do item 7 do Auto de Infração, consistente no valor determinado no lançamento por arbitramento.

O Distrito Federal não apresentou contrarrazões (Id. 22274147)

O preparo foi comprovado (Id. 22274142).

Sentença sujeita ao duplo grau de jurisdição.

É o relatório.

## **VOTOS**

### **A Senhora Desembargadora FÁTIMA RAFAEL - Relatora**

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço da Remessa Necessária e das Apelações interpostas pela Autora e pelo Distrito Federal.

Conforme relato, trata-se de Remessa Necessária e Apelações interpostas contra a r. sentença que, nos autos da Ação Anulatória de Auto de Infração, julgou parcialmente procedentes os pedidos deduzidos na petição inicial para reduzir a multa aplicada ao montante de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido.

Em razão da sucumbência recíproca e não proporcional, as partes foram condenadas ao pagamento das custas processuais e dos honorários advocatícios, arbitrados os honorários advocatícios em 10% (dez por cento) sobre o proveito econômico obtido, sendo 70% (setenta por cento) para a Autora e os 30% (trinta por cento) restante para o Distrito Federal.

### **Da Preliminar de Nulidade da Sentença**

Argui a Autora a nulidade da sentença por ausência de fundamentação, por ter afastado a prova técnica produzida sem indicar os motivos da não aplicação.

Aduz que os artigos 371 e 470 do CPC permitem que o juiz deixe de considerar as conclusões do laudo, desde que apresente as razões do seu convencimento, o que não aconteceu na hipótese dos autos em que o juiz apenas afirmou que *“a despeito da prova pericial produzida nos autos, as conclusões ali alcançadas não comportam acolhimento”*.

No entanto, razão não lhe assiste, pois as questões apontadas pela Recorrente dispensam a produção de prova. Ora, a aplicação, ou não, do lançamento de ofício por meio da técnica de arbitramento não foi objeto da perícia, a qual se limitou a definir a *“margem de lucro efetiva da parte autora”*.

O Juiz apresentou fundamentos suficientes para declarar válido o arbitramento realizado pela autoridade administrativa.

Ademais, o art. 370 do Código de Processo Civil permite ao juiz condutor do processo determinar as provas necessárias à instrução processual ou indeferir aquelas reputadas inúteis para o julgamento da lide.

Desse modo, considerando-se o juiz apto a decidir com os elementos de prova colacionados aos autos e fundamentando os pedidos com base no conjunto probatório produzido, não há nulidade da r. sentença por desconsiderar as conclusões da perícia realizada.

Esclareço, ainda, que a obrigatoriedade de apresentação de livros fiscais, a aplicação da legislação tributária e a regra de utilização do lançamento por arbitramento constituem matéria exclusivamente de direito e dispensam a realização de prova.

Rejeito, pois, a preliminar de nulidade da r. sentença.

### **Do Mérito**

Nas razões recursais, a Autora, **Gep Indústria e Comércio Ltda. (Id. 22274139)**, sustenta, em suma, a nulidade do Auto de Infração nº 2.072/2008, realizado por meio de arbitramento tributário, sob o argumento de que foi aplicado de forma desarrazoada e em desrespeito aos limites legais.

Narra que fabrica e comercializa peças de vestuário/confecção no mercado varejista e seu estabelecimento fabril é localizado no Mato Grosso do Sul.

Esclarece que, em junho de 2006, a Secretaria da Fazenda do Distrito Federal lançou o crédito do ICMS por arbitramento do preço de entrada da mercadoria, com a desqualificação da escrita fiscal apresentada.

Pontua que os dados das notas de entrada na sua escrita fiscal não foram alterados, tendo o lançamento por arbitramento ocorrido apenas em razão do inconformismo da autoridade fiscal com os preços efetivamente comprovados.

Diz que a autoridade fiscal aplicou a regra do art. 42, VI, do RICMS/DF, usando a margem de lucro bruta da GEP Matriz, localizada em São Paulo, o que levou a apuração de margens de lucros inexistentes no ramo de vestuário e que não exteriorizam a sua situação econômico-financeira, daí a necessidade de prova técnica.

Diz que houve violação aos princípios da territorialidade, pois a modificação do preço de entrada da mercadoria no Distrito Federal implica na alteração do valor de saída no Estado do Mato Grosso do Sul, e da não cumulatividade, porquanto houve glosa indevida de créditos do ICMS apurados em operações fora do Distrito Federal.

Requer, assim, a nulidade da r. sentença por deficiência de fundamentação. No mérito, defende a anulação do Auto de Infração nº 2.072/2008 e, subsidiariamente, do item 7, consistente no valor determinado no lançamento por arbitramento.

O Distrito Federal, por sua vez, argumenta que, nos casos de sonegação, fraude ou conluio, a multa deve ser aplicada no percentual de 200% (duzentos por cento) sobre o valor do imposto devido, nos termos do art. 62 da Lei Complementar Distrital (Código Tributário do Distrito Federal) c/c o art. 65 da Lei Distrital 1.254/96.

O imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) é da competência dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do art. 155, inc. II, da Constituição Federal.

É cediço que o ICMS se insere no regime da não-cumulatividade, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços, com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal (artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal).

Confira-se:

**“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:**

(...)

**II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)**

(...)

**§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)**

**I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;”**

A não cumulatividade do ICMS decorre do fato de incidir em diversas fases da cadeia econômica (tributo plurifásico). Assim, eventual tributo pago pelo adquirente da mercadoria poderá ser utilizado como crédito nas etapas posteriores.

O procedimento de constituição do crédito tributário e da verificação do ICMS ocorre, via de regra, por meio de lançamento por homologação, no qual o próprio contribuinte (sujeito passivo) calcula o valor do imposto devido e antecipa o seu pagamento. À autoridade fiscal, por sua vez, compete verificar a regularidade no pagamento, podendo, a depender do caso, homologá-lo ou lançá-lo de ofício, conforme se depreende dos artigos 145, III, 149 e 150 do CTN:

**“Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:**

(...)

**III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.”**

**“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:**

**I - quando a lei assim o determine;**

**II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;**

**III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;**

*IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;*

*V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;*

*VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;*

*VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;*

*VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;*

*IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.*

*Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.”*

*“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.*

*§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”*

Ricardo Alexandre<sup>[1]</sup>, elucidando o tema, bem exemplifica a questão:

*“O ICMS é lançado por homologação, pois o próprio sujeito passivo, a cada período de tempo determinado na lei, respeitando a sistemática de débitos e créditos, calcula o valor do imposto devido e antecipa o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta verificar a correção do procedimento e, se for o caso, homologá-lo, podendo, ainda, lançar de ofício as diferenças porventura devidas.”*

*“Repisa-se que, nos casos relatados nos incisos II a IX, a administração está solucionando problemas decorrentes de omissões (declarações não prestadas, não atendimento a pedido de esclarecimentos), erros (declaração prestada com equívocos, cálculos incorretos, enquadramento equivocados) ou fraudes (do sujeito passivo ou da própria autoridade fiscal), que justificam a realização de lançamento de ofício em substituição ou para correção de lançamento não feito ou feito incorretamente em outra modalidade, conforme fica claro da leitura do art. 145, III, do CTN.”*

No caso dos autos, a administração tributária, ao constatar equívocos e omissões nas declarações

prestadas pela Autora no período compreendido entre 1/2002 a 12/2006, e no pagamento efetuado nos mencionados anos, promoveu investigação a fim de constatar a regularidade nas declarações prestadas.

Para tanto, requereu que a empresa apresentasse os livros e documentos fiscais, com o objetivo de apurar a base de cálculo devida e precisa do ICMS.

Ocorre que, em razão da não apresentação dos documentos necessários ao cálculo do imposto e da constatação de pagamento a menor, foi lavrado, em 12.3.2008, o Auto de Infração n. 2.072/2008, no qual foram descritos os seguintes fatos (Id. 22273910):

***“1. Deixou de entregar ao Fisco, após notificado, os livros de Registro de Entrada, Saída e Apuração do ICMS dos anos de 2004 a 2005 que constam como autenticados no banco de dados da Secretaria de Estado da Fazenda.***

***2. Deixou de transcrever, ou transcreveu de forma errônea, os dados da escrita fiscal para a Guia Informativa Mensal do ICMS – GIM.***

***3. Deixou de exibir ao Fisco o Plano de Contas da escrita contábil da empresa após a expedição de Notificações pela autoridade fiscal. Foi entregue à fiscalização Plano de Contas cujo teor não mantinha correção com os livros contábeis apresentados.***

***4. Deixou de exibir ao Fisco o Livro Razão da empresa após a expedição de Notificações pela autoridade fiscal.***

***5. Deixou de exibir o Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque de outras filiais após a expedição de Notificações pela autoridade fiscal, livros estes necessários para a verificação da base de cálculo nas operações de entrada de mercadorias em transferência de estabelecimento pertencente ao mesmo titular.***

***6. Deixou de exibir controle quantitativo de produtos que permitisse perfeita apuração do estoque permanente em substituição ao Livro especificado no item anterior.***

***7. Deixou de recolher o ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – nos períodos de setembro de 2004 a fevereiro de 2006, maio a dezembro de 2006, conforme o demonstrativo de nº 7 em anexo, totalizando o montante de R\$ 640.862,16 (seiscentos e quarenta mil, oitocentos e sessenta e dois reais e dezesseis centavos), ao registrar na escrita fiscal crédito do imposto em valor superior àquele previsto na legislação para as operações de entrada de mercadorias oriundas de estabelecimento localizado em outra unidade federada e pertencente ao mesmo titular. O crédito do imposto foi arbitrado em função de omissão do sujeito passivo na apresentação de informações necessárias para a verificação da base de cálculo utilizada nas referidas operações interestaduais, conforme se depreende dos itens 3 a 6 deste Auto de Infração, enquadrando-se no art. 42, inciso VI, do Decreto 18.955/1997.***

***8. Apurado, neste mesmo processo de fiscalização, o descumprimento de mais de uma obrigação de natureza acessória, e tendo a multa relativa à infração mais grave sido imposta no Auto de Infração nº 6.202/2007 (cópia em anexo), deixamos de aplicar pena relativa à infração de obrigação acessória neste Auto de Infração***

***O crédito tributário, após a correção monetária e a aplicação das multas e demais acréscimos legais, somou o montante de R\$ 2.352.408,50 (dois milhões, trezentos e cinquenta e dois mil, quatrocentos e oito reais e cinquenta centavos).”***

A Autora aduz que a Livro de Controle de Produção e do Estoque não é essencial e apresentou documentos que possibilitam extrair as informações eventualmente constantes no livro. Salieta,

também, que o princípio da territorialidade impede que o Distrito Federal fiscalize filial sediada em outro Estado.

Ocorre que a documentação fiscal exigida pela autoridade tributária é necessária à arrecadação ou fiscalização de tributos (art. 113, § 2º, do CTN).

No tocante ao denominado Livro de Registro da Produção e do Estoque, tem-se que sua escrituração é obrigatória para os estabelecimentos industriais ou equiparados, conforme o art. 466 do Decreto 7.212/2010 (Regulamento do IPI):

***“Art. 466. O estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, e o comercial atacadista, que possuir controle quantitativo de produtos que permita perfeita apuração do estoque permanente, poderá optar pela utilização desse controle, em substituição ao livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, observado o seguinte:***

***I-o estabelecimento fica obrigado a apresentar, quando solicitado, aos Fiscos federal e estadual, o controle substitutivo;***

***II-para a obtenção de dados destinados ao preenchimento do documento de prestação de informações, o estabelecimento industrial, ou a ele equiparado, poderá adaptar, aos seus modelos, colunas para indicação do valor do produto e do imposto, tanto na entrada quanto na saída; e***

***III-o formulário adotado fica dispensado de prévia autenticação.”***

Deve-se destacar que o ICMS é calculado com base no valor de venda da mercadoria, porém, em razão do princípio da não cumulatividade, é possível deduzir eventual tributo já pago na operação anterior. Nesse cenário, a autoridade tributária exigiu a apresentação do mencionado livro, para verificar o preço praticado na transferência das mercadorias, consoante previsto no art. 39 do RICMS/DF.

***“Art. 39. Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outra unidade federada, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:***

***I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;***

***II - o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;***

***III - tratando-se de mercadoria não industrializada, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.”***

Nesse diapasão, verifica-se ser possível à administração fiscal exigir o documento imprescindível para o cálculo do tributo, já que o Distrito Federal é o sujeito ativo e destinatário do ICMS nas vendas realizadas em seu território.

Não há violação ao princípio da territorialidade (art. 102 do CTN[2]), pois a fiscalização foi realizada em filial localizada no Distrito Federal e a documentação solicitada, ainda que eventualmente esteja em outra unidade da federação, é prevista em norma geral expedida pela União e teve como único objetivo apurar o imposto devido ao Distrito Federal.

A territorialidade de que trata o CTN tem por objetivo apenas impedir a aplicação da legislação tributária fora do território daquele ente que a expediu, o que não é o caso.

Por todo aduzido, a autoridade administrativa, no âmbito de sua atividade vinculada e obrigatória de realizar o lançamento dos tributos (art. 142 do CTN[3]), não homologou o lançamento realizado pelo contribuinte e realizou o lançamento de ofício por arbitramento, nos termos do art. 148 do CTN e do art. 18 da LC 87/96.

Confira-se:

**“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.”**

**“Art. 18. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de mercadorias, bens, serviços ou direitos, 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.”**

Ora, o lançamento de ofício por meio da técnica de arbitramento não se afigura ilegal, pois, ante as imprecisões da declaração do sujeito passivo, deveria atender aos chamados da autoridade administrativa e fornecer os elementos necessários à apuração correta do imposto.

A própria contribuinte - embora conteste em diversos momentos o valor do lucro apurado pela técnica de arbitramento, apresente argumentos genéricos sobre a margem de lucro e defenda a não apresentação dos documentos exigidos, não trouxe qualquer documento comprobatório de que os impostos nos anos 2002, 2003 e 2004 correspondem aos valores declarados.

Logo, correta a utilização da técnica de arbitramento, pois os valores informados pela contribuinte se distanciam da realidade do mercado que atua e, intimada a fornecer documentos aptos a atestar a ocorrência da margem de lucro informada, permaneceu inerte.

Nesse sentido, a jurisprudência deste eg. Tribunal de Justiça.

**“ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE PROVAS. NÃO RECOLHIMENTO DE ISS. ATO ADMINISTRATIVO. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.**

**1. Não há que se falar em cerceamento de defesa por inconsistência no laudo pericial, o qual a parte teve a devida oportunidade de impugná-lo, dando azo com sua inércia à preclusão.**

**2. O art. 148 do Código Tributário Nacional prevê mecanismo para suprir a ausência de elementos necessários para realizar a exata quantificação do crédito, consubstanciado no arbitramento, modalidade de lançamento de ofício que permite à Administração, quando ausentes os elementos necessários para calcular o montante correto, arbitrar a base de cálculo para chegar ao valor devido.**

**3. Por força do disposto no art. 333, inciso I, do Código de Processo Civil, deve o autor comprovar a não incidência do ISS sobre os serviços prestados, uma vez que o ato administrativo de lavratura do auto de infração é presumivelmente legítimo, somente podendo ser desconstituído por prova robusta a ser produzida pelo autuado.**

**4. Recurso desprovido.”** (Acórdão 645174, 20090111165344APC, Relator: MARIO-ZAM BELMIRO, Revisor: GILBERTO PEREIRA DE OLIVEIRA, 3ª Turma Cível, data de julgamento: 9/1/2013, publicado no DJE: 16/1/2013. Pág.: 219)

**“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. PODERES INSTRUTÓRIO DO JUIZ. ICMS. ARBITRAMENTO. POSSIBILIDADE. LIVRO DIÁRIO.**

**AUSÊNCIA. LANÇAMENTO. PERCENTUAL ESTABELECIDO SOBRE O LUCRO BRUTO.**

1. *"Tem o julgador iniciativa probatória quando presentes razões de ordem pública e igualitária, como, por exemplo, quando esteja diante de causa que tenha por objeto direito indisponível (ações de estado), ou quando o julgador, em face das provas produzidas, se encontre em estado de perplexidade ou, ainda, quando haja significativa desproporção econômica ou sociocultural entre as partes". (NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. Código de Processo Civil comentado e legislação extravagante. 11 ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 408).*

2. *Ausente o livro Diário, o levantamento fiscal deve ser feito por arbitramento, haja vista a impossibilidade de se proceder ao cálculo do imposto a partir de uma base de cálculo real.*

3. *Nesse caso, o lançamento é feito com base em percentual sobre o lucro bruto.*

4. *Recurso improvido."* (Acórdão 604372, 20120110513808APC, Relator: GETÚLIO DE MORAES OLIVEIRA, Revisor: CESAR LABOISSIERE, 3ª Turma Cível, data de julgamento: 18/7/2012, publicado no DJE: 31/7/2012. Pág.: 115)

O Superior Tribunal de Justiça possui jurisprudência no mesmo sentido:

**“TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ICMS. ARBITRAMENTO. ART. 148 DO CTN. PROCEDIMENTO ADOTADO PELO FISCO DE ACORDO COM A LEGISLAÇÃO LOCAL. AUSÊNCIA DE PROVA POR PARTE DO CONTRIBUINTE PARA CONTRADITAR OS VALORES ARBITRADOS. INCIDÊNCIA DAS SÚMULAS 280/STF E 7/STJ. AGRAVO INTERNO DW D AGOSTINI AUTO PEÇAS LTDA. A QUE SE NEGA PROVIMENTO.**

1. *Na espécie, o Tribunal local entendeu que o caso trata de lançamento por arbitramento, consoante os termos do art. 148 do CTN, tal como se verifica neste trecho: em se tratando de lançamento realizado por arbitramento, nos termos do art. 148 do Código Tributário Nacional, deveriam os insurgentes, como forma de derruir o aludido crédito tributário, comprovar de forma escorreita que a empresa, à época da fiscalização, mantinha a regular escrituração da sua receita, ônus esse que não cumpriram a contento (CPC, art. 333, I) (fls. 159).*

2. *Logo, concluindo o acórdão recorrido que o procedimento adotado pelo fisco encontra-se amparado por legislação local e que não houve prova, por parte da contribuinte, para contraditar os valores arbitrados, rever tal entendimento implica não só exame da citada lei local como também dos fatos e provas constantes dos autos.*

*Incidem, in casu, as Súmulas 280/STF e 7/STJ.*

3. *Agravo Interno de D AGOSTINI AUTO PEÇAS LTDA. a que se nega provimento."* (AgInt no AgInt no REsp 1459052/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/05/2019, DJe 20/05/2019)

**“ADMINISTRATIVO. HABITE-SE. EXIGÊNCIAS. PEDIDO DE REALIZAÇÃO PERÍCIA NEGADA. ALEGAÇÃO DE CERCEAMENTO DE DEFESA. REEXAME FÁTICO-PROBATÓRIO. INCIDÊNCIA DO ENUNCIADO N. 7 DA SÚMULA DO STJ. LANÇAMENTO DO ICMS POR ARBITRAMENTO. INCIDÊNCIA DO ENUNCIADO N. 7 DA SÚMULA DO STJ.**

1 - *Na forma da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, "a análise das alegações trazidas no especial, acerca de eventual cerceamento de defesa ou da necessidade de realização de prova pericial, demandaria, necessariamente, novo exame do acervo fático-probatório constante dos autos, providência vedada em recurso especial, conforme previsto na Súmula 7/STJ" (STJ, AgInt*

*no AREsp 908.095/MT, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe de 26/8/2016; AgInt no AREsp 910.919/MT, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 25/4/2017, DJe 4/5/2017).*

**II - É entendimento desta Corte que se o valor apresentado pelo contribuinte no lançamento não merece fé, o Fisco pode questioná-lo e arbitrá-lo, no curso de regular procedimento administrativo, na forma do art. 148 do CTN.**

**III - No caso concreto, o Tribunal a quo entendeu presentes os requisitos legais para o lançamento por arbitramento, assim entendimento contrário demandaria necessariamente a incursão no contexto fático dos autos, impossível, ante o óbice do enunciado n. 7 da Súmula do STJ.**

**IV - Agravo interno improvido.” (AgInt no AREsp 918.690/SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/08/2017, DJe 14/08/2017)**

Constatada a regularidade no lançamento de ofício pela técnica de arbitramento, a autoridade administrativa, em observância ao princípio da legalidade, deve seguir as disposições do art. 42 do Decreto Distrital n° 1.855/1997, *in verbis*:

**“Art. 42. Quando o cálculo do imposto tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de mercadorias, bens, serviços ou direitos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que presentes as circunstâncias previstas no art. 356, obedecidos, para fins do arbitramento, os seguintes critérios: (NR)**

**I - apuração de preços médios das mercadorias, no mercado atacadista ou varejista do Distrito Federal;**

**II - apuração do valor corrente das prestações de serviço, no Distrito Federal;**

**III - fixação de percentuais de lucro, em razão da mercadoria ou da atividade exercida pelo contribuinte, definidos conforme Anexo VII a este Regulamento, observado, no que couber, o disposto no § 5º do art. 34;**

**IV - valor das operações ou prestações efetuadas em períodos idênticos, pelo mesmo ou por outros contribuintes que exerçam a mesma atividade, em condições semelhantes, tais como:**

**a) a localização;**

**b) a área ocupada;**

**c) número de empregados;**

**d) número de equipamentos fiscais autorizados ou não;**

**e) custos de manutenção;**

**V - condições peculiares ao contribuinte;**

**VI - elementos que exteriorizem a situação econômico-financeira do contribuinte;**

**VII - o preço de venda das mercadorias, ou dos serviços, praticados pelo contribuinte, correspondentes ao período a que se aplicar o arbitramento.**

**§ 1º Entende-se por processo regular os procedimentos relativos ao lançamento do imposto, na forma deste artigo, e sua notificação ao interessado, o qual, se discordar do valor arbitrado, poderá apresentar avaliação contraditória por ocasião da impugnação do lançamento, a ser julgada**

*juntamente com o processo administrativo-fiscal respectivo.”*

**§ 2º A Subsecretaria da Receita manterá atualizados os valores ou preços arbitrados na forma deste artigo para serem aplicados nas hipóteses previstas no art. 356.**

**§ 3º Para os efeitos deste artigo, a receita bruta nunca poderá ser inferior ao custo dos produtos, mercadorias ou serviços, acrescido das despesas do estabelecimento.”**

No caso, o tributo foi apurado por meio da aplicação do disposto no inciso VI (elementos que exteriorizem a situação econômica do contribuinte).

Ocorre que o lançamento por arbitramento deverá seguir os critérios descritos no dispositivo normativo (preço médio da mercadoria no Distrito Federal, percentual de lucro aplicado nas operações, valor de operações realizadas em períodos idênticos, com base na localização, área ocupada, número de empregados, custos de manutenção e, ainda, condições peculiares do contribuinte), já que se busca encontrar o valor real, ou o mais próximo possível da base de cálculo do tributo.

Nesse ponto, é importante frisar que o Decreto Distrital deixa evidente que aspectos locais influem e impactam na fixação da base de cálculo do tributo, não podendo a autoridade administrativa simplesmente desconsiderar a norma de regência. No caso, o tributo calculado pela subtração da margem de lucro (a partir da margem de lucro auferida por filiais localizadas em outras unidades da federação) da receita bruta de vendas, determinando o custo de mercadorias vendidas.

O arbitramento “*não se trata de valor arbitrário, mas de valor arbitrado. Assim, a autoridade administrativa deve deflagrar um procedimento para encontrar um valor que a experiência e o bom senso demonstrem ser o que comumente se verifica em situações semelhantes*” [4].

Nesse sentido, este eg. Tribunal de Justiça já se pronunciou em caso semelhante:

**“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO - ICMS. SOCIEDADE EMPRESÁRIA FABRICANTE E VAREJISTA DE PEÇAS DE VESTUÁRIO E CONFECÇÃO. MATRIZ. SEDE EM UNIDADE FEDERATIVA DIVERSA. MERCADORIAS. INGRESSO NO DISTRITO FEDERAL. NOTAS FISCAIS. TRIBUTO. RECOLHIMENTO. AUSÊNCIA. MENSURAÇÃO. APURAÇÃO. TRIBUTO. LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. OMISSÃO NA ENTREGA DE DOCUMENTOS EXIGIDOS PELO ÓRGÃO FISCAL. PRÁTICA DE INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. LANÇAMENTO DO TRIBUTO POR ARBITRAMENTO. PREVISÃO LEGAL. LEGITIMIDADE. ARBITRAMENTE DA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO, REFLETINDO NAS SANÇÕES LEGAIS. INOBSERVÂNCIA DOS PARÂMETROS NORMATIVOS. BASE DE CÁLCULO DISTINTA DOS PARÂMETROS NORMATIZADOS. AFERIÇÃO. PROVA PERICIAL. DÉBITO TRIBUTÁRIO. AFERIÇÃO DESCONFORME. NULIDADE. SENTENÇA. DIVERGÊNCIA COM A CONCLUSÃO PERICIAL. FUNDAMENTAÇÃO CONTRADITÓRIA. INOCORRÊNCIA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. IMPUTAÇÃO À FAZENDA PÚBLICA. ANGULARIDADE PASSIVA. COMPOSIÇÃO. PARÂMETRO. PERCENTUAL INCIDENTE SOBRE O PROVEITO ECONÔMICO OBTIDO. DÉBITO INFIRMADO. EXPRESSÃO ECONÔMICA ADEQUADA E CONSOANTE O VALOR ATRIBUÍDO À CAUSA. MODULAÇÃO DA VERBA (CPC, ARTIGO 85, §§ 2º E 3º). HONORÁRIOS RECURSAIS. FIXAÇÃO. APELO DA AUTORA PROVIDO. AUTOR DO RÉU PREJUDICADO.**

**1. A sentença que examina de forma crítica e analítica todas as questões suscitadas, resultando da fundamentação que alinhara o desate ao qual chegara com estrita observância das balizas impostas à lide pelo pedido, ainda que decorrente de apreensão dissonante daquela obtida por meio da**

*atividade pericial, satisfaz, com louvor, a exigência de fundamentação jurídico-racional que lhe estava debitada como expressão do princípio da livre persuasão racional incorporado pelo legislador processual e à indispensabilidade de resolver estritamente a causa posta em juízo, não padecendo de vício de nulidade derivado de carência de fundamentação, notadamente porque não há como se amalgamar falta ou fundamentação contraditória com fundamentação dissonante da alinhada pela parte insatisfeita com o decidido (CF, art. 93, inc. IX).*

*2. O princípio da fundamentação da decisão judicial que encontra lastro constitucional e legal demanda que esteja devidamente fundamentada como predicado inerente ao devido processo legal, pois ao litigante é assegurado o direito de conhecer os motivos de fato e de direito que nortearam a conclusão alcançada, não estando o julgador, contudo, pautado pelo aferido pelo auxiliar técnico que realizara a prova pericial realizada, notadamente porque enfoca somente questões de fato, cabendo ao juiz conferir ao apurado o enquadramento legal correspondente, e, ademais, ainda que eventualmente o enquadramento não se afine com a exata emolduração dos fatos, o caso é de erro de julgamento, ensejando a reforma do decidido, jamais sua invalidação, pois diz respeito exclusivamente ao mérito do litígio.*

*3. O ICMS - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal é um imposto plurifásico, ou seja, trata-se de tributo que alcança todas as etapas relativas à circulação da mercadoria, e não cumulativo, tendo em vista que o imposto cobrado em uma etapa anterior por uma unidade federada será deduzido do imposto devido com a circulação da mercadoria que ocorrer em outra unidade da federação, sobejando que o imposto a ser recolhido na etapa seguinte será sempre a diferença a maior entre o imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria e aquele que a onerara por ocasião da sua entrada, de modo que o ônus tributário suportado pelo consumidor final será sempre equivalente à aplicação da alíquota sobre o preço de comercialização. (CF, art. 155, II e § 2º; CTN, art. 148).*

*4. A obrigação tributária acessória traduz dever instrumental ou formal, sem conteúdo pecuniário, é independente da obrigação principal e tem por finalidade assegurar a fiscalização por parte da administração tributária como objetivo aferir a ocorrência do fato gerador de um tributo, de modo que, aferido que a contribuinte descumprira as obrigações acessórias que lhe estavam debitadas, deixando de fornecer ao órgão fiscal os documentos exigidos para aferição da base de cálculo do ICMS devido ao fisco local, fica a autoridade fiscal revestida de lastro para promover o lançamento por arbitramento do tributo, observadas as balizas normativas, sujeitando-a às sanções derivadas de eventual infringência tributária (CTN, artigos 113, §2º e 148).*

*5. A base de cálculo do ICMS corresponde ao valor da operação na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, e, quando a mercadoria fora destinada a estabelecimento localizado em outra unidade da federação, será o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria ou o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.*

*6. Na aferição da correção do recolhimento tributário, caso a contribuinte não apresente os elementos necessários para apuração, pelo órgão tributário, se a base de cálculo encontra-se correta, poderá a autoridade fiscal arbitrar a base de cálculo do ICMS observando os critérios legais previstos como os preços médios das mercadorias, no mercado varejista do Distrito Federal, os percentuais de lucro, em razão da mercadoria comercializada, o valor das operações efetuadas em períodos idênticos, pelo mesmo ou por outros contribuintes que exerçam a mesma atividade, em condições semelhantes de local, a área ocupada, número de empregados, custos de manutenção e o preço de venda das mercadorias, ou dos serviços, praticados pelo contribuinte, no período analisado. (RICMS/97, artigos 42 e 356).*

*7. Positivado pelo relatório técnico produzido pelo próprio órgão tributário e, outrossim, aferido pela prova pericial confeccionada que a autoridade fiscal não utilizara os parâmetros previstos em*

*lei para apurar a base de cálculo do ICMS não recolhido, tendo adotado critérios à margem do normatizado, propiciando, em face disso, a oneração indevida da contribuinte, o auto de infração na parte em que fixara o valor do débito fiscal, com reflexo nas sanções imputadas, carece de lastro material legitimando que seja afastada a exação diante do equívoco aferido, diante da regra de que a atuação tributária, assim como toda a atividade administrativa, é pautada pela observância estrita da lei, notadamente quando se trata de ato vinculado.*

*8. Sob a égide do novo estatuto processual, a verba honorária sucumbencial deve ser fixada com parâmetro no valor da condenação, do proveito econômico obtido ou do valor da causa, observada essa gradação e as premissas alinhadas destinadas a viabilizar apreciação equitativa dos serviços desenvolvidos pelo advogado, salvo se o valor da causa for inestimável, irrisório o proveito econômico ou muito baixo o valor da causa, observados, ademais, os limites estabelecidos em se tratando de ação movida pela ou em face da Fazenda Pública (CPC, art. 85, §§ 2º, 3º e 8º).*

*9. Sob o novo regramento procedimental, acolhido o pedido, restando a contribuinte alforriada da imputação que lhe fora imputada, desconstituído o débito tributário aferido, os honorários advocatícios que lhe são devidos devem ser mensurados com base no proveito econômico que obtivera, que é traduzido pelo débito do qual restara alforriada, notadamente quando coincidente com o valor atribuído à causa, ponderadas as demais variáveis que devem ser observadas na fixação da verba e a gradação estabelecida por se tratar de ação manejada em face da Fazenda Pública.*

*10. Editada a sentença e aviado o apelo sob a égide da nova codificação civil, o provimento do apelo implica a majoração dos honorários advocatícios originalmente imputados à parte recorrida ou a fixação de verba concernente à fase de conhecimento, porquanto o novo estatuto processual contemplara o instituto dos honorários recursais, devendo a majoração ou fixação serem levadas a efeito mediante ponderação dos serviços executados na fase recursal pelos patronos da parte exitosa e guardar observância à limitação da verba honorária estabelecida para a fase de conhecimento (NCPC, arts. 85, §§ 2º e 11).*

*11. Apelação da autora conhecida e provida. Sentença reformada. Recurso do réu prejudicado. Preliminar rejeitada. Fixados honorários recursais. Unânime.” (Acórdão 1229283, 07105820220178070018, Relator: TEÓFILO CAETANO, 1ª Turma Cível, data de julgamento: 12/2/2020, publicado no DJE: 27/2/2020. Pág.: Sem Página Cadastrada.)*

O laudo pericial tem as mesmas conclusões (Id. 22274009 e Id. 22274097):

*“d) De tudo que foi analisado e confirmado nas peças técnicas emitidas pelos auditores, resalto ao MM Juízo que os significativos valores lançados de créditos destacados nas notas fiscais de entrada, o baixo valor dos recolhimentos de ICMS por parte da Requerente e a baixa margem de lucro verificada entre as entradas e saídas, constituem os 3 elementos técnicos que redundaram no Auto de Infração. e) Na tentativa de apurar qual seria a margem de lucro real da Requerente, os auditores valeram-se de uma metodologia reversa com dados extraídos da DRE consolidada do grupo 4. Essa metodologia consiste a partir de dados da DRE, com ajustes, apurar o real CMV – Custo da Mercadoria Vendida e a margem de lucro real da empresa autuada. No entanto, foi constatado que a metodologia formatada e utilizada no auto de infração em análise apresenta erro material de concepção por não ter considerado os valores dos impostos - um dos itens da fórmula abaixo: f) Este fato, por si só, invalida por completo as margens de lucros apuradas/consideradas pelos auditores e, por conseguinte, todas as demais peças técnicas que utilizaram do resultado dessa metodologia; g) A questão do item precedente foi tratada e esgotada nos quesitos. Nas respostas ofertadas constam os elementos técnicos que deveriam ser utilizados na metodologia (itens da fórmula) para a apuração da margem de lucro. Os auditores não consideram o item que trata dos impostos sobre as vendas na apuração da margem; h) Por conta do erro material identificado na metodologia e citado no item anterior entende esta perita que a mesma gerou erro de valores graves que invalida os resultados apresentados. Assim sendo, o Auto de Infração resta também por prejudicado por espelhar/replicar esses erros;*

(...)

*A perícia analisou as demais considerações apresentadas pelo. N Assistente técnico do Réu, após a última peça de esclarecimento pericial juntada - Num. 51760783. Dessa análise conclui-se que para utilizar a metodologia aplicada pelo fisco faz-se necessário considerar os impostos que são inseridos na formulação do CMV, fato este que vai reduzir as margens de lucro estimada pela autuação, e fato este que a assistência técnica não abre mão em considerar os impostos. Assim, Excelência, ressalto que as demais abordagem do Réu, já esclarecidas nas peças anteriores, não demoveram a convicção da perícia para duas soluções possível para o impasse: 1ª – Aplicação do art. 42 do RICMS, por mais se adequar a questão levantada no auto de infração; 2ª – Ajuste na formulação utilizada pelo fisco com a inclusão dos impostos para uma apuração mais fidedigna do CMV do grupo empresarial”.*

Desse modo, considero incorreto o arbitramento realizado, pois não observou a legislação de regência, violando, pois, o princípio da legalidade.

Além do mais, constatada a irregularidade no método utilizado no arbitramento, o Poder Judiciário não pode lançar ou corrigir o realizado pela autoridade fiscal, pois é da competência privativa da autoridade administrativa (art. 142 do CTN). Assim, verificado o equívoco, deve o Poder Judiciário proclamar a nulidade\defeito e determinar que a autoridade administrativa promova novo lançamento, observando as balizas determinadas.

Por fim, mantido intacto o procedimento de arbitramento e acolhido o pedido subsidiário apenas para declarar a nulidade da metodologia utilizada, deve-se reconhecer a sucumbência recíproca e proporcional e arbitrar os honorários com fundamento no art. 85, § 8º, do CPC, já que não há condenação nem proveito econômico mensurável.

No tocante aos critérios estatuídos nos incisos do art. 85, § 2º, do CPC, tem-se que a causa é de grande importância, pois a Autora pretendia anular Auto de Infração de grande monta.

A controvérsia não foi de simples resolução, por ter demandado a produção de prova pericial e a prática de diversos atos processuais.

Assim, reputo que os honorários advocatícios devem ser arbitrados em R\$ 100.000,00 (cem mil reais), sendo 50% (cinquenta por cento) para cada uma das partes.

Por fim, provido parcialmente o Apelo da Autora para determinar que a autoridade administrativa realize novo lançamento de ofício pela técnica de arbitramento, o pedido de majoração da multa está prejudicado, pois fora fixado em razão dos valores eventualmente devidos a título de tributo. Ora, sem a base de cálculo do tributo e apuração do valor do crédito, está afastada a multa aplicada.

Ante o exposto, **CONHEÇO e DOU PARCIAL PROVIMENTO** à Apelação interposta pela Autora para reformar parcialmente a r. sentença e anular o item 7 do Auto de Infração nº 2.072/2008 e determinar ao Distrito Federal que promova novo lançamento tributário pela técnica de arbitramento, observando-se as balizar legais.

Preliminar rejeitada.

**DOU** por **PREJUDICADOS** a Remessa Necessária e o Apelo do Distrito Federal.

Ante a sucumbência recíproca e proporcional, condeno cada uma das partes ao pagamento de 50% (cinquenta por cento) das custas processuais e dos honorários advocatícios, estes arbitrados em R\$ 100.000,00 (cem mil reais).

Em atenção aos termos do art. 85, § 11, do CPC, elevo os honorários advocatícios devidos por ambos para R\$ 110.000,00 (cento e dez mil reais).

É como voto.

---

[1] Alexandre, Ricardo. Direito Tributário / Ricardo Alexandre – 12. ed. rev., atual. e ampl. – Salvador – Ed. JusPodivm, 2018, pág. 459 e 745.

[2] “Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União”.

[3] “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

[4] Alexandre, Ricardo. Direito Tributário / Ricardo Alexandre – 12. ed. rev., atual. e ampl. – Salvador – Ed. JusPodivm, 2018, pág. 463

**A Senhora Desembargadora MARIA DE LOURDES ABREU - 1º Vogal**

Com o relator

**O Senhor Desembargador ROBERTO FREITAS - 2º Vogal**

Com o relator

## **DECISÃO**

CONHECENDO DOS RECURSOS, RECEBENDO A REMESSA NECESSÁRIA, REJEITANDO A PRELIMINAR, DANDO PARCIAL PROVIMENTO AO APELO DA AUTORA, JULGANDO PREJUDICADOS O APELO DO DISTRITO FEDERAL E A REMESSA NECESSÁRIA, UNÂNIME