

A. I. N° - 087461.0301/08-4  
AUTUADO - EMPRESA DE ÁGUAS ITAY LTDA.  
AUTUANTE - HÉLIO SILVA DAMASCENO  
ORIGEM - INFAZ INDÚSTRIA  
INTERNET - 02/12/2010

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0316-03/10

**EMENTA:** ICMS. 1. ARBITRAMENTO. FALTA DE EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS E CONTÁBEIS. 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 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. SIMBAHIA. MICROEMPRESA. DESENQUADRAMENTO DE OFÍCIO. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Infração comprovada. 4. CONTA “CAIXA”. SUPRIMENTO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O suprimento de caixa de origem não comprovada indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas e não foi comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. Indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/09/2008, refere-se à exigência de R\$984.943,56 de ICMS, acrescido das multas de 60%, 70% 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 (subfaturamento comprovado). 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\$0,43 e R\$1,81, 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\$659.159,72.

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). Imposto apurado sobre os valores omitidos por sub infração 01, mediante aplicação da margem de valor agregado (MV de 2005 a dezembro de 2006. Valor do débito: R\$197.747,92.

Infração 03: Recolhimento do ICMS efetuado a menos, em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2005. Refere-se à reconstituição da conta corrente do ICMS correspondente aos meses de janeiro a março de 2005, em razão de o contribuinte ter sido desenquadrado do regime simplificado de apuração – SIMBAHIA, pelo fato de fazer sua inscrição no cadastro de contribuintes omitindo informações referentes às receitas do estabelecimento matriz, o que conduz à ineficácia de sua condição de Empresa de Pequeno Porte. Conforme Acórdão JF N° 0215-03/06 foi julgado procedente o Auto de Infração 087461.0002/06-0, aplicando o mesmo tratamento aos períodos anteriores, desconsiderando o enquadramento. Valor do débito: R\$80.629,19.

Infração 04: Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada, nos meses de janeiro de 2005 e maio de 2006. Consta, ainda, que o primeiro título de saldo de abertura de balanço, no valor de R\$225.913,15 e o segundo título de numerários da empresa matriz no valor de R\$52.950,00. O sujeito passivo não comprovou a origem, apesar de intimado. Valor do débito: R\$47.406,73.

O autuado apresentou impugnação (fls. 616 a 635), discorrendo inicialmente sobre as imputações e dispositivos do enquadramento das infrações e das multas aplicadas. Quanto à primeira infração, o autuado alega que emitiu regularmente as Notas Fiscais correspondentes às suas operações de vendas realizadas, mas a fiscalização entende que apesar de as operações serem revestidas das formalidades legais, teria havido intuito de fraude, porque teriam sido menores do que o efetivamente praticado. Diz que o autuante julgou que o preço de mercado do garrafão de 20 litros nos anos de 2005 e 2006, seria R\$1,60, preço que seria baseado em documentos fiscais de outro estabelecimento industrial. O defendente entende que não houve falta do valor da operação na Nota Fiscal, condição para aplicação do arbitramento, prevista no inciso III do art. 56 do RICMS/BA. Também não é o caso de dizer que as Notas Fiscais da empresa seriam inidôneas, porque seria necessário comprovar o intuito de fraude, conforme art. 209, IV, do RICMS/BA, e a fiscalização não apresentou qualquer elemento de prova para justificar o arbitramento. No máximo aponta um indício (variação de preços), que na verdade não possui essa natureza indiciária, tendo em vista que a variação de preços é compatível com as condições de qualquer mercado, principalmente a venda de galão de água de 20 litros, no Estado da Bahia. Para exemplificar, o defendente apresenta cinco tipos de operações praticadas em 2005 e 2006, conforme planilha à fl. 623, indicando a variação de preços e as situações que justificam essa variação, a exemplo de prazo de pagamento, encargo com o frete e quantidade vendida. Assim, o autuado justifica que a variação de preços faz parte de inúmeras situações que interferem no negócio e não pode ser considerada por si só, como comprovado intuito de fraude. Salaria que a fiscalização utilizou o preço de R\$1,60, de outro estabelecimento industrial, sem indicar qual teria sido este estabelecimento utilizado como parâmetro para alcançar tal preço. Diz que a não indicação do estabelecimento empresarial utilizado como paradigma não permite verificar se as condições de venda são compatíveis à do defendente. Por isso, o autuado entende que não ficou comprovado o subfaturamento, e sim presunção. Reproduz o art. 56, § 1º do RICMS/BA, e diz que o mencionado dispositivo regulamentar não se aplica ao presente caso, e que o autuante deveria apurar o preço efetivamente cobrado pela empresa, o que não foi feito. Diz que a jurisprudência do CONSEF tem se posicionado quanto à impossibilidade do arbitramento, conforme ementas e parte de um voto que transcreveu. Assegura que o CONSEF tem firmado jurisprudência acerca da utilização do arbitramento da base de cálculo, quando não for possível apurar o imposto pelos métodos normais de apuração, e o autuante não cogitou tal hipótese.

Infração 03: Após transcrever os dispositivos do RICMS/BA e da Lei 7.014/96 que fundamentaram a exigência fiscal, o defendente alega que ao contrário do que afirmou a fiscalização, para efeitos da Lei 7.357/98, o limite da receita bruta a ser considerada é o de cada estabelecimento da empresa, havendo erro na asserção do autuante em computar na faturamento do estabelecimento matriz do impugnante situado em que o ICMS é autônomo em relação a cada estabelecimento do titu

inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, que transcreveu. Afirma que a fiscalização também não considerou a necessidade de redução de 20% do total das entradas de mercadorias, conforme previsto no art. 2º, §§ 1º e 7º da Lei nº 7.357/98, salientando que a receita bruta se presta apenas para o enquadramento ou não no SIMBAHIA, e não para apuração do ICMS. O atuado informa que impetrou mandado de segurança contra o Auto de Infração de nº 087461.0002/06-6, mencionado pela fiscalização, e que o Mandado de Segurança de nº 1.953.304-0/2008, obteve liminar contra o ato da fiscalização. Pede que seja julgado insubsistente este item do Auto de Infração

Infração 04: O atuado alega que o suprimento de caixa do estabelecimento atuado foi realizado pelo estabelecimento matriz, o que pode ser comprovado por meio da documentação que acostou aos autos (fl. 843), e que, se este órgão julgador entender que há necessidade de mais provas, requer a realização de perícia, nos termos do art. 137 do RPAF/BA, apresentando os quesitos e indicando o assistente técnico. Finaliza pedindo a improcedência do presente Auto de Infração.

O atuante, em sua informação fiscal às fls. 845 a 854 dos autos, diz que o arbitramento da base de cálculo (infração 01) se fundamentou no art. 937, inciso V, do RICMS, que se reporta aos preços declarados nos documentos fiscais “notoriamente inferiores ao preço corrente das mercadorias”. Explica porque considerou ser este o caso previsto na legislação, informando que o produto em questão é água mineral em garrações de 20 litros, um produto conhecido, largamente consumido pela população, cujo processo de produção é simples, consistindo na extração e engarrafamento da água. Diz que nas notas fiscais emitidas pelo atuado, se constata que o mesmo entrega diretamente aos revendedores do varejo, e não se tem conhecimento de preços próximos aos que estão registrados nas notas fiscais. Que além de extraordinariamente baixos, os preços apresentam curiosa irregularidade que não encontra explicação lógica com base em fatores mercadológicos. Informa que o contribuinte não procurou, mesmo intimado, justificar a variação dos preços, e também não apresentou relatório de custos de produção solicitado, mas alega em sua defesa que as alterações de preços são justificadas por variáveis que se combinam alternadamente tais como o prazo de pagamento, o encargo com o frete ou não, e a quantidade vendida. Entretanto, o atuante afirma que tais variáveis não foram comprovadas nos documentos fiscais, nos quais, inexistente referência a nenhum tipo de desconto; não há indicação de pagamentos a prazo e não há valor de frete. Ainda assim, mesmo aceitando as tais variáveis, entende que a variação não se justificaria, pela sua dimensão. Assevera que analisando o custo do produto, conforme relatório de fls 652, no exercício de 2006, o custo total do produto teria sido de R\$ 0,54, mas se encontra no mesmo exercício inúmeras vendas a R\$0,43. Cita o art. 938, inciso IV, “b”, do RICMS/BA, e diz que no mencionado dispositivo regulamentar não está expresso 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 mesmo contribuinte em outras operações com o produto. No entanto, preferiu adotar o preço menor dentre os coletados em outro contribuinte congênere, conforme documentos de fls. 163 a 176, preço inclusive menor do que vários outros praticados pelo próprio contribuinte atuado. Diz que o preço tomado como parâmetro foi R\$1,60, e que para oferecer uma idéia a respeito do preço real de mercado, informa que a partir de setembro de 2007, a Secretaria da Fazenda passou a adotar pauta fiscal para a substituição tributária para o referido produto. Informa que o valor da pauta foi estabelecido em R\$2,20 para o garrafão de 20 litros, ou seja, o preço de venda acrescido da margem de valor adicionado de 30% seria de R\$ 1,69, o que ajuda a demonstrar a justeza do preço aplicado no trabalho de arbitramento, salientando que o estabelecimento da pauta é precedido de estudos técnicos e nivela, certamente, os preços por baixo. Acrescenta que houve recusa do contribuinte em fornecer os livros da contabilidade, reiteradamente intimado, tendo apresentado por fim, apenas o livro caixa, porém, com autenticação posterior à intimação, e com suprimentos não comprovados. Reproduz o que estabelece o parágrafo único do artigo 137 do RPAF/BA, citando ensinamentos de Alexandre Henrique Salema Ferreira sobre

jurisprudência dos Tribunais Federais, bem como, do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Infração 02: Informa que esta infração tem o mesmo fato gerador da infração 01, e é consequência da mesma.

Infração 03: Esclarece que em fiscalização anterior, da qual resultou o AI nº 087461.0002/06-0, julgado procedente por este CONSEF (Acórdão JJF Nº 0215-03/06), foi constatado enquadramento indevido no regime do SIMBAHIA, por ter o autuado omitido o valor da receita bruta da matriz em Alagoas, sendo apurado o ICMS pelo Regime Normal nos exercícios anteriores. O exercício 2005 não foi incluído na fiscalização anterior, permanecendo o autuado calculando o ICMS pelo SIMBAHIA, o que foi apurado no presente lançamento.

Infração 04: Diz que se trata de suprimento de caixa de origem não comprovada, e o contribuinte não comprovou suas alegações. Com relação ao saldo inicial de caixa, informa que o autuado nada comprovou nem alegou. Quanto aos alegados repasses da matriz para a filial, diz que o defendente apresentou apenas recibo, sem nenhuma validade contábil ou jurídica.

À fl. 858, esta Junta de Julgamento Fiscal converteu 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. Quanto à infração 04, intimar o autuado a comprovar a contabilização das transferências para reforço do caixa do estabelecimento autuado, devendo verificar se os lançamentos foram efetuados na mesma época dos fatos.

De acordo com o PARECER ASTEC Nº 055/2010, para a realização da diligência solicitada, o contribuinte foi intimado a apresentar os documentos fiscais dos exercícios de 2005 e 2006. O diligente informa que após analisar as notas fiscais de cada mês dos exercícios de 2005 e 2006 (conforme cópias que acostou aos autos a título de exemplo), constatou que estes documentos fiscais apresentam maior e menor preço do garrafão de 20 litros, conforme tabela que elaborou na fl. 860, podendo-se verificar a variação de preço mês a mês. Quanto ao questionamento apresentado em relação às notas fiscais de fls. 163/168 dos autos, informa que foi lavrado em 22/12/2008 o Auto de Infração de nº 087461.10000/08-8 em nome do emitente daquelas notas fiscais, a menos de três meses da lavratura deste Auto de Infração, e os exercícios fiscalizados foram 2006 a 2008. Diz que na referida autuação, foi exigido ICMS em razão das seguintes infrações: Infração 01: recolhimento a menos do imposto pela utilização de documentos fiscais consignados a preços inferiores ao praticado (subfaturamento). Infração 02: falta de retenção do ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a operações internas subsequentes. Infração 03: omissão de saída de produto acabado, apurado através de levantamento de produção, efetuado com base no consumo de matéria prima. Infração 04: falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação. Infração 05: falta de recolhimento do ICMS no prazo regulamentar referente às operações escrituradas nos livros fiscais próprios. Em atendimento ao questionamento do item 03 da diligência, foi informado que os preços praticados em estabelecimentos congêneres sugerem compatibilidade de variação de preços, conforme planilha elaborada pelo autuante na fl. 861 do PAF. Concluindo, o diligente informa que o autuado explicou que a variação nos valores de fornecimento existe em função da política de preços aplicada pela empresa, tendo em vista que há clientes que compram grandes quantidades de garrafões e outros que compram pequenas quantidades, além de ser à vista ou a prazo, além de a entrega poder ser a preço FOE também informa que na tabela de preços do exercício de 2005, o

janeiro e o maior é de R\$1,72 em agosto. No exercício de 2006, o menor preço é de R\$0,49 em agosto e o maior é de R\$1,81 em fevereiro. Acrescenta que o contribuinte anexou às fls. 652/653 do PAF, planilha de custos onde aponta o custo unitário de R\$0,43 por garrafão de 20 litros e o menor preço encontrado na verificação das notas fiscais de saída foi de R\$0,49 em agosto de 2006, portanto, com preço de venda acima do custo demonstrado. Quanto à solicitação do item 04 da diligência, informa que o contribuinte respondeu à intimação apresentando um documento alegando o seu direito à privacidade e intimidade previsto na Constituição Federal, recusando-se a entregar a documentação solicitada, respaldando-se na garantia constitucional do sigilo bancário.

Intimado do PARECER ASTEC Nº 055/2010, o defendente se manifestou às fls. 920 a 923, aduzindo que foi constatado, mediante exame da contabilidade do estabelecimento autuado e de empresa concorrente, que inexistiu o subfaturamento apontado pelo autuante. Quanto à movimentação financeira que dá suporte ao suprimento de caixa do estabelecimento autuado, diz que o PARECER ASTEC afirma que não foi possível apresentar conclusão sobre o assunto por falta de fornecimento dos documentos bancários. O defendente confirma que não apresentou os extratos bancários e que, no seu entender, a documentação constante dos autos é suficiente para demonstrar a correção do suprimento de caixa. Diz que, na sua ótica, é ilegal exigir-lhe que comprove a regularidade do suprimento de caixa mediante quebra do sigilo bancário. Por fim, o defendente corrobora com o PARECER ASTEC Nº 055/2010.

Nova informação fiscal foi prestada às fls. 927 a 931 dos autos, sobre o PARECER ASTEC Nº 055/2010. O autuante enfatiza que a autuação, no tocante à determinação da base de cálculo e método de apuração, está fundamentada no art. 937, inciso V, do RICMS/BA que autoriza o arbitramento da base de cálculo. Comenta sobre o termo “notório” e diz que todos têm familiaridade com o produto em questão, sendo desnecessário ser químico ou economista para 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). Salaria 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 irrealidade, 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 con  
arbitramento. Salaria que outro aspecto a ser considerado é o fato encontrada na empresa emissora das notas fiscais tomadas como p

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 055/2010, 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 aceita 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 obviamente mais baixo pela economia de embalagem, mas não estaria tão distante disto.

Em relação ao item 04 do Auto de Infração, salienta que o defendente repete o mesmo padrão de procedimento, de omitir informações e provas de que somente ele dispõe. Por fim, o autuante lembra que as empresas do seguimento em questão foram objeto de fiscalização especial, com plantão no seu estabelecimento por indício de sonegação fiscal, mesmo após a instituição da pauta fiscal em 2007.

Considerando que em relação à infração 03, o defendente informou que impetrou Mandado de Segurança contra o Auto de Infração de nº 087461.0002/06-6, mencionado pelo autuante na descrição desta infração, e que o Mandado de Segurança de nº 1.953.304-0/2008, obteve liminar contra o ato da fiscalização, esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o presente processo em diligência à PGE/PROFIS (fl. 934) para informar a situação do Mandado de Segurança na data da autuação fiscal, ou seja, se o autuado encontrava-se amparado pela Medida Liminar que impedisse a exigência do ICMS na forma adotada no presente Auto de Infração, e em que fase se encontra o mencionado processo judicial.

De acordo com o PARECER PGE/PROFIS à fl. 936 dos autos, o objeto da ação judicial citada pelo defendente em nada se relaciona com a presente autuação, já que a ação mandamental pretendia obter autorização para impressão de documentos fiscais. Portanto, o Mandado de Segurança indicado pelo defendente não impede a exigência do ICMS na forma adotada no presente Auto de Infração.

## VOTO

Inicialmente, quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de perícia, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso II, do RPAF/99, tendo em vista que a prova pretendida não depende do conhecimento especial de técnicos, sendo desnecessária em vista de outras provas produzidas. Ademais, por determinação deste órgão julgador, foi realizada diligência por preposto da ASTEC, e foi dado conhecimento ao co

da mencionada diligência.

A primeira infração trata da falta de recolhimento do ICMS efetuado a menos em razão de utilização de documento fiscal consignando preço inferior ao praticado (subfaturamento comprovado), constando na descrição dos fatos, que nas vendas de água mineral em garrações de 20 litros foi constatado que os preços indicados nos documentos fiscais emitidos pelo autuado são inferiores aos preços correntes no mercado, tendo sido observada, também, uma variação de valores unitários praticados pelo autuado, oscilando entre R\$0,43 e R\$1,81, dentro do mesmo mês.

O autuado contestou o arbitramento da base de cálculo realizado, alegando que a variação de preços é compatível com as condições de qualquer mercado, principalmente a venda de galão de água de 20 litros, no Estado da Bahia. A título de exemplo, apresentou cinco tipos de operações praticadas em 2005 e 2006, conforme planilha à fl. 623, indicando a variação de preços e as situações que justificam essa variação, a exemplo de prazo de pagamento, encargo com o frete e quantidade vendida. Portanto, o autuado afirma que a variação de preços faz parte de inúmeras situações que interferem no negócio e não pode ser considerada por si só, como comprovado intuito de fraude.

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.

Na informação fiscal, o autuante diz que além de extraordinariamente baixos, os preços praticados pelo autuado apresentam curiosa irregularidade que não encontra explicação lógica com base em fatores mercadológicos. Informa que o contribuinte não procurou, mesmo intimado, justificar a variação dos preços, e também não apresentou o relatório de custos de produção solicitado. Afirma que as variáveis alegadas pelo defendente não foram comprovadas nos documentos fiscais, nos quais, inexistente referência a nenhum tipo de desconto; não há indicação de pagamentos a prazo e não há valor de frete.

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 precípua de burlar o fisco. Reduz a base de cálculo do imposto para recolher menos, e a prova material da divergência entre o valor efetivamente recebido e a base de cálculo utilizada, deve ser com base em recibos, cheques, extratos bancários, duplicatas, lançamentos fiscais e contábeis. Portanto, no subfaturamento há necessidade de se buscar a comprovação da infração cometida pelo contribuinte.

Na última informação fiscal, o autuante afirma que utilizou indevidamente a expressão “subfaturamento”. Diz que esta palavra é evitada pela legislação que, compreendendo a dificuldade de provar esse fato, passou a considerar apenas a notoriedade como fator suficiente para autorizar o arbitramento. Assegura que os preços declarados nas notas fiscais em questão não se mostram efetivamente dignos de fé, tanto por sua notória irrealdade, quanto pela falta de explicação convincente para a variação que demonstram.

Por solicitação desta Junta de Julgamento Fiscal, foi realizada diligência fiscal por preposto da ASTEC, tendo sido informado no PARECER ASTEC Nº 055/2010, que as notas fiscais de cada mês dos exercícios de 2005 e 2006 apresentam maior e menor preço do garração de 20 litros. Quanto ao questionamento apresentado em relação às notas fiscais de fls. 163/176 dos autos, informa que foi lavrado em 22/12/2008 o Auto de Infração de nº 087461.1000/08-8 em nome do emitente daquelas notas fiscais (FONTE D VIDA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ÁGUAS MINERAIS E BEBIDAS LTDA), a menos de três meses da lavratura deste Auto de Infração, e os exer a 2008. Em relação ao questionamento do item 03 da diligência, praticados em estabelecimento congênere sugerem compatibilic

conforme planilha elaborada pelo autuante na fl. 861 do PAF. O diligente informa que o autuado explicou que a variação nos valores de fornecimento existe em função da política de preços aplicada pela empresa, tendo em vista que há clientes que compram grandes quantidades de garrações e outros que compram pequenas quantidades, além da forma de pagamento poder ser à vista ou a prazo, além de a entrega poder ser a preço FOB ou a preço CIF. O diligente também informa que na tabela de preços do exercício de 2005, o menor preço é de R\$0,66 em janeiro e o maior é de R\$1,72 em agosto. No exercício de 2006, o menor preço é de R\$0,49 em agosto e o maior é de R\$1,81 em fevereiro. Acrescenta que o contribuinte anexou às fls. 652/653 do PAF, planilha de custos onde aponta o custo unitário de R\$0,43 por garração de 20 litros e o menor preço encontrado na verificação das notas fiscais de saída foi de R\$0,49 em agosto de 2006, portanto, com preço de venda acima do custo demonstrado.

O autuante não concordou com as conclusões apresentadas pelo preposto da ASTEC, argumentando 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. Entende que a planilha de custos do autuado fica sob suspeição, por não ter sido apresentada antes da autuação, quando foi regularmente intimado. Afirma que, na verdade, o custo verdadeiro é desconhecido.

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.

Observo que o autuante indicou como referência para comprovar subfaturamento as Notas Fiscais de fls. 163 a 176 do PAF, emitidas pela FONTE D VIDA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ÁGUAS MINERAIS E BEBIDAS LTDA, que também foi fiscalizada pelo autuante, de acordo com o relatado no PARECER ASTEC Nº 055/2010, indicando o Auto de Infração de nº 087461.1000/08-8, lavrado em nome do mencionado contribuinte, e 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 o valor da pauta fiscal para o produto água mineral com embalagem de 20 litros foi estabelecido em R\$2,20, e o valor de venda acrescido da margem de valor adicionado (MVA) na indústria de 30%, seria R\$1,69.

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, para efeito de pagamento do imposto, quando o preço declarado pelo contribuinte for inferior ao de mercado ou quando for difícil a apuração do valor real da operação ou 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 bebidas energéticas e águas minerais e gasosas s*

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 ao caso em exame a pauta fiscal, 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 devido processo legal, considerando a 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). 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 janeiro de 2005 a dezembro de 2006.

As infrações 01 e 02 foram 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.

Saliento que deve ser renovado o procedimento fiscal com o objetivo de apurar o real valor do débito.

Infração 03: Recolhimento do ICMS efetuado a menos, em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2005. Refere-se à reconstituição da conta corrente do ICMS correspondente aos meses de janeiro a março de 2005, em razão de o contribuinte ter sido desenquadrado do regime simplificado de apuração – SIMBAHIA, pelo fato de fazer sua inscrição no cadastro de contribuintes omitindo informações referentes às receitas do estabelecimento matriz, o que conduz à ineficácia de sua condição de Empresa de Pequeno Porte. Conforme Acórdão JJF Nº 0215-03/06 foi julgado procedente o Auto de Infração 087461.0002/06-0, aplicando o mesmo tratamento aos períodos anteriores, desconsiderando o enquadramento.

Em relação ao desenquadramento o RICMS/97 previa perda do tratamento em decorrência de infração considerada pela legislação de natureza art. 408-L, incisos II, IV e VII (vigentes à época).

Na informação fiscal, o autuante esclarece que em fiscalização anterior, da qual resultou o AI nº 087461.0002/06-0, julgado procedente por este CONSEF, conforme Acórdão JF nº 0215-03/06, foi constatado enquadramento indevido no regime do SIMBAHIA, por ter o autuado omitido o valor da receita bruta da matriz em Alagoas, sendo apurado o ICMS pelo Regime Normal nos exercícios anteriores. O exercício 2005 não foi incluído na fiscalização anterior, permanecendo o autuado calculando o ICMS pelo SIMBAHIA, o que foi apurado no presente lançamento.

O autuado contestou a exigência do imposto, informando que impetrou mandado de segurança contra o Auto de Infração de nº 087461.0002/06-6, mencionado pela fiscalização, e que o Mandado de Segurança de nº 1.953.304-0/2008, obteve liminar contra o ato da fiscalização.

Considerando as alegações defensivas, esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o presente processo em diligência à PGE/PROFIS para informar a situação do Mandado de Segurança na data da autuação fiscal, ou seja, se o autuado encontrava-se amparado pela Medida Liminar que impedisse a exigência do ICMS na forma adotada no presente Auto de Infração, e em que fase se encontra o mencionado processo judicial.

De acordo com o PARECER PGE/PROFIS à fl. 936 dos autos, o objeto da ação judicial citada pelo defendente em nada se relaciona com a presente autuação, já que a ação mandamental pretendia obter autorização para impressão de documentos fiscais. Portanto, o Mandado de Segurança indicado pelo defendente não impede a exigência do ICMS na forma adotada no presente Auto de Infração.

O defendente alega que ao contrário do que afirmou a fiscalização, para efeitos da Lei 7.357/98, o limite da receita bruta a ser considerada é o de cada estabelecimento da empresa, havendo erro do autuante em computar na receita bruta o montante do faturamento do estabelecimento matriz do impugnante situado em outro Estado (Alagoas). Diz que o ICMS é autônomo em relação a cada estabelecimento do titular, nos termos do art. 11, § 3º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, que transcreveu.

A Lei 7.357/98, que instituiu o Regime Simplificado de Apuração do ICMS - SimBahia, aplicável à microempresa, à empresa de pequeno porte e ao ambulante, vigente à época dos fatos, estabelecia no § 4º do art. 2º:

*§ 4º Na mensuração da receita bruta anual ajustada, para fins de cotejo com os limites de que cuida este artigo, se a empresa mantiver mais de um estabelecimento ou tenha titular ou sócio participando do capital social de outra ou outras empresas de mesma condição cadastral, levar-se-á em conta a receita bruta global ajustada de todos eles, não importando se do mesmo ou de diversos ramos de atividades econômicas.*

*§ 7º O enquadramento no SimBahia é efetuado com base no CNPJ básico, ou seja, no caso de empresa com mais de um estabelecimento, todos devem se enquadrar na mesma condição, sendo que a Microempresa poderá ter estabelecimentos com faixas distintas, levando-se em consideração a receita bruta ajustada ou o volume de compras de cada um.*

*Art. 6º Não poderá optar pelo enquadramento na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte:*

*I - a pessoa jurídica constituída sob a forma de sociedade por ações;*

*II - a empresa cujo titular ou sócio seja domiciliado no exterior;*

*III - a empresa que se dedique à armazenagem ou depósito de mercadorias de terceiros;*

*IV - a empresa cujo titular ou sócio tenha parte ou partes em outra ou outras empresas, se a receita bruta g  
ultrapassar o limite de enquadramento de que tra*

De acordo com os dispositivos legais acima reproduzidos, ficou estabelecido deveria ser observado, para efeito de enquadramento no Regime SIMBAHIA, a receita bruta anual para fins de cotejo dos limites previstos na lei, sendo o enquadramento efetuado com base no CNPJ básico, de forma que, se a empresa tiver mais de um estabelecimento, deve-se levar em conta o volume de compras de cada um para efeito da apuração da receita bruta ajustada. Portanto, a receita bruta global é utilizada nesta situação específica.

O autuado não contestou os dados numéricos do levantamento fiscal, embora tenha alegado que a fiscalização não considerou a necessidade de redução de 20% do total das entradas de mercadorias, conforme previsto no art. 2º, §§ 1º e 7º da Lei nº 7.357/98, salientando que a receita bruta se presta apenas para o enquadramento ou não no SIMBAHIA, e não para apuração do ICMS.

Observo que neste caso, o autuante informou e está comprovado pelo demonstrativo à fl. 591 do PAF que foi efetuada reconstituição da conta corrente do ICMS correspondente aos meses de janeiro a março de 2005, em razão de o contribuinte ter sido desenquadrado do regime simplificado de apuração – SIMBAHIA, pelo fato de fazer sua inscrição no cadastro de contribuintes omitindo informações referentes às receitas do estabelecimento matriz.

Vale salientar, que na apuração do imposto por meio de conta corrente do ICMS os créditos fiscais são computados de acordo com os documentos fiscais relativos às aquisições de mercadorias, inexistindo a redução alegada pelo defendente, que se aplica quando se trata de apuração do débito relativo a contribuintes enquadrados no SIMBAHIA.

Destacando que foi efetuado o desenquadramento do SIMBAHIA em fiscalização anterior, da qual resultou o AI nº 087461.0002/06-0, julgado procedente por este CONSEF, conforme Acórdão JFJ Nº 0215-03/06, e a informação da PGE/PROFIS de que o Mandado de Segurança indicado pelo defendente não impede a exigência do ICMS na forma adotada no presente Auto de Infração, concluo pela procedência deste item da autuação fiscal.

Infração 04: omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada.

O autuado alega que o suprimento de caixa do estabelecimento autuado foi realizado pelo estabelecimento matriz, o que pode ser comprovado por meio do recibo emitido pela matriz (fl. 843 do PAF), e que, se este órgão julgador entender que há necessidade de mais provas, requer a realização de perícia, nos termos do art. 137 do RPAF/BA, apresentando os quesitos e indicando o assistente técnico. Solicitação que já foi apreciada neste voto.

Esta infração é apurada verificando-se a regularidade dos lançamentos efetuados na conta “caixa” através da análise da documentação correspondente. Assim, o suprimento de caixa de origem não comprovada indica que a escrituração dos valores a título de empréstimos foi efetuada sem a documentação regular. Neste caso, a irregularidade apurada deve ser interpretada como omissão de registro de receitas decorrentes de vendas, salvo prova em contrário, o que não foi apresentado pelo defendente.

Foi realizada diligência fiscal, tendo sido informado no PARECER ASTEC Nº 055/2010 (fls. 859/861), que o defendente não apresentou a necessária comprovação, alegando direito à privacidade e intimidade previsto na Constituição Federal, recusando-se a entregar a documentação solicitada, respaldando-se na garantia constitucional do sigilo bancário, o que foi confirmado na manifestação apresentada pelo contribuinte após a diligência fiscal.

Observo que não foi comprovada pelo autuado a origem do suprimento de caixa constante no livro Caixa, e a legislação autoriza a presunção de que esse suprimento é decorrente de saídas de mercadorias em decorrência de lançamento de numerário inexistente, o que também ocorre quando se constata suprimento fictício de caixa mediante suprimir uma mercadoria para outro estabelecimento da mesma empresa, tendo

repercussão nos estoques de mercadorias dos estabelecimentos envolvidos, além de utilização indevida de crédito fiscal pelo estabelecimento destinatário.

O § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96 estabelece: “O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção” (redação vigente à época dos fatos)

Considero procedente a exigência fiscal, tendo em vista que, o suprimento de caixa de origem não comprovada indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas e não foi comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos, estando a irregularidade apurada embasada em dispositivo legal reproduzido neste voto, sendo correta a alíquota de 17% aplicada no cálculo do imposto, e o percentual da multa está de acordo com o art. 42, inciso III, da Lei 7.014/96.

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

INFRAÇÃO Nº	CONCLUSÃO	IMPOSTO
1	NULA	-
2	NULA	-
3	PROCEDENTE	80.629,19
5	PROCEDENTE	47.406,73
<b>TOTAL</b>	-	<b>128.035,92</b>

## 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 **087461.0301/08-4**, lavrado contra **EMPRESA DE ÁGUAS ITAY LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **RS128.035,92**, acrescido das multas de 60% sobre R\$80.629,19 e 70% sobre R\$47.406,73, previstas no art. 42, incisos II, alínea “a” e III, 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, 19 de novembro de 2010

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - JULGADORA