

A. I. Nº - 87461.1001/08-4  
AUTUADO - MINERAÇÃO ÁGUA BRANCA LTDA.  
AUTUANTES - HÉLIO SILVA DAMASCENO  
ORIGEM - INFRAZ INDÚSTRIA  
INTERNET - 26.11.2009

**2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0378-02/09**

**EMENTA: ICMS.** 1. BASE DE CÁLCULO. OPERAÇÕES COM PREÇOS INFERIORES AOS PRATICADOS (SUBFATURAMENTO). ARBITRAMENTO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. A base de cálculo do ICMS é o valor da operação. Ficou comprovado o subfaturamento, mediante pesquisa do preço praticado para o mesmo por estabelecimento industrial do mesmo ramo, justificando o arbitramento nos termos do art.74 combinado com os artigos 937, IV e 938, V, do RICMS/97. Mantido o lançamento. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE PRODUTO ACABADO APURADA ATRAVÉS DE LEVANTAMENTO DE PRODUÇÃO EFETUADO COM BASE NO CONSUMO DE MATERIAL INTERMEDIÁRIO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO NORMAL. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Não foi comprovada alegação de que a diferença apurada se encontrava no estoque final. 3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Exigência fiscal decorrente do cometimento das infrações anteriores. Infração não elidida. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 29/12/2008, para exigência de ICMS no valor de R\$160.517,67, sob acusação do cometimento das seguintes infrações:

1. Recolhimento a menor do ICMS no total de R\$77.100,49, em razão de utilização de documento fiscal consignando preços inferiores ao praticado, no período de março a dezembro de 2004, conforme demonstrativos e documentos às fls. 15 a 475.
2. Deixou de proceder a retenção do ICMS, no total de R\$43.690,27, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de março a dezembro de 2004, conforme demonstrativos e documentos às fls.15 a 475. *Em complemento consta: Refere-se ao ICMS Substituição Tributária que deixou de reter e recolher, com relação aos produtos enquadrados no Anexo 88 (água mineral em garrafas de 20 litros) incidente sobre os valores omitidos por subfaturamento, demonstrados na infração 01, conforme demonstrativo anexo, apurados mediante a aplicação da margem de valor adicionado de (MVA) de 30%.*
3. Falta de recolhimento do ICMS no valor R\$ 30.559,16, calculado sobre operações de saídas de produto acabado tributável, apurado mediante levantamento de produção, efetuado com base

no consumo de matéria prima, correspondente ao exercício de 2004, conforme demonstrativo à fl. 479.

4. Falta de retenção do ICMS, no total de R\$9.167,75, e o consequente recolhimento, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadrado no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2004), conforme demonstrativo à fl.479. Imposto exigido de R\$ 30.559,16.

O autuado às fls. 492 a 497, destaca a tempestividade de sua defesa, e preliminarmente argui cerceamento do direito de defesa, aduzindo que o Auto de Infração é carecedor de fundamento, porque não foi apontado de quais documentos fiscais ou contábeis está baseada a conclusão fiscal, ou seja, que não foi informada a origem do débito.

Indaga porque a base de cálculo teria sido arbitrada, e se é possível compreender com segurança a imputação, sem que sejam prestados novos esclarecimentos. Diz que no caso a imprecisão reside justamente no aspecto nuclear da imputação, impedindo o exercício pleno do direito da defesa.

No mérito, regrisou as infrações 01 e 02, e argumentou que, inobstante a incerteza jurídica contida no lançamento ora impugnado, existem equívocos na apuração e recolhimento do ICMS, referente ao exercício de 2004.

Repete que, embora não tenha sido indicado no corpo do auto de infração ou em seus anexos, a fonte de onde os dados que compuseram a infração foram retirados, presume-se terem sido extraídos dos seus livros e documentos fiscais apresentados ao autuante.

Esclarece que sua atividade consiste na extração do solo de água mineral, envasando em seu estabelecimento industrial e comercializando junto aos seus clientes.

Explica que a variação de preço constante nas notas fiscais de vendas decorre do fato de que na época fria INVERNO, os preços no mercado sofrem reduções até de 60%, obrigando a reduzir os preços; enquanto que no VERÃO, ocorre o inverso, ou seja, um aumento do consumo devido ao calor.

Portanto, sustenta que a variação dos preços praticados e evidenciados nas notas fiscais, decorre da sazonalidade e políticas de mercado e concorrências, uma vez que inexiste no estado da Bahia, distribuidor EXCLUSIVO para água mineral, diferente de cervejarias e outros seguimentos.

Além disso, diz que o mercado trabalha com sistema de CARTA DE CRÉDITO, que consiste na antecipação de valores em aquisição de uma determinada quantidade superior a 1.000 (mil) garrafões que o cliente antecipa para a empresa, fazendo a retirada e o faturamento dentro de um prazo máximo de 12 (doze) meses, prática que é por ele aceita para assim poder saldar compromissos mensais de despesas, perfazendo assim a redução do preço praticado constantes nas notas fiscais de vendas pelo motivo da antecipação do dinheiro e por ser uma compra a vista e paga com muitos meses de antecedência, que para não comprometer o funcionamento estrutural da mesma.

Ressalta que apresentou parte dessas informações ao autuante através de uma planilha de custo na produção do garrafão de 20 litros para o exercício de 2004, que perfaz um valor unitário de R\$ 0,686.

Informa, ainda, que explora esta fonte de água mineral através de um contrato de arrendamento com outra empresa detentora da marca FRESCA, e que em Dezembro de 2003, adquiriu a cessão de uso e exploração, inclusive com a compra dos INSUMOS existentes em estoque na época.

Não concorda com a utilização de informações e documentos fiscais de outro estabelecimento industrial, argüindo que o suposto sub-faturamento só seria válido, se o autuante obtivesse informações junto aos seus clientes, através da comprovação de pagamentos (cheques, DOC, TED) e acostado lançamentos na sua escrita contábil da saída de numerário em valor superior a nota fiscal.

Por conta desses argumentos, requer que seja reconhecida a nulidade da autuação, nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF.

Chama a atenção que no ano de 2004, a SEFAZ, não tinha sido instituída para efeitos de cálculo do ICMS e da Substituição tributária a pauta fiscal, prevista no art. 73 do RICMS/97, o que daria equilíbrio na média de preços praticadas dentro do Estado.

Com relação às infrações 03 e 04, alega que o autuante incorreu em erros no levantamento quantitativo, invertendo a realidade dos fatos.

Interpretando a planilha à fl.479, observa que a quantidade de compras que totalizam 1.045.800, foi suficiente para produzir a quantidade de 927.537 de garrafões, e que a diferença de 118.623 de TAMPAS, perfaz seu estoque final em 31.12.2004, constantes no inventário da empresa.

Por fim, requer a nulidade ou caso contrário a improcedência do Auto de Infração, protestando pela produção por todos os meios de prova inscritos ou não defesos em lei.

Na informação fiscal às fls. 501 a 512, o autuante rebateu as alegações defensivas esclarecendo que foi constatada uma significativa e surpreendente variação de preços na venda de água mineral na embalagem de 20 litros (garrafões), conforme tabela às fls.15 a 91, onde foram discriminados mensalmente os diversos preços praticados nas vendas do exercício de 2004.

Observa que na referida tabela, o preço do mesmo produto, em igual embalagem, varia ao longo do ano, do preço unitário de R\$ 0,27 (NF 387 de 10/2004) ao de R\$5,97 (NF 1211 do mês 08/2004, ensejando questionar formalmente a empresa tal fato, cuja justificativa do contribuinte foi que esta variação nos preços é devido a estação sazonal e políticas de mercado na concorrência.

Por conta disso, e visando explicações, testou os fatores mercadológicos, abaixo especificados:

- a) “QUANTIDADE: observamos que quantidades maiores vendidas correspondiam muitas vezes a preços unitários maiores, comparando-se com uma outra venda menor. (fator eliminado).
- b) LOCALIZAÇÃO: cada localidade pode ter o preço unitário maior ou menor, de forma aleatória (fator eliminado).
- c) SAZONALIDADE: observamos a mesma ausência de critério quanto a este fator: em qualquer estação ou mês a variação permanece.
- d) PORTE DO COMPRADOR (E FREQUÊNCIA DAS COMPRAS): não conseguimos identificar critério quanto a este fator.“

Frisa que restou evidenciado que a variação de preços é estranha e que o contribuinte não ofereceu explicação satisfatória para o fato, nem ele próprio conseguiu identificar justificativas mercadológicas. Diz que considerou a natureza da mercadoria, ÁGUA MINERAL, cuja fórmula (H2O), não apresenta nenhuma, variação na sua essência, ou mesmo na qualidade.

Ressalta que também não constam das notas fiscais emitidas nenhuma observação quanto a desconto ou redução de preço, visto que, é comum as empresas manterem o mesmo preço, aplicando descontos para cada caso, discriminados na nota fiscal.

Explicou que seu raciocínio levou em consideração também outro aspecto lógico: a partir do final de setembro de 2007, a Secretaria da Fazenda, visando certamente corrigir distorções deste tipo, talvez por já ter conhecimento dos problemas do segmento, instituiu PAUTA FISCAL para o cálculo da substituição tributária com relação a esse produto, em igual embalagem, fixando o preço unitário em R\$ 2,20, valor esse, que no seu entender está acrescido da MVA na indústria de 30%, o que corresponderia ao valor de R\$1,69, sem o MVA.

Demonstrou o seu convencimento de que os preços mais baixos praticados pela empresa, tanto em comparação com os preços dela mesma em outras vendas, quanto em cotejo com os preços de concorrente, não encontram explicação com base nas leis de mercado, além de não espelhar a realidade comercial do segmento.

Convencido do subfaturamento aduz que adotou o arbitramento, previsto no art. 937, V, combinado com o artigo 938, IV, "b", do RICMS/97, aplicando o preço de R\$1,52 nas notas fiscais relacionadas às fls. 442 a 475, que multiplicado pelas respectivas quantidades resultaram na base de cálculo arbitrada.

Quanto a alegação defensiva de que, além do critério da sazonalidade, ocorrem vendas e pagamentos antecipados para entrega futura, motivo para a redução de preços, o autuante argumenta que esta prática só ocorre em vendas superiores a 1.000 garrafões. No caso, não concordou com a defesa, dizendo que a variação é percebida em qualquer quantidade vendida.

Não acatou o demonstrativo de custos anexado pelo defendant (fls. 476 a 477), por entender que não foi apresentado a composição do custo do produto. Salienta que esta comprovação poderia ser através da contabilidade de custos, que não foi apresentada. Portanto, assevera que na planilha constam casos em que houve vendas abaixo do custo de R\$0,68.

Transcreveu trecho de lição de renomado jurista sobre a questão relacionada com a prática de subfaturamento, e o arbitramento da base de cálculo e o ônus da prova do citado subfaturamento.

Quanto a adoção do arbitramento, aduz o art. 937, inciso V, autorizado pelo art. 74 do RICMS, autoriza expressamente o arbitramento quando houver "declaração, nos documentos fiscais, de valores notoriamente inferiores ao preço corrente das mercadorias", condição essa, que foi atendida no seu trabalho fiscal, conforme demonstrado nos autos.

Transcreveu trecho de lição de renomado jurista sobre a questão relacionada com a prática de subfaturamento, e o arbitramento da base de cálculo e o ônus da prova do citado subfaturamento.

Também manteve o item 02, tendo em vista que se trata de infração relacionada e resultante da infração 01. Por último, quanto ao item 03, referente ao levantamento quantitativo com base no consumo de matéria prima (material de embalagem), diz que o contribuinte contesta a infração afirmando que a diferença encontrada representa o estoque final do produto no exercício em questão, porém, não apresentou qualquer comprovação nesse sentido, já que o livro registro de inventário não foi entregue, nem no curso da fiscalização nem na defesa, tendo sido os estoques inicial e final considerados zero.

Conclui pela procedência integral do auto de infração.

#### **VOTO**

Inicialmente, observo que o presente lançamento tributário está em conformidade com a legislação tributária, não lhe faltando fundamentação legal, eis que, os fatos descritos no Auto de Infração estão de acordo com o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14/03/1997, considerando as disposições contidas na Lei nº 7.014/96. Assim, inexistem os motivos elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para a decretação da nulidade do procedimento fiscal.

De acordo com os documentos que instruem cada item da autuação, é possível chegar às seguintes conclusões.

#### **INFRAÇÕES 01 e 02**

A infração 01, diz respeito a acusação de recolhimento a menor do ICMS, em razão de utilização de documento fiscal consignando preços inferiores ao praticado, enquanto que infração 02, é consequência da anterior, pois exige o imposto que deixou de ser retido em decorrência das diferenças apuradas.

Na defesa foi suscitada a nulidade do item 01, com base na preliminar de cerceamento de defesa, por entender que a autuação é carecedora de fundamento, sem que sejam prestados novos esclarecimentos, e em razão de não terem sido apontados quais documentos fiscais ou contábeis está baseada a conclusão fiscal.

Considerando que o sujeito passivo ao impugnar o presente lançamento tributário argüiu preliminares que se confundem com o mérito, passo a analisá-las conjuntamente.

Além do mais, pelos argumentos defensivos, noto que o sujeito passivo entendeu perfeitamente a imputação, indagando porque a base de cálculo teria sido arbitrada, bem assim que existem equívocos na apuração do débito do período fiscalizado (2004).

Quanto ao primeiro questionamento, observo que na descrição dos fatos no auto de infração foram prestados os esclarecimentos necessários ao perfeito entendimento da acusação fiscal, inclusive a origem dos preços adotados para a apuração do débito, qual seja de que:

- “Nas vendas de água mineral em garrafões de 20 litros, constatamos que os preços indicados nos documentos fiscais são notoriamente inferiores aos preços correntes no mercado, observando-se também uma grande faixa de variação dos referidos valores unitários praticados pela própria empresa, os quais chegam a oscilar entre R\$0,27 a R\$4,08, dentro do mesmo período.
- O preço unitário foi aplicado com base em documentos fiscais de outro estabelecimento industrial, preço FOB à vista, e observando os diversos preços praticados pelo autuado, muitas vezes até maior do que os da empresa similar tomada como parâmetro.
- Importante ressalvar que o contribuinte foi previamente intimado a explicar por escrito a razão da atípica elasticidade de preço com relação a um produto que apresenta pouca variabilidade na sua essência e na sua qualidade, não sendo encontrada explicação lógica, com base nas leis de mercado, que pudesse servir de justificativa para tamanha variação.
- O contribuinte, em declaração formal, afirma que a variação apresentada está relacionada à sazonalidade e a políticas de concorrência. Tal afirmação, no entanto, não se confirma nos documentos fiscais, observando-se o comportamento diário dos preços.
- Concluímos que o comportamento diário dos preços foge a qualquer lógica relacionada a fatores mercadológicos, tais como a localização e porte dos adquirentes, quantidades adquiridas, sazonalidade, qualidade do produto ou outro fator qualquer identificável.”

Diante das tais constatações, foi feito o arbitramento da base de cálculo dos valores omitidos, com fulcro no art. 937, inc. V, do RICMS/97, cujo método empregado está amparado no art.938, inc. IV, alínea b.

*Art. 74. A base de cálculo do ICMS poderá ser fixada mediante arbitramento, nas hipóteses e segundo os critérios e formalidades previstos nos arts. 937 a 939.*

*Art. 937. A fiscalização estadual poderá fazer o arbitramento da base de cálculo do ICMS, quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação do imposto e não for possível apurar o montante real da base de cálculo, desde que se comprove qualquer dos casos seguintes:*

.....

*V - declaração, nos documentos fiscais, de valores notoriamente inferiores ao preço corrente das mercadorias;*

*Art. 938. O arbitramento da base de cálculo do ICMS poderá ser feito por qualquer um dos métodos a seguir:*

.....

*IV - em se tratando de estabelecimento industrial, tomar-se-á por base:*

*b) o preço FOB de estabelecimento industrial a vista, adotando-se como referência a operação mais recente;*

....

Foi alegado arguído na defesa: que atua na extração de água mineral envasando-a em seu estabelecimento; que as variações de preços que embasaram o arbitramento decorrem de sazonalidade e políticas de mercado e concorrências; que trabalha com carta de crédito com a antecipação de valores de aquisições; que não concorda com a utilização de informações e documentos fiscais de outro estabelecimento industrial; e que o sub-faturamento só seria válido se comprovado através da comprovação de pagamento por seus clientes.

A base de cálculo do ICMS deve ser o valor da operação. O sub-faturamento se origina do documento fiscal com preço abaixo do efetivamente cobrado na operação, com o intuito de reduzir a base de cálculo do imposto visando recolher menos. Para a caracterização de um sub-faturamento faz-se necessária a prova material de divergência entre o valor efetivamente pago e a base de cálculo utilizada.

Neste processo, a fiscalização carreou ao processo documentos que comprovam a prática de preços inferiores aos praticados na mercadoria por empresa do mesmo ramo, e o sujeito passivo, não apresentou qualquer comprovação no sentido de que os preços constantes nos documentos fiscais emitidos correspondem com as reais operações, comprovação essa, que conforme ele próprio argui, poderia ter sido apresentada através dos pagamentos efetuados pelos seus clientes.

Desta forma, o arbitramento está justificado, encontrando amparo nos dispositivos legais acima transcritos.

No que tange ao item 02, tendo em vista que este item é uma consequência direta do item anterior, e restando caracterizado o recolhimento a menor nas operações de saídas em razão do sub-faturamento, é devido o imposto que deixou de retido em tais operações.

Mantido o lançamento do débito destes itens.

#### INFRAÇÕES 03 e 04

Estes itens referem-se ao levantamento quantitativo de estoques, correspondentes ao exercício de 2004, sendo constatadas operações de saídas de mercadorias tributáveis sem emissão de documentos fiscais, conforme demonstrativo elaborado pelo autuante, fl. 479.

Observo que na apuração realizada por meio de levantamento quantitativo, podem ser considerados diversos elementos ou dados relacionados com as atividades do contribuinte, e por isso, poderá ser realizado procedimento relativo à verificação física das matérias primas e dos materiais utilizados na produção e em estoque, confrontando-se com as notas fiscais que acobertam as entradas no estabelecimento, podendo também ser realizada a verificação dos fins a que se destinam os materiais adquiridos.

Conforme enunciado acima, o débito foi apurado através de auditoria de estoques. A auditoria de estoques é um roteiro de fiscalização que visa conferir as quantidades das entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento, num determinado período, devendo ser levada em consideração a equação ESTOQUE INICIAL + ENTRADAS – ESTOQUE FINAL = SAÍDAS REAIS, que, se comparadas com as notas fiscais emitidas houver diferença (omissão de entradas ou de saídas), esta ensejará a cobrança do imposto devido. Este tipo de levantamento pode ser feito através da contagem física ou mediante análise documental de toda a movimentação do período, podendo ser aplicado

em qualquer estabelecimento comercial ou industrial inscrito no cadastro de contribuintes do Estado que realize operações de entradas e saídas de mercadorias, ou com os produtos resultados de sua transformação.

Tratando-se o estabelecimento autuado de uma indústria, o autuante para chegar a conclusão fiscal, utilizou como base para a realização do levantamento, o consumo de embalagens, estando o levantamento fiscal embasado em notas fiscais de aquisição e de saídas de tampas para garrafões de 20 litros, para determinar a diferença nas vendas de garrafões de água mineral.

Analizando o demonstrativo à fl. 479, observo que, por inexistir estoque inicial e final declarado pelo autuado no Registro de Inventário, foram consideradas como entradas e utilizadas na produção o total de 1.045.800 garrafões que comparadas com o montante das quantidades das saídas do período, resultou na diferença de 118.263 garrafões. Não houve impugnação do autuado quanto a tais quantidades, inclusive quanto ao preço unitário médio de R\$1,52, centrando-se sua defesa na alegação de que a diferença apurada no trabalho fiscal perfez o seu estoque final.

Portanto, quanto às quantidades de ENTRADAS e de SAÍDAS, o autuado em sua peça defensiva não fez qualquer comentário sobre os números consignados nos levantamentos, tornando-se corretos. Assim, entendo que a acusação fiscal da infração 03 é subsistente, pois o autuado não carreou ao processo qualquer elemento de prova de que diferença apurada se encontrava no estoque final do ano de 2004.

Quanto a infração 04, referente a falta de retenção do ICMS, a mesma está relacionada à diferença apurada na infração anterior, e da mesma forma, considero que subsiste, sendo devido o imposto apurado no levantamento fiscal.

Mantenho o lançamento dos débitos destes itens, pois não foram comprovados erros na sua apuração, cujo cálculo do débito de cada infração foi feito em perfeita conformidade com a Portaria nº 445/98, e o autuado não trouxe ao processo qualquer elemento de prova para elidir o resultado apurado no levantamento quantitativo, aplicando ao caso o disposto no artigo 142 do RPAF/99.

Ante o exposto, rejeito as preliminares de nulidades argüidas pelo sujeito passivo, e no mérito voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 87461.1001/08-4, lavrado contra **MINERAÇÃO ÁGUA BRANCA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$160.517,67**, acrescido das multas 60% sobre R\$52.858,02, 70% sobre R\$30.559,16 e 100% sobre R\$77.100,49, previstas no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de novembro de 2009.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - JULGADOR

FRANCISCO ATANASIO DE SANTANA – JULGADOR