

**A. I. Nº** - 207105.0007/10-6  
**AUTUADO** - INDÚSTRIA BAIANA DE COLCHÕES E ESPUMAS LTDA.  
**AUTUANTES** - ALZIRA LORDELO SANCHES e BERNADETE LOURDES LEMOS LORDELO  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 20. 11. 2013

## **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0263-01/13**

**EMENTA:** ICMS. CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. SAÍDAS EM VALOR INFERIOR AO FORNECIDO PELA ADMINISTRADORA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A apuração de saídas em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e/ou administradora de cartão de crédito enseja a presunção de que o sujeito passivo efetuou saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto devido, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção. Os documentos apresentados pelo sujeito passivo afastam a presunção encartada no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96. Infração descaracterizada. **2. BENEFÍCIOS FISCAIS. DESENVOLVE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA A DILAÇÃO DO PRAZO. RECOLHIMENTO A MENOS.** O Decreto nº 8.205/02 manda excluir do cálculo do ICMS incentivado, todas as operações que não fazem parte da produção própria do estabelecimento, gerado em razão dos investimentos constantes do programa DESENVOLVE. O autuado não trouxe aos autos, mesmo após seguidas diligências, elementos de prova que as operações com código – CFOP 5949 e 6949 se referem às saídas de mercadorias produzidas pela empresa para acobertar o fornecimento de novos produtos, em substituição aqueles anteriormente comercializados, mas com defeito de fabricação, descabendo as respectivas exclusões do benefício fiscal. Infração caracterizada. **3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS.** Infração caracterizada em face da constatação de diferenças tanto de entradas omitidas como de saídas através de auditoria de estoques, sendo exigido o imposto com base no valor das entradas não declaradas, baseado na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabiliza-las, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos das operações não contabilizadas. O demonstrativo de estoque de produtos acabados, discriminando código e descrição de cada produto com diferença não foi suficientemente contestado pelo sujeito passivo, arguindo que não controla o estoque e que manejou declaração irregular no livro de Controle e Produção. Infração subsistente. Não

acolhidas as arguições de nulidade. Auto de Infração  
**PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 11/05/2010, para exigir ICMS no valor de R\$22.518.454,39, através das seguintes infrações:

1. Omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, verificado através do Relatório de Informações TEF Anual de operações ocorridas em 2006, 2007, 2008 e 2009, que a empresa vendeu na modalidade de cartão de crédito e débito, anexos a este PAF. Consta que a empresa foi intimada para apresentar os extratos de cartão de crédito e bancários, anexos, impressos e em meio magnético, onde restou constatado que a empresa vendeu mercadorias de sua industrialização na modalidade de cartão de crédito e débito, sem o correspondente documento fiscal caracterizando, assim, venda sem a emissão de Nota Fiscal. Descreve ainda que, em 21/01/2010, após intimação, a empresa apresentou uma justificativa, anexa ao PAF, de que existe um Contratos de Cessão e Transferência de Direitos Créditos, onde a operação de recebimento dos valores de vendas entraram na conta bancária da Industria Baiana de Colchões e Espumas Ltda, situação não prevista no RICMS/97. Consta também que no sistema CPT, em 14/11/2007, através do Processo nº 19723320072, a empresa solicitou Regime Especial para manutenção da centralização do envio de dados das administradoras de cartão em seu próprio CNPJ. Em 17/03/2008 teve seu pedido indeferido através do Processo nº 4721/2008, pela DITRI/GECOT, anexo. Valor R\$19.144.460,99. Multa de 70%.
2. Recolheu a menor o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, constatado através da fiscalização que o contribuinte agiu em desacordo com a Resolução nº 68/2005 que lhe concedeu o benefício conforme inciso II, transcrito a seguir: “II - dilação de prazo de 72 (setenta e dois) meses para pagamento do saldo devedor do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, conforme estabelecido na classe II da Tabela I, anexa ao Regulamento do DESENVOLVE”. Consta ainda que, no cálculo do ICMS referente a atividade não industrial, o contribuinte não retirou os CFOP,s 5102; 5556; 5910; 5949; 6102; 6910 e 6949 e se apropriou no débito do imposto de diferença de alíquota de material de consumo, gerando o ICMS descrito no Demonstrativo da Apuração do ICMS Incentivado, nº 02, anexo. Valor R\$1.196.251,39. Multa de 60%.
3. Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. A omissão de entradas refere-se ao levantamento quantitativo de estoque fechado de mercadorias produzidas pela empresa. O total de saídas de 2005 e 2006, foram apuradas através do arquivo SINTEGRA e as entradas foram provenientes do livro Registro de Controle de Produção e Estoques, tendo sido apurada as diferenças conforme o demonstrativo nº 3, anexo. Consta ainda que são partes integrantes do demonstrativo nº 3, os anexos: planilhas de saídas e planilhas de entradas em meio magnético. Valor R\$2.177.742,01. Multa de 70%.

O sujeito passivo apresenta “*Demonstrativo de Débito Reconhecidos para Pagamento*” pela Lei nº 11.908/2010, às fls. 1594/1595 (volume IV), acatando parcialmente a infração 2 (jan / dez 2004). Apresenta impugnação, fls. 1606/1630 (volume V), descrevendo, inicialmente, os fatos que deram margem ao presente lançamento de ofício. Apresenta razões defensivas.

Sobre a infração 01, argumenta que nas suas operações comerciais, atua em duas frentes para distribuição dos produtos. A primeira é no fornecimento para grandes redes de distribuição, quando entrega os produtos, fatura e recebe através de cobrança bancária. Tais operações são as mais representativas em seu faturamento. Na segunda, a distribuição ocorre através da rede de franqueados, seus parceiros. Tais operações são as que motivaram o lançamento, ora contestado.

Defende que os franqueados, empresas autônomas, firmam contrato de revenda exclusiva e “montam” suas lojas em padrão pré-estabelecido, nas quais recebem produtos em consignação, que compõem os seus estoques para entrega imediata e para demonstração. Podem efetuar as vendas dessas mercadorias que, posteriormente, são repostas por solicitação dos próprios franqueados. Tais mercadorias, entregues em consignação, se comercializadas, são faturadas contra os franqueados, conforme determinam as regras comerciais e tributárias.

Ressalta que os franqueados podem efetuar vendas de mercadorias, antes do seu recebimento. Neste caso, emitem o pedido para a fábrica (franqueador) que, no prazo pactuado, efetua a entrega nas lojas dos franqueados. Assim, após o recebimento dos produtos, os franqueados promovem o faturamento e sua entrega aos adquirentes.

No que tange ao recebimento dos valores que correspondem à venda com cartões de crédito, aduz que é firmado com os franqueados um Contrato de Cessão de Créditos (modelos anexos) onde “maquinetas” locadas às operadoras pelo franqueador são disponibilizadas em seus estabelecimentos para recebimento das vendas em cartões. Os franqueados concordam em ceder os recebimentos oriundos de suas vendas para a empresa franqueadora em seu valor total. No caso de vendas através de cartões, seja a débito, seja a crédito, o franqueado, emite o seu documento fiscal, enquanto as administradoras dos cartões efetuam o depósito dos valores relativos a essas vendas, integralmente, na conta do franqueador (indústria), conforme rezam o Contrato de Franquia Empresarial e os respectivos Contratos de Cessão de Créditos, assinados com cada franqueado.

Com isso, as vendas de produtos em consignação são concluídas imediatamente com o faturamento e entrega dos mesmos aos clientes finais. No caso de produtos não disponíveis, a conclusão física e tributária do negócio ocorre quando a fábrica fatura e entrega o produto ao franqueado, responsável pela operação que fatura e entrega os produtos ao consumidor final, sendo que em ambas as alternativas, produtos em consignação ou para entrega futura, a fábrica (franqueador) fatura contra o franqueado os custos do produto fornecido (*royalties* e outros encargos pertinentes), devolvendo-lhe o saldo resultante (margem de ganho), mediante depósito em Conta Corrente dos franqueados.

Acrescenta que as operações comerciais, tanto do franqueador (indústria) quanto dos franqueados, são bem definidas, com registros contábeis e fiscais, não existindo nenhuma movimentação de produtos sem a devida cobertura fiscal, sendo que as operações financeiras referentes à Cláusula 8ª do Contrato de Franquia Empresarial, não constituem operações comerciais de venda de produtos e não estão passíveis à ação fiscalizadora do Estado. Não existe emissão de documentos fiscais para esses recebimentos.

Afirma que o valor total dos depósitos provenientes das operadoras de cartões de crédito, através do Contrato de Cessão de Créditos, é maior do que o valor das vendas do franqueador, porque correspondem às vendas dos franqueados aos consumidores finais. A diferença significa a margem de ganho dos franqueadores, devolvida mediante depósito em Conta Corrente.

Assevera que tal operação é de natureza meramente financeira, prevista em contrato, não representando qualquer forma de elisão e evasão fiscal, visto que as notas fiscais referentes a cada operação de cada estabelecimento são emitidas com destaque das respectivas parcelas de ICMS. Deduz que a cobrança de ICMS sobre o valor correspondente ao faturamento do franqueado ensinaria simplesmente uma bitributação, transferindo a competência do recolhimento do imposto à fábrica, uma forma de substituição tributária não prevista em lei. Apresenta gráfico exemplificativo que ilustra a operação supra mencionada, fls. 1611.

Suscita preliminar de nulidade, arguindo que não pode prosperar a exigência, conforme o art. 18, do RPAF/BA, em vários de seus incisos. Transcreve o dispositivo, afirmando cerceamento de direito de defesa pela falta de explicitação da forma de apuração da base de cálculo. Afirma que não houve qualquer levantamento que demonstrasse o cometimento da infração ou os fatos que pudessem levar à presunção do cometimento da infração; diz que fere o devido processo legal, pois impede a perfeita identificação da infração apontada, da qual se extraem vícios que eivam o Auto de Infração de nulidade insanável. Invoca, nesse sentido, a Sumula nº 1 do CONSEF.

Diz que as Auditoras Fiscais referenciou o embasamento da exigência no artigo 2º, § 3º, VI, do RICMS da Bahia, mas, entende que para haver a presumida omissão de saídas, deveria ser apurado, em levantamento fiscal/contábil e ter havido vendas em valores inferiores aos valores informados pelas administradoras de cartões de crédito. Aduz que de posse do que chamam “*Relatório de Informações TEF Anual de operações ocorridas em 2006, 2007, 2008 e 2009*”, sem efetuar qualquer apuração pormenorizada das operações da empresa, limitaram-se a deduzir que os valores informados representavam omissão de saídas e base de cálculo da apuração do ICMS.

Reitera que os extratos bancários representam a movimentação bancária e o recebimento de pagamento feito pelas administradoras dos cartões, por si só, não podem ser utilizados como elemento de prova para a acusação por presunção. Argumenta que os recebimentos pelas administradoras de cartões de crédito e débito não são suficientes para caracterizar a omissão de saídas (vendas sem notas fiscais). Ressalta que apenas uma pequena parcela das vendas da empresa é recebida através dos cartões e que se tratam de uma operação meramente financeira, descaracterizando in totum a motivação do presente PAF, conforme pode ser verificada na Clausula Oitava do Contrato Padrão de Franquia Empresarial (anexo).

Declarou que a operação foi uma decisão da gestão financeira da empresa, adotada para reduzir riscos de inadimplência, dada à dificuldade de um sistema de cobrança tão capilarizada quanto é a rede ORTOBOM e que o Regulamento do ICMS não faz referências às formas de gestão dos negócios empresariais.

Aduz que o trabalho de auditoria, no qual buscou fundamento o auto de infração em debate, não demonstra como foi calculada a base de cálculo e não expressa a verdade dos fatos, visto que desconsidera a relação contratual entre franqueador e o franqueado. Assente que a presunção legal invocada pelas agentes autuantes não se aplica ao caso em tela, com espeque no princípio da verdade material, posto que, as circunstâncias, de fato, elidem a presunção legal. Diz que o ICMS devido sobre a receita auferida pela autuada foi integralmente recolhido, pois o valor e a relação de mercadorias vendidas aos franqueados são lançados na escrita fiscal da empresa franqueadora; conclui que a fiscalização confundiu mera transação financeira entre franqueador e franqueado com omissão de receita, restando clara a improcedência da exigência por falta de amparo fático e legal. Ressalva que, em tais casos, não existe a substituição tributária

Entende que o sujeito passivo direto (ou contribuinte) é aquele que tem relação direta com o fato tributável e, portanto, a operação financeira, entre o franqueador e franqueado, definida pelo contrato de franquia, não tem o poder de modificar a sua responsabilidade e a sujeição passiva do fato gerador. Repete que, não há nenhuma determinação legal ou contratual que envolva a franqueadora, detentora da marca ORTOBOM, e seus franqueados, de forma a impor que a primeira assuma responsabilidade tributária destes. Diz que a cobrança constitui claro excesso de exação, aduzindo que a situação não configura substituição tributária, mas uma relação jurídica perfeitamente definida no CONTRATO DE FRANQUIA; nesse caso, diz, se a exigência do ICMS fosse devida, deveria sê-lo na pessoa do franqueado, contribuinte que efetivamente vendeu o produto ao consumidor final.

Diz ainda que, em determinado momento, visando facilitar os controles fiscais sobre as suas operações, e querendo evitar que prepostos do fisco tivessem entendimentos dissonantes com a

realidade (conforme o presente caso em análise) pleiteou um regime especial, negado pelo Fisco, através do Processo 4.721/2008 DITRI GECOT.

Acusa descuido das Auditoras Fiscais na apuração de tais omissões, pois que tais autuações vem sendo julgadas improcedentes ou pela nulidade. Reproduz as decisões.

Para ilustrar o acerto de seu entendimento, junta aos autos demonstrativos com intuito de provar que os recebimentos de cartões de débito/crédito não representam operações de circulação de mercadorias, mas operações meramente financeiras. Nos demonstrativos estão consignados:

*“a) Os valores recebidos pelo franqueador, referente às vendas feitas pelos franqueados, através de cartão de crédito/débito, cheques, financeiras, depósitos bancários e dinheiro;*

*b) Os valores pagos (restituídos) aos franqueados, pelo franqueador, referentes à diferença entre os valores recebidos e os valores dos produtos que lhe foram ou serão fornecidos, conforme pedidos feitos no período:*

*c) O percentual de ganho do lojista, ou seja, a diferença entre o valor produto por nós fornecido (faturado e tributado pelo ICMS) e o valor das vendas finais aos clientes dos franqueados, cujo recebimento nos foi transferido. Vemos que o ganho bruto do lojista se situa próximo dos 40%, conforme ilustramos em gráfico no item 1.1”.*

Colaciona aos demonstrativos cópias dos recibos dos pagamento de valores restituídos aos franqueados, conforme cláusula contratual, com base nos valores recebidos dos franqueados e a relação das notas fiscais emitidas em cada período, para os franqueados identificados nos relatórios anteriormente citados.

Observa que os valores recebidos no período não são idênticos aos valores das notas fiscais de faturamento porque: *“a) no faturamento constam Notas Fiscais cujos recebimentos e acertos de contas já ocorreram em períodos anteriores; b) no faturamento não constam Notas Fiscais referentes a recebimentos ocorridos, cujas mercadorias só foram fabricadas e entregues em período posterior. Ressalte-se que a empresa somente produz mediante encomenda de seus clientes ou franqueados”.*

Finaliza, considerando que nesta infração 1, não existe na legislação baiana autorização para incidência do ICMS sobre operações meramente financeiras, que não representam operações relativas à circulação de mercadorias; não tem previsão no RICMS/BA para substituição tributária, o que torna a infração nula, por vício insanável e também improcedente pela inexistência de infração à legislação do ICMS.

Com relação à infração 02, reconhece que o valor do incentivo foi apurado pela empresa sem a exclusão das operações não vinculadas ao projeto incentivado, o que gerou cálculo a maior da parcela a deduzir, nas apurações mensais e, conseqüentemente, recolhimento a menor do ICMS apurado em relação às operações mensais. Contudo, diz que as planilhas elaboradas pelo fisco contêm erros conforme constam nos cálculos apresentados. Reconhece parte da infração, efetua pagamento de R\$ 161.873,76 e apresenta argumentos em relação aos cálculos constates da infração.

Na correção dos cálculos, informa que:

1 – a apuração da parcela incentivada foi feita de acordo com a Instrução Normativa nº 27/2009; sendo que o dispositivo a ser o utilizado deveria ser o vigente para a apuração de exercícios anteriores, que espelhe a legislação pertinente ao assunto, à época dos fatos.

2 - a apuração mensal foi realizada, conforme demonstrativos anexos, segregando os débitos e créditos, por CFOP, referentes às operações “incentivadas” das operações “não beneficiadas pelo incentivo”;

3 - apurado o saldo devedor das operações “incentivadas”, informa que o abatimento do “piso” determinado na Resolução que concedeu o benefício para, sobre o valor líquido, apurar a parcela incentivada. Informa que, nos meses em que o saldo devedor das operações próprias foi inferior ao “piso” não houve cálculo do incentivo fiscal.

4 - Juntou os saldos devedores das duas modalidades de operações, obedecendo rigorosamente às determinações da Instrução Normativa nº 27/09, diz que abateu do valor a recolher apurado, o valor já recolhido, concluindo pelo valor finalmente devido.

5 - Acrescenta que das planilhas em anexo, as operações de saídas com CFOP 5949 e 6949 foram consideradas “incentivadas”, pois se referem às mercadorias produzidas, beneficiadas pelo incentivo, para realização de trocas de produtos defeituosos, tributados normalmente, assim como foi também consideradas as entradas ocorridas pelos CFOPs 1949 e 2949, pois relativas às operações de devoluções.

Conclui que não procede a exclusão das operações do incentivo, como é o entendimento das Auditoras Fiscais autuantes. Ressalta que não identificou a forma de apuração das diferenças pelo Fisco, aduzindo que as suas planilhas apresentam a recomposição da apuração do saldo mensal a recolher, abatendo o valor recolhido e que o valor recolhido a menos assim apurado está conforme a Instrução Normativa nº 27/2009 e deve ser acolhidos pelo órgão julgador.

Na terceira e última infração, que trata da falta do recolhimento de ICMS, omissão de saída de mercadorias, na presunção legal de entradas não contabilizadas e apuradas em levantamento quantitativo de estoques de mercadorias produzidas pela empresa, nos exercícios de 2005/2006.

Suscita preliminar de nulidade, visto que, segundo as auditoras, as saídas foram apuradas através dos arquivos SINTEGRA e as entradas, provenientes do livro de Controle da Produção e Estoques. Aduz que os valores das omissões, por produto, constam do demonstrativo 3, sintético e pouco explicativo; diz ainda que as planilhas de saída e das entradas, em meio magnéticos, não lhe foram entregues, cerceando o seu direito de defesa.

Destaca que não foi produzido o demonstrativo de apuração do preço médio, que não explicita a base de cálculo, motivos de nulidade da infração, conforme a Súmula nº 01 do CONSEF. Diz ainda que o método de apuração contraria a lógica, posto que comercializa apenas colchões produzidos em sua fábrica, de sua própria marca, sem qualquer interesse nos produtos de empresas concorrentes, até porque, neste ramo, cada empresa disputa a sua fatia de mercado, em ambiente altamente competitivo.

Esclarece que as omissões de entradas foram determinadas porque os quantitativos constantes como produzidos, no livro de Registro de Controle de Produção e Estoque, foram inferiores às saídas. Garante que o referido livro foi produzido por empresa contratada para tal, por exigência do fisco, sem base em qualquer documento interno de controle; as saídas foram todas baseadas em documentos regularmente emitidos. Admite que a indústria não possui documento interno de controle de produção porque trabalha mediante pedido e só produz aquilo que é encomendado. Insiste que tais registros foram feitos para, tão somente, atender pedido do fisco, reconhecendo que fez declaração irregular ao escriturar o livro, posto que não tem qualquer documento de prova do registro de entradas.

Argui, todavia, que um levantamento de estoque de estabelecimento industrial que indique omissão de entradas, não pode ser quantificado com base apenas nas diferenças apuradas em produtos acabados. O processo fabril tem que ser considerado e, para que uma indústria dê saída a um produto por ela fabricado, se houver omissão de entradas, estas certamente não serão do mesmo produto acabado e, sim, dos insumos que o compõem: matéria prima, produtos intermediários, material de embalagem. Deduz que o levantamento é ilegítimo, porque:

*a) A quantificação não pode ser feita por produto acabado e sim por insumos aplicados na produção, levantamento este que não foi feito no presente trabalho;*

*b) A valoração da omissão não pode ser feita com base no preço médio de outra fonte que não dos insumos aplicados, se provado que estes foram adquiridos sem o devido registro nas escritas fiscal e contábil.*

Explica que outra forma de ingresso de produtos produzidos por um estabelecimento industrial seria por devolução. Neste caso, diz, que a falta de registro dessas operações causaria prejuízo ao próprio contribuinte, que deixaria de escriturar o estorno de débito e recolheria impostos a mais. Ressalta que o levantamento é também incompleto porque não foram computadas as entradas constantes das notas fiscais e informadas no Registro 54 dos arquivos magnéticos manuseado.

Pede a improcedência porque o levantamento não atende a uma metodologia de auditoria aceitável e não estar baseado em documentos probatórios.

As autuantes prestam Informação Fiscal, fls. 2231/2270 (Volume VI). Informam que foi lavrada a infração 01 porque verificaram através do Relatório de Informações TEF Anual de operações (2006, 2007, 2008 e 2009) que a empresa vendeu na modalidade de cartão de crédito e débito deixando de recolher o ICMS no valor de R\$19.144.460,99. Intimou a empresa para apresentar os extratos de cartão de crédito e débito e extratos bancários, em meio magnético e impresso, fls. 15 e 16, constatando que a autuada vendeu mercadorias na modalidade de cartão de crédito e débito, sem o correspondente documento fiscal.

Dizem que a justificativa da empresa é que celebrou contrato de franquia empresarial com o seguinte pacto: *“o franqueador IBCEL, receberá diariamente, em pagamento das mercadorias fornecidas aos franqueados, os cartões de débitos e créditos arrecadados pelos mesmos em decorrência de suas vendas ao consumidor final”*.

Observam que, no modelo, do total arrecadado, serão deduzidos os respectivos custos dos produtos fornecidos, os royalties e outros encargos pertinentes; o franqueador devolverá ao franqueado o saldo resultante, valor entendido como margem de ganho do franqueado. Salienta que a IBCEL, celebra com cada franqueado um contrato de cessão e transferência de crédito, cujo objetivo é a cessão pelos franqueados à franqueadora, dos direitos de créditos decorrentes das vendas mercantis efetuadas para pessoas físicas ou jurídicas, através de cartão de crédito.

Apresentam diversas situações que envolveram a exigência e o acordo feito entre a ORTOBOM e dirigentes da DAT METRO, no sentido de possibilitar a fiscalização das operações. Anexadas aos autos cópias da nota da ORTOBOM, fls. 1311; de cupom fiscal da empresa Barra Comercio de Colchões Ltda, franqueada da ORTOBOM, fls. 1312; o Contrato de Cessão e Transferência de Direitos de Crédito entre as empresas, onde a mesma fica obrigada a autorizar a Hipercard Administradora de Cartão de Crédito a transferir todos os recebimentos, fls. 1314 à 1319. Dizem que com relação aos contratos de Cessão e Transferência de Direitos de Créditos, o autuado obriga seus franqueados a transferir todos os numerários na modalidade de cartão de crédito das suas maquinetas de cartão de crédito e débito, que se encontram nas franqueadas.

Indagam: porque a autuada mantém as referidas maquinetas em outro estabelecimento que não é o seu? Situação que não está prevista no regulamento.

Aduzem que o contribuinte poderia fazer qualquer tipo de contrato com suas franqueadas, mas não poderia deixar de emitir a nota fiscal de venda correspondente às operações com cartão de crédito e débito e recolher o ICMS devido.

Constatam a solicitação de regime especial para manutenção da centralização do envio de dados das administradoras de cartão no mesmo CNPJ (Processo nº 19723320072, fls. 18 a 22), pedido negado, através Processo nº 4721/2008, pela DITRI/GECOT, na justificativa de que *“os dados enviados pelas administradoras dos cartões de crédito são vinculados aos CNPJ de cada estabelecimento e que a centralização dessas informações em um único CNPJ dificultaria o controle da SEFAZ, impactando no cruzamento com os demais dados desses estabelecimentos franqueados”*.

Dizem que o autuado vinha agindo de forma ilegal desde 2004 e, mesmo tendo seu pedido de regime especial indeferido pela SEFAZ, em 20/03/2007, continua a cometer a mesma irregularidade, ou seja, vendendo mercadoria na modalidade de cartão de crédito e débito sem a emissão da correspondente nota fiscal e correspondente recolhimento do ICMS.

Registram que a respectiva base de cálculo foi montada a partir dos valores encontrados no relatório de Informações TEF – anual, fonte de Informações fornecidas pelas administradoras de cartões de crédito/débito, mediante prévia autorização do contribuinte; Convenio ECF 01/01 e art. 3º-A do Decreto nº 7.636/99, fls. 13, 15, 16 e 18 deste PAF. Ressaltam que o contribuinte não contestou os valores dos demonstrativos apresentados. Aduzem que a empresa forneceu CD contendo os lançamentos dos cartões de crédito e débito em suas contas bancárias, extratos das administradoras, em seu nome (fls. 1584 e 1585), constatando que não foram emitidas as notas fiscais correspondentes e o devido recolhimento do ICMS.

Explicam que o contribuinte é uma grande indústria de fabricação de colchões a nível nacional, que comercializa seus produtos numa rede de franqueadas, regime do Simples Nacional, representando em média 85% de seu faturamento e os 15%, restante através de empresas comerciais de Regime Normal e não vende seus produtos diretamente a consumidor final. A maioria das vendas é recebida em espécie, conforme conta caixa do livro Razão, anexo ao PAF.

Esclarecem que verificaram na conta Caixa que o autuado realizou vendas à vista para os seus franqueados e outros contribuintes tanto que o saldo do caixa, nos exercícios de 2006 / 2009 está fora do padrão para esse tipo de Conta. Sublinham que a empresa não dá saída de seus produtos para consumidor final, nem possui em seu estabelecimento comercial de maquinetas de cartão de crédito e débito, que se encontram nas lojas franqueadas de forma irregular e que ao final da fiscalização, em 2004, informaram à SEFAZ acerca das irregularidades apuradas, sugerindo lacrar e apreender todas as maquinetas que se encontravam nesta situação.

Dizem que o autuado utiliza os Contratos de Cessão e Transferências de Direitos de Créditos para recebimento dos valores e que a omissão foi apurada através das vendas com cartões de créditos, no valor de R\$ 19.144.460,99. Contestam o pedido de nulidade e entendem descabido o argumento defensivo de que suas vendas não estão no regime da substituição tributária. Concluem pela procedência da autuação.

Na infração 02, dizem que o contribuinte agiu em desacordo com a Resolução 68/2005 do DESENVOLVE. Explicam que no cálculo do ICMS referente a atividade não industrial, o contribuinte não retirou dos cálculos os CFOP,s 5102, 5556, 5910, 5949, 6102, 6910 e 6949, além de apropriação do débito da diferença de alíquotas e de material de consumo, gerando o valor descrito no demonstrativo de ICMS incentivado, no valor de R\$ 1.196.251,39, aduzindo que o autuado reconheceu o valor de R\$ 161.873,76.

Asseveram que a IN 27/09 não estava em vigor, no exercício de 2006. Porém, todos os CFOP,s constantes no livro de apuração de ICMS, fls. 1375/1400, constantes na legislação em vigor, foram considerados nos demonstrativos do ICMS incentivado, fls. 19/42. Contesta a alegação da defesa que os registros com CFOP, s 5949 e 6949 se referem a mercadorias produzidas e beneficiadas para realização de trocas de produtos defeituosos. Mantém a autuação.

Com referência à infração 03, afirmam que se trata de um equívoco do autuado ao apontar as falhas no levantamento de estoque, pois o mesmo foi efetuado com base no RICMS/BA (art. 936), na Portaria 445/98, sendo incabíveis as alegações de nulidade e de improcedência da autuação.

Explicam que os demonstrativos nº 03 e 04, levantamento quantitativo de produtos acabados, exercício de 2005 e 2006 (fls. 43 a 67), tem o código e descrição do produto, quantidade de saídas e entradas de cada produto, diferença de saídas- entradas, preço médio e base de cálculo do ICMS = (Diferenças encontradas X Preço Médio do produto). Dizem que no livro de inventário, fls. 1429 / 1500, não constam os saldos de estoque inicial e final de produtos acabados, em 2004/ 2006.



Salientam que as saídas foram obtidas nos arquivos SINTEGRA fornecidos pelo próprio autuado e demais informações conforme o Convênio ICMS 57/95 e Manual de Orientação, demonstrando a importância das informações contidas no Registro 54 e outros registros deste arquivo, na elaboração das planilhas constantes no processo.

Dizem que as planilhas de saídas e entradas integram os CDs anexos, fls. 1586 (volume IV), contrariando a declaração da advogada do autuado de que não lhe foram apresentadas as planilhas; constam no levantamento as entradas com os CFOP 1201 = Devolução de vendas de produção do estabelecimento e 2201 = Devolução de vendas de produção do estabelecimento. Conta também o demonstrativo de preço médio, calculado pelo total de saídas, em dezembro de 2005 e 2006, conforme Portaria 445/98.

Dizem também que, intimado o autuado para apresentar o livro de registro de Controle de Produção e Estoque, em 10.11.08, pediu prorrogação, somente apresentando em 18.08.09, fl. 1541 (Volume IV). A fiscalização devolveu o livro para retificação e colocação dos custos de produção. Em 18.11.09, nova intimação para justificativas das diferenças nos estoques, no exercício de 2004. Em 19.11.09 solicitou a apresentação novamente do livro, sendo informado que o mesmo foi incinerado. Em 26.11.09 foi solicitado a comunicação da destruição do livro; em 27.11.09, o contribuinte entrega o livro. Às fls. 1586 (volume IV) consta um CD contendo o livro de Registro de Estoque e Produção, de onde foram extraídas as informações referentes aos produtos acabados, constantes dos demonstrativos de fls. 43/67 (volume I).

Ressaltam o reconhecimento da empresa que fez uma declaração irregular pela ausência de documento probante, justificativa inaceitável, em face ao art. 325, RICMS BA, posto que as indústrias são obrigadas na escrituração do livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, que se destina à escrituração dos documentos fiscais e dos documentos de uso interno do estabelecimento, correspondentes às entradas e saídas, à produção e às quantidades referentes aos estoques de mercadorias (Convênio SINIEF de 15/12/70) e que deve ser mantido até o prazo decadencial. Lembram que o autuado comercializa produtos numa rede de franquias representando em média 85% de seu faturamento e os 15%, restante através de empresas comerciais de grande porte, ou seja, não vende seus produtos diretamente ao consumidor final, mesmo que produzisse somente por encomenda estaria obrigada conforme artigos 325 e 326 a manter o livro Registro de Controle de Produção e Estoque pelo prazo decadencial.

Reafirmam ser inaceitável que, após encontradas as diferenças no estoque no valor de R\$2.177.742,01 de ICMS, o autuado declare que mandou “produzir” o livro Registro de Controle de Produção e Estoque e, ainda mais, em se tratando de empresa habilitada a usufruir dos benefícios fiscais do PROGRAMA DESENVOLVE. Assim, pede pela manutenção da infração.

Às fls. 2273/2274, consta extrato de pagamento referente à parte da infração 2.

O autuado volta a manifestar-se, fls. 2278/2282 (volume VI), argüindo acerca da infração 1, o equívoco das fiscais ao aduzir que “*uma operação meramente financeira pode ser transformada em fato gerador de ICMS*” e que constataram a venda de mercadoria do autuado, na modalidade de cartão de crédito, quando na verdade, se trata de uma presunção. Reitera que as leis vigentes no país autorizam a livre contratação e somente obriga a emissão de nota fiscal, nas operações relativas à circulação de mercadorias. Insiste na comunicação que fez ao Fisco sobre a forma de realização das operações financeiras. Conclui que os argumentos da informação fiscal representam a tentativa de segurar uma acusação infundada.

Na segunda infração, insiste que as planilhas foram elaboradas de acordo com a Instrução Normativa nº 27/09, que não estava em vigor na data da ocorrência dos fatos. O dispositivo limita-se a instruir os contribuintes e o próprio fisco na apuração da parcela incentivada. A aludida instrução não modificou a legislação, apenas formalizou procedimento já chancelado pelos órgãos competentes. Informa que as saídas com CFOPs 5949 e 6949 são saídas de mercadorias produzidas pela empresa, que não são cobradas dos destinatários, pois oriundas de fornecimento de novos

produtos em substituição aos anteriormente fornecidos com defeitos de fabricação. Reclama que as autuantes insistem em não aceitar que esses produtos devem ser considerados incentivados, porque decorrem da linha de produção com o benefício fiscal.

Esclarece que quando um colchão apresenta defeito e o adquirente requer a sua substituição, em respeito ao Código de Defesa do Consumidor, é feita a troca e não é recebido de volta o defeituoso, visto que é produto sem mais serventia; o adquirente dá ao produto o destino que melhor lhe convier, que pode ser o “lixo” ou uma doação para pessoas carentes.

Reitera que o cálculo apresentado na peça defensiva está correto, que os produzidos pelo fisco apresentam distorções e que os argumentos do Fisco é frágil se comparados com os fatos.

Em relação à infração 3, reitera que o Fisco fez uma contagem simplória e aplicável aos estabelecimentos comerciais, sem levar em consideração as peculiaridades do processo industrial em tela. Pede a improcedência da infração.

A Junta Julgadora, em Pauta Suplementar de 29/09/2010, fls. 2286/2287 (volume VI), converte o PAF em diligência à IFEP INDÚSTRIA, com objetivo de fiscal estranho ao feito efetuar uma revisão do levantamento fiscal atinentes às infrações 1 e 2, adotando, as seguintes providências:

- 1 - Entrega ao autuado o Relatório diário de operações - TEF, contendo todas as operações realizadas no período objeto da infração 1 e abertura do prazo de defesa em 30 (trinta) dias; intimar o contribuinte para apresentar demonstrativo correspondentes às operações de vendas por meio de cartão de crédito e de débito, vinculando-as com os documentos fiscais emitidos para acobertá-las, fornecendo os respectivos documentos fiscais e os comprovantes de recolhimento de ICMS que tenham vinculação com tais operações.
- 2 - O autuado deve disponibilizar os elementos de prova que detiver, relativos às operações concernentes aos CFOP,s 2616, 6949, 1947 e 2949, na infração 2;
- 3 - À vistas das provas oferecidas pelo contribuinte, caso este atenda à intimação, efetuar a revisão das mencionadas infrações, com base nas alegações devidamente comprovadas.
- 4 – Elaborar, sendo o caso, novos demonstrativos para as mencionadas infrações.

As auditoras Fiscais atravessam petição (processo SIPRO 555399/2010-2), acostada aos autos, às fls. 2.289/2.293 (volume VI), informando relatório de fiscalização na Indústria Baiana de Colchões e Espumas Ltda. e na Bojuy Indústria e Comércio de Poliuretanos Ltda. e apresentando sugestões:

*“1. Apreensão dos equipamentos tipo POS instalados nas lojas franqueadas com a marca ORTOBOM, conforme artigo 940 inciso VII do RICMS-Ba. O Art. 824-W do RICMS-BA, reproduzindo o texto da Lei 7.014, determina que as Administradoras de Cartão de Crédito ou Débito informem ao fisco o valor de cada operação ou prestação efetuada por contribuintes do ICMS realizada através de seus sistemas de crédito, débito ou similares. Para que esta obrigação possa ser cumprida corretamente, o POS utilizado pelo contribuinte deve estar vinculado ao seu CNPJ, ou seja, ter sido fornecido pela Administradora para uso no estabelecimento onde está sendo usado. O deslocamento do POS para uso em estabelecimento diverso daquele para o qual a Administradora cadastrou no seu sistema, é considerado uso irregular, pois as vendas efetuadas através de POS são computadas para o estabelecimento (CNPJ) que solicitou à Administradora o POS. Isto faz com que as informações prestadas ao fisco pela Administradora não sejam corretas, prejudicando a ação fiscal.*

*2. Fiscalização Especial em função das infrações apuradas onde constatamos que houve dolo e má fé.*

*3. Fiscalização dos estabelecimentos franqueados, que se encontram em situação irregular.*

*4. Reavaliação da concessão do benefício do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (Desenvolve)*

Relaciona os autos de Infração lavrados:

1178080008/08-7 Industria Baiana de Colchões e Espumas Ltda  
2071050016/09-1 Industria Baiana de Colchões e Espumas Ltda  
2071050003/10-0 Industria Baiana de Colchões e Espumas Ltda

2071050004/10-7 Industria Baiana de Colchões e Espumas Ltda  
2071050005/1 0-3 Industria Baiana de Colchões e Espumas Ltda  
2071050007/1 0-6 Industria Baiana de Colchões e Espumas Ltda

*Infração 02.04.03: Deixou de recolher ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos seus funcionários, conforme Demonstrativos nOs 1, 2 e 3 e cópia das notas fiscais, referente ao período de 01/01/2004 à 31/12/2006.*

*Infração 03.08.04: Recolheu a menor o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - Desenvolve.*

*Pode-se observar no sistema de dados cadastrais da Secretaria da Fazenda que o contador da Industria Baiana de Colchões e Espumas Ltda e todas as suas franqueadas, é a mesma pessoa."*

Em nova manifestação, fls. 2349/2350 (volume VII), a advogada do contribuinte autuado vem requerer a juntada das declarações dos franqueados, instruídas com o número do Pedido, Cupom fiscal e comprovante do pagamento através do cartão de crédito/débito, que esclarecem de forma documental a relação financeira entre franqueador e franqueado, comprovando que não existe operação de venda sem a emissão da nota fiscal, fls. 2351/2554 (volume VII).

As auditoras Fiscais, através Termo de encaminhamento, fls. 2560/2567 (volume VII), anexam ao PAF o Relatório TEF por operações Diárias, nos exercícios 2006/2009, pedindo que o mesmo seja encaminhado ao autuado, a fim de subsidiar a *Constatamos através da fiscalização que o contribuinte agiu em desacordo com a Resolução 68/2005 que lhe concedeu o benefício conforme inciso 11 que transcrevemos a seguir: dilação de prazo de 72 (setenta e dois) meses para pagamento do saldo devedor do ICMS, relativo as operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, conforme estabelecido na classe 11 da Tabela I, anexa ao Regulamento do DESENVOLVE. No calculo do ICMS referente a atividade não industrial, o contribuinte não retirou do cálculo os CFOPs: 5102; 5556; 5910; 5949; 6102; 6910 e 6949 e se apropriou no débito do imposto de diferença de aliquota de material de consumo, gerando o ICMS descrito no Demonstrativo da Apuração do ICMS Incentivado, n° 01, anexo, referente ao período de 01/10/2005 à 31/12/2005 e 01/10/2006 à 31/12/2006.*

*Infração 04.05.04: Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado.*

*A omissão de entrada refere-se a levantamento quantitativo de estoque fechado de mercadorias produzidas pela empresa. O total de saídas de 2004 apurado através do arquivo Sintegra e as entradas provenientes do Livro Registro de Controle de Produção e Estoque, tendo sido apurado as diferenças conforme Demonstrativos n° 4, anexo.*

*São partes integrantes do Demonstrativo n° 4 os anexos 1 (planilha de entrada) anexos em meio magnético, referente ao período de 01/10/2004 à 31/12/2004; 01/01/2005 à 31/12/2005 e 01/01/2006 e 31/12/2006.*

*Infração 05.08.01: Omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito.*

*Verificamos através do Relatório de Informações TEF Anual de operações ocorridas em 2005, que a empresa vendeu na modalidade de cartão de crédito e débito, de janeiro a março, anexo a este PAF. Intimamos a empresa a apresentar os extratos de cartão de crédito e extratos bancários, anexos, impressos e em meio magnético, onde constatamos que realmente a empresa vendeu mercadorias de sua industrialização na modalidade de cartão de credito e débito, sem o correspondente documento fiscal, caracterizando assim, venda sem a emissão de Nota Fiscal. Em 21/01/2010, após intimação, anexa, a empresa apresentou uma justificativa, anexa, a este PAF de que existe Contratos de Cessão e Transferência de Direitos Créditos, onde a operação de recebimento dos valores de vendas entram na conta bancária da Industria Baiana de Colchões e Espumas Ltda, situação não prevista no RICMS/97. Constatamos no sistema CPT que em 14/11/2007 através do processo 19723320072 a empresa solicitou regime especial para manutenção da centralização do envio de dados das administradoras de cartão em seu CNPJ. Em 17/03/2008 teve seu pedido indeferido através do processo 4721/2008, pela DITRIIGECOT, anexo, referente ao período de 01/01/2004 à 31/12/2009.*

*Infração 16.04.01*

*Deixou de apresentar o Livro Registro de Controle de Produção e Estoque. O contribuinte foi intimado em 02/04/2008 e reintimado em 10/11/2008 a apresentar o Livro Registro de Controle de Produção e Estoque, não o tendo apresentado, tendo apresentado a justificativa de que utiliza o controle alternativo e quantitativo de produtos que resulta numa perfeita apuração do estoque permanente do estabelecimento industrial. O referido controle substitutivo e atualizado através de informativos internos e automaticamente sobreposto no*

dia seguinte, quando' e feita uma nova programação. Este controle paralelo citado esta em desacordo com a legislação do ICMS vigente. Auto de Infração 1178080008/08- 7, em 23/12/2008, 1178080004/1 0-3 Bojuy Industria e Comercio de Poliuretanos Ltda

*Infração 03.02.04: Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. A Resolução 061/2008, alterou a Resolução 090 de 28 de março de 2005, ratificada pela Resolução 096/2006 e retificada pela Resolução 124/2006 que concedeu o benefício à Bojuy Industria e Comercio de Poliuretanos Ltda, retificando a titularidade do benefício para a Industria Baiana de Colchões e Espumas Ltda CNPJ: 02.748.342/0002-09, face a incorporação, por esta última. Ficando desta forma a Bojuy Industria e Comercio de Poliuretanos Ltda, sem o direito de utilizar-se do Benefício do programa Desenvolve a partir de 20 de junho de 2008, referente ao penodo de 01/06/2008 à 31/12/2008.*

*Anexo ao processo cópia da Resolução 061/2008 e Demonstrativo da Apuração do ICMS*

*Infração 03.08.04: Recolheu a menor o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - Desenvolve.*

*Constatamos através da fiscalização que o contribuinte agiu em desacordo com a Resolução 68/2005 que lhe concedeu o benefício conforme inciso II que transcrevemos a seguir: dilação de prazo de 72 (setenta e dois) meses para pagamento do saldo devedor do ICMS, relativo as operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, conforme estabelecido na classe 11 da Tabela I, anexa ao Regulamento do DESENVOLVE. No calculo do ICMS referente a atividade não industrial, o contribuinte não retirou do cálculo os CFOPs: 5102; 5556; 5910; 5949; 6102; 6910 e 6949 e se apropriou no débito do imposto de diferença de aliquota de material de consumo. gerando o ICMS descrito no Demonstrativo da Apuração do ICMS Incentivado, nº 01, anexo, referente ao penodo de 01/03/2007 à 31/05/2008.*

*Infração 05-05-01*

*Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entrada de mercadorias não registradas. Verificamos no Livro Razão que o contribuinte lançou mercadorias recebidas para conserto na conta: 1.6.03.03.13-9, não tendo apresentado as respectivas notas fiscais de entrada destas mercadorias, caracterizando assim, omissão de saídas de mercadorias tributáveis, conforme Demonstrativo de Mercadorias Recebidas para Conserto nos exercícios de 2006, 2007 e 2008, tendo infringido o artigo 2º, parágrafo 3º, inciso IV do RICMS-Ba, referente ao período de 01/01/2006 à 30/11/2008.*

*Infração 05.08.01: Omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito.*

*Verificamos através do Relatório de Informações TEF Anual de operações ocorridas em 2005, que a empresa vendeu na modalidade de cartão de crédito e débito, de janeiro a março, anexo a este P AF. Intimamos a empresa a apresentar os extratos de cartão de crédito e extratos bancários, anexos, impressos e em meio magnético, onde constatamos que realmente a empresa vendeu mercadorias de sua industrialização na modalidade de cartão de credito e débito, sem o correspondente documento fiscal, caracterizando assim, venda sem a emissão de Nota Fiscal. Em 21/01/2010, após intimação, anexa, a empresa apresentou uma justificativa, anexa, a este P AF de que existe Contratos de Cessão e Transferencia de Direitos Créditos, onde a operação de recebimento dos valores de vendas entram na conta bancária da Industria Bahiana de Colchões e Espumas Ltda, situação não prevista no RICMS/97. Constatamos no sistema CPT que em 14/11/2007 através do processo 19723320072 a empresa solicitou regime especial para manutenção da centralização do envio de dados das administradoras de cartão em seu CNP 1. Em 17/03/2008 teve seu pedido indeferido através do processo 4721/2008, pela DITRI/GECOT, anexo, referente ao penodo de 01/01/2007 à 31/07/2007 e 01/02/2008 à 31/01/2010.*

*Infração 16.04.01*

*Deixou de apresentar o Livro Registro de Controle de Produção e Estoque. O contribuinte foi intimado em 17/09/2009 e reintimado em 27/10/2009 a apresentar o Livro Registro de Controle de Produção e Estoque, não o tendo apresentado, tendo apresentado a justificativa de que utiliza o controle alternativo e quantitativo de produtos que resulta numa perfeita apuração do estoque pennisente do estabelecimento industrial. O referido controle substitutivo e atualizado através de infonnativos internos e automaticamente sobreposto no dia seguinte, quando e feita uma nova programação. Este controle paralelo citado esta em desacordo com a legislação do ICMS vigente, referente à 29/06/2010.*

#### **DO LIVRO REGISTRO DE CONTROLE DE PRODUÇÃO E ESTOQUE**

*Intimamos a Industria Baiana de Colchões Espumas Ltda em 02/04/2008 e reintimamos em 10/11/2008, a apresentar o Livro Registro de Controle de Produção e Estoque, não o tendo apresentado a esta fiscalização, o que não pennitiu o desenvolvimento dos roteiros de Levantamento do Estoque de Mercadorias e Auditoria das Operações Mercantis ou da Produção Industrial e prejudicou os roteiros de auditoria em Documentos e Lançamentos Fiscais, Auditoria do Crédito Fiscal do ICMS, Auditoria dos Documentos de Infonnações Econômico Fiscais. No exercício de 2003 a Industria Baiana de Colchões Espumas Ltda foi autuada e pagou o auto de infração.*

Nos exercícios de 2004, 2005 e 2006, intimamos a apresentação do Livro Registro de Controle de Produção e Estoque, a empresa alegou que não possuía o Livro e solicitou prazo para fazer o Livro. O Inspetor autorizou um prazo de 9 meses e ao final, foi apresentado o Livro incompleto ou seja sem os dados do custo do produto. Devolvemos os Livros para retificação e foram reapresentados novamente sem os dados. Com base nas informações contidas no Livro a empresa foi autuada por diferenças encontradas no estoque de produtos acabados. Na sua impugnação a empresa alegou que fabricou o Livro somente para cumprir intimação da fiscalização e que os dados constantes no Livro não eram reais. Mais uma vez fica caracterizado que a Industria Baiana de Colchões Espumas Ltda, agiu de maneira fraudulenta, com o claro intuito de dificultar a fiscalização.

Com relação à Bojuy Industria e Comercio de Poliuretanos Ltda, após ser intimada, não apresentou o Livro Registro de Controle de Produção e Estoque, sob alegação de não o possuir e não ter condições de reconstituir, pois tinha perdido todos os dados. Não foi possível, assim desenvolver os roteiros de Levantamento do Estoque de Mercadorias e Auditoria das Operações Mercantis ou da Produção Industrial e prejudicou os roteiros de Auditoria em Documentos e Lançamentos Fiscais, Auditoria do Crédito Fiscal do ICMS, Auditoria dos Documentos de Informações Econômico Fiscais, nos exercícios de 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009.

#### **CONSTATAÇÃO DA FALTA DE EMISSÃO DA NOTA FISCAL**

Constatamos através da fiscalização que a Industria Baiana de Colchões e Espumas emite todas as notas fiscais de saída de mercadoria para suas franqueadas com os CFOPs 5101, 5102, 6101 e 6102, as franqueadas fazem o pagamento destas mercadorias à vista, conforme Livro Razão, Conta Caixa, cópia nos PAFs já citados. Constatamos na fiscalização, confrontando os dados dos Relatórios de Informações TEF Diário e os documentos fiscais da empresa, que a mesma dá saída de mercadorias sem emissão de nota fiscal com recebimentos na modalidade de cartão de crédito e débito, motivo das autuações dos exercícios de 2004 à 2009.

Observa-se que a intenção da Indústria Baiana de Colchões Espumas Ltda é a utilização de expediente fraudulento, no qual coloca o Terminal Ponto de Venda (POS) na loja franqueada, para o recebimento dos valores através de cartões de crédito e débito. Quando o cliente realiza uma compra no estabelecimento lojista, o valor do crédito é recebido pela indústria. A franqueada não emite a nota fiscal para o consumidor final, ficando o estabelecimento franqueado, livre do pagamento dos impostos e a indústria que também não emitiu nota fiscal destas vendas, não recolheu o ICMS correspondente mesmo usufruindo do benefício do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (Desenvolve).

#### **MESMO COM PROCESSO DE BAIXA FISCAL CONTINUOU COM CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS**

Mesmo tendo solicitado baixa fiscal em 19/03/2010, a Indústria Baiana de Colchões Espumas Ltda inscrição estadual 49984079, continuou a realizar vendas na modalidade de cartão de crédito e débito conforme Relatório de Informações TEF - Anual Operações ocorridas em 2010 (anexa), e foi autuada através das Notificações Fiscais 9217688022100A, 9217688021103A, 9210312048105 9232188013105A, 9040616042106A, 9210413012106A, anexas.

Mesmo tendo solicitado baixa fiscal da inscrição estadual 65.786.480, em 04/03/2009, a Bojuy Indústria e Comercio de Poliuretanos Ltda, continuou a realizar vendas na modalidade de cartão de crédito e débito conforme Relatório de Informações TEF - Anual Operações ocorridas em 2009 e 2010 (anexas), e foi autuada através das Notificações Fiscais 2220760022095A, 2173710802091A, 2321510711092A, 884440308099A, 2795470204097A, 2328930233093A.

#### **DA INCORPORAÇÃO**

Durante a fiscalização foi solicitado baixa fiscal da Bojuy Industria e Comercio de Poliuretanos Ltda inscrição estadual: 65786480, que foi incorporada pela Industria Baiana de Colchões e Espumas Ltda, inscrição estadual 49984079 CNPJ: 02748342/0002-09, inclusive tendo esta, herdado o benefício fiscal concedido à Bojuy Industria e Comercio de Poliuretanos Ltda.

Em 19/03/2010, foi solicitado baixa fiscal da Industria Baiana de Colchões e Espumas Ltda, inscrição estadual 49984079 CNPJ: 02748342/0002-09. E foram solicitadas 2 novas inscrições para a indústria Baiana de Colchões e Espumas Ltda: 85402704 CNPJ: 02 748 342/0004-62 e 85451953 CNPJ: 02748 342/0001-10 que continuam a usufruir dos benefícios fiscais do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (Desenvolve)

Face a incorporação através das Resolução 061/2008, que alterou a Resolução 090 de 28 de março de 2005, ratificada pela Resolução 096/2006 e retificada pela Resolução 12412006 que concedeu o benefício à Bojuy Industria e Comercio de Poliuretanos Ltda, retificando a titularidade do benefício para a Industria Baiana de Colchões e Espumas Ltda, inscrição estadual: 49984079 CNPJ: 02.748.342/0002- 09. Ficando desta forma a Bojuy Industria e Comercio de Poliuretanos Ltda, sem o direito de utilizar-se do Benefício do programa Desenvolve a partir de 20 de junho de 2008, referente ao período de 01/06/2008 à 31/12/2008. Neste período a Bojuy Industria e Comercio de Poliuretanos Ltda e a Industria Baiana de Colchões e Espumas Ltda, inscrição estadual: 49984079 CNPJ: 02.748.342/0002-09, utilizaram concomitantemente o benefício do Programa

*Desenvolve. Por esta infração, a Bojuy Industria e Comercio de Poliuretanos Ltda foi autuada PAF: 1178080004110-3.*

Faz juntada dos cupons ou notas fiscais relativas aos boletos emitidos pelas máquinas POS, relativos às vendas do contribuinte autuado, além do pedido das notas fiscais referentes às operações com CFOP 5949, 6949, 1949 e 2949. Reiteram que foi dada a empresa autuado diversas oportunidades para apresentar as notas fiscais às vendas de POS e a empresa nunca atendeu.

Cópia do Relatório TEF foi acostada aos autos, fls. 2568 (volume VII) / 5781 (volume XIV).

Em nova manifestação, Processo SIPRO 6417/2011-7, fls. 5786/5796 (volume XV), o autuado esclarece que a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia chancelou os procedimentos adotados pela ORTOBOM e seus franqueados, através do Parecer do Regime Especial (Processo nº 45861620106. Transcreve os termos do Regime Especial.

Reitera a autoridade de quem afirma serem legítimos os seus procedimentos legais e os valores registrados nas maquinetas. Em resposta à intimação, argui que a mesma apresenta dificuldades no seu atendimento, posto que a mesma consta 2.568 páginas impressas, tendo sido negado o seu conteúdo em meio magnético, cada páginas relaciona um pedido de 58 informações, o que objetivamente o impõe a procurar em mãos de terceiros e sobre tais ações comerciais, a par do bom relacionamento, não se tem qualquer ingerência ou poder de polícia. Ademais, importariam em 141.240 documentos o que, por sua magnitude e complexidade, nos obriga a fazê-lo de forma amostral. Garante, contudo, que a documentação que foi reunida deixa comprovado o procedimento de natureza financeira que vem alegando em sua defesa, bem como a inexistência de dolo fiscal na circulação de mercadorias.

Alerta que, mesmo na condição de franqueador, não tem responsabilidade na emissão de documento fiscal da franqueada, que deve responder por seus atos; ainda assim, solicitou dos mesmos a apresentação de documentação por eles emitida, escolhendo um grupo de empresas visto que o trabalho só foi possível a sua realização por amostragem, dada a impossibilidade de alcance de todos os franqueados em tempo demasiadamente exíguo.

Acusa a fiscalização de não se aprofundar na investigação e no entendimento do processo de gestão do negócio ORTOBOM. Além de não ter ingerência no negócio do terceiro, obteve informações fiscais apenas dos franqueados que concordaram espontaneamente, argüindo que fazem parte de seu sigilo fiscal, as próprias autuantes criaram dificuldades, quando não forneceram em meio Magnético os demonstrativos impressos para a realização da diligência, o que facilitaria a confrontação dos dados.

Apesar de tudo, conclui que o levantamento foi satisfatório e que o conteúdo da operação é bastante esclarecedor, permitindo o entendimento da verdade dos fatos. Aduz que o “negocio ORTOBOM” foi concebido baseado na responsabilidade fiscal, o que, ao contrário, seria uma grande loucura que um grupo de 40 anos de sobrevivência jamais poderia se aventurar.

Explica que produzir, comprar de grandes e tradicionais fornecedores volumes expressivos de materiais, transformá-los em produtos e distribuí-los para 40% dos consumidores nacionais, 80% dos consumidores do Nordeste brasileiro, à margem da orientação fiscal legal certamente transformaria o “negócio ORTOBOM” em inadministrável e embaraçado de tal forma em controles marginais, que já teria sucumbido há muito tempo.

Acrescenta que somente na unidade industrial da Bahia transita 73 caminhões baús e carretas todos acintosamente identificados com a marca ORTOBOM, circulando diariamente pelas capitais da Bahia e Sergipe e em todo o interior dos dois Estados, fazendo entregas em comunidades a partir de 6.000 habitantes, numa operação de tal magnitude e transparência que jamais poderia estar sobre alicerces de ilícito fiscal.

Sustenta o equívoco da autuação fiscal, que foi simplista ao fundamentar a exação, cobrança dos impostos, somente com base no relatório TEF anual, desconsiderando o *modus operandi* particular

praticada pela empresa, que não constitui qualquer tipo evasão fiscal. Invoca Geraldo Ataliba para identificar a hipótese de incidência e cujo conceito do fato “operação financeira” não guarda identidade ou pertinência com o ICMS.

Ressalta que o relatório TEF diário, no caso em concreto, em nada contribui para a demanda visto que os documentos anexados comprovam que a movimentação elencada no aludido relatório constitui efetivamente vendas dos franqueados que por sua vez emitiram a competente nota fiscal, também nesta oportunidade colacionada, caindo por terra à tese das autoridades autuantes.

Diz que apresentou toda a documentação arregimentada para contribuir com a verdade material e na expectativa do justo julgamento do presente Auto de Infração; diz que a juntada de documentos é por demais suficientes para a comprovação, ratificando os demais pontos de argumentação. Requer a improcedência do Auto de Infração.

Cópia do Regime Especial nº 45861610106 (processo nº 23.403/2010), foi acostada aos autos, fls. 5797/5800 (volume XV). Cópia da documentação dos franqueados acostados aos autos, fls. 5801 / 6260 (volume XV). Documentos extraídos do SIGAT detalham o pagamento da infração 02, fl. 6264 (volume XV).

As autuantes prestam nova Informação Fiscal, fls. 6268/6330 (volume XVI). Fazem um histórico da autuação, dizem que as denúncias contra a empresa autuado foram encaminhadas para o Boletim de Inteligência Fiscal, para o Gerente de Indústria, para o Gerente da DITRI, para a SAT e para o Gestor de ECF. Aduz que em resposta às várias intimações, o autuado apresentou justificativas para suas vendas de cartões, alegando que a responsabilidade pela emissão de notas fiscais e respectivos pagamentos é dos seus franqueados.

Reitera as irregularidades encontradas ao longo da ação fiscal; descreve outros autos de infração lavrados contra o mesmo autuado; apresenta as provas materiais juntadas ao PAF:

- 1 – As operações do franqueador são de vendas de mercadorias e não remessa em consignação;
- 2 – as vendas são feitas através de POS.
- 3 – o Regime Especial foi concedido para a inscrição estadual nº 85.451.953 e não poderia ser utilizado na inscrição 49.984.079.

Dizem que a autuado manipulou as informações contidas no Relatório TEF para a inscrição nº 49.984.079, aduzindo que as informações foram transferidas para outras empresas franqueadas, anexando ao PAF cópias das informações prestadas pelas administradoras dos cartões.

Reiteram que a autuado não apresentou os boletos, notas fiscais e recolhimento de ICMS para contestar a autuação, apresentou apenas planilhas com notas fiscais de três de suas franqueadas, documentos que a fiscalização considerou fraudulentos, porque manipulados a partir do TEF diário fornecido pelas administradoras. Apresentam planilhas.

Exemplificam que no demonstrativo de fls. 5.801/5.972, da empresa Costa Melo Comércio de Espumas Ltda., todos os demonstrativos foram originados do TEF, mas verificaram que no sistema da Fazenda não existe nenhuma operação na modalidade cartão e que seus recolhimentos são incompatíveis com as vendas declaradas.

Dizem ainda que os valores das vendas mensais dos franqueados são irrisórios em relação aos colchões de alto padrão e com preços médios de R\$ 3.000,00; que os valores totais de vendas das franqueadas representam menos de 1% dos valores das vendas na modalidade cartão do autuado na inscrição 49.984.079. Apresenta quadro comparativo da franqueado e do autuado.

Asseveram que a empresa autuada é o sujeito passivo da obrigação tributária e não os seus franqueados. Discorrem sobre a legislação da responsabilidade tributária e sobre o conceito de franquia (Lei 8.955/94), das obrigações e da independência das partes. Aduzem que demonstrativos dos cartões foram fornecidos em nome do autuado e não de seus franqueados; a entrada de numerários ocorreu nas contas do autuado; as operações de vendas na modalidade cartão também

estão lançadas na escrita fiscal e contábil do autuado. Diz que a carta RI-CIELO 63/2011 prova que as vendas foram feitas pelo autuado.

Afirmam que, na tentativa de responsabilizar os franqueados, a empresa autuada apresentou planilhas, usando os dados fornecidos pelas administradoras de cartões à SEFAZ, fls. 5802/5804; 6185/6186 e 5973/5975 como se fossem informações das franqueadas. Para confirmar, dizem que fizeram solicitação às administradoras dos cartões CIELO, MASTERCARD e HIPERCARD para esclarecer sobre as transações realizadas. A resposta é que apenas a autuada solicitou autorização pelas maquinetas POS e responsável pelo recolhimento do ICMS autuado.

Acusam que o Regime Especial nº 23.403/2010 foi concedido em desacordo como RICMS BA, posto que deveria ser cassado, pois o contribuinte praticou diversas irregularidades. Dizem que encaminham a DITRI pedido de revisão do citado regime. Aduzem que o autuado realizou operações de vendas (CFOP 5101, 6101, 5102 e 6102) e teria que recolher ICMS, nas vendas ocorridas através de suas maquinetas de cartões de crédito e de débito, o que não ocorreu.

Asseveram que através do Decreto 12.534, de 23.12.10 (vigor a partir de 01.03.2011), os produtos fabricados pelo autuado foi incluído na substituição tributária, em função da investigação realizada pela INFIP, através do Boletim de Inteligência nº 05/2010 e relatório fiscal, quando ficou caracterizado um alto índice de sonegação do autuado e seus franqueados. Após o regime ST, o regime especial deixa de ter importância. Ressaltam que o regime ST somente entrou em vigor a partir de janeiro de 2011; a autuação se refere ao período 2006/2009; o autuado está em processo de baixa.

Tecem considerações sobre os fundamentos legais e fato gerador da exigência; dizem que o fato de o autuado ter colocado suas maquinetas de POS no estabelecimento de franqueados, não o exime do pagamento do ICMS provenientes de tais vendas, aduzindo que os contratos de franquia, em conformidade com o art. 123, CTN, são particulares e não pode ser opostos à Fazenda Pública.

Concluem que o autuado, a Indústria Baiana de Colchões e Espumas Ltda., é o sujeito passivo da autuação e pede a procedência do Auto de Infração. Acostam aos autos documentos diversos, solicitando que sejam dadas vistas aos autuado, fls. 6331/7410 (volume XIX).

Em nova manifestação, o autuado protocolou processo (SIPRO 122466/2011-1, em 27.06.11), aduzindo que a Informação Fiscal deverá ser prestada com clareza e precisão, não havendo previsão de nova Informação Fiscal (§ 6º, art. 127 do RPAF/BA). Diz que a Informação prestado pelas Auditoras Fiscais é intempestiva e não contribui para o deslinde da questão. Ainda assim, passa a posicionar-se acerca das diversas peças anexadas aos autos. Fls. 7.411/7.418 (volume XIX). Atravessa novo pedido (Processo SIPRO 145578/2011-7, de 27.07.11) solicitando cópia do pedido de diligência para que o conhece de inteiro teor, possibilitando o seu atendimento, fl. 7456.

Em 18.11.2011, as Auditoras Fiscais fazem uma retrospectiva da ação fiscal, contestam o pedido de desentranhamento feito pelo autuado, pois, os Auditores Fiscais não podem ser impedidos de manifestação. Observam que o autuado não apresentou os documentos solicitados na diligência de fls. 2.286 a 2.287, mas apresenta petição (Processo nº SIPRO 145578/2011-7), anexo a este PAF, fls. 7443 a 7453, questionando a autoridade fiscal, na apresentação dos documentos necessários para produzir informação fiscal solicitada pelo CONSEF. Firmam que o Regime Especial foi concedido para outra empresa, não podendo ser usado no presente auto de infração e pedem seu julgamento procedente, fls. 7432/7436 (volume XIX).

Em nova manifestação, Processo SIPRO 330645/2011-0, de 05.12.2011, fls. 7469/7472 (volume XIX), o autuado contesta os documentos produzidos pela fiscalização, arguindo que fazem referência a uma “*Informação Fiscal*” e não a uma “*diligência*”. Diz que o processo está tumultuado e não compreende a motivação; que já foram prestadas “*duas informações fiscais*”, fato que não está



previsto no RPAF. Aduz que complica ainda mais o processo, os encaminhamentos às autuantes ao invés da solicitação de “*diligência ao fiscal estranho ao feito*”.

Argumenta que na diligência solicitada em setembro de 2010 foram anexados aos autos 3.225 folhas contendo documentos supostamente imprestáveis à elucidação dos fatos. Aduz que ficou temeroso dos custos que poderiam gerar, além da salvaguarda do andamento processual, no atendimento das intimações (aludidas pelas autuantes) para apresentação de todas as notas fiscais de saídas e todas recebidas, relativamente aos exercícios 2006/2009, dado ao volume de cópias.

Diz, no entanto, que não houve recusa em cumprir a aludida intimação, apenas solicitou cópia do pedido da diligência para conhecer o seu inteiro teor, além de obter melhores condições para seu atendimento. Denuncia o tumultuo que está sendo causado pelas prepostas do Fisco; pede que a diligência seja feita por fiscal estranho ao feito ou discutir as questões da lide num fora mais amplo, evitando os desvios que estão acontecendo. Argui que a defesa está devidamente embasada e pede a improcedência do Auto de Infração.

Nova Informação Fiscal, Processo SIPRO 330645/2011-0, de 27.01.2012, fls. 7475/7479 (volume XIX). Dizem as Auditoras que mantêm as Informações prestadas e que o autuado negou-se a apresentar as informações solicitadas pelo CONSEF. Um dos pontos a ser esclarecido, é se as notas fiscais de saídas para suas franqueadas foram operações de venda de mercadoria de produção própria ou remessa sob consignação. Explica que para dar saída de mercadorias a título de devolução ou conserto e reparo, é necessário que seja apresentado o documento fiscal que comprove a entrada destas mercadorias. Já foi constatado durante a fiscalização que não havia nos exercícios fiscalizados, as notas fiscais de remessa e devolução de consertos. As saídas à título de conserto foram encontradas no Livro Razão, cópia anexada ao PAF.

Esclarecem que toda a documentação apresentada ao PAF pela autuada, em 20/10/2010, fls. 1.093 a 2.057 são notas fiscais de venda de mercadoria para seus franqueados, nos CFOPs 5101 e 6101 e não de remessa sob consignação. A cada nota fiscal foi anexado um documento de controle interno (sistema de cadastro) que não é documento fiscal e deve ser desconsiderado como prova material. Diz que a recusa do contribuinte em não apresentar os documentos solicitados com o objetivo de esclarecer a questão, é prova de que não os possui. Aduz que o regime especial foi concedido para outra empresa e outro exercício, não podendo ser usado nesse auto de infração. Reitera que o Benefício Fiscal foi concedido para a inscrição 85.451.953 e não poderia ser utilizado na inscrição 49.984.079, no período janeiro 2006 / dezembro 2009.

Explicam que no pedido de Regime Especial (inscrição estadual 85.451.953), o estabelecimento se compromete a “*implantar controles que serão capazes de oferecer a Secretaria da Fazenda o volume das transações realizadas por seus franqueados: por bandeira, por franqueado e por período*”. Diz, entretanto, em 2007, quando foi solicitado o primeiro regime especial, a empresa se comprometeu a fornecer estas mesmas informações. O pedido foi negado, porque em 14/03/2008 o servidor José Antonio Magalhães da Costa, considerou que os dados das administradoras de cartões são enviados vinculados aos estabelecimentos (ao CNPJ de cada estabelecimento) e que a centralização dessas informações (em um único CNPJ) dificultaria o controle da SEFAZ sobre esses dados, impactando no cruzamento com os demais dados desses estabelecimentos franqueados.

Repetem o entendimento que o Regime Especial nº 23403/2010, foi concedido em desacordo com o RICMS/BA, recomendando que seja revisto e cassado, pelas irregularidades praticadas pelo contribuinte, já demonstradas nesse PAF; diz que não ter havido saídas em consignação inválida o item 1 do parecer final do regime concedido, aduzindo que nas remessas em consignação, o fato gerador só ocorre quando a venda for efetuada e nas operações de vendas de mercadorias, o fato gerador ocorre no momento da saída do estabelecimento e o ICMS deve ser recolhido.

Dizem que houve operação de vendas nos CFOP, s 5101 e 6101 (venda de mercadorias de produção própria) e 5102 e 6102 (venda de mercadorias adquiridas de terceiros) e não remessa sob consignação, o que obrigaria recolher o ICMS devido nas vendas ocorridas através das suas

maquinetas de cartão de crédito e débito, o que não ocorreu. Aduzem que o produto fabricado pelo autuado foi incluído na Substituição Tributária (Decreto nº 12.534/10, em vigor a partir de 01.03.11) e que a investigação realizada pela INFIP (Boletim de Inteligência nº 05/2010) apurou alto índice de sonegação. Citam o Parecer PGE/PROFIS, de Dra. Rosana Maciel Bittencourt Passos, no Auto de Infração nº 207105.0005/10-3, cópia anexada aos autos, fls. 7480/7485:

*“Por óbvio, e com a devida vênia, não podemos concordar com o efeito atribuído a tal regime especial pela 4ª Junta de julgamento fiscal, para quem a “posterior concessão do Regime Especial ao sujeito passivo concedeu caráter de legalidade às operações”. Deveras como é intuitivo, qualquer regime especial só produz efeitos a partir do termo inicial nele expressamente fixado - in casu, 10 de janeiro de 2011 — não alcançando fatos geradores pretéritos.”*

Lembra que a presente autuação se refere à falta de recolhimento do ICMS das vendas nas modalidades de cartão de crédito e débito, apurado através do Relatório de Informações TEF. Dizem da concordância com o parecer da Dra. Rosana Maciel Bittencourt Passos, pois não existe a comprovação de recolhimento de ICMS por amostragem e os contratos de franquia não podem ser opostos à Fazenda, nos termos do art. 123 do CTN.

Argui que as possíveis dificuldades na produção de prova capaz de elidir a presunção legal em análise, a exemplo da invocação de sigilo fiscal ou a recusa ao fornecimento de seus documentos fiscais pelas empresas franqueadas, devem ser suportadas exclusivamente pelo autuado, como resultado de sua livre opção de modelo de gestão, ao invés de serem admitidos como legítima escusa para embarçar ou impedir a fiscalização do regular recolhimento do ICMS devido, nas operações listadas nos relatórios TEF e que embasaram a ação fiscal.

Em linha oposta àquela seguida pelo órgão julgador de primeira instância, entendem que tais situações devem militar contra a autuada, e não contra o Fisco; quaisquer dificuldades que decorram do atípico modelo operacional eleito no caso concreto, não são legítimas para justificar a concessão de tratamento mais favorável que aquele, comumente dispensado aos demais contribuintes de ICMS deste Estado, quando em idêntica situação. Anexam a cópia do pedido de diligência a cargo da ASTEC, pela 2ª CJF, em relação ao PAF 207105.0005/10-3, tendo em vista o Parecer da Procuradora. Concluem pela procedência do auto de infração.

O PAF é convertido em nova diligência, fl. 7494 (volume XIX). Pede o relator:

*“1 - Exclua da infração 1 os valores correspondentes às notas fiscais apresentadas pelo autuado, acostadas às fls. 5804 a 6260 (volume XV), que coincidam em data e valor com as operações constantes nos relatórios TEFs.*

*2 - que após a exclusão dos valores citados no item anterior, seja elaborado um novo demonstrativo de débito para a infração 1”*

Constam dos autos, petição, fls. 7497/7498, aduzindo o autuado que na Informação Fiscal, as autuantes repetiram os mesmos argumentos; mencionaram uma investigação pela INFIP que desconhece; aduz que não é verdade que tenha se recusado a entregar documentos solicitados na diligência; não mencionam de forma entendível sobre as saídas à título de devolução; diz que a empresa não pratica operação de venda em consignação. Impugna a aludida Informação Fiscal.

Em atenção à diligência supra aludida (fl. 7494), as autuantes elaboram dois demonstrativos (fls. 7502/7506): no demonstrativo “A” consideraram todas as notas fiscais apresentadas pelo autuado, conforme orientação do Relator, anexo fls. 7511 a 7525. Já no demonstrativo “B”, diz que deduziram da base de cálculo, em cada mês, a soma dos valores das notas fiscais apresentadas pelo autuado, que gerou uma nova base de cálculo, anexo fls. 7507 a 7510. Dizem que os valores do total das notas fiscais de suas franqueadas, apresentados pelo autuado, correspondem a somente 0,1% do valor da base de cálculo utilizada pelo autuado. Elaboram o quadro (em R\$):

Exercício	Base de cálculo autuada	Notas fiscais apresentadas pela autuada
2006	15.021.224,18	16.852,71
2007	22.863.146,19	19.691,62
2008	33.449.128,39	42.334,02
2009	41.280.977,64	51.506,90

Elaboram Demonstrativo do ICMS a recolher, após a diligência:

Exercício de 2006: R\$ 2.550.743,15

Exercício de 2007: R\$ 3.883.387,28

Exercício de 2008: R\$ 5.679.155,04

Exercício de 2009: R\$ 7.009.010,03

Comparam com os demonstrativos de arrecadação fornecidos pelo INC, nos mesmos exercícios, fls. 7526 a 7537, verificando que as franqueadas, quando recolheu ICMS, os valores são incompatíveis com o tipo de produto que a empresa comercializa.

Transcrevem decisões com infrações idênticas a este PAF, julgadas procedentes na 2ª JJF (PAF 297105.0016/09-1 e o PAF 117808.0004/10-3 (cópias anexas); trecho do Boletim de Inteligência nº 050/2010, onde consta o parecer da INFIP sobre as operações do autuado, descrito a seguir:

*“Observa-se que a intenção da Industria Baiana de Colchões e Espumas Ltda, é a utilização de expediente fraudulento, no qual coloca o Terminal Ponto de Venda (POS) na loja franqueada, para o recebimento dos valores através de cartões de crédito e débito. Quando o cliente realiza uma compra no estabelecimento lojista, o valor do crédito é recebido pela industria. Neste caso, a franqueada não emite a Nota Fiscal para o consumidor final, ficando o estabelecimento franqueado livre do pagamento dos impostos e a Industria ao pagar o ICMS sobre a venda o faz com o benefício do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (Desenvolve)”*

Citam o relatório da fiscalização e a posição da Inspetora da INFIP:

*“Sr. Diretor:*

*Em razão de ter havido modificação na forma de apuração do imposto pela concessão do Regime Especial à empresa Industria Baiana de Colchões e Espumas Ltda, IE: 085.451.953, conforme processo 458616/2010-6, entendo que a nova metodologia não invalida os autos de infração lavrados anteriormente à assinatura do referido documento. Assim sendo, encaminho o presente processo à DPF para conhecimento, notadamente no que se refere ao Boletim INFIP 050/10, (fls. 03 a 07) e Relatório Fiscal fls. (11 a 15) para subsidiar a programação da fiscalização bem como cópia do mesmo ao CONSEF para análise do julgamento dos autos de Infração.*

Dizem que a impugnação da defesa (Processo SIPRO 017942/2012-O), fls. 7496 /7499, não apresenta fato que não tenha sido esclarecido, nas Informações anteriores. Pedem o julgamento integral da infração 1, no valor de R\$ 19.144.460,99 e que seja dada ciência ao autuado, fl. 7658 (volume XIX).

Nova manifestação defensiva. No processo SIPRO 101644/2012-4, de 06.06.2012, fls. 7660/7664 (volume XX), diz que sobre a diligência de fls. 7501/7657, existem 2 equívocos:

No primeiro, diz que, quando foram colacionadas provas da existência de notas ou cupons fiscais emitidos pelas empresas franqueadas, em valores e datas idênticas aos informados pelas administradoras dos cartões, Relatório TEF, o fez por amostragem, tendo em vista a dificuldade em coletar, catalogar e anexar as cópias de documentos emitidos por mais de 100 empresas, no período de 04 anos, aproximadamente 200 mil documentos. Foi utilizada uma técnica de auditoria por amostragem como caminho lógico e lúcido em busca da verdade material. Alega, no entanto, que não existe nenhuma lógica ou técnica de auditoria, na exclusão da amostragem, num flagrante prejuízo ao processo. Destaca Fredie Didier sobre *“prova por amostragem no caso concreto”*.

O segundo equívoco cometido pelas autoridades fiscais foi incluir na diligência decisões de primeira instância em processos similares sem observar que a segunda instância já modificou o entendimento “estrito” que vem sendo adotado por alguns julgadores de primeira instância. Pede o desentranhamento dos documentos de fls. 7526 a 7657.

Acusa a diligência de imprestável, pois destituída de imparcialidade; que a Secretaria da Fazenda chancelou os procedimentos de recebimento em cartões de crédito e débito praticados pela ORTOBOM e seus FRANQUEADOS como meras operações financeiras. Cita o voto, nesse sentido, da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, relatoria de Dr. Valnei Sousa Freire.

Pede a integral improcedência das infrações. Anexa outras notas fiscais com identidade de datas e valores se confrontadas com o Relatório TEF com o objetivo de aumentara a amostragem inicialmente apresentada. Pede que em havendo nova diligência, que seja encaminhada a fiscais estranhos ao feito. Junta cópias de acórdão em favor de sua tese (0033-04/11, 0174-05/11, 0043-11/12), cópia do parecer de Fredie Didier Jr. e demais documentos de provas, fls. 7.665 (volume XXI) / 8.412 (volume XXI).

Em nova Informação Fiscal, fls. 8414/8418 (volume XXI), as autuantes discordam do autuado quando a existência dos dois equívocos apontados e do pedido de desentranhamento de documentos, destacando a posição da INFIP, no presente caso. Dizem que cumpriu a diligência, conforme pedido do relator dos autos, tendo elaborado os demonstrativos de fls. 7511 a 7525 (A) e às fls. 7507/7510 (B), os quais não foram contestados pelo autuado; após tomar conhecimento do resultado da diligência, na nova impugnação, apresentou 702 notas fiscais, sendo que a maioria dessas já havia sido considerada no levantamento anterior. Dizem que os valores da nova diligência correspondem apenas 0,1% do valor autuado e totaliza R\$ 19.122.295,50. Mas, pedem que seja mantido o valor de R\$ 19.144.460,99 porque as notas fiscais dos franqueados não devem ser deduzidas da base de cálculo.

Na persistência de dúvidas, o PAF foi encaminhado para uma 3ª diligência à ASTEC, em 23/08/2012, fls. 8496 (volume XXII). O relator dos autos diz que o autuado apresentou novas notas fiscais, coincidentes com as operações constantes nos relatórios TEF,s, contudo, o fez por amostragem. Em atenção aos princípios da ampla defesa e verdade material, pede o atendimento das seguintes solicitações:

*“1 – Intimem o autuado a apresentar em sua totalidade, os documentos fiscais capazes de elidir a presunção legal que embasa a infração 1.*

*2 – De posse dos documentos que venham a ser apresentados e dos de fls. 7711 a 8412, partindo do demonstrativo retificado de fls. 7507 a 7511, sejam excluídos os valores correspondentes aos documentos fiscais que coincidam em data e valor com as operações constantes nos relatórios TEFs.*

*3- Que após exclusão dos valores citados no item anterior, seja elaborado um novo demonstrativo de debito para a infração 1”*

No Parecer nº 116/2012 da ASTEC, fls. 8512/8513 (volume XXII), consta que, regularmente intimado, o contribuinte pediu prorrogação de prazo para atender à solicitação; findo o prazo apresentou documentos relacionados no processo SIPRO 216718/2012-2, fls. 8520/9044 (volume XXII), entre eles:

- *Relação de franquias referente ao auto;*
- *Solicitação da autuada face seus franqueados para que forneçam os DMAs;*
- *Declaração das franquias informando que não possuem máquinas de Cartão de Crédito vinculadas ao seu CNPJ;*
- *Declaração de Coordenador II da Sefaz – Informando que o Regime especial encontra-se em vigor;*
- *Pagina 2 do regime especial onde resta asseverado o entendimento da SEFAZ*
- *3 Precedentes de julgamento da Matéria;*
- *Manifestação da Operadora de Cartão de Crédito;*
- *Planilha Comparativa ( CD Anexo);*
- *Amostragem de DMEs e DMAs;*
- *Amostragem de Notas Fiscais de Saídas da Unidade Industrial;*
- *Amostragem de contratos de Cessão e transferência de Direitos de Créditos;*
- *Contrato Padrão de Franquia*

Firma a diligente que o autuado apresentou parcela das vendas de seus franqueados, através das DME,s, da Declaração Anual do Simples Nacional, que não foram excluídas do valor da exigência, pois não tem comprovante se as vendas foram originadas dos cartões e constantes do Relatório TEF. Conclui que não foi possível o cumprimento da diligência fiscal, considerando que não foram apresentados os documentos fiscais que possibilitassem a atender ao pedido como requerido pelo Senhor Relator.

Nesse ínterim, as autuantes pedem para ser acostadas aos autos (Processo SIPRO 181.238/2012-7), fls. 8500/8510 (volume XXII), cópias do Parecer das Procuradoras do Estado, Rosana Maciel Bittencourt Passos (PAF 207105.0005/1-3) e Maria Dulce Baleeiro Costa (PAF 207105.0016/09-1), relativas à mesma infração, objeto da diligência.

Intimada para tomar conhecimento do resultado dessa terceira diligência, o sujeito passivo argui, fls. 9050/9053 (volume XXII) que, da leitura do respectivo Parecer, resta claro o fortalecimento das alegações defensivas, vez que a diligência fiscal, como pedida, fere os princípios da auditoria que, internacionalmente, é feita por amostragem. Aduz que 1ª Câmara de Julgamento desse CONSEF já se posicionou pela impossibilidade da diligência conforme solicitada, posto que a prova por amostragem se revela o único meio à busca da verdade material. Diz que apresentou uma amostra de notas fiscais que foram confrontadas com o Relatório TEF diário, onde se verificou a correspondência de datas e valores, elidindo, dessa forma, a presunção invocada.

Ressalta que a ASTEC (e-mail anexo) parecendo entender a dificuldade imposta pela diligência em reunir na integralidade milhares de notas fiscais de terceiros, flexibilizou o pedido, sugerindo a apresentação alternativa de outros comprovantes ao que o autuado, por sua vez, se empenhou em atender apresentando robusta documentação. Sustenta que foram apresentados todos os documentos já relacionados. Contudo, apesar de todos os esforços do autuado, a ASTEC, ao formalizar sua conclusão, manifestou impossibilidade de realizar a diligência.

Conclui pela fragilidade e equívoco da ação fiscal que culminou na injusta imputação, que não se preocupou em estender a análise no âmbito das franquias, sendo evidenciado que fiscalização confundiu uma mera transação financeira com suposta operação comercial de venda, sem a emissão de notas fiscais. A amostragem apresentada demonstra que as vendas constantes do aludido relatório TEF constituem vendas das empresas franquias e que não há operação sem a cobertura de nota fiscal. Pede a improcedência do Auto de Infração.

O autuado atravessa nova petição (processo SIPRO 031004/2013-8, de 25.02.2013), fls. 9061/9063 (volume XXII) pugnando pela juntada e análise do Acórdão CJF 0438-11/12, em relação à infração 03, que trata da presunção de omissão de saída apurada em valor menor que o informado pelas administradoras de cartões.

As autuantes fazem o seu pronunciamento sobre a 3ª diligência fiscal e a conclusão a que chegou a Auditora Fiscal diligente, no Parecer ASTEC nº 116/2012, fls. 9085/9089 (volume XXII).

Ressaltam que a auditora fiscal diligente não deveria solicitar: *demonstrativos ou planilhas e respectivos documentos que comprovassem que foram emitidos os documentos fiscais que possam acobertar as operações listadas no relatório TEF*; os documentos solicitados pela diligente deveriam ser: *“As notas fiscais emitidas com os respectivos boletos das maquinetas de cartão de crédito e os comprovantes de recolhimento de ICMS relativo a cada operação constante no Relatório TEF Diário anexado a este PAF pelas auditoras autuantes”*.

Concordam, afinal, com a diligente que sem as notas fiscais emitidas com os respectivos boletos das maquinetas de cartão de crédito e os comprovantes de recolhimento de ICMS relativo a cada operação constante no Relatório TEF Diário é impossível fazer a diligência solicitada pela 1ª JF.

Lembram que foi juntado ao PAF o TEF diário, na primeira diligência solicitada pela 1ª JF (fls. 3221 a 5781), quando o contribuinte foi intimado a apresentar notas fiscais emitidas com os respectivos boletos das maquinetas de cartão de crédito e os comprovantes de recolhimento de ICMS relativo a cada operação constante no Relatório TEF Diário. Dizem que o contribuinte apresentou apenas notas fiscais, cujo total representa menos de 1% do valor das operações de venda de suas centenas de franquias, nos exercícios autuados, conforme fls. 5785 a 6265.

Pontuam que em 13/02/2012, já havia sido solicitado pela 1ª JF, na segunda diligência, fls. 7494/7495: 1) a exclusão (na infração 01) dos valores correspondentes às notas fiscais apresentadas pelo autuado, acostadas aos autos, às fls. 5804 a 6260 (volume XV), que coincidam em data e valor com

as operações constantes nos relatórios TEF,s; 2) após tais exclusões, elaborar um novo demonstrativo de débito para esta infração. Cumprindo a diligência, os novos demonstrativos foram juntados, às fls. 7507 a 7525:

	ICMS devido no PAF	ICMS a rec.após diligencia	Dif. de ICMS
Exercicio de 2006 (fls.7507)	2.553.608,11	2.550.743,15	2.865,00
Exercicio de 2007( fls.7508)	3.886.734,83	3.883.387,28	2.347,00
Exercicio de 2008(fls.7509)	5.686.351,84	5.679.155,04	7.196,00
Exercicio de 2009 (fls.7510)	7.017.766,20	7.009.010,03	8.756,00

Constatam que, após o novo cálculo do ICMS devido, em que foram consideradas todas as notas fiscais apresentadas pelo autuado, fls. 7511 a 7525 do PAF, o valor encontrado corresponde a menos de 0,1% do total de ICMS a recolher de cada exercício, conforme demonstrativo acima aludido, sendo cumprida, a 2ª diligência, de forma criteriosa e com todos os documentos e planilhas anexados ao PAF.

Aduzem que na terceira diligência, o pedido do relator, “*Intimem o autuado a apresentar em sua totalidade, os documentos fiscais capazes de elidir a presunção legal que embasa a infração 1*”, não foi cumprido pela auditora fiscal diligente e tampouco pelo autuado que juntou DME,s e documentos do simples nacional, que não se prestam para a averiguação do ICMS a recolher referente às vendas declaradas no Demonstrativo TEF Diário. Afirma que o presente Auto de Infração cumpriu rigorosamente a legislação.

Acrescentam que o CNPJ responsável pelas vendas é o da Indústria Baiana de Colchões e Espumas Ltda. (Inscrição Estadual nº 49984079 e CNPJ 02 748 342/0002-09), que é o sujeito passivo e tenta transferir a responsabilidade para suas franqueadas, nas inúmeras manifestações meramente protelatórias. Alega que tal transferência de responsabilidade não está prevista no regulamento do RICMS-BA e o Código Tributário Nacional proíbe que contratos particulares entre empresas tenham prevalência. Por todas as provas apresentadas neste PAF e principalmente pelas informações do Relatório de Informações TEF Anual, fornecido pelas Administradoras de Cartão de Crédito e Débito, pede a manutenção da infração.

No que tange à infração 2, refuta os mesmos argumentos iniciais. Mantém integralmente os Demonstrativos da Apuração do ICMS Incentivado, constantes fls. 19 a 42 deste PAF e discordam dos Demonstrativos anexados pelo autuado, fls. 2113 à 2164, deste PAF, porque consideraram que os lançamentos no CFOP,s “5949: *outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado* e o 6949: *outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado, não fazem parte do ICMS incentivado, pois não podem ser caracterizados como saídas de mercadoria recebida com defeito, para troca*”. Reafirma a procedência da infração.

Na terceira infração, repisa o entendimento e as mesmas razões deliberadas anteriormente. Justifica as diferenças encontradas, diante da lisura, da clareza nos demonstrativos e documentos apresentados. Mantém a autuação.

Consta nas fls. 9092/9093 (volume XXII), extratos de pagamento do débito no valor de R\$161.873,76, referente à parte da infração 2.

É o relatório.

## VOTO

Cuida o lançamento de ofício da constituição do crédito tributário em relação às 03 infrações descritas e relatadas na inicial, que serão objeto da apreciação do relator nas linhas procedentes. Cumpre, antes, examinar as questões preliminares suscitadas pelo sujeito passivo.

Suscita preliminar de nulidade, no argumento que não pode prosperar a exigência, nos termos do art. 18, do RPAF/BA, por cerceamento do direito de defesa, em face à falta de explicitação da forma de apuração da base de cálculo, impedindo a perfeita identificação da infração apontada. Alega o

atuado que os demonstrativos na infração 03 são pouco explicativos; as planilhas de saída e entrada não foram entregues em meio magnético e não foi produzida a demonstração do preço médio, motivos que maculam de nulidade a autuação.

Não há de ser acatado pedido de nulidade dos autos fundado em tais assertivas, considerando que marca relevante desse Processo Administrativo Fiscal – PAF foi justamente o empenho, o denodo das Auditoras Fiscais e mesmo do sujeito passivo, na defesa de seus argumentos, intervindo nos autos em diversas oportunidades, com a juntada de quantidade significativa de documentos e provas, na tentativa de evidenciar os fatos em litígios, o que, afinal, permitiu a dedução das infrações guerreadas e a apreciação pelo órgão julgador. Todos os demonstrativos inerentes ao levantamento de estoque da infração 03 estão acostados aos autos, fls. 43/67, inclusive a apuração do preço médio aplicado, cujas planilhas foram entregues ao atuado, não sobrando espaço para alegações de nulidade. O PAF foi submetido às diversas diligências, em vários momentos, justamente para que todas as demandas de ordem processual ou material restassem esclarecidas.

No mérito, a primeira infração trata da omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, verificado através do Relatório de Informações TEF Anual de operações ocorridas nos exercícios de 2006 / 2009, em valores que totalizam R\$19.144.460,99, além da multa de 70%.

Em sua defesa, argui o atuado que fornece para grandes redes de distribuição, fatura e recebe através de cobrança bancária, ao que corresponde a maior parte de seu faturamento; no outro modo, a distribuição ocorre através da rede de franqueados, seus parceiros, operações que deram origem ao lançamento de ofício, objeto da lide.

Diz que os franqueados são empresas autônomas, que firmam contrato de revenda exclusiva e “montam” suas lojas em padrão pré-estabelecido; em regra, recebem produtos em consignação que, quando comercializadas, são faturadas contra os franqueados, conforme determinam as regras comerciais e tributárias. Após o recebimento dos produtos, os franqueados promovem o faturamento e sua entrega aos adquirentes. O produto das vendas, em seu valor total, é cedido para a empresa franqueadora.

Com relação às vendas com cartões, explica que é firmado com os franqueados um Contrato de Cessão de Créditos, onde “maquinetas” locadas às operadoras pelo franqueador são disponibilizadas nos estabelecimentos para recebimento das vendas em cartões. O franqueado emite o seu documento fiscal, enquanto as administradoras dos cartões efetuam o depósito dos valores relativos a essas vendas integralmente na conta do franqueador (indústria), conforme rezam o Contrato de Franquia Empresarial e os respectivos Contratos de Cessão de Créditos, assinados com cada franqueado.

Tanto nas vendas em consignação ou para entrega futura, o franqueador fatura os custos do produto fornecido (*royalties* e outros encargos pertinentes), devolvendo-lhe o saldo resultante (margem de ganho), mediante depósito em conta corrente dos franqueados. Diz que as operações comerciais são definidas nos registros contábeis e fiscais; as operações financeiras, constantes do Contrato de Franquia Empresarial, não constituem operações comerciais e não se emite documentos fiscais para tais recebimentos, posto que se tratam de operações de natureza meramente financeira, ilustradas no gráfico de fl. 1611.

Reitera que as notas fiscais referentes a cada operação, de cada estabelecimento, são emitidas com destaque das respectivas parcelas de ICMS e que o valor total dos depósitos provenientes das operadoras dos cartões (Contrato de Cessão de Créditos) é maior do que o valor das vendas do franqueador, porque correspondem às vendas dos franqueados aos consumidores finais.

Conclui pela fragilidade e equívoco da ação fiscal que culminou na imputação, porque não estendeu a análise no âmbito das franqueadas, confundindo mera transação financeira com

operação comercial de venda, sem a emissão de notas fiscais. Argui que amostragem apresentada demonstra que as operações constantes do relatório TEF constituem vendas das empresas franqueadas e que não houve operações sem a cobertura de nota fiscal.

As Auditoras Fiscais autuantes, por sua vez, assinalaram que desde a primeira diligência, juntou ao PAF o TEF diário; o contribuinte, intimado a apresentar notas fiscais emitidas com os respectivos boletos das maquinetas de cartão de crédito, além dos comprovantes de recolhimento de ICMS relativo a cada operação constante no Relatório TEF Diário, conseguiu trazer provas no equivalente a menos de 1% do valor das operações de venda de suas centenas de franqueadas. Intimado, em nova diligência, para apresentar a totalidade dos documentos, capaz de elidir a presunção fiscal, o autuado não logrou êxito.

Reafirmam que o autuado é o responsável tributário, que não pode transferi-la para suas franqueadas, por falta de previsão no regulamento do RICMS-BA e o Código Tributário Nacional proíbe que contratos particulares entre empresas tenham prevalência (art. 123).

Examinando os autos do presente PAF, constato que a exigência fundada na falta de recolhimento de ICMS presumida pela constatação de venda com pagamento em cartões em valor inferior aquele fornecido por instituição financeira e administradora de cartões, verificado através do Relatório TEF por operações diárias, encontra amparo nas disposições contidas no art. 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96, a seguir descrito, redação vigente à época dos fatos:

*Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*...*

*§ 4º 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."*

Em se tratando de exigência de imposto por presunção legal, o dispositivo que a autoriza pressupõe que a diferença apurada pelo fisco não esteja comprovada e, em sendo uma presunção relativa, assim identificada por admitir prova em contrário, cabe ao contribuinte trazer aos autos as provas de que os fatos não ocorreram conforme é o entendimento fiscal.

Verifico que a ação fiscal em debate foi iniciada, após a conclusão do processo de investigação contido no Boletim de Inteligência Fiscal nº 050, de 15.03.10, cópia acostada aos autos, fls. 8425/8428 (volume XXII), dando conta da colocação de Terminal Ponto de Venda (POS), nas lojas franqueadas e o recebimento dos respectivos valores, através de cartões de crédito e débito, pela indústria, o estabelecimento autuado. Relata o Boletim que a franqueada não emite nota fiscal para o consumidor final nem recolhe o imposto e que o estabelecimento industrial ao pagar o ICMS sobre a operação, o faz com o benefício do Programa Desenvolve. Conclui pela apreensão dos POS irregulares e verificação das vendas à alíquota de 7% para os franqueados.

No curso dos procedimentos fiscais, o sujeito passivo foi intimado, em diversos momentos, para apresentar os extratos de cartão de crédito, extratos bancários, boletos dos cartões e demais documentos, que pudessem comprovar a efetiva emissão de documentos fiscais alusivos aqueles valores informados pelas administradoras dos cartões de crédito e de débito. Diversas diligências foram encetadas, informações fiscais, manifestações, reabertura do prazo de defesa, juntada de documentos, réplicas, tréplicas, tudo em obediência aos princípios encartados no art. 2º do RPAF/99 (verdade material, da garantia à ampla defesa e ao contraditório), objetivando vir aos autos os documentos fiscais emitidos para os respectivos boletos de cartões de crédito e débito, constantes do Relatório TEF de operações diárias, além de comprovantes de tais recolhimentos.

Observo, de fato, no caso em tela, um modelo de negócio, idealizado pelo contribuinte autuado, um tanto extravagante ou pelo menos incomum junto a sua extensa rede de franqueados, nas



remessas em consignação ou nas vendas para entrega futura aos lojistas franqueados, da rede ORTOBOM. Através de um Contrato de Cessão de Créditos, cópias anexadas aos autos, (fls. 9015/9029), além do Contrato de Franquia, (fls. 8501/8510), as partes acordam, a disponibilização das maquinas de cartões, na sede do franqueado, para recebimento dos valores das vendas ao consumidor; concordando os franqueados em emitir os correspondentes documentos fiscais de tais vendas e com a cessão do recebimento integral das operações para a franqueadora, sendo repassada para os franqueados uma margem de ganho, mediante depósito em conta corrente.

Sabe-se que o modelo operacional desenvolvido pela ORTOBOM é um sistema gigante, mas flexível e que se adequa bem em pequenas ou grandes cidades, escolhe seus pontos avaliando o potencial de negócios e projetando um volume de venda futura. Trata-se de um modelo de franquia de alta padronização de layouts de loja, da marca, com procedimentos e técnicas de vendas, administrativas e financeiras. Estruturada para alcançar o maior número de consumidores dos produtos ORTOBOM.

Sabe-se também que é direito de toda sociedade empresarial organizar e planejar as suas atividades de modo a obter a melhor eficiência operacional, estratégica, financeira, societária e tributária, sendo mesmo dever do administrador, do sócio, proceder com a devida diligência na busca de melhores resultados, cumprindo a função social da atividade empresarial (art. 170, I, CF 88). A Lei 6.404/76 dispõe que o administrador deve empregar o cuidado de todo homem probo, na gestão dos seus negócios, exercendo as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e a função social da empresa.

Nesse sentido, na defesa do contribuinte, devem ser observados os princípios e limites que norteiam o sistema tributário e emolduram o poder estatal na cobrança de tributos. Doutro lado, é permitido o planejamento fiscal, a elaboração de negócios do contribuinte, na forma que melhor lhe aprouver, assumindo com liberdade o caminho financeiro, econômico, tributário que lhe parecer mais favorável, desde que não haja qualquer oposição à lei ou incidência em ato ilícito.

O contribuinte tem direito de adotar as condutas que tornem menos onerosa, do ponto de vista fiscal, os negócios que realiza. Direito subjetivo que, no entanto, tem o limite do ordenamento jurídico, de modo que não haverá censura jurídica, onde não haja comportamento ilícito.

No caso presente, não se discute a possibilidade livre de a empresa celebrar contratos, respaldada no princípio da autonomia da vontade das partes, entre eles, o contrato de franquia, conforme dispõe o art. 8.955/94. Em princípio, os particulares têm a faculdade de contratar da maneira que bem entendem, respeitado o limite da ordem pública, da moral e do direito, dando azo a fatos jurídicos do direito privado.

O ponto nevrálgico da presente questão é definir se através dos elementos de prova colacionados aos autos, o sujeito passivo logrou demonstrar que as operações de vendas, objeto da autuação, foram tributadas, seja pelo estabelecimento autuado e franqueador ou por outras pessoas jurídicas de sua rede. Definir se para as operações de vendas relacionadas no Relatório Diário de Operações TEF, acostado aos autos, fls. 2.568 (volume VII) / 5.781 (volume XIV), foram ou não documentadas e tributadas.

Visando esclarecer as dúvidas ainda existentes na apreciação da matéria, sobretudo, porque na diligência anterior, as notas fiscais dos franqueados, comprovantes das operações, foram apresentadas por amostragem, o relator do PAF solicita na 3ª diligência dirigida a Assessoria Técnica do Conselho de Fazenda – ASTEC, que os documentos sejam apresentados em sua totalidade, como forma capaz de elidir a presunção da omissão de saídas.

O preposto fiscal ao emitir o seu Parecer nº 116/2012, fls. 8.512/8513 (volume XXII), após receber outra elevada quantidade de documentos, concluiu que mesmo com base nos comprovantes de vendas dos franqueados, não excluiu os valores, conforme determinado pelo relator do PAF, tendo em vista que não tem como comprovar se tais vendas foram originadas dos cartões e das operações

constantes dos relatórios TEF. Após a análise de toda a documentação que lhe foi apresentada, diz que não foi possível cumprir a diligência conforme solicitada pelo relator, por falta dos documentos para tal mister.

O Parecer da Procuradora do Estado, Dra. Rosana Maciel Bittencourt Passos, fls. 8504/8510 (volume XXII), cuja cópia foi acostado aos autos pelas Auditoras Fiscais, em relação ao mesmo processo similar e lavrado contra o mesmo autuado (PAF 207105.0005/10-3), na conversão em diligência a ASTEC para exclusão, no demonstrativo de débito, das operações comprovadamente efetuadas pelas franqueadas e, divergindo substancialmente da decisão, quando entendeu que a análise feita apenas por amostragem e sobre um número reduzido de documentos fiscais, não seria bastante para conduzir a total improcedência do lançamento de ofício.

O sujeito passivo garante que apresentou a prova por amostragem, pela impossibilidade de fazê-la, em face a todos os seus franqueados e considerando a validade da prova amostral, cujas notas fiscais apresentados, quando confrontadas com o relatório TEF diário, verificou-se a correspondência de datas e valores. Sustenta seu pensamento a partir do posicionamento do relator, Dr. Valnei Sousa Freire, de processo similar, exarado na 1ª Câmara de julgamento fiscal, ao reforçar a validade da auditoria por amostragem, em demandas administrativas ou judiciais, *“quando o universo de dados envolvidos se apresenta em quantidade tão significativa que se torna inviável ou injustificável o resultado almejado versus tempo e custo de auditoria”*.

Ao compulsar o conjunto documental acostado aos autos, das diligências efetuadas, das provas e demais documentos juntados ao PAF pelo sujeito passivo, entre tantos outros, aqueles constantes das fls. 2351/2554 (volume VII), com objetivo de comprovar o pagamento das operações informadas pelas administradoras dos cartões de crédito e débito, em cotejo com o Relatório TEF, cópia entregue ao autuado, concluo pela consistência de tais provas, que laboram no sentido de elidir a presunção legal, posto que respeitando a amostra dos franqueados, cujas operações foram apresentadas, tais documentos fiscais constam do demonstrativo fiscal que originou o lançamento de ofício sob julgamento.

Consta do grupo de documentos, cópia do contrato de franquia; o pedido com a discriminação do produto, valor, adquirente; cupom ou nota fiscal respectivos, além do boleto do cartão indicando a respectiva operação de venda, demonstrando correspondência de valores e datas entre as mesmas e o Relatório TEF.

À guisa de exemplo, para o franqueado IRENE OLIVEIRA SANTANA (CICMS 59.694.043), o pedido de nº 3679916 gerou a venda com recebimento através do boleto de cartão de crédito da CIELO e a correspondente emissão do cupom fiscal COO 002164, ambos emitidos em 28.10.10 (fls. 2351/2354).

Para o franqueado OLIVEIRA SANTANA COM. DE COLCHÕES LTDA. (CICMS 75.643.520), o pedido de nº 3667537 gerou a venda com recebimento através do boleto de cartão de crédito da REDECARD e a correspondente emissão do cupom fiscal COO 002912, ambos emitidos em 02.09.10 (fls. 2355/2358).

Para o franqueado TANUXA DE OLIVEIRA TELES (CICMS 45.806.250), o pedido de nº 3679684 gerou a venda com recebimento através do boleto de cartão de crédito da CIELO e o correspondente cupom fiscal nº COO 002912, ambos emitidos em 02.09.10 (fls. 2359/2363).

Para o franqueado ABC COMÉRCIO DE COLCHÕES LTDA (CICMS 67.229.240), o pedido de nº 3659230 gerou a venda com recebimento através do boleto de cartão de crédito da REDECARD e o correspondente cupom fiscal nº COO 003658, ambos emitidos em 29.08.10 (fls. 2364/2368).

Para o franqueado V & T COM. DE MOVEIS E COLCHÕES LTDA (CICMS 78.974.810), o pedido de nº 3616311 gerou a venda com recebimento através do boleto de cartão de crédito da REDECARD e a respectiva nota fiscal de venda ao consumidor nº 0230, ambos emitidos em 29.08.10 (fls. 2455/2458).

Para o franqueado MARIA TEREZA ARAÚJO COMÉRCIO DE COLCHÕES LTDA (CICMS 69.098.471), o pedido de nº 3615320 gerou a venda com recebimento através do boleto de cartão de crédito da HIPERCARD e a correspondente nota fiscal de venda ao consumidor, ambos emitidos em 29.08.10 (fls. 2459/2463).

Para o franqueado VENDOR COM. DE COLCHÕES LTDA (CICMS 75.562.658), o pedido de nº 3677615 gerou a venda com recebimento através do boleto de cartão de crédito da MASTERCARD e a nota fiscal de venda ao consumidor nº 0240, ambos emitidos em 03.09.10 (fls. 2502/2505).

Para o franqueado JOSÉ FALCÃO FILHO & CIA LTDA (CICMS 66.503.481), os pedidos de nº 3645389/90 geraram vendas com recebimentos através do boleto de cartão de crédito REDECARD e o correspondente cupom fiscal nº COO 002462, ambos emitidos em 06.09.10 (fls. 2545/2549).

Para o franqueado STUDIO DO SONO COM. DE COLCHÕES LTDA (CICMS 79.679.845), o pedido de nº 3600928 gerou a venda com recebimento através do boleto de cartão de crédito da VISA CRÉDITO e a respectiva nota fiscal venda ao consumidor nº 0408, ambos emitidos em 28.08.10 (fls. 2550/2554).

De extrema relevância para a solução da lide a incessante busca de verdade dos fatos por parte de todos os envolvidos, sejam as Auditoras Fiscais autuantes, seja o contribuinte autuado ou o órgão de Assessoria Técnica desse CONSEF, que diligenciaram em vários momentos na tentativa de esclarecer os fatos controversos. Mesmo o Parecer de representante da PGE/PROFIS sobre a matéria contribuiu na solução do imbróglio.

O que se extrai, considerando os elementos que puderam efetivamente ser confrontados, é a fiel demonstração de que os documentos fiscais apresentados estão em correspondência com aqueles valores informados no relatório TEF pelas administradoras dos cartões de crédito e de débito e que deram azo à autuação. Em função do volume de dados envolvidos na questão, entendo que a amostra apresentada mostra-se capaz de elidir a presunção fiscal, não sendo razoável exigir a apresentação de cópias de todas as cupons ou notas fiscais emitidos por todos os franqueados.

Relevante lembrar que apesar do inusitado “*modus operandi*” comercial do autuado, a própria Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia deferiu o regime especial solicitado pelo sujeito passivo, de forma a chancelar a forma através da qual o autuado operacionalizava suas vendas, ainda que as operações motivadoras do presente Auto de Infração tenha ocorrida em momento anterior, o que não desnatura o fato de que a conduta do contribuinte não se mostrou lesiva ao Erário. Segundo o aludido Regime Especial, fls. 8622/8625 (volume XII), a máquina de cartão de crédito e débito fornecida pelas administradoras vinculadas ao CNPJ do franqueador, de forma que o produto financeiro das operações de vendas do franqueado seja creditado diretamente ao franqueador, constitui direito de livre contratação do sujeito passivo, amparado na Teoria da Vontade, não sendo da competência da administração tributária interferir.

A decisão foi deferida no entendimento ainda que o acordo não implicaria prejuízo à Fazenda Estadual, facilitando, inclusive, a real apuração do faturamento nas franqueadas em relação às tais operações, que mantém a responsabilidade tributária pelo recolhimento do ICMS.

Outrossim, entendo que as respectivas autoridades fiscais da circunscrição do contribuinte, ora autuado, o franqueador e das demais empresas franqueadas devem providenciar ação fiscal sobre os fatos geradores das operações de saídas, tanto da indústria para os franqueados como de cada franqueado para o consumidor final, a fim de verificar o cumprimento das obrigações tributária dos envolvidos no mencionado negócio que, por sua forma incomum, restava ao franqueado a emissão dos correspondentes documentos para, em momento posterior, receber a parcela correspondente aos ganhos por cada operação de venda.

Por tudo o quanto exposto e tendo em vista os demais precedentes proferidas em segunda instância deste CONSEF, a exemplo do acórdão 0438-11/12, 0163-12/13, 0141-11/13 e 0043-11/12 entendo que acusação fiscal conforme realizada não se sustenta e sou pela IMPROCEDÊNCIA da infração.

Na segunda infração, o autuado é acusado de recolheu a menor o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, no exercício de 2006, em valor que totaliza R\$1.196.251,39.

Consta que o contribuinte agiu em desacordo com a Resolução nº 68/2005, ratificado pela Resolução nº 181/05, cópia anexada aos autos, fl. 1401 (volume IV), que lhe concedeu o benefício da dilação de prazo de 72 (setenta e dois) meses para pagamento do saldo devedor do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, conforme estabelecido na classe II da Tabela I, anexa ao Regulamento do DESENVOLVE. Acusa as autuantes que no cálculo do ICMS referente a atividade não industrial, o contribuinte não retirou do cálculo os CFOPs 5102, 5556, 5910, 5949, 6102, 6910, 6949 e se apropriou no débito do imposto de diferença de alíquota de material de consumo.

Verifico que a exigência tem assento no Demonstrativo da Apuração do ICMS Incentivado, levantado mês a mês, acostado aos autos às fls. 19/40 (volume I).

Nas razões, fls. 1606/1630 (volume V), a defesa admite que apurou o valor do incentivo sem a exclusão das operações não vinculadas ao projeto incentivado, o que gerou cálculo a maior da parcela a deduzir nas apurações mensais e conseqüentemente, o recolhimento a menor do ICMS. Alega, contudo, a existência de erros nas planilhas elaboradas pelo fisco e que o valor devido totaliza R\$ 161.873,76, cujo pagamento efetua. Apresenta demonstrativos analíticos e sintéticos, às fls. 2114/2164 (volume VI).

Explica o autuado como operou a correção dos cálculos: 1 - na apuração dos valores deve ser aplicado o dispositivo vigente à época dos fatos e não as orientações contidas na Instrução Normativa nº 27/2009. 2 - segregou débitos e créditos, por CFOP, referentes às operações “incentivadas” das operações “não beneficiadas pelo incentivo”; 3 - apurado o saldo devedor das operações “incentivadas”, abateu o “piso” determinado na Resolução, apurando a parcela incentivada. Informa que, nos meses em que o saldo devedor das operações próprias foi inferior ao “piso” não houve cálculo do incentivo fiscal. 4 - Juntou os saldos devedores das duas modalidades de operações, obedecendo a IN nº 27/09, abateu do valor a recolher apurado, o valor recolhido, apurando o valor devido. 5 – considerou os CFOPs, 5949 e 6949 como operações “incentivadas”, pois se referem às mercadorias produzidas, beneficiadas pelo incentivo, para realização de trocas de produtos defeituosos, tributados normalmente, assim como foi também consideradas as entradas ocorridas pelos CFOP, s 1949 e 2949, quando relativas à devoluções nesta modalidade de operações.

Compulsando os dois levantamentos para melhor análise a quem o direito assiste à razão, constato que as Auditoras Fiscais desconsideraram as saídas dos produtos consignados nas rubricas CFOP 5949 e 6949 que designam as “outras saídas não especificadas” e, portanto, sem a especificação ‘as quais operações fazem referência. Além de tais operações foram também excluídas as remessas para bonificação, doação e brinde (CFOP 5910 e 6910) a ainda as vendas produtos adquiridos de terceiros (CFOP 5102 e 6102), estas operações corretamente excluídas pelo próprio autuado, na apuração do valor posteriormente reconhecido, no total de R\$ 161.873,76, conforme documento extraído do SIGAT, fl. 2273 e 2274 (volume VI).

Nessa quadra, entendo correto o posicionamento fiscal, na medida em que o Decreto nº 8.205/02 manda excluir do cálculo do ICMS incentivado, todas as operações que não fazem parte da produção própria do estabelecimento, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo do programa DESENVOLVE. A Instrução Normativa 27/2009 de 03/06/2009, questionada pelo autuado, não trouxe qualquer inovação, no caso concreto, apenas esclareceu que as operações com códigos de atividades CFOP 5949 e 6949 (item 2.1.23) devam ser excluídos, pois não fazem parte da produção própria do estabelecimento e não podem fazer parte do benefício, como antes já constava da legislação do incentivo fiscal.

A afirmação defensiva de que as operações com código – CFOP 5949 e 6949 se referem às saídas de mercadorias produzidas pela empresa, que não são cobrados dos destinatários, porque oriundos do fornecimento de novos produtos em substituição aos anteriormente fornecidos com defeito de fabricação, não restou provada nos autos. O autuado, mesmo após seguidas diligências e oportunidades para intervenção processual não se incumbiu de trazer aos autos qualquer elemento que materialmente demonstre o descabimento das respectivas exclusões, mesmo quando diligenciado expressamente, nesse sentido, fl. 2286 (volume VI).

Diante do exposto e de acordo com a planilhas elaboradas pela fiscalização, fls. 19 a 40 do PAF, fica mantida a infração 02, com a homologação dos valores já recolhidos.

Na infração 03 a acusação fiscal repousa na falta de recolhimento do ICMS, relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, nos exercícios fechados de 2005 e 2006.

Trata-se de exigência fiscal fundada em matéria de ordem presuntiva, que se admite como meio de prova, sendo mesmo uma forma específica de raciocínio habilitado no direito. No falar de Geraldo Ataliba: *“a presunção é um meio especial de prova, consistente num raciocínio que, do exame de um fato conhecido, conclui pela existência de um fato ignorado”*.

A despeito da autorização legal de assunção dessa ordem presuntiva como meio para construção do fato jurídico, a presunção é atitude subjetiva, e não real, em sua essência. Nesse sentido, a conclusão que se toma como verdade terá como ponto de partida um fato conhecido e provado, suscetível de valoração e oposição (prova em contrário).

A apuração dos negócios do contribuinte deve sustentar-se em levantamento fiscal, que levará em conta a escrituração contábil, fiscal, econômica ou da produção, etc., além das demonstrações correspondentes que poderão revelar possíveis infrações tributárias, na medida em que concluem pela constatação de irregularidades no passivo, ativo, estouro de caixa ou diferenças nos registros fiscais, contábeis, na produção, entre outros. O levantamento de produção, por exemplo, implica a consideração dos insumos utilizados na industrialização (matéria prima, produtos intermediários, materiais auxiliares, embalagens), consumo de energia elétrica, gastos gerais, quebras e perdas no processo, que podem resultar em diferenças mediante o confronto dos negócios declarados e os valores oferecidos à tributação.

No caso em análise, as auditoras acostaram no PAF demonstrativos de levantamento de produtos acabados, discriminando código e descrição de cada produto, quantidades de saída e entradas nos estoques, apurou a diferença e aplicou o preço médio verificado, apurando a base de cálculo do imposto devido, tudo em conformidade com a legislação do ICMS, em particular, conforme orientação da Portaria 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamento quantitativo de estoque. Demonstrativos de fls. 43/52 (exercício 2005); demonstrativo de fls. 53/67 (exercício 2006).

Afora as questões já apreciadas na preliminar, o lançamento de ofício foi impugnado, sob a arguição de que as omissões de entradas foram determinadas porque os quantitativos constantes como produzidos, no livro de Registro de Controle de Produção e Estoque, foram inferiores às saídas e que o referido livro foi produzido por empresa contratada e escriturado por exigência do fisco, sem base em qualquer documento interno de controle e as saídas foram todas baseadas em documentos regularmente emitidos.

Inverossímil o acolhimento de tais alegações, visto que a própria empresa reconhece que não cuidou diligentemente do seu controle de estoque, admitindo que não possui documento interno de controle de produção, porque trabalha mediante pedido e que os registros encaminhados ao Fisco

foram feitos apenas para atender ao seu pedido, sobretudo, que manejou declaração irregular. No livro de Registro de Inventário, acostados aos autos, fls. 1429/1500, não consta qualquer saldo dos estoques inicial e final de produtos acabados para os exercícios constantes no levantamento fiscal.

Posto isso, entendo que o trabalho fiscal seguiu ao Roteiro de Auditoria de Levantamento Quantitativo de Estoque de Mercadorias conforme artigo 936 do RICMS/BA-97 e a Portaria 445/98, e ainda que o seu emprego ideal ocorra nas auditorias de estoques das empresas comerciais, foi entregue ao autuado a relação das diferenças de estoque encontradas, que não foram elididas, firmando ainda que prestou declaração irregular e não possui controle de seu estoque. Dessa forma, concluo pela subsistência deste item, que apontou a ocorrência de entradas não contabilizadas, o que autorizou a presunção de saídas de mercadorias tributadas sem a emissão da documentação fiscal pertinente, com fulcro no § 4º do art.4º da Lei nº 7.014/96, sem que o autuado lograsse êxito em trazer aos autos, as provas com forças para elidir a presunção, cujo débito corresponde ao valor de R\$732.855,24 para o exercício de 2005 e R\$1.444.886,77 para o exercício de 2006.

Em conclusão, o sujeito passivo não se desincumbiu do ônus de prova, na medida em que inexistem quaisquer elementos com capacidade de desconstituir a omissão caracterizada pelas autuantes no desenvolvimento da ação fiscal, restando a subsistência integral da infração, precedente no acórdão CJF nº 0438-11/12.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

### **VOTO DISCORDANTE – ITEM 3º**

O item 3º deste Auto de Infração acusa falta de pagamento de ICMS, em face de suposta omissão de entradas (que não houve), com base na presunção legal de que, ao deixar de contabilizar as entradas, o contribuinte teria efetuado o pagamento das entradas com recursos provenientes de operações de saídas anteriores.

A forma equivocada como o autuante montou os demonstrativos dá realmente a impressão de que teria havido omissão de entradas. Os demonstrativos têm inclusive uma coluna intitulada “Entradas”. Porém os dados constantes nessa coluna são irreais. O que o autuante considera como “entradas” não são entradas, são mercadorias produzidas pela empresa. Quando uma mercadoria é produzida pela empresa, essa mercadoria não “entra” no estabelecimento. O que entram são as matérias-primas, os insumos. O produto acabado, não. O produto acabado não vem de fora, ele é gerado nas dependências do estabelecimento, e portanto “não entra”.

O equívoco do autuante é admitido por ele próprio, ao afirmar que se baseou na Portaria nº 445/98. Ora, a Portaria 445/98 foi concebida para orientar a fiscalização na realização de levantamentos quantitativos em estabelecimentos comerciais.

Na sessão de julgamento, em face do que sustentou a representante da empresa, foi confirmado o que já se encontrava nos autos: trata-se neste caso de um estabelecimento industrial, uma fábrica de colchões. Os números que o fiscal indicou na coluna “Entradas” são todos irreais, pois as entradas de colchões são simplesmente “zero”, uma vez que a empresa não compra colchões, não há em todo o exercício uma entrada sequer de colchões.

Faço essa ressalva de antemão, de que se trata de levantamento quantitativo de estoque em estabelecimento industrial, porque essa informação é relevante, para advertir que os critérios seguidos em levantamento quantitativo de estabelecimento industrial não são nem de perto os contemplados na orientação da Portaria nº 445/98, que cuida desse tipo de levantamento em estabelecimentos comerciais.

Os papéis de trabalho também são distintos em se tratando de estabelecimento industrial.

Quando se trata de estabelecimento comercial, o levantamento é simples, e resume-se a uma operação aritmética de mais e menos: toma-se o estoque inicial, somam-se a ele as entradas, abate-se o estoque final e encontram-se as saídas.

Porém, numa indústria, não é assim. Numa indústria de colchões, como neste caso, não existem “entradas” de colchões. Essa empresa não compra colchões. Iria comprar colchões de quem? Dos concorrentes?

Numa indústria – e neste caso, repito, numa indústria de colchões –, o critério de apuração de eventuais saídas é outro. Como não há “entradas” de colchões, a fiscalização deve trabalhar com as entradas dos insumos, calculando a produção dos produtos acabados em função dos chamados “índices de produção”, considerando os pertinentes índices de perdas e outros fatores inerentes ao respectivo ramo da atividade industrial considerada.

É ocioso dizer que levantamento quantitativo de uma casa comercial é inteiramente diverso do levantamento quantitativo de uma indústria.

E mesmo no caso de indústria, note-se que os critérios variam de acordo com o tipo de cada ramo de atividade industrial, e inclusive no mesmo ramo de atividade existem diferenças de um estabelecimento para outro, a depender do tipo de tecnologia empregado, qualidade da matéria-prima empregada, especificidades ou características do produto final e outros fatores.

No caso em questão, trata-se de uma indústria de colchões. A empresa não adquire colchões, nem recebe colchões em transferência de outros estabelecimentos. Sendo assim, como não há “entradas” de colchões no estabelecimento, a fiscalização deveria ter trabalhado com as entradas dos insumos, e, com base nos índices de produção e nos índices de perdas, deveria ter feito uma avaliação assim:

1. a empresa declarou como estoque inicial no Inventário o estoque de:
  - tantos colchões
  - tantos metros de insumo X
  - tantos quilos de insumo Y
  - tantos metros de insumo Z
2. durante o ano, houve entradas de:
  - tantos metros de insumo X
  - tantos quilos de insumo Y
  - tantos metros de insumo Z
3. somando-se os estoques iniciais de insumos X, Y e Z com as entradas ocorridas durante o ano dos mesmos insumos X, Y e Z, e deduzindo-se as quantidades desses mesmos insumos no estoque final, chega-se aos totais desses insumos que foram empregados na produção no período
4. com base nos chamados “índices de produção” e consideradas as perdas normais, a fiscalização toma por pressuposto que, para fazer-se um colchão, são necessários tantos metros de insumo X, tantos quilos de insumo Y, tantos metros de insumo Z
5. faz-se então o cálculo: se para fazer um colchão são empregados tantos metros de insumo X, tantos quilos de insumo Y, tantos metros de insumo Z, e considerando-se que no período foram empregados na produção tantos metros de insumo X, tantos quilos de insumo Y, tantos metros de insumo Z, então se chega à conclusão de que foram produzidos tantos colchões

6. somam-se então os colchões produzidos no período com os colchões que havia no estoque inicial, e do total abate-se a quantidade de colchões constante no estoque final, encontrando-se assim o total do colchões produzidos durante o período considerado
7. compara-se por fim o total dos colchões produzidos com a quantidade de colchões vendidos, podendo desse cotejo resultar duas situações:

a) a empresa produziu mais colchões do que os que foram vendidos, e a diferença não se encontra no estoque final – nesse caso está provado que vendeu colchões sem Notas Fiscais, e cobra-se então o imposto das vendas omitidas;

b) ao contrário, a empresa vendeu mais colchões do que aqueles que foram produzidos.

- Em tal caso, se, comprovadamente, a empresa não adquire colchões de terceiros, o fato indica uma falta de controle, passível de multa por descumprimento de obrigação acessória relativamente à escrituração irregular do Registro de Controle da Produção e do Estoque. Cobrar imposto em tal caso é impossível, por inexistência de fato gerador. Produção em excesso não é fato gerador de ICMS. Em caso de produção em excesso, não se pode acusar omissão de “entradas” de produtos acabados, porque os produtos acabados não “entram” no estabelecimento, eles não vêm de outro lugar, já “nascem” dentro das dependências do estabelecimento.

É inadequado pretender-se em tal situação pretender aplicar a presunção do § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96, porque a lei autoriza a presunção é quando se parte do pressuposto de que a empresa efetuou os pagamentos “das entradas” com recursos não contabilizados. Ocorre que em tal situação não houve omissão de “entradas”, pois os produtos acabados não vieram de parte alguma, eles “nasceram” dentro do estabelecimento, e a empresa não pagou nada pelas “entradas” desses colchões, o que ela pagou foi a entrada dos insumos, o que é outra coisa.

- E aqui surge outra variante. Se a fiscalização se depara com uma “produção excessiva” em nível considerável, deve investigar se o fato não decorre da aquisição de matérias-primas sem Notas Fiscais.
- Mas em tal situação o procedimento é outro. Para provar que houve omissão de entradas e matérias-primas, deverá ser feito o caminho inverso: em vez de calcular a quantidade dos produtos acabados a partir das matérias-primas X, Y e Z, deve-se a partir das quantidades dos produtos acabados fazer o cálculo das quantidades de matérias-primas, para determinar que houve omissão de entradas de insumos, aplicando-se, aí sim, a presunção do § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96.

Com essas considerações, espero ter deixado patente o meu entendimento de que numa indústria de colchões não pode ser aplicada, de forma simplória, a Portaria 445/98, como se fosse uma loja que compra e vende colchões.

Do levantamento efetuado pelo autuante neste caso não se aplica nada. Basta ver que ele encontrou “omissão de entradas”, sem que haja entradas de colchões, e apesar de encontrar uma suposta omissão de “entradas”, aplicou o preço médio das saídas, o que implica evidente incongruência lógica.

Insisto em que, numa situação como esta, em que a empresa não dá entrada sequer de um colchão vindo de fora do seu estabelecimento, pois os colchões “não entram” no estabelecimento, uma vez que são produzidos “dentro” do estabelecimento, e os colchões “não são pagos”, pois o que a empresa paga é a entrada dos insumos empregados na produção, não se aplica a regra do § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96 relativamente à diferença dos produtos acabados, colchões. A presunção que a lei autoriza é de que não foram contabilizados pagamentos das entradas, mas, se não há falta de pagamentos de entradas, pois não existem “entradas” omitidas, não há como se aplicar a referida presunção.



O que a fiscalização poderia ter feito neste caso era o levantamento das entradas dos insumos, pois estes, sim, entram de fato no estabelecimento e a empresa paga por tais entradas. Se tivesse sido feito o levantamento dos insumos, ficando provado que a empresa adquiriu insumos e não contabilizou seus pagamentos, teria total aplicação em tal caso a regra do citado § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96, ficando autorizada a presunção de que, ao deixar de contabilizar as entradas dos insumos, isto significaria que as entradas dos insumos não contabilizadas teriam sido pagas com receitas de vendas omitidas.

Espero ter deixado claro o que penso. Estou absolutamente convicto de que a fiscalização adotou um procedimento inadequado neste caso.

Voto pela improcedência do item 3º deste Auto.

Quanto aos demais, acompanho o voto do nobre Relator.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207105.0007/10-6**, lavrado contra **INDÚSTRIA BAIANA DE COLCHÕES E ESPUMAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 3.373.993,40**, acrescido das multas de 60% sobre R\$1.196.251,39 e de 70% sobre R\$ 2.177.742,01, previstas no art. 42, incisos II, “F” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de outubro de 2013.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/VOTO DISCORDANTE – ITEM 03