

A. I. N° - 087461.1000/08-8
AUTUADO - FONTE D VIDA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ÁGUAS MINERAIS E BEBIDAS
LTDA.
AUTUANTE - HÉLIO SILVA DAMASCENO
ORIGEM - INFAZ INDÚSTRIA
INTERNET - 28/09/2010

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0241-03/10

EMENTA: ICMS. 1. ARBITRAMENTO. PRÁTICA DE SONEGAÇÃO. SAÍDAS DE MERCADORIAS COM DECLARAÇÃO NOS DOCUMENTOS FISCAIS DE VALORES INFERIORES AOS PREÇOS CORRENTES. Restou comprovado que o arbitramento não obedeceu ao correto procedimento fiscal, devido à metodologia empregada na apuração da base de cálculo do imposto exigido, o que conduz à incerteza na determinação com segurança da infração e do imposto exigido. Infração nula. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Considerando que o imposto foi calculado neste item da autuação sobre os valores apurados na primeira infração e, tendo sido considerada nula a primeira infração, conseqüentemente, também é nula a infração 02, pelos mesmos motivos. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. Embora a diferença apurada não tenha sido elidida pelo defendente, por falta de comprovação das perdas, ficou caracterizada incerteza quanto à determinação da base de cálculo, o que implica nulidade da autuação. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE CONSUMO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Autuado não contestou. 5. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. Foram constatados equívocos no levantamento fiscal. Refeitos os cálculos, o imposto exigido ficou reduzido. 6. LIVROS FISCAIS. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES RECOLHIDOS E LANÇADOS NO REGISTRO DE APURAÇÃO. Infração não impugnada. 7. BENEFÍCIOS FISCAIS. DESENVOLVE. SUSPENSÃO DO BENEFÍCIO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude da falta de pagamento, na data regulamentar, das parcelas não sujeitas à dilação de prazo, acarretando a perda do direito ao benefício em relação às parcelas incentivadas. Falta de atendimento de requisito regulamentar para fruição do benefício. Mantido o lançamento. Rejeitada a preliminar de nulidade. 8. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. a) RETENÇÃO DO IMPOSTO EFETUADA A MENOS. Autuado não contestou. Auto de Infração. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 22/12/2008, refere-se à exigência de R\$923.227,03 de ICMS, acrescido das multas de 50%, 60% e 100%, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em razão de utilização de documento fiscal consignando preço inferior ao praticado. Consta na descrição dos fatos, que “nas vendas de água mineral em garrações de 20 litros foi constatado que os preços indicados nos documentos fiscais são inferiores aos preços correntes no mercado, observando-se também, uma variação de valores unitários praticados pelo autuado, oscilando entre R\$0,50 e R\$2,50, dentro do mesmo mês. Justificado o arbitramento da base de cálculo dos valores omitidos, de acordo com o previsto no art. 937, inciso V, do RICMS/97, e o método empregado encontra-se no art. 938, inciso IV, alínea “b” do mesmo Regulamento. Valor do débito: R\$178.246,39.

Infração 02: Falta de retenção e recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Vendas de produtos elencados no Anexo 88 do RICMS (água mineral em garrações de 20 litros), imposto apurado sobre os valores omitidos por subfaturamento, demonstrados na infração 01, apurado mediante aplicação da margem de valor agregado (MVA) de 30%, período de abril de 2006 a setembro de 2007. Valor do débito: R\$53.473,93.

Infração 03: Omissão de saída de produto acabado, apurado através do levantamento da produção, efetuado com base no consumo de matéria prima. Levantamento com base no emprego de tampas de garrafão de 20 litros, em comparação com as saídas de água mineral em embalagem de 20 litros, tomando como referência os estoques iniciais e finais de tampas registrados no livro Registro de Inventário, as notas fiscais de compras de tampas e de vendas do produto, no exercício de 2006. Valor do débito: R\$18.307,74.

Infração 04: Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, destinadas ao consumo do estabelecimento, nos meses de junho, agosto, setembro e dezembro de 2007. Valor do débito: R\$4.610,98.

Infração 05: Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios. ICMS normal lançado e não recolhido, inclusive nos meses em que o autuado teria direito ao benefício Desenvolve, nos meses de abril de 2006; dezembro de 2007; junho a novembro de 2008. Valor do débito: R\$264.233,58.

Infração 06: Recolhimento do ICMS efetuado a menos, em decorrência do desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, nos meses de maio, julho e agosto de 2008. Valor do débito: R\$14.217,91.

Infração 07: Recolhimento do ICMS efetuado a menos, em razão da falta de recolhimento na data regulamentar da parcela não sujeita a dilação de prazo, perdendo o direito ao benefício em relação à parcela incentivada prevista pelo Programa Desenvolve, no período de setembro de 2006 a maio de 2008. Valor do débito: R\$387.880,36.

Infração 08: Reteve e recolheu a menos o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. O contribuinte reteve e recolheu a menos o ICMS Substituição Tributária, considerando a aplicação do valor da pauta fiscal, nos meses de novembro e dezembro de 2007. Valor do débito: R\$2.256,14.

O autuado apresentou impugnação (fls. 475 a 485), informando que em 29/01/2001, iniciou a implantação da fábrica, ficando em fase pré-operacional de janeiro 2001 a abril 2006. Que na implantação foram adquiridos equipamentos modernos de última tecnologia, tendo sido contemplado com o benefício do Programa I

Quanto à primeira infração, alega que iniciou a atividade mercantil em abril/2006, e como todo produto novo lançado no mercado tem que ter um diferencial, aliando qualidade e preço, e após estudos realizados nas áreas financeira, comercial, jurídica, industrial e tributária, verificou que o seu equipamento, por ser mais moderno, colocava a empresa à frente dos concorrentes em relação à produtividade, motivo pelo qual resolveu lançar o Garrafão de 20 litros, pelo valor de R\$ 0,83, considerando o custo de produção, que girava em torno de R\$ 0,50, incluindo todos os impostos, conforme planilha de custo que anexou à impugnação (fl. 496 dos autos). Diz que estranha a posição tomada pela fiscalização quando da autuação, e cita o art. 56, Inciso III, alínea “a”, do RICMS/BA. Assegura que em nenhum momento a mercadoria deixou de ter valor, e que o valor arbitrado pelo autuante, em R\$ 1,57, não traduz a realidade. Além disso, alega que não foi apresentado nenhum documento que comprove ser este o preço praticado pelos concorrentes, apenas uma menção do que poderia ser o preço de mercado desprovido de qualquer respaldo para tanto. Indaga como a empresa pode ser penalizada, por praticar preço em conformidade com seus custos de produção que visa principalmente beneficiar os consumidores? Salienta que vive num Estado no qual a economia é capitalista, e que sempre se depara com novos desafios e o preço é uma variável constante. Transcreve o art. 209, VI do RICMS/BA, e diz que não entendeu a intenção do autuante, tendo em vista que foi fornecida toda documentação solicitada e em nenhum momento a empresa foi intimada a prestar informações a respeito da formação de preços dos garrafões de 20 litros. Estranha ainda, a forma de arbitramento do valor de R\$ 1,57, e o critério utilizado para a exigência fiscal, uma vez que de acordo com as notas fiscais que prometeu acostar ao presente processo, fornecidas por empresas concorrentes, o preço praticado pelo autuado está em conformidade com a realidade do mercado, conforme quadro que elaborou às fls. 478/479. Salienta que em nenhum momento o Fisco Estadual solicitou que o defendente justificasse e se defendesse desta infração, sendo lavrado pelo autuante, o presente Auto de Infração, acarretando sua nulidade. Afirma que o autuante não levou em consideração as variáveis de mercado quais sejam: quantidade, localização do cliente (prática preço diferenciado, quando o cliente adquire o produto diretamente na fábrica ou quando a empresa fica responsável pela entrega do produto nas dependências do cliente), capacidade do cliente (forma o preço em relação ao histórico do cliente, tais como: pontualidade, frequência de compras, exclusividade e fidelidade). Observa, ainda, que o autuante, mesmo sem respaldo legal para o arbitramento, não teve critério para sua aplicabilidade, motivo pelo qual requer a nulidade desta infração, com base no art. 18, inciso III do RPAF/BA.

INFRAÇÃO 2: O autuado alega que sendo nula a infração 01, por ser o preço praticado pela empresa similar aos concorrentes, conforme planilha elaborada nas razões de defesa e documentos anexos, por conseguinte, afirma que é nula também a infração 02, por ser esta infração consequência da outra que dela depende diretamente. Assim, o autuado pede a nulidade desta infração 02, embasado no que determina o art. 18, incisos III e IV, alínea “a”, e § 3º todos do RPAF/BA, que transcreveu.

O defendente assegura que em momento algum deixou de proceder à retenção do ICMS, todo o tributo foi recolhido e que a própria legislação aplicável tipifica o quantum da multa, e as infrações, afirmando que em nenhuma delas se enquadra. Entende que a acusação é baseada em mera presunção sem qualquer suporte fático pra comprovar as irregularidades. Diz que fraude não se presume, prova-se, conforme entendimento do Egrégio Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro no Acórdão de nº 3253 e 3244 RJ, 1ª Câmara Cível, e que o Fisco não provou a fraude, pois a mesma não existiu, motivo pelo qual é impossível de ser provado. Alega que o autuante apenas faz alegações despidas de provas, tirando deduções e fazendo meras conjecturas, até porque o preço é uma variável, sendo este de acordo com o mercado, que oscila de tempos em tempos, ao sabor da livre concorrência. Pede a improcedência desta infração, afirmando que houve afronta ao art. 353, inciso II, art. 126, inciso I, cc com o art. 61 do RICMS/BA, houve comprovação da infração.

INFRAÇÃO 03: O autuado alega que esclareceu ao autuante que em no seu processo produtivo não utiliza nenhuma matéria prima, no caso em questão, a tampa é material de embalagem. Reproduz o conceito gramatical de matéria prima; reafirma que as tampas dos garrações não são matérias primas, fazendo parte do produto final ao qual será comercializada. Diz que o autuante, sem fundamento ou embasamento legal, utilizando-se do poder de autoridade fiscalizadora, impôs a infração, baseando-se na posição do estoque, sem ao menos levar em consideração as perdas de tampa, tampas defeituosas e descarte dos garrações vendidos. Além disso, não solicitou da empresa o relatório de perdas, emitido pelo departamento responsável pelo controle de estoque e qualidade. Entende que o autuante, ao não realizar a solicitação de informação à empresa da posição do estoque, acarretou com isso a nulidade da presente autuação, pois houve cerceamento do direito de defesa. Pede a nulidade deste item do Auto de Infração, com fundamento no art. 18, Incisos III e IV, alínea “a”, e art. 20 do RPAF/BA.

INFRAÇÃO 05: Alega que verificando o histórico de pagamentos da empresa nesta SEFAZ/BA, constatou a existência de desencontro de informações do autuante, pois este não verificou os pagamentos efetuados pela empresa durante o período abril/2004 a novembro/2008, conforme o histórico de pagamentos da empresa no período. Anexa aos autos os referidos comprovantes de pagamento, retirados através de consulta realizada no *site* do SEFAZ. Assegura que na verdade, o que ocorrera de fato, foi o não recolhimento do ICMS referente ao mês de outubro/2008, no valor de R\$ 6.744,18, motivo pelo qual não perderia o incentivo do Programa DESENVOLVE, conforme art. 18 do Regulamento do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, que transcreveu. Diz que o autuante, ao juntar ao Auto de Infração os Anexos 05, 06 e 07, apresentou um Demonstrativo da Conta Corrente do ICMS com o Benefício do Desenvolve, em plena conformidade com os livros fiscais da empresa. Entende que para se proceder a suspensão do benefício do Programa Desenvolve é necessário decisão do Conselho Deliberativo do Desenvolve, que comprove má-fé e dolo por parte do contribuinte, fato este que não se enquadra a situação da empresa. Desta forma assegura que o autuante não é a pessoa de Direito para requerer a suspensão do benefício do Contribuinte. Indaga de onde o autuante extraiu os dados equivocados constantes dos anexos citados, pois não conseguiu identificar os lançamentos nos Registros de Saída e Entradas, bem como no Livro de Apuração do ICMS. Requer mais uma vez a nulidade da autuação com base no art. 18, incisos III e IV, alínea “a”, e art. 20 do RPAF/BA.

INFRAÇÃO 07: Alega que o autuante mais uma vez demonstrou desconhecer a base legal do Regulamento do Programa DESENVOLVE, ao requerer o pagamento do ICMS sem o devido benefício concedido. Diz que a penalidade a que se refere o autuante tem enquadramento legal nos arts. 4º. e 18 do Dec. 8.205/2002. Diz que tais artigos dispõem que as empresas terão o benefício do DESENVOLVE suspensos caso estejam em atraso com o fisco estadual, fato este que em momento algum a empresa esteve, conforme histórico já anexado a presente processo, comprovando que jamais a empresa deixou de cumprir suas obrigações fiscais. Motivo pelo qual, em nenhum momento recebeu qualquer notificação ou cobrança do débito ao qual se refere o autuante. Salienta que para ser penalizada, a empresa deveria estar inadimplente para com o fisco estadual, desta forma não se enquadrando como beneficiária do programa. O defendente finaliza, pedindo que as infrações impugnadas sejam desconsideradas, alegando que não incorreu em nenhuma das infrações.

O autuante, em sua informação fiscal às fls. 587 a 600 dos autos, quanto à primeira infração, diz que constatou na verificação dos documentos fiscais emitidos pelo autuado, significativa variabilidade de preços nas vendas de água mineral na embalagem de 20 litros. Informa que na tabela à fl. 16 dos autos, foram discriminados os diversos preços praticados na venda do mesmo produto, tendo como fonte as notas fiscais de vendas dos exercícios de 2006 e 2007. Observa que no mês de maio de 2006, o autuado praticou preços no interval variação de quase 80%, e no mês de setembro de 2007 houve uma re 91,67%. Assegura que o comportamento dos preços praticados pelo

período fiscalizado, em maior ou menor grau, levando o autuante a questionar formalmente o contribuinte, solicitando do mesmo, explicação por escrito. Diz que a solicitação foi ignorada, e em reuniões com os representantes da empresa o autuante insistiu no questionamento em relação aos preços praticados, mas não houve explicação convincente. Assim, o autuante informa que buscou explicações, testando os fatores mercadológicos, como: quantidade vendida, localização do cliente, sazonalidade, porte do comprador e frequência das compras. Diz que, conhecendo o produto comercializado pelo defendente, entende que este produto (água mineral) apresenta pouca ou nenhuma variação, salientando que nas notas fiscais emitidas pelo autuado não consta observação quanto ao desconto ou redução de preço, como seria recomendável. Diz que a SEFAZ, visando certamente corrigir distorções desta espécie, instituiu a pauta fiscal para o cálculo da substituição tributária com relação a esse produto com igual embalagem, fixando o preço unitário de R\$2,20, e o valor de venda acrescido da margem de valor adicionado (MVA) na indústria de 30%, é de R\$1,69. Salienta que a pauta fiscal é precedida de estudos técnicos, considerando fatores econômicos, mercadológicos e tributários, e que o valor de pauta fiscal pode ser menor do que o valor de mercado. Afirma que o valor apurado no arbitramento foi próximo à pauta fiscal, e até ligeiramente menor, e inferior ao praticado pelo mesmo contribuinte em outras vendas, o que corrobora o método aplicado pela fiscalização. Transcreve os arts. 937, V e 938, IV, “b” do RICMS/BA, e explica como foi calculado o preço utilizado na apuração da base de cálculo arbitrada. Diz que a fiscalização do estabelecimento autuado foi realizada simultaneamente com a de outras empresas do mesmo segmento, acostando aos autos documentos fiscais emitidos por outro contribuinte (fls. 318 a 323), o que proporcionou a condição de comparar o comportamento das empresas do setor. Diz que este segmento de engarrafadoras de água mineral na Bahia vem sendo objeto de denúncias que envolvem funcionamento sem autorização, vendas sem emissão de notas fiscais, interposição de sócios fictícios, falta de recolhimento do imposto, e subfaturamento. Informa que durante os trabalhos de fiscalização, realizou pesquisas sobre essa atividade e seu processo produtivo, tendo encontrado alguns trabalhos de relevância para a compreensão dessa atividade. Cita e transcreve um trabalho sobre a prática de subfaturamento do jurista Alexandre Henrique Salema Ferrira, bem como um julgamento do Conselho de Estadual de Contribuintes da Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina, em caso idêntico. Conclui este item da informação fiscal, assegurando que a condição para o arbitramento da base de cálculo está claramente atendida, conforme previsão constante no RICMS/BA e art. 116, parágrafo único do CTN.

Quanto à infração 02, o autuante informa que os valores apurados no arbitramento da primeira infração estão sujeitos à retenção do ICMS, por se tratar de produto enquadrado no regime da substituição tributária. Como o imposto exigido na segunda infração tem por base os mesmos valores do primeiro item do Auto de Infração, apresenta os mesmos argumentos quanto a este item.

Infração 03: Informa que o levantamento fiscal levou em consideração os estoques inicial e final, bem como as compras de tampas para garrações de 20 litros, apurando assim, o consumo deste material de embalagem. Diz que o resultado foi comparado às saídas do produto água mineral em embalagem de 20 litros, apurando-se a diferença de 68.594 unidades do produto. Comenta que o autuado atribui o resultado apurado às perdas ocorridas, e diz que o documento apresentado pelo defendente, à fl. 518 do PAF, foi datado de 06/01/2007, e embora mencione a perda de garrações, refere-se apenas às tampas, não se referindo também, ao estorno do crédito proporcional às perdas.

Infração 05: O autuante informa que ao consultar os pagamentos do contribuinte do exercício de 2008, utilizou relatório desatualizado. Reconhece que houve pagamentos nos meses de junho, julho, agosto, setembro e novembro de 2008, porém fora do prazo, resultando na perda do benefício, e os valores dos mencionados meses passam a compor trata de falta de recolhimento do imposto, mas recolhimento efetivo.

contemplada pelo benefício Desenvolve. Anexa aos autos planilha da conta corrente do ICMS apurando os valores relacionados a cada infração, após as correções efetuadas.

Infração 06: Diz que o autuado não apresentou qualquer impugnação.

Infração 07: Esclarece que o recolhimento fora do prazo resultou na perda do benefício, pelo que foram exigidas as diferenças correspondentes às parcelas não incentivadas. Diz que os recolhimentos que deixou de considerar na infração 05, por se tratar de recolhimento fora do prazo, passa a integrar este item do Auto de Infração.

Intimado da informação fiscal, o defendente se manifestou às fls. 605 a 613, contestando a informação do autuante de que não houve atendimento às solicitações, e não concorda com a afirmação do autuante de que insistiu na questão em reuniões frequentes com representantes da empresa que nunca deram explicações convincentes. Diz que tal afirmação além de totalmente infundada, demonstra um total desconhecimento do autuante, inclusive em relação à Política de Mercado deste segmento, haja vista, que os preços praticados atualmente variam de R\$1,10 a R\$1,60. Entende que a Pauta Fiscal estipulada pela Secretária da Fazenda Estadual em setembro de 2007, foi totalmente arbitrária e sem nenhum parâmetro para sua estipulação, assim prejudicando todo o setor, pois o preço fixado de R\$ 2,20 não traduz a realidade de hoje, muito menos a época.

Informa que, para demonstrar que a Pauta Fiscal foge a realidade do setor, colaciona ao presente PAF Demonstrativo de Custo do estabelecimento autuado do mês de março do corrente ano, referente ao garrafão de 21 litros. Reitera a alegação de que a variação dos preços do autuado é determinada por diversos fatores, a exemplo do maior preço praticado pela empresa se dá quando efetua a entrega do produto nas instalações dos clientes. E o menor preço praticado se dá quando o cliente retira o produto no estabelecimento fornecedor (autuado). O defendente contesta as demais afirmações do autuante e assegura que nunca praticou nem pratica subfaturamento. Quanto à responsabilidade do Agente Público, o impugnante cita ensinamentos de Hugo de Brito Machado, e conclui que não há comprovação do cometimento da infração, devendo ser a mesma desconsiderada. Quanto à infração 02, diz que sendo nula a primeira infração, torna-se ineficaz a cobrança do segundo item da autuação fiscal.

Infração 3: Reitera o entendimento sobre matéria-prima e diz que houve equívoco no levantamento fiscal, considerando que se trata de tampas. Assegura que, de fato, a empresa não estornou o crédito referente às perdas de tampas na sua escrituração fiscal, motivo pelo qual reconhece o direito do Fisco cobrar o estorno do referido crédito.

Quanto à infração 07, diz que o autuante, apesar de assumir o equívoco cometido em relação à infração de n.º 05, no tocante à falta de reconhecimento do ICMS normal com ou sem o Benefício do Desenvolve, o Auditor esqueceu de anular, por consequência, a infração 07, pois como já fora alegado na Defesa, “o Autuante ao juntar ao Auto de Infração os Anexos 05, 06 e 07, apresentou um Demonstrativo da Conta Corrente do ICMS com o Benefício do Desenvolve, em PLENA CONFORMIDADE com os livros fiscais da empresa”. Além disso, para se proceder a suspensão do benefício do Programa Desenvolve é necessária decisão do Conselho Deliberativo do Desenvolve, que comprove má-fé e dolo por parte do contribuinte, fato este que não se enquadra a situação da empresa. Desta forma, entende que o autuante não é a pessoa de Direito para requerer a suspensão do benefício do Contribuinte.

O defendente finaliza, requerendo a desconsideração das infrações 01 e 02; que o Fisco cobre da Empresa, os valores do crédito não estornado na sua escrituração fiscal; que seja desconsiderada a infração 05, conforme o próprio Auditor assumiu o seu equívoco na sua treplica; e que seja desconsiderada a infração 07, devido o Auditor não ser pessoa legítima para propor penalidades a Empresa, conforme tanto fora aludido acima como na Defesa.

O autuante prestou nova informação fiscal às fls. 617/632. Quanto à sua convicção de que houve subfaturamento, assegurando que os p

Created with

são mais baixos, em comparação com os preços do próprio autuado em outras vendas, bem como em relação ao resultado do cotejo com os preços de concorrentes. Reitera os argumentos apresentados na informação anterior, inclusive quanto aos ensinamentos do jurista Alexandre Henrique Salema Ferreira e julgamento do Conselho Estadual de Contribuinte do Estado de Santa Catarina. Reproduz as informações prestadas anteriormente quanto às demais infrações, salientando que em relação às infrações 06 e 08, o defendente não apresentou qualquer contestação.

À fl. 635 esta Junta de Julgamento Fiscal, mediante pauta suplementar, resolve converter o presente processo em diligência à ASTEC, para o diligente:

1. Verificar se os preços praticados pelo autuado são inferiores ao custo das mercadorias, juntando aos autos a necessária comprovação.
2. Apurar se houve ação fiscal no mesmo sentido e no mesmo período, no estabelecimento emitente das notas fiscais de fls. 163 a 168, informando o resultado da fiscalização realizada.
3. Apurar os preços praticados à época dos fatos objeto da autuação em outros estabelecimentos congêneres da mesma praça, juntando a comprovação aos autos.
4. Quanto ao levantamento quantitativo da produção com base no consumo de tampas para garrafão de água mineral de 20 litros (INFRAÇÃO 03), o defendente alega que não foram consideradas pelo autuante as perdas e tampas defeituosas. Verificar se essas perdas foram registradas à época dos fatos, podendo também apurar o índice dessas perdas. Se comprovado, computar as respectivas quantidades no levantamento fiscal, elaborando novo demonstrativo.
5. Em relação à infração 05, que trata do ICMS normal lançado e não recolhido, referente às operações escrituradas nos livros próprios, o diligente deve apurar a alegação defensiva de que não houve recolhimento do imposto, apenas em relação ao mês 10/2008, juntando aos autos as cópias dos comprovantes de recolhimento de todos os meses objeto da autuação fiscal.
6. Quanto à infração 07, apurar se no período objeto da autuação houve falta de recolhimento do imposto ou recolhimento em atraso e se os valores lançados no presente Auto de Infração se referem à parcela sujeita à dilação do prazo.

De acordo com o PARECER ASTEC Nº 054/2010 (fls. 636 a 641) o defendente foi intimado e apresentou as notas fiscais relativas aos exercícios de 2006 e 2007. O diligente informa que foram analisadas as notas fiscais de cada mês dos mencionados exercícios, extraindo cópias que acostou aos autos, e que apresentam maior e menor preço do garrafão de 20 litros ao longo dos dois exercícios, conforme planilha que elaborou na fl. 637 do PAF. Com os dados da mencionada planilha de custos apresentada pelo contribuinte, constatou que os preços praticados estão acima do preço de custo da mercadoria, considerando que foi apresentado um custo de R\$0,47 à época. Quanto ao questionamento relacionado às notas fiscais de fls. 318 a 323 do PAF, o diligente informou que foi lavrado em 30/09/2008 o Auto de Infração de nº 087461.0301/08-4 em nome do contribuinte emitente dos documentos fiscais, tendo sido apuradas as seguintes infrações: Infração 01: recolhimento do ICMS a menos em razão da utilização de documentos fiscais consignando preços inferiores aos praticados (subfaturamento). Infração 02: falta de retenção de ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativa às operações internas subsequentes. Infração 03: recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na apuração do imposto. Infração 04: omissão de saídas apurada por meio de suprimento de caixa de origem não comprovada.

Em relação aos preços praticados por outros concorrentes, demonstrativo comparando os preços praticados pelo defendente e, no caso, aquela empresa que também foi autuada, verificando, por

próximas, os preços praticados são semelhantes, encontrando a mesma variação de preços. Salienta que, pelas comparações efetuadas, no exercício de 2006, a empresa Água Itay teve uma variação de R\$0,76 a R\$1,57 entre os dias 21/03 e 29/04/2006 e a Fonte de Vida, a variação de R\$0,86 a R\$1,61 no período de 13/04 a 04/05/2006. Diz que a variação de preços é muito próxima, o mesmo ocorrendo no exercício de 2007, quando foi constatada uma variação de preço da Água Itay de R\$0,90 em 26/01 a R\$1,80 em 08/10/2007, e a Fonte D Vida, varia entre R\$0,95 em 31/01/2007 e R\$2,08.

Quanto à comprovação das perdas de tampas de garraão, informa que o defendente alegou que não tinha qualquer registro devido às falhas de controle, mas alega que é fato incontestável que não é possível engarrafar água sem perdas de tampas. O diligente informa que tentou verificar junto a outros engarrafadores de água mineral, e todos informaram que as perdas são inevitáveis, mas não possuíam qualquer controle de perdas.

No que se refere aos itens 05 e 07 do Auto de Infração, o diligente informa que o contribuinte apresentou os DAEs originais, os quais foram conferidos, sendo também retirado cópia do próprio Sistema da SEFAZ, via internet. Com os DAEs dos exercícios de 2006 a 2008, o diligente elaborou demonstrativo à fl. 639, indicando as datas de pagamento, o valor recolhido, código de receita, os acréscimos e o total recolhido. Em seguida, apresenta na fl. 640 o seguinte detalhamento da infração 05: Mês de abril/2006: não comprovação de pagamento do valor de R\$5.869,60, reclamado pelo autuante. Mês de dezembro/2007: apurado imposto no valor total de R\$47.353,91 com o desconto de R\$37.883,13 do incentivo Desenvolve, o valor a recolher ficou em R\$9.470,79. Há comprovação de pagamento a mais no valor de R\$10.619,86, recolhido com atraso. O autuante reclamou o valor de R\$47.353,91, sem considerar o valor recolhido e o incentivo Desenvolve. Mês de junho/2008: foi apurado ICMS a recolher no valor de R\$36.767,68, com o incentivo Desenvolve no valor de R\$29.661,28, o valor a recolher no prazo foi de R\$7.106,40. O autuado comprovou o recolhimento de R\$7.624,62 com atraso. O autuante lançou o valor integral de R\$36.767,68. Mês de julho/2008: Apurado ICMS no valor de R\$37.863,87 com desconto Desenvolve no valor de R\$30.308,04, resultou no valor de R\$7.555,83 a recolher. Foi recolhido com atraso o valor de R\$7.518,78 e o autuante lançou o valor integral de R\$37.863,87. Mês de agosto/2008: Apurado ICMS no valor de R\$35.070,75 com desconto Desenvolve no valor de R\$28.651,88, resultou no valor de R\$6.418,87 a recolher. Foi recolhido o valor de R\$34,00 e o autuante lançou o valor integral de R\$35.070,75. Mês de setembro/2008: Apurado ICMS no valor de R\$34.621,15 com desconto Desenvolve no valor de R\$27.713,86, resultou no valor de R\$6.907,29 a recolher. Foi recolhido com atraso o valor de R\$6.928,47 e o autuante lançou o valor integral de R\$34.612,15. Mês de outubro/2008: Apurado ICMS no valor de R\$29.240,22 com desconto Desenvolve no valor de R\$23.375,76, resultou no valor de R\$5.864,36 a recolher. Foi recolhido com atraso o valor de R\$4.675,17 e o autuante lançou o valor integral de R\$29.240,22. Mês de novembro/2008: Apurado ICMS no valor de R\$37.446,47 com desconto Desenvolve no valor de R\$29.957,18, resultou no valor de R\$7.489,29 a recolher. Foi recolhido com o código de receita 806, fora do prazo, os valores de R\$5.991,44 e R\$344,55, além de R\$281,06 com o código de receita 2167 e o autuante lançou o valor integral de R\$37.863,87.

Quanto à infração 07, o diligente informa que o autuado não apresentou qualquer comprovante de pagamento do valor apurado com o incentivo DESENVOLVE, nem do valor sujeito à dilação do prazo. Diz que os valores lançados pelo autuante são divergentes dos encontrados no livro RAICMS, conforme planilha que elaborou na fl. 641 do PAF.

Foi expedida intimação ao autuado (fl. 727), acompanhada de cópia do PARECER ASTEC Nº 054/2010 e demonstrativos, mas não foi apresentada qualquer manifestação pelo defendente.

O autuante tomou conhecimento do mencionado PARECER ASTEC Nº 054/2010 e apresentou nova informação fiscal às fls. 730/733, aduzindo que a autuação, no tocante à determinação da base de cálculo e método de apuração, está fundamentada no art. 937, inciso o arbitramento da base de cálculo. Comenta sobre o termo “n familiaridade com o produto em questão, sendo desnecessário ser

ter idéia da natureza do produto e do seu preço de mercado. Diz que o processo produtivo é também bastante simples: consiste na extração do produto já pronto e posterior engarrafamento. Não se trata de produto pouco conhecido ou de processamento complicado, nem de mercadoria sujeita a variação de tipo e qualidade. Informa que estranhou a variação de preços tão incomum. Numa nota fiscal o preço “X”; na nota fiscal subsequente o preço “n.X”, podendo “n” variar até próximo de 5 (!!!). Procurou o motivo da variação, dentro das possibilidades mercadológicas que costumam influenciar os preços: então, como já declarou anteriormente, testou os fatores relacionados ao cliente, como o porte, a localização, a quantidade comprada, a frequência das compras. Verificou o fator sazonalidade e apelou para que o contribuinte auxiliasse o autuante a entender o insólito comportamento dos preços, conforme intimação expedida, mas autuado infelizmente não apresentou os esclarecimentos solicitados. Diz que também tentou apurar os preços pelo custo, solicitando relatório de produção e custos (conforme intimação). Mais uma vez não foi atendido. Prosseguiu o trabalho, mediante pesquisas sobre atividade produtiva em questão, mercado, jurisprudência, estudos acadêmicos e, por sorte, o julgamento de caso semelhante em outro Estado (fl. 852). Salienta que utilizou indevidamente a expressão “subfaturamento”, palavra evitada pela legislação que, compreendendo a dificuldade de provar esse fato, passou a considerar apenas a notoriedade como fator suficiente para autorizar o arbitramento. Reproduz o art. 148 do CTN e assegura que os preços declarados nas notas fiscais em questão não se mostram efetivamente dignos de fé, tanto por sua notória irreabilidade, quanto pela falta de explicação convincente para a variação que demonstram. Entende que não é suficiente a declaração do contribuinte de que tal variação se deve à política de preços aplicada pela empresa, que varia de acordo com a quantidade comprada pelo cliente, ou com a forma de pagamento, ou de se tratar de vendas CIF ou FOB. Diz que o autuado não apresentou uma prova ou exemplo concreto, e o fato da não comprovação dos fatores alegados como justificativa convincente vem a ser o fundamento exigido pelo CTN, e em consequência pelo RICMS para o arbitramento. Salienta que outro aspecto a ser considerado é o fato de a mesma variação ter sido encontrada na empresa emissora das notas fiscais tomadas como parâmetro. Este fato não torna os preços reais, apenas revela que também a outra empresa deve ter, como teve, a base de cálculo igualmente arbitrada. Fala sobre o parâmetro estabelecido no CTN para a realização do arbitramento, e apresenta o entendimento de que não está expresso na legislação se o preço a ser tomado será necessariamente de outro contribuinte, deixando espaço para se entender que poderá ser tomado como parâmetro o preço do próprio contribuinte em outras operações com o produto. Ou pelo menos não estabelece proibição para isso. Diz que este entendimento é dele, autuante, e que houve quem entendesse de maneira semelhante, conforme julgamento de auto semelhante pelo Conselho Estadual de Contribuintes de Santa Catarina reproduzido à fl. 851 do PAF.

Quanto ao PARECER ASTEC Nº 054/2010, o autuante discorda das conclusões apresentadas pelo diligente, e considera que estas conclusões foram apressadas, sem a profundidade requerida para um processo que foi construído com muito critério, fruto de muita pesquisa e de muita elaboração. Diz que o diligente aceitou como verdadeiras as justificativas do contribuinte com relação à variação de preços sem aplicar nenhum teste para os fatores mercadológicos alegados, não exigindo, conforme a solicitação do CONSEF, “a necessária comprovação”. Que aceita como verdadeira a “planilha de custos” da empresa, também sem nenhuma comprovação, elaborada somente por ocasião da defesa, podendo ter sido ajustada para ficar abaixo do menor preço demonstrado. Quanto a este ponto entende que a planilha fica sob suspeição, inclusive por não ter sido apresentada antes da autuação, quando foi regularmente intimada. “Na verdade o custo verdadeiro segue desconhecido”. Afirma que o CTN não condicionou o arbitramento a preços abaixo do custo e apresenta a notícia de um estudo da Escola Politécnica da USP, válido para o mercado paulista, mas que pode ser esclarecedor. Nele o custo é de R\$0,08 por litro para um preço médio de venda de R\$1,50. Diz que no caso do garrafão de 20 litros o custo seria mais baixo nela economia de embalagem, mas não estaria tão distante disto.

Por fim, o autuante lembra que as empresas do seguimento em questão foram objeto de fiscalização especial, com plantão no estabelecimento por indício de sonegação fiscal, mesmo após a instituição da pauta fiscal em 2007. Quanto às demais infrações declara ciente do resultado da diligência.

VOTO

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade argüida pelo autuado em relação às infrações 03, 05 e 07, uma vez que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos

Assim, entendo que inexistem os motivos elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99 para se decretar a nulidade do Auto de Infração, ficando rejeitadas as preliminares de nulidade apresentadas nas razões de defesa do autuado.

A primeira infração trata de recolhimento do ICMS efetuado a menos em razão de utilização de documento fiscal consignando preço inferior ao praticado no mercado. De acordo com a descrição dos fatos, “nas vendas de água mineral em garrações de 20 litros foi constatado que os preços indicados nos documentos fiscais são inferiores aos preços correntes no mercado, observando-se também, uma variação de valores unitários praticados pelo autuado, oscilando entre R\$0,50 e R\$2,50, dentro do mesmo mês. Justificado o arbitramento da base de cálculo dos valores omitidos, de acordo com o previsto no art. 937, inciso V, do RICMS/97, e o método empregado encontra-se no art. 938, inciso IV, alínea “b” do mesmo Regulamento.

O autuado contestou o arbitramento da base de cálculo realizado, alegando que vendeu Garrafão de 20 litros de água mineral, pelo valor de R\$ 0,83, considerando o custo de produção, que girava em torno de R\$ 0,50, incluindo todos os impostos. Diz que o valor arbitrado pelo autuante em R\$ 1,57, não traduz a realidade, além de não ter sido apresentado nenhum documento que comprove ser este o preço praticado pelos concorrentes, apenas uma menção do que poderia ser o preço de mercado, desprovido de qualquer respaldo para tanto.

Observo que o arbitramento da base de cálculo é considerado um recurso extremo que deve ser aplicado quando o Fisco não dispuser de condições de apurar o imposto devido, sendo uma das causas, a falta de apresentação ao fisco de notas fiscais comprobatórias das operações realizadas pelo contribuinte, bem como livros fiscais e da contabilidade geral, conforme art. 937, inciso I, do RICMS/97. Portanto, o arbitramento é um método utilizado somente quando não houver nenhuma possibilidade de se apurar o montante do débito por outros roteiros de fiscalização.

O autuante, em sua informação fiscal às fls. 587 a 600 dos autos, diz que constatou na verificação dos documentos fiscais emitidos pelo autuado, significativa variabilidade de preços nas vendas de água mineral na embalagem de 20 litros. No mês de maio de 2006, o autuado praticou preços no intervalo entre R\$0,50 e R\$2,50, uma variação de quase 80%, e no mês de setembro de 2007 houve uma redução para menos que chega a 91,67%. O comportamento dos preços praticados pelo autuado permanece em todo o período fiscalizado, em maior ou menor grau. Salienta que o produto (água mineral) apresenta pouca ou nenhuma variação, e nas notas fiscais emitidas pelo autuado não consta observação quanto a desconto ou redução de preço, como seria recomendável. Diz que a fiscalização do estabelecimento autuado foi realizada simultaneamente com a de outras empresas do mesmo segmento, acostando aos autos documentos fiscais emitidos por outro contribuinte (fls. 318 a 323).

No subfaturamento o valor monetário efetivo diverge do valor declarado em documentos, ou seja, é inferior ao efetivamente praticado. Neste caso, um contribuinte faz emissão de nota fiscal com preço abaixo do efetivamente cobrado na operação, com o intuito de reduzir a base de cálculo do imposto para recolher menos, e a prova disso são os cheques, extratos bancários, duplicatas, lançamentos fiscais

subfaturamento há necessidade de se buscar a comprovação da infração cometida pelo contribuinte.

O autuante apresenta o entendimento de que houve subfaturamento, afirmando que os preços praticados pelo autuado são mais baixos, em comparação com os preços do próprio autuado em outras vendas, bem como em relação ao resultado do cotejo com os preços de concorrentes. Informa que de posse das notas fiscais emitidas por empresa concorrente escolheu o mais baixo, ou seja, R\$1,57. Entende que é um valor bastante razoável, menor que o da pauta fiscal adotado pela SEFAZ e menor que freqüentes vendas praticadas pelo autuado.

Por solicitação desta Junta de Julgamento Fiscal, foi realizada diligência fiscal por preposto da ASTEC, tendo sido informado no PARECER ASTEC Nº 054/2010, que foram analisadas as notas fiscais de cada mês dos exercícios fiscalizados, extraindo cópias que acostou aos autos, constatando a existência de maior e de menor preço do garrafão de 20 litros ao longo dos dois exercícios, conforme planilha que elaborou na fl. 637 do PAF. Com os dados da planilha, observou que os preços praticados estão acima do preço de custo da mercadoria, considerando que foi apresentado pelo contribuinte um custo de R\$0,47, à época.

Quanto ao questionamento apresentado no encaminhamento da diligência, relacionado às notas fiscais de fls. 318 a 323 do PAF, o diligente informou que foi lavrado, em 30/09/2008, o Auto de Infração de nº 087461.0301/08-4 em nome do contribuinte emitente dos documentos fiscais (EMPRESA DE ÁGUA ITAY LTDA.), constando nos dois primeiros itens do mencionado Auto de Infração irregularidades semelhantes à da presente autuação.

Em relação aos preços praticados por outros concorrentes, o diligente elaborou um demonstrativo comparando os preços praticados pelo defendente e a EMPRESA DE ÁGUA ITAY LTDA., ou seja, aquela mesma empresa que também foi autuada, verificando, por amostragem, que em datas próximas, os preços praticados são semelhantes, encontrando a mesma variação apurada pelo autuante no presente PAF.

De acordo com o art. 937, inciso V do RICMS/97, 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 declaração, nos documentos fiscais, de valores notoriamente inferiores ao preço corrente das mercadorias, e isto não quer dizer que seja o preço de apenas um concorrente.

Observo que o autuante indicou como referência para comprovar subfaturamento, somente as notas fiscais de fls. 318 a 323 do PAF, emitidas pela EMPRESA DE ÁGUA ITAY LTDA., que também foi fiscalizada pelo autuante, de acordo com o relatado no PARECER ASTEC Nº 054/2010, constando no Auto de Infração de nº 087461.0301/08-4, lavrado em nome do mencionado contribuinte, que a prova do subfaturamento apurado naquele PAF são as notas fiscais emitidas pelo autuado no presente processo. Portanto, as notas fiscais emitidas pelo autuado neste PAF foram utilizadas para comprovar subfaturamento em outro Auto de Infração lavrado contra a empresa emitente das notas fiscais acostadas ao presente PAF como prova de subfaturamento.

O autuante informou, ainda, que a pauta fiscal para o cálculo da substituição tributária com relação ao produto água mineral com embalagem de 20 litros é de R\$2,20, e o valor de venda acrescido da margem de valor adicionado (MVA) na indústria de 30%, é de R\$1,69. Portanto, afirma que o valor apurado no arbitramento foi próximo à pauta fiscal, e até ligeiramente menor, e inferior ao praticado pelo mesmo contribuinte em outras vendas.

Em relação à pauta fiscal, o RICMS/97 estabelece:

Art. 73. A base de cálculo do ICMS poderá ser fixada mediante pauta fiscal, de acordo com a média de preços praticada no Estado, quando o preço declarado pelo contribuinte for inferior ao preço de mercado ou quando for difícil a apuração do

prestação:

...

V - nas operações com cervejas, chopes, refrigerantes, bebidas energéticas e águas minerais e gasosas;

§ 1º A pauta fiscal será fixada mediante ato do Superintendente de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda, com observância da seguinte orientação:

IV - a pauta fiscal para as operações com cervejas, chopes, refrigerantes, bebidas energéticas e águas minerais e gasosas será adotada, unicamente, para fins de antecipação ou substituição tributária;

Vale ressaltar, que a redação atual do inciso V e do inciso IV, do § 1º do art. 73 do RICMS/97, foi dada pela Alteração nº 92 (Decreto nº 10414, de 03/08/07, DOE de 04 e 05/08/07), efeitos a partir de 04/08/07. Assim, de acordo com o dispositivo regulamentar acima reproduzido, não se aplica a pauta fiscal ao caso em exame, tendo em vista que a mencionada pauta somente poderia ser adotada a partir de 04/08/2007, para fins de antecipação ou substituição tributária.

Como se trata de estabelecimento industrial, o método empregado para o arbitramento da base de cálculo poderia ser o do inciso IV, alínea “a” do art. 938 do RICMS/97, ou seja, o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo das matérias-primas, materiais secundários, produtos intermediários, acondicionamento, mão-de-obra e outros gastos de fabricação, cujos valores devem ser atualizados monetariamente até o último mês do período, agregando-se ao montante 20%, a título de margem de valor adicionado (MVA).

Pelo que consta nos autos e após a diligência fiscal realizada por estranho ao feito, foi constatado que o método adotado na apuração da base de cálculo por meio do arbitramento não encontra amparo legal, considerando a utilização de parâmetro de preços de apenas um estabelecimento em relação ao qual foi lavrado outro Auto de Infração com base nos preços praticados pelo autuado neste PAF. Portanto, a prova trazida aos autos não evidencia que seja o preço corrente no mercado, de forma inquestionável.

Concluo pela nulidade deste item da autuação, com base no art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/BA, tendo em vista que não ficou caracterizado o impedimento para o autuante desenvolver um processo normal de fiscalização e restou comprovado que o arbitramento não obedeceu ao correto procedimento fiscal, em razão da metodologia empregada na apuração da base de cálculo do imposto exigido, o que conduz à incerteza na determinação com segurança da infração e do imposto exigido.

Infração 02: Falta de retenção e recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Vendas de produtos elencados no Anexo 88 do RICMS (água mineral em garrações de 20 litros), imposto calculado sobre os valores omitidos por subfaturamento, demonstrados na infração 01, apurado mediante aplicação da margem de valor agregado (MVA) de 30%, período de abril de 2006 a setembro de 2007.

As infrações 01 e 02 são analisadas conjuntamente neste julgamento, tendo em vista que o imposto foi calculado neste item 02 da autuação sobre os valores apurados na primeira infração. Neste caso, tendo sido considerada nula a primeira infração, conseqüentemente, também é nula a infração 02, pelos mesmos motivos.

Infração 03: Omissão de saída de produto acabado, apurado através do levantamento da produção, efetuado com base no consumo de matéria prima. Levantamento com base no emprego de tampas de garrafão de 20 litros, em comparação com embalagem de 20 litros, tomando como referência os estoques

registrados no livro Registro de Inventário, as notas fiscais de compras de tampas e de vendas do produto, no exercício de 2006.

O levantamento quantitativo de estoques tem como objetivo conferir as entradas e saídas de mercadorias em confronto com o inventário registrado no livro próprio, em um determinado exercício, e como consequência, no presente processo, houve a constatação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis.

Na apuração realizada por meio de levantamento fiscal, 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 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.

Inconformado com a exigência fiscal o autuado apresentou impugnação ao lançamento, alegando que as tampas dos garrafões não são matérias primas, fazendo parte do produto final ao qual será comercializada. Diz que o autuante, sem fundamento ou embasamento legal, utilizando-se do poder de autoridade fiscalizadora, impôs a infração, baseando-se na posição do estoque, sem ao menos levar em consideração as perdas de tampa, tampas defeituosas e descarte dos garrafões vendidos. Além disso, não solicitou da empresa, relatório de perdas emitido pelo departamento responsável pelo controle de estoque e qualidade.

O autuante informou que o levantamento fiscal levou em consideração o estoque inicial, o estoque final, bem como as compras de tampas para garrafões de 20 litros, tendo sido apurado o consumo deste material de embalagem. Diz que o resultado foi comparado às saídas do produto água mineral em embalagem de 20 litros, apurando-se a diferença de 68.594 unidades do produto. Comenta que o autuado atribui o resultado apurado às perdas ocorridas, e diz que o documento apresentado pelo defendente à fl. 518 do PAF foi datado de 06/01/2007, portanto, após a lavratura do Auto de Infração.

Foi realizada diligência fiscal por preposto da ASTEC, tendo sido informado no PARECER ASTEC Nº 054/2010, que em relação à comprovação das perdas de tampas de garrafão, o defendente informou que não tinha qualquer registro devido às falhas de controle, mas alegou que é fato incontestável de que não é possível engarrafar água sem perdas de tampas. O diligente também informou que tentou verificar junto a outros engarrafadores de água mineral, e todos disseram que as perdas são inevitáveis, mas não possuíam qualquer controle de perdas.

No levantamento quantitativo, além dos dados referentes aos estoques iniciais e finais, são elaborados três demonstrativos: a) dois analíticos, com a indicação das quantidades e dos preços unitários, um relativo às saídas de mercadorias e outro relativo às entradas; b) um demonstrativo sintético, consolidando os dados constantes nos demonstrativos analíticos, com a apuração das diferenças de estoques e o imposto devido.

Consta à fl. 325, um demonstrativo sintético, indicando que o levantamento quantitativo foi efetuado com base na utilização de tampas, encontrando-se os dados relativos às compras, saídas de garrafões e preço único. Entretanto, não foram acostados aos autos os demonstrativos analíticos das compras e das saídas de garrafões.

A falta dos demonstrativos analíticos e do preço médio seria saneável por meio de diligência fiscal, com a entrega de cópias ao contribuinte e reabertura do prazo de defesa. Contudo, no presente processo, foi constatado que em relação ao preço médio, o autuante utilizou o preço de R\$1.57, apurado por meio de arbitramento na primeira infração, considerando o indício de que o autuado estaria praticando subfaturamento ou praticando vendas com preços inferiores aos de mercado.

Como o procedimento adotado na primeira infração, apurando o preço de mercado de R\$1,57, foi considerado nulo, em razão da metodologia empregada na apuração da base de cálculo do imposto exigido, o que conduz à incerteza do valor apurado e, considerando a possibilidade de os valores constantes nas notas fiscais de saídas estarem subfaturados ou inferiores aos de mercado, não seria razoável admitir tais preços na apuração da base de cálculo do imposto exigido neste item da autuação. Neste caso, ficou caracterizada incerteza quanto à determinação da base de cálculo, o que também implica nulidade deste item da autuação.

Foram apresentadas informações em relação às perdas alegadas nas razões de defesa, haja vista que de acordo com a diligência fiscal realizada por preposto da ASTEC do CONSEF, foi constatado que apesar de o autuado ter apresentado a declaração de fl. 518 do PAF, indicando perdas exatamente na mesma quantidade da omissão de saída apurada no levantamento fiscal, tais perdas não foram comprovadas pelo contribuinte. Assim, não obstante a diferença apurada não ter sido elidida pelo defendente, por falta de comprovação das perdas, não há certeza em relação à base de cálculo do imposto apurado, por isso, concluo pela nulidade deste item do Auto de Infração.

Infração 05: Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios. ICMS normal lançado e não recolhido, inclusive nos meses em que o autuado teria direito ao benefício Desenvolve, nos meses de abril de 2006; dezembro de 2007; junho a novembro de 2008. Valores exigidos de acordo com as cópias do livro RAICMS às fls. 348, 435, 452, 455, 457, 460, 463 e 465 do PAF

Conforme estabelece o art. 3º do Regulamento do Programa DESENVOLVE, poderá ser concedida dilação de prazo para o pagamento de até 90% (noventa por cento) do saldo devedor mensal do ICMS, relativo às operações próprias do contribuinte, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo do DESENVOLVE.

Em sua impugnação, o autuado alega que o autuante não verificou os pagamentos efetuados pela empresa durante o período abril/2004 a novembro/2008, conforme o histórico de pagamentos do período. Assegura que na verdade, o que ocorrera de fato, foi o não recolhimento do ICMS referente ao mês de outubro/2008, no valor de R\$ 6.744,18, motivo pelo qual não perderia o incentivo do Programa DESENVOLVE, conforme art. 18 do Regulamento do mencionado Programa DESENVOLVE

O autuante informa que ao consultar os pagamentos do contribuinte do exercício de 2008, utilizou relatório desatualizado. Reconhece que houve pagamentos nos meses de junho, julho, agosto, setembro e novembro de 2008, porém fora do prazo, resultando na perda do benefício, e os valores dos mencionados meses passam a compor a infração 07. Diz que não se trata de falta de recolhimento do imposto, mas recolhimento efetuado fora do prazo de parcela contemplada pelo benefício Desenvolve.

Por solicitação desta Junta de Julgamento Fiscal, foi realizada diligência fiscal por preposto da ASTEC, tendo sido informado no PARECER ASTEC Nº 054/2010, que o contribuinte apresentou os DAEs originais, os quais foram conferidos, sendo também retirado cópia do próprio Sistema da SEFAZ, via internet. Com os DAEs dos exercícios de 2006 a 2008, o diligente elaborou demonstrativo à fl. 639, indicando as datas de pagamento, o valor recolhido, código de receita, os acréscimos e o total recolhido. Em seguida, elabora um detalhamento desta infração 05 na fl. 640.

O preposto da ASTEC apurou que não houve comprovação de pagamento do imposto no mês 04/2006. Quanto aos meses de dezembro/2007, junho/2008, setembro/2008 e novembro/2008, houve recolhimento com atraso do imposto após a dedução da parcela referente ao incentivo Desenvolve. Foram comprovados recolhimentos a menos do imposto após a dedução da parcela referente ao incentivo Desenvolve nos meses de julho, agosto e out

O imposto exigido neste item do Auto de Infração se refere a contribuinte em seu livro RAICMS nos meses de abril de 2006;

novembro de 2008, de acordo com as cópias do mencionado livro RAICMS às fls. 348, 435, 452, 455, 457, 460, 463 e 465 do PAF. Com base nas informações prestadas pelo preposto da ASTEC, reproduzidas no parágrafo anterior, verifico que não foi comprovado o pagamento do imposto relativo ao mês 04/2006, e parte do débito apurado nos meses julho, agosto e outubro de 2008. Assim, deduzindo-se o que foi recolhido, são devidos os valores remanescentes, conforme quadro abaixo:

MÊS/ANO	IMPOSTO LANÇADO RAICMS	VALOR RECOLHIDO	DIFERENÇA A RECOLHER
04/2006	5.869,60	-	5.869,60
07/2008	7.555,83	7.518,78	37,05
08/2008	6.418,87	34,00	6.384,87
10/2008	5.864,36	4.675,17	1.189,19
TOTAL	-	-	13.480,71

Concluo pela subsistência parcial desta infração, com a redução do débito para o total de R\$13.480,71

Infração 07: Recolhimento do ICMS efetuado a menos, em razão da falta de recolhimento na data regulamentar da parcela não sujeita a dilação de prazo, perdendo o direito ao benefício em relação à parcela incentivada prevista pelo Programa Desenvolve, no período de setembro de 2006 a maio de 2005. Valor do débito: R\$387.880,36.

O autuado alega que a penalidade a que se refere o autuante teve enquadramento legal nos arts. 4º. e 18 do Regulamento Desenvolve. Diz que tais artigos dispõem que as empresas terão o benefício do DESENVOLVE suspensos caso estejam em atraso com o fisco estadual, e que em momento algum a empresa deixou de cumprir suas obrigações fiscais, motivo pelo qual, em nenhum momento recebeu qualquer notificação ou cobrança do débito ao qual se refere o autuante. Salienta que para ser penalizada, a empresa deveria estar inadimplente para com o fisco.

O autuante esclarece que o recolhimento fora do prazo resultou na perda do benefício, pelo que foram exigidas as diferenças correspondentes às parcelas não incentivadas.

Foi realizada diligência fiscal por preposto da ASTEC, tendo sido informado no PARECER ASTEC N° 054/2010, que o autuado não apresentou qualquer comprovante de pagamento do valor apurado com o incentivo DESENVOLVE, nem do valor sujeito à dilação do prazo. Diz que os valores lançados pelo autuante são divergentes dos encontrados no livro RAICMS, conforme planilha que elaborou na fl. 641 do PAF.

De acordo com o art. 3º do Regulamento do Programa DESENVOLVE, o Conselho Deliberativo do DESENVOLVE poderá conceder dilação de prazo de até 72 meses para o pagamento de até 90% do saldo devedor mensal do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo.

Em relação à perda do direito ao benefício, o art. 18 do mencionado Regulamento estabelece que a empresa habilitada que não recolher ao Tesouro do Estado, na data regulamentar, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, perderá o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês, e isto não implica cancelamento da autorização, como entendeu o defendente, haja vista que o cancelamento dar-se-á Resolução do Conselho Deliberativo com fundamento em parecer da Secretaria Executiva, nas situações previstas no Regulamento.

Entendo que a exigência do imposto neste item do Auto de Infração é decorrente da não aplicação do benefício por falta de preenchimento de uma condição para fruição do benefício fiscal sem que haja o cancelamento, haja vista que no mês seguinte, sendo preenchido o requisito regulamentar quanto ao recolhimento do imposto no prazo, o benefício volta a prevalecer e o contribuinte retoma o gozo do benefício.

Em relação ao imposto indicado no demonstrativo de débito, foi constatado na diligência fiscal efetuada por preposto da ASTEC, que os valores lançados pelo autuante são divergentes dos encontrados no livro RAICMS, conforme planilha que elaborou na fl. 641 do PAF. Neste caso, prevalece o débito apurado pelo contribuinte escriturado no RAICMS. Entretanto, como o total apurado pelo autuado é superior ao lançamento efetuado pelo autuante e, sendo vedado majorar, no julgamento, os valores originalmente lançados no Auto de Infração, devem ser mantidas as parcelas relativas aos valores lançados originariamente, representando-se à repartição fiscal para, mediante nova ação fiscal, proceda à verificação da existência de valores a serem lançados, podendo o contribuinte, antes de nova ação fiscal, sanar alguma irregularidade, eximindo-se de sanções. Infração subsistente.

O autuado não impugnou as infrações 04, 06 e 08, tendo apresentado alegações defensivas quanto às exigências fiscais consubstanciadas nos itens 01, 02, 03, 05 e 07. Assim, considero procedentes os itens não contestados, haja vista que não existe controvérsia.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme demonstrativo abaixo:

INFRAÇÃO Nº	CONCLUSÃO	IMPOSTO
01	NULO	-
02	NULO	-
03	NULO	-
04	PROCEDENTE	4.610,98
05	PROCEDENTE EM PARTE	13.480,71
06	PROCEDENTE	14.217,91
07	PROCEDENTE	387.880,36
08	PROCEDENTE	2.256,14
TOTAL	-	422.446,10

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **087461.1000/08-8**, lavrado contra **FONTE D VIDA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ÁGUAS MINERAIS E BEBIDAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$422.446,10**, acrescido das multas de 50% sobre R\$13.480,71, 60% sobre R\$408.965,39, previstas no art. 42, incisos I, “a”, II, “b”, “e” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre, de ofício, desta decisão, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de setembro de 2010

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZEI

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIE