

PROCESSO	- A. I. Nº 087461.1000/08-8
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e FONTE D'VIDA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ÁGUAS MINERAIS E BEBIDAS LTDA.
RECORRIDOS	- FONTE D'VIDA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ÁGUAS MINERAIS E BEBIDAS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JJF nº 0241-03/10
ORIGEM	- INFRAZ INDÚSTRIA
INTERNET	- 16/09/2011

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0265-12/11

**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, consequentemente, também é nula a infração 2, 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 defendant, 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. Modificada a Decisão recorrida. Não restou configurada a hipótese para perda do benefício fiscal visto que, os recolhimentos do imposto não sujeitos a dilação do prazo foram efetuados antes de iniciado o procedimento fiscal, devendo, portanto, serem considerados espontâneos, restando purgada a mora. 8. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. a) RETENÇÃO DO IMPOSTO EFETUADA A MENOS. Autuado não contestou. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Não acolhida a preliminar de nulidade suscitada em relação

à infração 5. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria. Decisão unânime quanto ao mérito.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão da 3<sup>a</sup> JJF que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe, bem como de Recurso de Ofício interposto em razão de o referido julgamento ter desonerado o contribuinte de parte do débito tributário que inicialmente lhe foi imputado, tudo a rigor do art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99.

O Auto de Infração, lavrado em 22/12/2008, exige ICMS no valor de R\$923.227,03, além de multa e acréscimos legais, em razão de oito irregularidades, entretanto serão analisadas as infrações 1, 2, 3 e 7, conforme abaixo:

*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 garrafões 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 subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Vendas de produtos elencados no Anexo 88 do RICMS (água mineral em garrafões 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 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 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.*

Da análise das peças processuais, a 3<sup>a</sup> JJF, por unanimidade, proferiu Decisão, abaixo transcrita, pela procedência parcial da autuação, para exigir do autuado o pagamento do imposto no valor de R\$422.446,10, acrescido da multa de 50% e 60%, previstas no art. 42, incisos I, “a”, II, “b”, “e” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Da transcrição do voto proferido pelo relator de primeiro grau.

(...)

*“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 garrafões 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 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.

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 frequentes 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, extraíndo 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 defensor 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, 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 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 subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Vendas de produtos elencados no Anexo 88 do RICMS (água mineral em garrafões 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, consequentemente, 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 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.

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 defensor 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 defensor 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 pesar 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 defensor, por falta de comprovação das perdas, não há certeza em relação à base de cálculo do imposto apurado, por isso, conlui 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 ocorreu 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 outubro de 2008.

O imposto exigido neste item do Auto de Infração se refere ao ICMS normal lançado pelo contribuinte em seu livro RAICMS nos meses de abril de 2006; dezembro de 2007; junho a 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
<b>TOTAL</b>	-	-	<b>13.480,71</b>

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 Nº 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 art. 19 do referido 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, proceder 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 N°	C O N C L U S Ã O	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
<b>T O T A L</b>	-	<b>422.446,10</b>

Ante a sucumbência da Fazenda Pública Estadual estabelecida pelo julgamento que decidiu por tornar nulas as infrações 1, 2 e 3, e parcialmente procedente a infração 5, a 3ª JJF, a rigor 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 10/10/2000, recorre, de ofício, para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

Devidamente cientificado, o contribuinte retorna aos autos e, na sua peça recursal, fls. 765 a 777, acompanhada de anexos, fls. 778 a 984, ratifica suas razões de defesa aduzindo que o crédito tributário mantido é totalmente indevido.

Já adentrando as questões de mérito, trata inicialmente da infração 7. Diz que é habilitada no programa DESENVOLVE, e que a exigência fiscal se funda no art. 18 do Decreto Estadual nº 8.205/02 – não recolhimento do ICMS dentro do prazo regulamentar implica na perda do direito ao benefício relativo ao mês em que não for efetuado o pagamento.

Assevera que a partir da análise do demonstrativo elaborado pelo autuante, fls. 601, identifica uma série de ocorrências em relação às parcelas não sujeitas à dilação de prazo. Elabora planilha e faz juntar cópia do livro Registro de Apuração do ICMS e DAE's correspondentes aos pagamentos efetuados. Diz que para diversos períodos de apuração, recolheu ICMS em valor maior que o efetivamente devido. Nesse sentido, entende que não há que se falar em falta de recolhimento da parcela não sujeita à dilação de prazo, mas apenas do recolhimento fora do prazo regulamentar. Diz ainda que frente aos pagamentos que contemplaram o valor da obrigação principal acrescido de juros, ainda que extemporâneos, e feitos anteriormente à fiscalização que deu azo à exigência fiscal, resta configurado o instituto da denúncia espontânea.

Discorre conceitualmente sobre a denúncia espontânea, discutindo a matéria trazendo à baila e confrontando os arts. 4º e 18º do Decreto Estadual nº 8.205/2002 com os artigos 912º e 914º do RICMS/Ba, além do art. 138 do CTN, tudo para dizer que discorda da aplicação isolada do artigo 18º do Decreto Estadual nº 8.205/02, vez que havia recolhido os valores relativos à parcela não sujeita à dilação de prazo, antes mesmo do início do procedimento fiscalizatório.

Entende que em razão de tais fatos, não houve perda do benefício do programa DESENVOLVE nos períodos de apuração arrolados pela fiscalização. Transcreve o art. 18 do Decreto nº 8.205/02 para asseverar que o ato de cancelamento ou perda do benefício do referido programa deve ser precedido de um ato anterior à sua concreção, prevalecendo prazo para purgação da mora. Reitera que como efetivamente purgou a falta de recolhimento do imposto não incentivado antes do procedimento fiscalizatório, não há que se cogitar da perda do benefício. Faz juntar Parecer da PGE/PROFIS.

Por fim, ressalta que as ocorrências objeto da acusação fiscal tiveram lugar entre setembro de 2006 e maio de 2008, enquanto que apenas em 09/08/2008 o art. 18 do supracitado Decreto teve sua redação alterada pelo Decreto nº 11.167/08, que suprimiu os §§ 1º e 2º, entendendo, pois, perfeitamente aplicável a sua tese.

Com respeito à infração 5, mantida parcialmente, diz o recorrente que deve ser cancelado o crédito tributário remanescente, relativo aos períodos de apuração de Abr/06, Jul/08, Ago/08 e Out/08, tudo porque à luz do relatório da ASTEC, há flagrante nulidade no procedimento realizado pela fiscalização. Cita trecho da informação fiscal, fl. 599, onde o fiscal autuante declara que “...ao consultar os pagamentos do contribuinte no exercício de 2008, utilizamos relatório desatualizado...”. Afirma também que o autuante tenta “conduzir parte do crédito tributário relativo à infração 05 para infração 07 (cf. também fl. 599), sem respeitar os procedimentos correlatos à alteração do lançamento e exercício da ampla defesa”.

Registra que a ASTEC apurou recolhimentos a mais nas competências de Dez/07 - pagamento a mais de R\$ 10.619,86; Jun/08 - pagamento a mais de R\$ 7.624,62; e Set/08 - pagamento a mais de R\$ 6.928,47. Diz que tais valores são suficientes para liquidar a exigência fiscal mantida pela Decisão recorrida. Afirma que deve ser cancelado integralmente o crédito tributário.

Referindo-se às infrações 1, 2 e 3, invocando o princípio da eventualidade, vez que a JJF decidiu por tornar nulas tais infrações, contudo passível de Recurso de ofício, pede que seja mantido o julgamento proferido em primeiro grau.

Diz que quanto à infração 1, cuja acusação está fundada na venda de mercadorias - água mineral em garrafões de 20 litros – a preços inferiores aos preços praticados no mercado, gerando o arbitramento da base de cálculo em R\$ 1,57, as premissas levantadas pela fiscalização foram derrubadas com o Parecer da ASTEC que informa que os preços praticados pelo recorrente estavam, à época, acima do preço de custo da mercadoria; que os preços praticados por outras empresas do mercado eram semelhantes aos praticados pelo recorrente; que o autuante fundamentou suas acusações nas notas fiscais às fls. 318 e 323 do PAF, emitidas pela Empresa de Água Itay Ltda., fiscalizada e autuada pelo mesmo auditor; e por fim, que a pauta fiscal utilizada pela fiscalização era inaplicável aos fatos geradores indicados no Auto de Infração, vez que seus efeitos tiverem início em 04/08/2007.

Quanto à infração 2, diz que dada a total dependência em relação à infração 1, também deve ser mantido o julgamento proferido pela instância anterior.

Diz que também deve ser mantido o cancelamento da infração 3, cujo crédito tributário derivou da acusação de omissão na saída de produto acabado (tampas de garrafão 20 litros). Afirma que o levantamento quantitativo de estoque é procedimento que exige critério e rigor, e que no caso, não foram acostados aos autos o necessário demonstrativo analítico das compras e das saídas de garrafões, além do fato de que não foram consideradas as perdas no processo produtivo, o que compromete o levantamento realizado conduzindo à nulidade do lançamento.

Referentemente às infrações 4, 6 e 8, o recorrente dá conta de que a exigência fiscal correspondente foi incluída em parcelamento de débitos com os benefícios da Lei nº 11.908/2010, conforme documentos acostados às fls. 735/737 do PAF.

Por fim, pugna pelo conhecimento e Provimento do seu Recurso Voluntário para determinar o cancelamento das exigências contidas nas Infrações 5 e 7, seja pela nulidade ou pela improcedência da autuação. Pede que seja Negado Provimento ao Recurso de Ofício relativo às infrações 1, 2, 3 e 5.

A PGE/PROFIS, pela ilustre procuradora Dra. Maria Dulce Baleiro Costa, fls 991, diz que os autos devem ser objeto de diligência para que fossem prestadas as seguintes informações: a) se houve ato anterior à suspensão dos benefícios do DESENVOLVE; e b) se os pagamentos trazidos pelo recorrente se referem a todos os períodos exigidos na presente autuação e se foram efetivados antes do início da fiscalização.

Em pauta suplementar, a 2ª CJF, por seus membros, decidiu por indeferir a diligência sugerida pela PGE/PROFIS, com os seguintes fundamentos: a) de que não houve suspensão do benefício fiscal. Ocorreu a suspensão do referido benefício apenas nos meses específicos onde ocorreram pagamentos extemporâneos, sujeitando o recorrente ao regime normal de apuração, conforme previsto no art. 18 do Decreto nº 8.205/2002; b) que o valor autuado corresponde à parcela incentivada do imposto (diferida), e não paga; e c) de que o próprio recorrente reconhece, expressamente, na sua peça recursal, fls. 768/772, que de fato recolheu extemporaneamente a parcela não incentivada do imposto, conforme comprovam os DAE's juntados aos autos.

De volta à PGE/PROFIS para Parecer conclusivo, fls. 998, a ilustre procuradora Dra Maria Dulce, diz que:

*“Considerando que já houve manifestação desta Especializada a respeito da matéria, adoto os fundamentos constantes do Parecer PGE/PROFIS constante do AI nº 206918.0004/06-7.*

*Os recolhimentos da parcela incentivada do ICMS foram feitos antes de iniciado qualquer procedimento fiscalizatorio, devendo, pois, ser considerados recolhimentos espontâneos, estando purgada a mora.*

*O disposto no art. 18 do Decreto nº 8.205/02 deve ser entendido como regra sancionatória, e, portanto, sujeita a hipótese do arrependimento eficaz que se configurou no presente processo”.*

Opina pelo Provimento do Recurso Voluntário.

Em despacho da Ilustre procuradora assistente, Dra. Aline Solano Souza Casali Bahia, o Parecer retro mencionado é submetido à revisão do Dr. José Augusto Martins Junior, fls. 1000 e 1001, que opina pelo conhecimento e Provimento do Recurso Voluntário. Tal Parecer foi ratificado em todos os seus termos pela ilustre procuradora assistente da PGE/PROFIS, Dra. Aline Solano Souza Casali Bahia, fl. 1004.

Na assentada de julgamentos do dia 24/08/2011, a ilustre procuradora da PGE/PROFIS, Dra. Maria José Ramos Coelho Lins de Albuquerque Sento-sé, se pronunciou contrariamente ao Parecer exarado às fls. 998, por entender que não foi apreciado no Parecer anterior a questão que envolve a infração 5 que teve o seu valor reduzido em função da diligência realizada pela ASTEC deste CONSEF. Nesse sentido, opina pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário.

#### **VOTO (Vencido quanto à Preliminar de Nulidade - Infração 5)**

Trata o presente de Recurso de Ofício e Voluntário, o primeiro interposto pelos julgadores da 3ª JJF deste CONSEF tem por objeto reapreciação do Acórdão de nº **0241-03/10** que impõe sucumbência à fazenda pública estadual em razão das infrações 1, 2, 3 e parte da infração 5, na forma estabelecida pelo art. 169, I do RPAF/BA. O segundo, interposto pelo contribuinte, conforme estatuído pelo art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar o mesmo acórdão, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração.

Inicialmente passo a tratar da preliminar de nulidade suscitada em relação à infração 5. No Recurso interposto pelo recorrente, a preliminar é suscitada em razão do procedimento realizado pela fiscalização, dito totalmente distante da realidade, pelo fato de fiscal auante declarar que *“...ao consultar os pagamentos do contribuinte no exercício de 2008, utilizamos relatório desatualizado...”*.

Analizando as declarações contidas na informação fiscal, especificamente na fl. 599, verifico que o auante não só declarou o acima transscrito, como também disse expressamente que *“os valores desses meses passam a compor a infração 07, por tratar-se efetivamente, não de falta de recolhimento, mas de recolhimento fora do prazo de parcela não contemplada pelo benefício do desenvolve.”*

Dos fatos acima narrados, entendo flagrante o atentado aos ditames do Capítulo III do RPAF/Ba que cuida do Auto de Infração, mais especificamente o art. 39, que diz que o Auto de Infração conterá, entre outras coisas, a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal e acessórias, **de forma clara, precisa e sucinta, o total do débito**

**levantado, a indicação do dispositivo ou dispositivos da legislação tributária**, etc. Resta evidente que o Fiscal autuante, quando o processo já estava em curso quis alterar o fulcro da autuação, transformando a acusação inicial em outra, que se consubstanciam em institutos legais distintos. Noto também que o fiscal autuante tenta conduzir os números atribuídos à infração em discussão para a infração 7, pratica absolutamente inaceitável sob todo os aspectos, muito mais ainda quando tais infrações têm capitulações diversas e fundamentos legais em dois diplomas diferentes.

Não há, portanto, como se admitir que um Auto de Infração produza quaisquer efeitos contendo vícios da natureza daqueles aqui apontados. Não há como prosperar qualquer exigência que se funde em um Auto de Infração que acuse o Contribuinte do cometimento de infração com determinação turva, dúbia e com capitulação imprecisa ou incorreta, pior ainda se considerarmos que o agente fiscal tentou induzir a modificação da autuação no curso do processo, o que fere de morte os princípios constitucionais garantidores do contraditório e da ampla defesa, haja vista que impede o Contribuinte de saber de que deve efetivamente defender-se.

Não por menos, e com o fito de garantir ao Contribuinte o seu direito ao contraditório e à ampla defesa, o art. 18 do mesmo RPAF/Ba é de clareza solar quando diz que são nulos os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa, como é o caso. São nulos também os lançamentos de ofício que não contiverem elementos suficientes para se determinar, **com segurança, o dispositivo ou dispositivos da legislação tributária** que dão substância a infração, o que também é o caso.

Diante de tudo o quanto exposto, sobretudo diante da flagrante insegurança que reveste o lançamento de ofício em discussão, entendo que deve ser reformada a Decisão recorrida. Nesse sentido, VOTO pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto para tornar nula a infração 5.

Vencido no voto que proferi acima em relação à preliminar de nulidade da infração 5, devo, a rigor do art. 154 do RPAB/BA, adentrar ao mérito da infração em discussão. É o que faço.

A infração 5, acusa o recorrente de haver deixado 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 do programa DESENVOLVE,

Referentemente a esta infração a JJF decidiu pela Procedência Parcial, reduzindo o débito para o total de R\$13.480,71, com fundamentos na informação fiscal onde o autuante dá conta de que utilizou relatório desatualizado para a elaboração do demonstrativo fiscal, reconhecendo que houve pagamentos nos meses de junho, julho, agosto, setembro e novembro de 2008, porém fora do prazo, e que tais valores passaria a compor a infração 7, dizendo também que não se trata de falta de recolhimento do imposto, mas recolhimento efetuado fora do prazo de parcela contemplada pelo benefício DESENVOLVE.

A diligência da ASTEC, Parecer nº 054/2010, informou que foram apresentados DAE's originais dos exercícios de 2006 a 2008 que levaram à elaboração de demonstrativo, fl. 639/640. No referido demonstrativo a ASTEC indicou que não houve comprovação de pagamento do imposto no mês 04/2006, e nos 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 outubro de 2008.

Verifico que a Assessoria Técnica deste CONSEF esclareceu, de maneira, inconteste, a verdade dos fatos. Há nos autos os demonstrativos trazidos na referida diligência que indicam os valores a serem exigidos, desta feita com fundamento nas informações contidas no Livro RAICMS do contribuinte, referindo-se ao ICMS normal efetivamente lançado e que se referem aos meses de abril de 2006; dezembro de 2007; junho a novembro de 2008. Há também a indicação da não comprovação do pagamento do imposto relativo ao mês de abril de 2006, bem como de parte do débito apurado nos meses julho, agosto e outubro de 2008. Desse modo, verificadas as

irregularidades apontadas, e feitas às deduções do que foi efetivamente recolhido, entendo que reparo algum merece a Decisão que se recorre.

No mérito, cuido inicialmente do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte. Nesta análise, tratarrei da infração 7, pois as infrações 4, 6 e 8 foram reconhecidas pelo recorrente, que requereu parcelamento dos débitos ali apontados, com os benefícios da Lei nº 11.908/2010.

A infração 7, que exige ICMS pelo recolhimento 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.

Dos argumentos trazidos aos autos pelo autuado e pelo autuante, o feito foi convertido em diligência à ASTEC deste CONSEF, que através do Parecer nº 054/2010, informou que o recorrente não fez juntar aos autos qualquer comprovante de pagamento do valor apurado com o incentivo do programa DESENVOLVE, nem mesmo do valor que estaria sujeito à dilação do prazo. Afirma também o diligente que os valores constantes do levantamento fiscal são divergentes dos encontrados no livro RAICMS.

O ilustre relator de primo grau chamou a atenção para o regulamento do Programa DESENVOLVE, especificamente para o fato de que poderá ser concedida dilação de prazo de até 72 meses para o pagamento de até 90% do saldo devedor mensal do ICMS, relativo às operações próprias. Iluminou o art. 18 do mesmo regulamento para tratar da perda do direito ao benefício, vinculado ao não recolhimento na data regulamentar da parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, o que ensejaria a perda do direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês. Destacou que tal situação não implica no cancelamento da autorização.

Entendeu o julgador *a quo* que a exigência fiscal tem lugar em decorrência da inaplicabilidade do benefício previsto no programa, em razão do não atendimento do requisito - recolhimento na data regulamentar – para a fruição do benefício fiscal sem que haja o cancelamento.

Com respeito à divergência de valores indicados no demonstrativo de débito e no livro RAICMS, conforme indicado no Parecer ASTEC retro mencionado, entende o relator que devem ser mantidas as parcelas relativas aos valores lançados originariamente porque os valores indicados no livro RAICMS tem soma maior do que o valor inicialmente lançado, o que ensejaria nova ação fiscal.

O recorrente inicialmente afirma que tendo como referência os elementos constantes no demonstrativo elaborado pelo autuante, fls. 601, identificou uma série de ocorrências em relação às parcelas não sujeitas a dilação de prazo, e elabora planilha e faz juntar aos autos cópia do Registro de Apuração do ICMS e DAE's correspondentes aos pagamentos efetuados. Afirma que recolheu o ICMS em valor maior que o efetivamente devido para diversos períodos de apuração, o que afastaria a acusação de falta de recolhimento da parcela não sujeita a dilação de prazo, conduzindo a dita infração para mero recolhimento fora do prazo regulamentar. Afirma também que quanto aos pagamentos que contemplaram o valor da obrigação principal e juros, ainda que extemporâneos, foram feitos anteriormente ao início do processo fiscalizatório, o que se configuraria “denúncia espontânea”.

Entende que em razão de tais fatos, não houve perda do benefício do programa DESENVOLVE nos períodos de apuração arrolados pela fiscalização. Transcreve o art. 18 do Decreto nº 8.205/02 para asseverar que o ato de cancelamento ou perda do benefício do referido programa deve ser precedido de um ato anterior à sua concreção, prevalecendo o prazo para purgação da mora. Reitera que como efetivamente purgou a falta de recolhimento do imposto não incentivado antes do procedimento fiscalizatório, não há que se cogitar da perda do benefício.

Por fim, insiste na aplicabilidade da sua tese recursal, aduzindo que as ocorrências que deram azo à autuação tiveram lugar entre 09/2006 e 05/2008, portanto em momento anterior às alterações promovidas pelo Decreto nº 11.167/08, que supriu os §§ 1º e 2º do art 18 do Decreto nº 8.205/02, em 09/08/2008.

De fato, à luz do quanto preceitua o art. 18, *caput*, do Decreto Regulamentar do DESENVOLVE, depreende-se que o não pagamento da parcela não incentivada implicaria na perda do benefício, contudo, exclusivamente em relação à parcela em discussão. Aqui, entendo que se encaixa perfeitamente a opinião do Dr. José Augusto Martins Junior, procurador do Estado, quando diz em seu Parecer trazido aos autos, fls. 978/984, que “*o simples fato do não recolhimento ao erário do imposto não incentivado teria como efeito imediato a perda do benefício .... Contudo, ... a conclusão acima entabulada não pode ter o conotação absoluta, sofrendo temperamentos da própria legislação de regência*”. De fato, a primeira conclusão é por demais simplória e não pode ter conotação absoluta, pois, a matéria merece ser tratada de maneira mais abrangente e sob os holofotes da legislação aplicável à espécie.

Nessa esteira, da leitura dos parágrafos do mesmo art. 18 do Decreto nº 8.250/02, depreende-se que o ato do cancelamento ou perda do benefício DESENVOLVE deve, necessariamente, ser precedido de ato anterior à sua concreção, o que implica dizer que há que se ter antecedente temporal para que haja a suspensão da benesse fiscal, o que por via de consequência remete à necessidade do estabelecimento de prazo para eventual purgação da mora. À luz dessas considerações, motivadoras de decisões já proferidas por esta 2ª CJF, verifico que em momento algum o contribuinte, como exige a legislação, teve a perda do benefício do programa DESENVOLVE decretada, o que contraria a informação trazida pela autuação.

Por outro ângulo, verifico que o recorrente cuidou de “purgar” o não recolhimento do imposto não incentivado dentro do prazo indicado no multicitado art. 18, do Decreto nº 8.250/02, o que no meu entender não deve ter tratamento de “denúncia espontânea”, muito menos de lançamento por cometimento de conduta sujeita a penalidade.

Por tudo isso, com espeque no Parecer da douta PGE/PROFIS que diz que “*o disposto no art. 18 do Decreto nº 8.205/02 deve ser entendido como regra sancionatória, e, portanto, sujeita à hipótese do arrependimento eficaz que se configurou no presente processo*”, entendo que deve o Recurso interposto pelo recorrente ser PROVIDO para que seja decretada a improcedência da infração 7.

Quanto à infração 5, me sirvo dos fundamentos esposados acima, quando tratei da questão no bojo da análise do Recurso Voluntário para me alinhar ao entendimento da JJF que fundamentou sua Decisão nos elementos trazidos pela diligência da ASTEC. Por esse motivo, entendo que reparo algum merece a Decisão recorrida.

Cuidando do Recurso interposto de ofício pela d. 3ª JJF em razão de haver julgado nulas as infrações 1, 2 e 3, qualquer reparo merece a Decisão recorrida, senão vejamos.

Na infração 1, a acusação é de haver o autuado, nas vendas de água mineral em garrafões de 20 litros, recolhido ICMS a menos em razão da utilização de documento fiscal consignando preço inferior ao praticado no mercado. O arbitramento foi método utilizado para que fosse alcançada a base de cálculo do imposto a ser exigido.

Dos fatos trazidos a este PAF, relatados com maestria pelo ilustre relator *a quo*, verifico que o Parecer ASTEC 054/2010, em última análise, trouxe os esclarecimentos necessários ao deslinde da questão. No referido Parecer, ficaram evidenciados alguns pontos. No primeiro, restou claro que os preços de venda do produto água mineral em garrafão de 20 litros, à época dos fatos, tinha valor maior do que o preço de custo do mesmo produto; no segundo, restou patente que os preços praticados pelo mercado – concorrência, à época dos acontecimentos, eram semelhantes aos praticados pelo autuado; e no terceiro, as notas fiscais acostadas a este PAF, fls. 318/323, de emissão da Empresa de Água Itay Ltda., fiscalizada e autuada pelo mesmo fiscal autuante, foram utilizadas como única forma de comprovar o que foi chamado de subfaturamento.

No que se refere à pauta fiscal utilizada pela fiscalização, mais uma vez laborou o autuante em equívoco quando quis aplicá-la, pois, a redação dada ao inciso IV e V, do § 1º do art. 73 do RICMS/97, foi dada pela Alteração nº 92, que tem seus efeitos a partir de 04/08/07, inaplicável, portanto, aos fatos geradores indicados no Auto de Infração.

Por tudo isso, não restam dúvidas de que o arbitramento foi mal manejado pelo fisco na medida

em que ficou demonstrado que se fundou em bases frágeis e sem respaldo na legislação que admite o uso de tão extremado método de apuração de imposto, e sem qualquer indicação da impossibilidade de se desenvolver a fiscalização pelos métodos normais, condições que determinam a nulidade da infração pela mais completa insegurança na determinação da própria infração e do seu *quantum*.

Na infração 2, a exigência fiscal é em razão da falta de retenção e recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Vendas de produtos elencados no Anexo 88 do RICMS (água mineral em garrafões de 20 litros), imposto calculado sobre os valores omitidos por subfaturamento, demonstrados na infração 1, apurado mediante aplicação da margem de valor agregado de 30%, período de abril de 2006 a setembro de 2007.

A descrição da infração, por si só, já determina que a exigência fiscal ali contida deriva dos números inicialmente obtidos na infração 1, o que de plano, dada a nulidade flagrante da referida infração 1, inquia de nulidade também a infração em apreço, pelos motivos acima referidos.

Quanto à infração 3, que exige imposto pela omissão de saída de produto acabado, apurado através do levantamento da produção, efetuado com base no consumo de matéria prima, mais uma vez, está sob interferência direta da infração 1. Neste caso, o preço médio da mercadoria utilizado pelo autuante – referência para a autuação – foi determinado por meio de arbitramento, considerando o indício de que estaria o autuado vendendo sua mercadoria a preços inferiores aos de mercado ou praticando subfaturamento, o que efetivamente, à luz dos elementos jungidos aos autos deste PAF, não se comprovam, sobretudo em razão da inadequada forma de alcance da base de cálculo do imposto que se pretendia exigir, o que determina a incerteza quanto à sua determinação. Por tais motivos, entendo que é irretocável a Decisão de primeiro grau.

Por tudo o quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário interposto para tornar improcedente a infração 7, e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício. O débito remanescente do presente do Auto de Infração se apresenta de acordo com o demonstrativo abaixo, devendo, contudo, ser homologado os valores recolhidos:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO								
Seq.	Infr.	D. Ocorrência	D. Vencimento	Alíq. (%)	Vlr. Histórico	Vlr. Julgado-JJF	Vlr. Julgado-CJF	Multa (%)
1	1	30/04/2007	09/05/2007	17	9.169,69	0,00	0,00	0
2	1	31/05/2007	09/06/2007	17	8.519,33	0,00	0,00	0
3	1	30/06/2007	09/07/2007	17	10.324,16	0,00	0,00	0
4	1	31/07/2007	09/08/2007	17	9.856,06	0,00	0,00	0
5	1	31/08/2007	09/09/2007	17	14.111,54	0,00	0,00	0
6	1	30/09/2007	09/10/2007	17	12.222,64	0,00	0,00	0
7	2	30/04/2006	09/05/2006	17	1.902,12	0,00	0,00	0
8	2	31/05/2006	09/06/2006	17	2.645,54	0,00	0,00	0
9	2	30/06/2006	09/07/2006	17	2.532,97	0,00	0,00	0
10	2	31/07/2006	09/08/2006	17	2.397,66	0,00	0,00	0
11	2	31/08/2006	09/09/2006	17	2.950,58	0,00	0,00	0
12	2	30/09/2006	09/10/2006	17	3.002,13	0,00	0,00	0
13	2	31/10/2006	09/11/2006	17	2.101,76	0,00	0,00	0
14	2	30/11/2006	09/12/2006	17	2.969,43	0,00	0,00	0
15	2	31/12/2006	09/01/2007	17	3.765,89	0,00	0,00	0
16	2	31/01/2007	09/02/2007	17	4.052,44	0,00	0,00	0
17	2	28/02/2007	09/03/2007	17	2.944,40	0,00	0,00	0
18	2	31/03/2007	09/04/2007	17	2.947,98	0,00	0,00	0
19	2	30/04/2007	09/05/2007	17	2.750,91	0,00	0,00	0
20	2	31/05/2007	09/06/2007	17	2.555,80	0,00	0,00	0
21	2	30/06/2007	09/07/2007	17	3.097,25	0,00	0,00	0
22	2	31/07/2007	09/08/2007	17	2.956,82	0,00	0,00	0
23	2	31/08/2007	09/09/2007	17	4.233,46	0,00	0,00	0
24	2	30/09/2007	09/10/2007	17	3.666,79	0,00	0,00	0
25	3	31/12/2006	09/01/2007	17	18.307,74	0,00	0,00	0
26	4	31/08/2007	09/09/2007	17	43,27	43,27	43,27	60
27	4	30/09/2007	09/10/2007	17	4.212,19	4.212,19	4.212,19	60
28	4	31/12/2007	09/01/2008	17	34,15	34,15	34,15	60
29	4	30/06/2007	09/07/2007	17	321,37	321,37	321,37	60

30	6	30/05/2006	09/06/2006	17	1.832,97	1.832,97	1.832,97	60
31	6	31/07/2006	09/08/2006	17	3.328,16	3.328,16	3.328,16	60
32	6	31/08/2006	09/09/2006	17	9.056,78	9.056,78	9.056,78	60
33	7	30/09/2006	09/10/2006	17	14.376,95	14.376,95	0,00	60
34	7	31/10/2006	09/11/2006	17	12.338,20	12.338,20	0,00	60
35	7	31/12/2006	09/01/2007	17	18.892,76	18.892,75	0,00	60
36	7	31/01/2007	09/02/2007	17	9.434,40	9.434,40	0,00	60
37	7	28/02/2007	09/03/2007	17	17.228,08	17.228,08	0,00	60
38	7	31/03/2007	09/04/2007	17	15.184,46	15.184,46	0,00	60
39	5	30/04/2006	09/05/2006	17	5.869,60	5.869,60	5.869,60	50
40	7	31/05/2007	09/06/2007	17	9.621,26	9.621,26	0,00	60
41	7	30/06/2007	09/07/2007	17	14.433,48	14.433,48	0,00	60
42	7	31/07/2007	09/08/2007	17	11.831,46	11.831,46	0,00	60
43	7	31/08/2007	09/09/2007	17	13.406,72	13.406,72	0,00	60
44	7	30/09/2007	09/10/2007	17	16.794,30	16.794,30	0,00	60
45	7	31/10/2007	09/11/2007	17	32.317,40	32.317,40	0,00	60
46	7	30/11/2007	09/12/2007	17	40.756,82	40.756,82	0,00	60
47	7	31/01/2008	09/02/2008	17	31.544,40	31.544,40	0,00	60
48	7	28/02/2008	09/03/2008	17	33.662,30	33.662,30	0,00	60
49	7	31/03/2008	09/04/2008	17	35.790,99	35.790,99	0,00	60
50	7	30/04/2008	09/05/2008	17	32.187,24	32.187,24	0,00	60
51	7	31/05/2008	09/06/2008	17	28.079,15	28.079,15	0,00	60
52	5	31/12/2007	09/01/2008	17	47.353,91	0,00	0,00	0
53	1	30/04/2006	09/05/2006	17	6.340,39	0,00	0,00	0
54	1	31/05/2006	09/06/2006	17	8.818,46	0,00	0,00	0
55	1	30/06/2006	09/07/2006	17	8.443,23	0,00	0,00	0
56	1	31/07/2006	09/08/2006	17	7.992,18	0,00	0,00	0
57	1	31/08/2006	09/09/2006	17	9.835,26	0,00	0,00	0
58	1	30/09/2006	09/10/2006	17	10.007,11	0,00	0,00	0
59	1	31/10/2006	09/11/2006	17	7.005,86	0,00	0,00	0
60	1	30/11/2006	09/12/2006	17	9.898,09	0,00	0,00	0
61	1	31/12/2006	09/01/2007	17	12.552,97	0,00	0,00	0
62	1	31/01/2007	09/02/2007	17	13.508,13	0,00	0,00	0
63	1	28/02/2007	09/03/2007	17	9.814,68	0,00	0,00	0
64	1	31/03/2007	09/04/2007	17	9.826,61	0,00	0,00	0
65	5	30/06/2008	09/07/2008	17	36.767,68	0,00	0,00	0
66	5	31/07/2008	09/08/2008	17	37.863,87	37,05	37,05	50
67	5	31/08/2008	09/09/2008	17	35.070,75	6.384,87	6.384,87	50
68	5	30/09/2008	09/10/2008	17	34.621,15	0,00	0,00	10
69	5	31/10/2008	09/11/2008	17	29.240,22	1.189,19	1.189,19	50
70	5	30/11/2008	09/12/2008	17	37.446,40	0,00	0,00	0
71	9	30/11/2007	09/12/2007	17	835,27	835,27	835,27	60
72	9	31/12/2007	09/01/2008	17	1.420,87	1.420,87	1.420,87	60
<b>TOTAL</b>					<b>923.227,04</b>	<b>422.446,10</b>	<b>34.565,74</b>	

#### VOTO VENCEDOR (Quanto à Preliminar de Nulidade - Infração 5)

Com a devida *vênia* para divergir do entendimento do ilustre conselheiro relator em relação a preliminar de nulidade suscitada pelo recorrente no tocante a quinta infração. Isto porque, entendo totalmente equivocado seu posicionamento ante as razões que passo a expor.

A imputação está posta, originalmente, da seguinte forma: *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.*

Ora, o lançamento acima, ao entendimento do autuante, se refere ao imposto não sujeito a dilação do prazo, o qual fora regularmente escriturado, porém, não recolhido. E sobre isto o recorrente, sem qualquer embaraço, exerceu o seu direito de defesa.

É fato que o autuante, quando da informação fiscal, reconheceu que cometeu equívocos na constituição do crédito tributário, na medida em que, ao consular os recolhimentos efetuados pelo contribuinte, utilizou de relatório desatualizado, excluindo, em consequência, após revisar o lançamento, alguns períodos objeto da autuação.

Em vista disto, em sede de 1<sup>a</sup> Instância, este item da autuação foi objeto de diligência saneadora realizada pela Assessoria Técnica deste órgão julgador, que, com base nos documentos originais de arrecadação apresentados pelo próprio contribuinte, através do Parecer Técnico nº 054/2010, fls. 636 a 641, manteve sem alteração o lançamento referente ao mês de abril/2006, e procedeu a devida correção nos lançamentos referentes aos meses de julho, agosto e outubro de 2008. Quanto aos demais meses envolvidos na autuação foram totalmente excluídos.

Considero de bom alvitre salientar que o contribuinte foi devidamente cientificado do resultado da diligência fiscal realizada, com entrega de cópia do referido parecer, doc. fl. 603, e, quando da sua manifestação de fls. 604 a 614, não se insurgiu contra o resultado apurado pela diligência em relação à infração 5, acolhendo, na prática, o seu resultado. E agora, em sede de Recurso Voluntário, afirma o recorrente que não há qualquer reparo a ser feito quanto aos valores cancelados pela Junta de Julgamento Fiscal com base no mesmo Parecer ASTEC, o que significa que há por parte do mesmo uma demonstração inequívoca de credibilidade e aceitação do resultado apresentado no Parecer.

Também não vejo como prosperar o argumento de que os valores dos meses excluídos passaram a compor a infração 7 visto que, o valor lançado pelo auatuante, foi mantido sem qualquer modificação pela Junta de Julgamento Fiscal.

Por outro ângulo, não vislumbo nos autos qualquer afronta ao que dispõe o Art. 39 do RPAF/BA, pois, foram atendidas todas as exigências ali consignadas, o processo foi submetido à diligência saneadora e o recorrente teve assegurado todos os meios de exercer, com plenitude, sua defesa.

Isto posto, voto no sentido de não acolher a preliminar de nulidade arguida em relação à infração 5, devendo, consequentemente, se adentrar ao exame do mérito da autuação.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria em relação a preliminar de nulidade da infração 5, com voto de qualidade do presidente, e unânime em relação ao mérito, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e 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 recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$34.565,74**, acrescido das multas de 50% sobre R\$13.480,71 e 60% sobre R\$21.085,03, previstas no art. 42, II, alíneas “b” e “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Quanto à Preliminar de Nulidade - Infração 5) – Conselheiros: José Franklin Fontes Reis, Valtercio Serpa Júnior.

VOTO VENCIDO (Quanto à Preliminar de Nulidade - Infração 5) – Conselheiros: José Antonio Marques Ribeiro, Carlos Henrique Jorge Gantois e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de agosto de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Quanto à Preliminar de Nulidade - Infração 5)

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - VOTO VENCEDOR  
(Quanto à Preliminar de Nulidade - Infração 5)

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS