

PROCESSO - A. I. Nº 087461.0301/08-4
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e EMPRESA DE ÁGUAS ITAY LTDA. (ÁGUA MINERAL ITAGY)
RECORRIDOS - EMPRESA DE ÁGUAS ITAY LTDA. (ÁGUA MINERAL ITAGY) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0316-03/10
ORIGEM - INFAZ INDÚSTRIA
INTERNET - 21/09/2012

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0255-11/12

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 mesma, consequentemente, também é nula a infração 2, pelos mesmos motivos. 3. SIMBAHIA. MICROEMPRESA. DESENQUADRAMENTO DE OFÍCIO. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Restou comprovado que a exigência do imposto foi feita sem que tivesse sido precedido do ato de desenquadramento do regime simplificado. Nula a infração por não obedecer ao devido processo legal. Modificada a Decisão recorrida. 4. CONTA “CAIXA”. SUPRIMENTO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Não comprovada a origem dos recursos que deram suprimento ao caixa. Por se tratar de infração de natureza grave, no período que estava enquadrado no regime simplificado, de ofício foi concedido o crédito fiscal presumido de 8% sobre o valor apurado. Mantido o valor original relativo ao período que apurava o imposto pelo regime normal. Infração procedente em parte. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida, através do Acórdão nº 0316-03/10 (fls. 938/949), por ter desonerado o sujeito passivo, declarando Nulas as infrações 1 e 2, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte, relativo às infrações 3 e 4, julgadas procedentes, com base no art. 169, I, “b”, do citado Regulamento.

As infrações 1 e 2, objeto do Recurso de Ofício acusam:

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.

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). Imposto apurado sobre os valores omitidos por subfaturamento, demonstrados na infração 01, mediante aplicação da margem de valor agregado (MVA) de 30%, período de janeiro de 2005 a dezembro de 2006. Valor do débito: R\$197.747,92.

A 3ª JJF declarou a nulidade destas infrações, fundamentando que não ficou caracterizado o impedimento para desenvolver o processo normal de fiscalização e que o arbitramento não obedeceu ao devido processo legal, considerando a metodologia empregada na apuração da base de cálculo do imposto exigido, conforme abaixo transcrito:

Indeferiu o pedido de realização de perícia (art. 147, II, do RPAF/99), visto que foi feita diligência, cujo resultado foi dado ao contribuinte e concedido prazo para se manifestar.

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.

Observe 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 irreabilidade, 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 Nº 055/2010, que as notas fiscais de cada mês dos exercícios de 2005 e 2006 apresentam maior e menor preço do garrafão 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 exercícios fiscalizados foram 2006 a 2008. Em relação ao questionamento do item 03 da diligência, foi

informado que os preços praticados em estabelecimento congênere sugerem compatibilidade de variação de preços, 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 comprem grandes quantidades de garrações e outros que comprem 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 art. 73 do RICMS/97 estabelece que a mesma pode ser fixada mediante pauta fiscal.

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 subsequentes, 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, consequentemente, 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.

Já o Recurso Voluntário interposto (fls. 961/970), refere-se às infrações 3 e 4 que acusa:

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. Consta ainda na descrição dos fatos que no 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 - R\$80.629,19.

04. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada (janeiro/2005 e maio/2006). Consta, ainda, que refere-se a título de saldo de abertura de balanço, no valor de R\$225.913,15 e de título de numerários da empresa matriz no valor de R\$52.950,00, cujas origens não foram comprovadas, mesmo intimado - R\$47.406,73.

Com relação a estas infrações a 3ª JF decidiu a lide apresentando a seguinte fundamentação:

Infração 3. Em relação ao desenquadramento o RICMS/97 previa perda do tratamento tributário do SIMBAHIA em decorrência de infração considerada pela legislação de natureza grave, conforme determina o 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 n° 087461.0002/06-0, julgado procedente por este CONSEF, conforme Acórdão JF N° 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 n° 087461.0002/06-6, mencionado pela fiscalização, e que o Mandado de Segurança de n° 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 n° 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:

...

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 n° 7.357/98, salientando que a receita bruta se presta apenas para o enquadramento ou não no SIMBAHIA, e não para apuração do ICMS.

Observe 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 JJF 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.

Observe 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 simulação de transferência de mercadoria para outro estabelecimento da mesma empresa, tendo em vista que esse fato causa 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.

No Recurso interposto (fls. 961/970) a empresa com relação à infração 3, alega que houve um equívoco no desenquadramento do SimBahia, visto que o art. 2º, §4º da Lei nº 7.357/98, com redação dada pela Lei nº 8901/03 e art. 42 da LC 87/96 considera autônomo cada estabelecimento e o limite da receita bruta para efeito de enquadramento do Simbahia restringe-se “aqueles situados no Estado da Bahia” e não engloba estabelecimento localizado em outro estado.

Também, “não considerou a necessidade de redução de 20% do total das entradas de mercadorias, de que trata o art. 2º, §§ 1º e 7º, da Lei nº 7.357/98, para fins de cálculo da receita bruta ajustada”, mesmo que abarque todos os estabelecimentos da empresa.

Colaciona à fl. 967 ementa de Acórdão de Decisão exarada pelo CONSEF, não identificado, para reforçar o seu posicionamento de que “para fins de cálculo do imposto a ser pago por cada estabelecimento, interessa tão-somente o volume dos negócios por ele efetuados”.

Quanto à infração 4, reitera o argumento defensivo de que o suprimento de caixa foi realizado *“pelo estabelecimento matriz do recorrente, o que pode ser comprovado através da documentação anexa aos autos”*.

Transcreve os dispositivos indicados no enquadramento da infração e tipificação da multa e contesta o entendimento da 3ª JF de que só poderia ser comprovado o suprimento de caixa, caso fosse juntado aos autos documento bancário que comprovasse tal transferência.

Argumenta que a citada Decisão, merece reforma, pois, *“data vênia, é ilegal exigir que o recorrente prove a regularidade do suprimento de caixa mediante a quebra do seu direito constitucional à intimidade (sigilo bancário)”* e improcedente esta infração.

A PGE/PROFIS no Parecer às fls. 979/982 opinou que fosse realizada diligência fiscal para juntar ao processo o *“Termo de Desenquadramento do autuado do regime simplificado”*.

A Relatora submeteu o processo em pauta suplementar de 01/06/11 na qual foi aprovada a proposta de realização de diligência (fl. 985) como proposta pela PGE/PROFIS.

O autuante em atendimento à diligência (fls. 987/988) informa que no momento da lavratura do Auto de Infração o estabelecimento autuado já apurava o ICMS pelo regime NORMAL, fato que não tem qualquer correlação com a ação fiscal que motivou esta autuação.

Quanto ao desenquadramento do Simbahia, esclarece que não ocorreu e, sim, a perda do direito do tratamento tributário, de acordo com o disposto nos artigos 408-P e 408-S, sem estabelecimento de qualquer procedimento prévio, nos termos do Parecer emitido pela GECOT nos processos 180851/2009-5 e 180855/2009-0 que transcreveu às fls. 987/988, com exigência do imposto pelo regime normal (art. 408-L, II do RICMS/97).

Destaca que no Auto de Infração nº 087461.0002/06-0 foram adotados os mesmos procedimentos em relação a exercícios anteriores, o qual foi julgado Procedente, conforme Acórdão JF 0215-03/06.

Intimado para tomar conhecimento do resultado da diligência o autuado manifestou-se (fls. 998/1000, inicialmente comenta a autuação, defesa e julgamento na primeira instância e disse que ao contrário do que foi afirmado pela fiscalização, o Auto de Infração *“não foi fundamentado”* em descrições dos fatos nem nos artigos legais, indicados na diligência, inclusive indicado *“desenquadramento”* e não nos art. 408-P e 408-S.

Pondera que não tendo juntado a documentação requerida em diligência, a autoridade fiscal busca alterar o Auto de Infração, o que não é possível fazê-lo na Segunda Instância, nos termos do art. 19 do RPAF/BA. Destaca que o resultado do julgamento de outro Auto de Infração não influi nem prejudica o atual.

O autuante presta nova informação fiscal (fls. 1004/1005), reitera a aplicação dos artigos 408-P e 408-S do RICMS/97, o entendimento da DITRI nos Processos nºs 180851 e 180855/09 de que o desenquadramento não pode ser retroativo.

Ressalta que o autuado tomou conhecimento da informação fiscal quando da realização da diligência e que a indicação dos artigos 116 e 124 do RICMS indicados no enquadramento trata de apuração do imposto pelo regime normal, porém a descrição dos fatos da infração e do Termo de Fiscalização (fl. 9) esclarece a irregularidade cometida e não invalida a autuação (infração, sujeito passivo, base de cálculo, alíquota e os valores do imposto).

Aduz que a autuação ocorreu em momento posterior ao *“desenquadramento”* e visa recuperar o crédito tributário com a aplicação do regime normal no período de janeiro a março/05 e não podendo ocorrer desenquadramento retroativo, cabível a aplicação dos artigos 408-S e 408-P do RICMS/97.

A PGE/PROFIS exarou Parecer (fls. 1009/1012), inicialmente resume a sequência dos fatos (autuação, julgamento, Parecer, diligência, informação fiscal, manifestação do recorrente) e diz que considerando os argumentos jurídicos deve ser revisto o acórdão ora recorrido.

Destaca que não há prova do ato de desenquadramento e exclusão do autuado do regime do SimBahia (Termo/Cientificação) *“e a consequente exigência de imposto em decorrência da*

constatação de erro na apuração dos valores e de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada, fora levada a efeito sem a prévia e indispensável comunicação ao sujeito passivo”, impondo-se a nulidade do lançamento.

Ressalta que a diligência realizada comprova a presença de vício insanável e opina pela declaração de nulidade do lançamento nos termos do art. 18, II do RPAF/BA.

VOTO

Inicialmente, quanto ao Recurso de Ofício da Decisão da primeira instância, que decidiu pela nulidade das infrações 1 e 2, entendo que não merece nenhum reparo, conforme passo a expor.

A primeira infração acusa recolhimento a menos do ICMS, mediante arbitramento da base de cálculo, por entender que os valores das vendas de água mineral em garrações de 20 litros consignados nos documentos fiscais são notoriamente inferiores aos preços das concorrentes das mercadorias (art. 937, V do RICMS/97), com valores unitários oscilando entre R\$0,43 e R\$1,81.

A fiscalização indicou que na apuração da base de cálculo foi utilizado o preço unitário à vista praticado por outro estabelecimento industrial (art. 938, IV, “b” do RICMS/BA).

Diante da alegação defensiva de que realizava diversas modalidades de operações (2005/2006), o que resultava em preços diferenciados, a 3ª JF determinou a realização de diligência fiscal pela ASTEC/CONSEF, tendo o diligente no Parecer nº 055/2010, apurado que os preços praticados nos exercícios de 2005 e 2006 pelo estabelecimento industrial que a fiscalização tomou como preços de referência (FONTE D VIDA IND. E COM. DE ÁGUAS MINERAIS E BEBIDAS LTDA.), apresentam maior e menor preço do garrafão de 20 litros.

Pelo exposto, verifico que diante da constatação da variação de preços na comercialização de garrafão de 20 litros de água mineral (R\$0,43 a R\$1,81) a fiscalização afirmou que na apuração da base de cálculo arbitrada, aplicou o método previsto no art. 938, IV, “a” do RICMS/BA que prevê tomar como base “o preço FOB a vista, adotando-se como referência a operação mais recente”.

Na defesa, a empresa juntou planilhas (fl. 623) indicando valores comercializados: a vista FOB - R\$0,49; retirado na empresa com pagamento em 7 dias - R\$0,86; retirado na empresa com pagamento em 30 dias - R\$0,95; prazo de 15 dias e entrega pela empresa - R\$1,57 e entrega pela empresa com pagamento de 30 dias - R\$1,71.

Por sua vez, em atendimento a diligência determinada pela 3ª JF, o Parecerista identificou que no exercício de 2006 o estabelecimento industrial similar FONTE DE VIDA praticava preços variados, a exemplo das Notas Fiscais nºs 53, 201 e 202, nos meses de abril e maio de 2006, respectivamente de R\$0,86; R\$1,61 e R\$0,85. Também que o custo de produção em 2006 foi de R\$0,43 (fl. 652) que era menor do que o menor preço praticado de R\$0,49 em agosto de 2006.

Concluo que para apurar a base de cálculo arbitrada, a fiscalização indicou como parâmetro o preço unitário FOB de R\$1,60 praticado por outro estabelecimento industrial similar nos exercícios de 2005 e 2006, conforme demonstrativos às fls. 30/135. Entretanto, o resultado da diligência confirmou que os preços praticados no estabelecimento industrial da mesma atividade (INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ÁGUAS MINERAIS E BEBIDAS LTDA.), no período fiscalizado, apresentavam variações e não correspondiam aos indicados pela fiscalização.

Assim sendo, restou comprovado que conforme decidido pela primeira instância, o método empregado para o arbitramento da base de cálculo poderia ser o previsto no art. 938, IV, “a” 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), o que não foi feito.

Já a aplicação da alínea “b” do mesmo dispositivo legal pressupõe a comprovação de existência de preço FOB à vista de produto idêntico em estabelecimento similar e o valor tomado como

referência apontado pela fiscalização não corresponde ao “*preço FOB de estabelecimento industrial à vista*”, como alegou a empresa na sua defesa e confirmado na apuração do diligente.

Portanto, não merece reparo a Decisão da 3ª JJF de que “*o método adotado na apuração da base de cálculo por meio do arbitramento não encontra amparo legal*”, ficando mantida a nulidade da infração em razão de que a apuração da base de cálculo do arbitramento não obedeceu ao devido processo legal, o que conduz à incerteza na determinação com segurança da infração ao teor do art. 18, IV, “a” do RPAF/BA.

Quanto à infração 2, considerando que se trata de apuração do ICMS-ST, apurado mediante a adição da MVA sobre a base de cálculo arbitrada, com os mesmos fundamentos da infração 1, também é nula.

Quanto ao Recurso de Ofício, não cabe nenhum reparo a Decisão da Primeira Instância. Recurso de Ofício não provido.

Verifico que as infrações 3 e 4 foram julgadas procedentes na Primeira Instância, e são objeto do Recurso Voluntário.

Quanto à infração 3, de modo geral a empresa alegou que para apurar o ICMS pelo regime NORMAL a fiscalização promoveu o desenquadramento da empresa do SimBahia sem adotar os procedimentos regulamentares, o que é ilegal.

Por sua vez, o autuante fez constar na descrição dos fatos que no momento da constituição da empresa tendo optado pelo regime SimBahia foram omitidas as receitas do estabelecimento matriz, motivo pelo qual foi “desenquadrado”, inclusive exigido o ICMS pelo regime NORMAL em período anterior e que foi julgado procedente no Acórdão JJF nº 0215-03/06 (fls. 596/602), tese que foi acolhida pelo relator da Primeira Instância.

Preliminarmente, observo que fui o relator da Decisão contida no citado Acórdão proferido pela 3ª JJF em 14/06/06 e como não integrava aquela JJF em 19/11/10 quando da Decisão recorrida (Acórdão 0316-03/10), entendo não haver nenhum impedimento da apreciação deste Recurso.

Não procede a primeira alegação do recorrente de que para efeito de enquadramento no SimBahia deve ser considerada a autonomia dos estabelecimentos e não deveria ser considerada a receita do estabelecimento matriz localizado em outro Estado (Alagoas). Como fundamentou o relator da primeira instância, o art. 2º, § 4º da Lei nº 7.357/98 estabelece que na mensuração da receita bruta anual ajustada, “*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*”. Também o §7º indica que o enquadramento devia ser efetuado com base no CNPJ.

Portanto, considerando que a fiscalização identificou que o somatório das receitas do estabelecimento matriz com o do estabelecimento filial autuado superava o limite estabelecido para enquadramento no SimBahia, esta constatação é motivo suficiente para que fossem adotadas providências no sentido de exigir o ICMS pelo regime normal e promover seu desenquadramento.

Quanto ao procedimento da exigência pelo regime normal, a fiscalização indicou na descrição da infração que o contribuinte foi “desenquadrado”. Já em atendimento à diligência feita em atendimento ao opinativo da PGE/PROFIS (fls. 979/982) afirmou que não houve desenquadramento e, sim, “*perda do direito do tratamento tributário*” (fl. 987), tendo a exigência do imposto sido feita em conformidade com o que determinavam os artigos 408-P e 408-S do RICMS/97 vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores.

Portanto, a questão que se apresenta é que o autuado argumenta que para exigir o imposto deveria haver desenquadramento do SimBahia e na Decisão recorrida foi acatada a tese do autuante de que o imposto foi exigido em razão da perda do “*direito à adoção do tratamento tributário*” sem haver necessidade de promover o desenquadramento.

Ressalto que a legislação do SimBahia, que foi revogada a partir de 30/06/07, continha inúmeros artigos que tratavam de “desenquadramento” e “perda do direito à adoção do tratamento tributário”, o que dificultava a interpretação da legislação diante dos fatos constatados.

Na situação presente, quanto à perda do direito, o RICMS/97 no art. 408, L, II, estabelecia que:

Art. 408-L. Perderá o direito à adoção do tratamento tributário previsto no regime simplificado de apuração do ICMS (SimBahia) a empresa:

...

II - que optar pelo enquadramento no Regime utilizando-se de declarações inexatas ou falsas;

Logo, diante da constatação de que o contribuinte não declarou as receitas do estabelecimento matriz no momento da constituição do estabelecimento ora autuado, existia previsão legal (art. 15 da Lei nº 7.357/98) para exigência do imposto com base no regime normal (art. 408-S).

Quanto à necessidade de se promover o desenquadramento para exigir o ICMS sem o tratamento tributário previsto para o SimBahia, verifico que, conforme transcrito pelo autuante à fl. 988, o art. 408-S apresentava a seguinte redação:

Art. 408-S. Quando se constatar qualquer das situações previstas nos arts. 408-L, 408-M, 408-P e 408-R, o imposto será exigido com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais, a partir da ocorrência dos fatos que derem causa ao desenquadramento.

Nota: A redação atual do art. 408-S foi dada pela Alteração nº 21 (Decreto nº 7886, de 29/12/00. DOE de 30 e 31/12/00), efeitos a partir de 30/12/00 a 30/06/07.

Nota: Redação anterior dada ao art. 408-S pela Alteração nº 9 (Decreto nº 7466, de 17/11/98, DOE de 18/11/98).

"Art. 408-S. Quando se constatar qualquer das situações previstas nos arts. 408-L, 408-M, 408-P e 408-R, o imposto será exigido com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais."

Observo que se enquadrando a situação prevista no art. 408-L, II, “a” redação do art. 408-S foi modificada a partir de 30/12/00 adicionando a expressão “a partir da ocorrência dos fatos que derem causa ao desenquadramento”.

Por sua vez, o art. 20 da Lei nº 7.357/98 previa que a exclusão de contribuinte do SimBahia podia ser feita mediante comunicação pelo sujeito passivo ou de ofício. Já o art. 22, IV da mesma, com a redação dada pela Lei nº 7.556, de 13/12/02 estabelecia que a exclusão dar-se-á de ofício:

Art. 22. A exclusão dar-se-á de ofício:

...

IV - nas situações mencionadas nos incisos II, III e IV do art. 15.

Nota 2: A redação atual do inciso IV do art. 22 foi dada pela Lei nº 7.556, de 13/12/02, DOE de 14 e 15/12/02, efeitos a partir de 14/12/02.

Como a situação em questão (utilizando-se de declarações inexatas ou falsas) era prevista no art. 15, II da Lei nº 7.357/98, concluo que a perda do direito à adoção do regime do SimBahia poderia ser feita, até 13/12/02, sem a necessidade de anuência da autoridade competente; após 14/12/02, entretanto, a exigência do ICMS pelos critérios normais de apuração do contribuinte enquadrado no SimBahia depende da discricionariedade da autoridade competente, requerendo, portanto, a sua autorização expressa.

Assim sendo, acompanho o opinativo da PGE/PROFIS, tendo em vista que se reporta a fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2005, que só poderia ser exigido o ICMS apurado pelo regime normal se houvesse procedido o desenquadramento do contribuinte do SimBahia. Como isto não ocorreu, declaro nula a infração 3, tendo em vista que não foi obedecido ao devido processo legal.

No tocante à infração 4, no Recurso interposto a empresa alegou que o suprimento de caixa foi realizado “pelo estabelecimento matriz”, o que poderia ser comprovado através da documentação “anexa aos autos”. Também, que é equivocada a Decisão da 3ª JF de que a comprovação do suprimento de caixa poderia ser feita mediante apresentação do documento bancário, por entender que, “é ilegal exigir que o recorrente prove a regularidade do suprimento de caixa mediante a quebra do seu direito constitucional à intimidade (sigilo bancário)”.

Verifico que no Parecer da PGE/PROFIS à fl. 1011 foi manifestado que: “*O ato de desenquadramento do regime do SimBahia e a consequente exigência de imposto em decorrência da constatação de erro na apuração dos valores e de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada, fora levada a efeito sem a prévia e indispensável comunicação ao sujeito passivo*”, impondo-se a nulidade do lançamento.

Como apreciado na infração anterior, havia muitos artigos que tratavam de perda do direito à adoção do tratamento tributário previsto no SimBahia e também da sua **exclusão de ofício**.

Pela análise dos elementos contidos no processo verifico que, conforme descrito na infração, a fiscalização constatou a escrituração no Livro Caixa de um ingresso de recursos no valor de R\$225.913,15 no dia 02/01/05 a título de “Saldo anterior para abertura de balanço” e outro no dia 15/05/06 no valor de R\$52.950,00 intitulado “Recebido ref. a numerários da empresa matriz”, tudo conforme cópia do Livro Caixa acostado às fls. 608 e 610.

Foram feitas intimações para comprovação da origem destes recursos pela fiscalização em 12/09/08 e 19/09/08 (fls. 16 e 27), bem como pelo diligente da ASTEC em 04/02/10 e 19/02/10 (fls. 859/863) e em nenhum momento o recorrente apresentou documentos para provar a origem dos recursos que supriram o caixa.

Ressalto que, embora não tenha identificado no processo o momento em que a empresa tenha sido excluir do SimBahia por opção, conforme esclarecido pelo autuante a empresa esteve enquadrada naquele regime até o mês de março de 2005 e passou para o regime NORMAL a partir do mês de abril de 2005. Tal fato pode ser comprovado pela Relação de DAEs acostada à fl. 592 em que recolheu o ICMS do mês 03/05 pelo código de receita 1844 (EPP/SimBahia) e no mês 04/05 com o código 806 (REGIME NORMAL). Também a cópia dos livros de Registro de Entrada e de Apuração do ICMS (fls. 688/690 e 747/751) comprova ter sido feito à apuração do imposto pelo regime Normal a partir do mês de abril/05.

Pelo exposto, os valores exigidos nesta infração, o primeiro no mês de janeiro/05 ocorreu quando o contribuinte estava submetido ao tratamento tributário do SimBahia e o outro no mês de maio/05 quando apurava o ICMS pelo regime normal.

No tocante ao primeiro fato gerador, entendo que à adoção do SimBahia, previa a possibilidade de apuração do ICMS pelo regime normal (para a infração de natureza grave apurada) e o simplificado (em relação às operações de circulação de mercadorias regularmente oferecidas à tributação pelo contribuinte). Na situação presente, como regulamentado no Art. 408-L, V do RICMS/BA, (art. 15, V, da Lei nº 7.357/98) quando incorrer na prática de infrações de natureza grave, elencadas em regulamento, neste caso o art. 915, III, do RICMS/97 (suprimento de caixa de origem não comprovada). O imposto pode ser exigido com base no critério do regime normal.

Portanto, discordo do posicionamento da d. PGE/PROFIS no sentido de que para se exigir o ICMS sem a adoção do tratamento tributário previsto no SimBahia seria necessário promover o ato de desenquadramento do contribuinte do regime simplificado. Interpreto que o desenquadramento de ofício, com efeito, retroativo, deve ser feito quando nos atos formais da constituição o contribuinte não preenchia os requisitos formais e legais, situação em que há o ato de exclusão do qual pode contestar e, se mantido, exigir o imposto desde o início.

Já na situação de cometimento de infrações de natureza grave, a exemplo do presente caso, trata-se de natureza contábil, por meio de presunção legal (art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96, art. 2º, §3º do RICMS/97 indicado no enquadramento da infração), partindo do pressuposto que os recursos financeiros que supriram o caixa da empresa não foram comprovados, ou seja, gerados por meio de receitas da própria empresa que não foram contabilizadas. Isso tem repercussão no ICMS apurado no próprio regime simplificado que a empresa operava. Consequentemente, cabível a exigência do imposto devido, porém com a concessão do percentual de 8%, a título de crédito fiscal, calculado sobre a base de cálculo da omissão de saídas de mercadorias apontada, de acordo com o artigo 19, § 1º, da Lei nº 7.357/98, ou seja, R\$225.913,11 X 17% = R\$38.405,22 – 18.073,04 (R\$225.913,11 X 8%) o que resulta em valor devido de R\$20.332,19 com data de vencimento em 09/02/05.

Já com relação ao fato gerador no mês de maio/06, como apreciado anteriormente, a empresa no momento da ocorrência do fato gerador apurava o ICMS pelo regime Normal, logo não se aplica às regras previstas na legislação do SimBahia. Como o autuado não trouxe qualquer prova ao processo quanto ao efetivo ingresso do recurso, presume-se a omissão de saída de mercadorias tributáveis e devido o valor exigido de R\$9.001,50 com data de vencimento em 09/06/06 e total devido nesta infração de R\$29.333,69.

Diante do exposto, deve ser PROVIDO EM PARTE o Recurso Voluntário, pela nulidade da infração 3 e procedência em parte da infração 4.

VOTO DIVERGENTE (Infração 4)

Como bem pontuado pela d. PGE/PROFIS, restou presente vício insanável no tocante a essa infração, nos termos do Parecer da PGE/PROFIS de fl. 1011 que reproduz: *“O ato de desenquadramento do regime do SimBahia e a consequente exigência de imposto em decorrência da constatação de erro na apuração dos valores e de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada, fora levada a efeito sem a prévia e indispensável comunicação ao sujeito passivo”*, impondo-se a nulidade do lançamento.

Comungo deste entendimento, ante a ausência de comunicação prévia ao contribuinte quanto ao Termo de Desenquadramento, o que teria o efeito de legitimar a alteração do regime simplificado do SimBahia para o normal e somente, a partir daí, se tornaria subsistente a cobrança do ICMS, o que não ocorreu. Assim, voto acompanhando a posição externada pela Procuradoria em proteção os primados constitucionais que dão conformação ao devido processo legal.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **087461.0301/08-4**, lavrado contra **EMPRESAS DE ÁGUAS ITAY LTDA. (ÁGUA MINERAL ITAGY)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$29.333,69**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Infração 4) – Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Fábio de Andrade Moura, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz, Valnei de Sousa Freire e Rubens Bezerra Soares

VOTO DIVERGENTE (Infração 4) – Conselheira: Alessandra Brandão Barbosa.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de agosto de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA – VOTO DIVERGENTE
(Infração 4)

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS