

PROCESSO - A. I. N.º 207105.0007/10-6
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e INDÚSTRIA BAIANA DE COLCHÕES E ESPUMAS LTDA. (ORTOBOM)
RECORRIDOS - INDÚSTRIA BAIANA DE COLCHÕES E ESPUMAS LTDA. (ORTOBOM) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0263-01/13
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 16/03/2017

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0050-12/17

EMENTA: ICMS. 1. CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. SAÍDAS EM VALOR INFERIOR AO FORNECIDO PELA ADMINISTRADORA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Por se tratar de uma indústria, com distribuição de seus produtos para contribuintes franqueados, a atividade de industrial não é compatível com a imputação de vendas a consumidor. Tal atipicidade, não se insere na hipótese legal da presunção prevista no art. 4º, §4º, da Lei nº. 7.0174/96. Item insubsistente. Mantida a Decisão. 2. BENEFÍCIOS FISCAIS. DESENVOLVE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA A DILAÇÃO DO PRAZO. RECOLHIMENTO A MENOS. Quanto aos CFOP de nº 5949/6949 e 5910/6910, cuja lixe remanesce, Parecer ASTEC comprovou que tais operações não geraram benefícios indevidos ao recorrente. Item subsistente em parte. Modificada a Decisão. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Comprovada a inadequação da auditoria de estoque, do modo realizado, por se tratar de um estabelecimento industrial. Em tal situação não há omissão de “entradas” de colchões, os quais foram fabricados a partir das entradas dos insumos, ponto de partida do levantamento fiscal. Infração descaracterizada. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão, proferida através do Acórdão nº 0263-01/13, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo autuado que inconformado com a referida Decisão, tempestivamente, apresenta a peça recursal respaldado no art. 169, I, “b”, do citado regulamento.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir o débito de R\$22.518.454,39, em razão de três irregularidades, sendo a primeira objeto do Recurso de Ofício e as duas últimas do Recurso Voluntário, a saber:

Infração 1 – Omissão de saída de mercadoria tributada, sem o correspondente documento fiscal, com o ICMS exigido de R\$19.144.460,99, apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao 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. Consta que, em 21/01/2010, após intimação, a empresa apresentou uma justificativa de que existem 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.

Infração 2 – Recolheu a menor o ICMS no valor de R\$1.196.251,39 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, pois, foi constatado que o contribuinte agiu em desacordo com a Resolução 68/2005 que lhe concedeu o benefício de dilação do pagamento do saldo devedor do ICMS, no prazo de 72 meses, relativo às operações próprias, geradas em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, visto que, no cálculo do ICMS referente a atividade não industrial, o contribuinte não retirou os CFOP, 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.

Infração 3 – Falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$2.177.742,01 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, cuja 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.

O Acórdão recorrido julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$3.373.993,40, em decisão não unânime, no tocante à infração 3, diante dos seguintes entendimentos:

Quanto à infração 1:

[...]

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 atuantes, 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 cancelar 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 desnaturaliza 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 franquias 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.

Em relação à infração 2:

[...]

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.

Inerente à infração 3:

[...]

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 CJP nº 0438-11/12.

Por fim, a decisão é pela procedência parcial do Auto de Infração, no valor de R\$3.373.993,40, salientando que devem ser homologados os valores pagos. A JJF recorre de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

No Recurso Voluntário, às fls. 10.446 a 10.453 dos autos, restrito às infrações 2 e 3, o recorrente diz que, inerente à segunda exação, o cerne da questão é a correção ou não do cálculo da parcela dilatada do incentivo fiscal DESENVOLVE, nos termos da Instrução Normativa nº 27/09, cujo reflexo ocorre no recolhimento do ICMS normal em cada período de apuração, do que destaca que, conforme consta do voto do relator, as razões defensivas relativamente ao cálculo da parcela dilatada coincidem com a acusação, exceto em relação às saídas registradas nos CFOPs 5949/6949 e 5910/6910, pois, enquanto as autuantes afirmam que sobre as saídas sob esses códigos não deve incidir o incentivo fiscal, a recorrente reclama sobre a exclusão dos mesmos do cálculo objeto da lide.

Salienta que a Instrução Normativa nº 27/09, que mandava excluir as operações sob códigos 5.900 e 6.900, foi alterada pela Instrução Normativa nº 50/2010, ao excetuar os códigos 5.910, 5.911, 6.910 e 6.911 quando os produtos estiverem vinculados aos investimentos constantes do projeto aprovado, cuja alteração, apesar de feita após a apresentação da defesa, vale somente para esclarecer a forma de realização do cálculo e a confirmar o quanto dito pelo defendente de que as saídas de bonificações (CFOP 5910/6910), no caso concreto, eram bens produzidos pelo recorrente, logo, vinculados ao projeto incentivado, assim como os produtos com saída identificada através dos CFOPs 5949/6949, conforme lançados nas notas fiscais.

Destaca ter pedido diligência não atendida pelo órgão julgador, o que entende ter sido cerceado

seu direito de defesa, do que anexou inúmeros documentos fiscais, como prova de sua alegação, para, a final, requerer a exclusão dos CFOPs 5949/6949 e 5910/6910, por estarem vinculados ao projeto incentivado, reconhecendo parte da infração, no valor de R\$161.873,76, cujo recolhimento diz ter sido efetuado.

No tocante à terceira infração, cujo julgamento não foi unânime, o recorrente salienta que a JJF acatou um levantamento quantitativo de estoque, por espécie de mercadorias, em uma empresa industrial com metodologia aplicável a empresas comerciais, em cujo voto discordante o julgador esclarece de forma absolutamente clara a impossibilidade de manutenção da exigência, cujas razões expostas são tão razoáveis que o apelante diz tomar seu voto como argumento das razões recursais, citando trechos a exemplo de “*O que a fiscalização poderia ter feito neste caso era o levantamento das entradas dos insumos, pois estes sim entraram de fato no estabelecimento.*”, para, ao final, o recorrente concluir pela improcedência da exação.

À fl. 10.456 dos autos, a PGE/PROFIS sugere a conversão do feito em diligência para proceder à análise das provas trazidas pelo recorrente, a qual foi deferida pela 2ª CJF à ASTEC (fl. 10.460), quanto à infração 2, para:

1º) Após análise dos documentos probatórios, verificar se as operações em “garantia”, sob CFOP 5949/6949 e 5910/6910, com fornecimento de novos produtos àqueles com defeitos, não geraram benefício indevido ao recorrente, haja vista a anulação da operação anterior, a qual também o recorrente se beneficiou com o Programa DESENVOLVE, visto tratar-se de uma simples reposição de mercadoria defeituosa. Assim, pede-se a devida avaliação da repercussão destas operações na apuração do benefício fiscal, exemplificando os cálculos.

2º) Posteriormente, deverá se dar ciência ao sujeito passivo do resultado da diligência, fornecendo-lhe todos os demonstrativos porventura apensados na diligência, indicando o prazo de dez dias para, querendo, se pronunciar e, em seguida, enviar o PAF à PGE/PROFIS para parecer conclusivo.

Às fls. 10.466/10.470 consta Parecer ASTEC 0043/2015, no qual, preliminarmente, ressalta que todo processo produtivo do recorrente só acontece no parque industrial localizado em Salvador, estabelecimento beneficiado pelo Programa DESENVOLVE, hoje sendo acobertado pelo Programa PROBAHIA.

Em seguida, o diligente afirma que, pelos elementos acostados aos autos, associados às suas observações “*in loco*”, os CFOP 5949/6949, relativos às operações em garantia, não geraram benefícios indevidos ao recorrente, mesmo porque a empresa somente possui um parque industrial, o que por si só cessa qualquer outra digressão que se possa aventar a fruição de benefício indevido ao recorrente, decorrente dessas operações, já que tais benefícios relacionam com a única unidade fabril do recorrente.

Da mesma forma, quanto às operações relacionadas aos CFOP 5910/6910, o diligente afirma que também não geraram benefício indevido ao recorrente, pois são operações de brindes e bonificação processada com mercadorias produzidas no parque industrial beneficiado pelo Programa Desenvolve que, à luz da legislação, são operações acobertadas pelo benefício fiscal a que se insere o autuado, o que não ocorreria caso esses brindes fossem adquiridos de terceiros. Concluiu tratar-se de operações incentivadas.

Sobre a avaliação da repercussão destas operações (CFOP 5949/6949 e 5910/6910) na apuração do benefício fiscal, o diligente informa que, em que pese o sujeito passivo, quando da defesa, ter reconhecido e parcelado o débito de ICMS de R\$161.873,75, ainda há valores a serem recolhidos parava infração 2, já que o valor apurado para o ano de 2006 é de R\$198.514,03, conforme apurado às fls. 10.469/10.475 dos autos.

Instado a se manifestar sobre o resultado da diligência, o recorrente manteve-se silente.

Já as autuantes apresentam informação fiscal, às fls. 10.481 a 10.485, reiterando todas suas considerações anteriores, dentre as quais de que inexistem no Livro Registro de Apuração de ICMS entradas de mercadorias com o CFOP “1201” (devolução de venda de produção do estabelecimento), do que concluem que todas as operações de saídas dos CFOP 5949 e 6949 não fazem parte do ICMS incentivado, pois não podem ser caracterizadas como saídas de mercadorias

recebidas com defeito, para troca.

Aduzem que o diligente não seguiu a orientação da legislação à época, fazendo interpretação própria, em contradição com o CTN que diz que se tratando de benefício fiscal a interpretação deve ser literal. Ao contrário, aceitou as notas fiscais de saídas, juntadas às fls. 10.463 a 10.476, sem as respectivas notas fiscais de entradas dos supostos produtos com defeito, não tendo confrontado com os livros Registro de Entrada, Registro de Saídas e Registro de Apuração, nem tampouco apresentou as fontes dos dados ínsitos às fls. 10.463 a 10.476, razão de sugerirem a desconsideração dos dados apresentados na diligência.

Registram que, analisando as notas fiscais de saídas de supostos produtos devolvidos com defeito, apresentadas às fls. 9.146 a 10.433, não encontraram a informação de que se trata de mercadoria para repor as saídas com defeito, mas trata-se de venda de novo produto com destaque do ICMS, pois as notas fiscais apresentadas pelo contribuinte não fornece prova de que são saídas de mercadorias entradas a título de devolução, uma vez que as notas fiscais de entrada não foram apresentadas. Assim, mantêm integralmente os valores originalmente apurados.

Por sugestão da PGE/PROFIS, por não constar a identificação correta do recebedor da correspondência, foi renovada a intimação ao sujeito passivo do resultado da diligência, tendo o mesmo, às fls. 10.497 e 10.498 dos autos, através de sua advogada, consignado que não se manifestou sobre o Parecer ASTEC 043/2015 tendo em vista que acata integralmente o aludido documento. Contudo, se insurge contra o documento com “roupagem de informação fiscal extemporânea”, às fls. 10.481 a 10.492 dos autos, por não ser mais cabível na atual fase processual, razão pela qual requer a desconsideração da manifestação das autuantes e, caso não acolhida, refuta com veemência todos os termos da aludida informação fiscal, uma vez que não possui respaldo na verdade material, visto que a própria diligência da ASTEC esclarece quais os valores devidos assim como a operação implementada pela empresa, inclusive tendo declarado que foi pessoalmente ao estabelecimento industrial, onde observou que os CFOP 5949, 69949, 5910 e 6910 são relacionados às operações próprias do projeto incentivado, e outrossim constatou que não houve benefício indevido ao recorrente. Assim, reitera todos os termos do Recurso Voluntário, ressaltando a correção de valores apontados pela diligência na infração 2, que diz acatar.

Às fls. 10.503 a 10.506 dos autos, a PGE/PROFIS opina pelo provimento parcial do Recurso Voluntário, o qual se limita à necessidade de exclusão dos CFOP 5949/6949 e 5910/6910, porque vinculados ao projeto incentivado, em relação à infração 2, como também, quanto à infração 3, pela metodologia inadequada do levantamento quantitativo de estoques, por espécie de mercadorias, para empresa industrial.

Ressalta o opinativo que a ASTEC, após minucioso trabalho *in loco*, concluiu que tanto as operações em garantia, CFOP 5949/69949, como as operações relacionadas ao CFOP 5910/6910 (brindes e bonificações) não geram benefício indevido em favor do contribuinte. Assim, considera presentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão parcial do Acórdão, ora recorrido, pois, efetivamente, as provas materiais carreadas aos autos comprovam que as operações relacionadas nos citados CFOP estão contempladas no Programa DESENVOLVE, razão pela qual acata o novo demonstrativo de débito apresentado pela ASTEC, às fls. 10.469 e 10.470 dos autos.

Em relação à infração 3, a PGE/PROFIS ressalta que o ilustre relator pontuou, com propriedade, que a indicação do roteiro de fiscalização é para empresas comerciais. Todavia, na hipótese em tela, o recorrente exerce atividade industrial e comercial, fato que não obsta a aplicação do referido roteiro. Ademais, o recorrente não logrou colacionar aos autos elementos materiais capazes de elidir a ocorrência de entradas não contabilizadas, o que autorizou a presunção de saídas de mercadorias tributadas sem a emissão da documentação fiscal pertinente, prevista no §4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96.

Assim, diante de tais considerações, opina pelo provimento parcial do Recurso Voluntário.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício inerente à primeira infração, por ter a Decisão recorrida exonerado o sujeito passivo do débito original exigido de R\$19.144.460,99, julgando improcedente a exação, conforme previsto no art. 169, inciso I, “a”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, como também de Recurso Voluntário, previsto na alínea “b” do mesmo dispositivo legal, interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância, quanto às infrações 2 e 3 do lançamento de ofício.

Inicialmente, quanto ao Recurso de Ofício, examinando as peças que integram os autos, depreendo que a Decisão recorrida está perfeita quanto ao seu resultado, não merecendo qualquer modificação, já que, acertadamente, o órgão julgador de piso excluiu o débito exigido na infração 1, julgando-a improcedente, uma vez que, no caso presente, restou comprovada a alegação defensiva de que se trata de uma empresa industrial com distribuição de seus produtos para outros contribuintes, franqueados ou não, cuja atividade industrial não é compatível com a imputação de vendas a consumidor através de cartão de crédito e de débito, apesar das informações trazidas aos autos dos valores transacionados nessa modalidade, o que ficou patente tratar-se de uma operacionalização atípica, não inserida na hipótese legal de presunção, como prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.017/96, consoante precedentes, citados no Acórdão recorrido, exarados pela segunda instância deste CONSEF. Mantida a Decisão.

Quanto ao Recurso Voluntário, no que diz respeito à infração 2, vislumbra-se que a lide remanesce apenas quanto aos CFOP de nº 5949/6949 e 5910/6910. Em consequência, conclui-se pela subsistência parcial da exação, no montante de R\$198.514,03, conforme apurado através do Parecer ASTEC 0043/2015, no qual se comprovou que os CFOP 5949/6949, relativos às operações em garantia, não geraram benefícios indevidos ao recorrente, já que tais benefícios relacionam com a única unidade fabril do recorrente, assim como as operações relacionadas aos CFOP 5910/6910, também não geraram benefício indevido ao recorrente, pois são operações de brindes e bonificação processadas com mercadorias produzidas pelo recorrente e beneficiadas pelo Programa Desenvolve.

Inerente à alegação das autuantes de que inexistem entradas de mercadorias com o CFOP “1201”, de modo a comprovar a devolução de venda de produção do estabelecimento e as operações em garantia, do que concluem que todas as operações de saídas dos CFOP 5949 e 6949 não fazem parte do ICMS incentivado, pois não podem ser caracterizadas como saídas de mercadorias recebidas com defeito, vislumbra-se que em nada alteraria o resultado apurado, uma vez que, caso não comprovada a garantia, implicaria em operações de vendas de mercadorias produzidas pelo recorrente, também sujeitas ao incentivo fiscal.

Diante de tais considerações, com anuência da PGE/PROFIS, concluo pela subsistência parcial da infração 2, no valor de R\$198.514,03, conforme demonstrado às fls. 10.469 e 10.470 dos autos. Modificada a Decisão.

No tocante à infração 3, concordo integralmente com o voto discordante exarado na decisão de piso, transcrito em parte, para concluir pela improcedência da exação, modificando a Decisão recorrida.

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.

[...]

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:

[...]

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.

[...]

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.

O fato é que impossível existir omissão de entradas do produto final numa atividade industrial e através do preço médio das vendas deste produto acabado se constituir a base de cálculo para a exigência do imposto apurado via auditoria de estoque, como ocorreu, conforme demonstrado às

fls. 43 a 53 dos autos.

Efetivamente, há possibilidade de se proceder a uma auditoria de estoque num contribuinte com a atividade fabril através dos produtos acabados, partindo-se do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, porém, para tal, há de se averiguar todas as formalidades legais do aludido livro fiscal, no qual deverão constar os estoques iniciais e finais dos produtos acabados, semiacabados, insumos, etc., como também as quantidades produzidas no período fiscalizado.

Contudo, para a viabilização da exigência do imposto na referida auditoria de estoque, ou seja, a partir do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, se faz necessária a constatação de saídas dos produtos acabados sem documentação fiscal e nunca entradas sem documento fiscal do produto final, pois, neste caso, o que supostamente há são entradas sem documentação fiscal de *insumos*.

Assim, no caso da auditoria de estoque resultar na apuração de *suposta omissão de entradas* dos produtos acabados, os quais, efetivamente, não entraram no estabelecimento com o *status* de produtos acabados, mas, sim, de insumos de produção, tal ponto de partida através do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, torna-se inviável, fazendo-se necessário proceder a auditoria a partir das entradas dos insumos, e, com base nos índices de produção e nos índices de perdas, como sustentado no voto transcrito, de forma a se provar que o contribuinte industrial adquiriu insumos e não contabilizou seus pagamentos, o que, com base na regra do §4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, autoriza a presunção de que, ao deixar de contabilizar as entradas dos insumos (elementos formadores da base de cálculo para exigência do imposto no caso de diferença de entradas), o sujeito passivo os adquiriu com receitas de vendas de produtos acabados (objeto de sua atividade industrial), também não contabilizadas.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, no valor de R\$198.514,03, inerente à infração 2, conforme demonstrado às fls. 10.469 e 10.470 dos autos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207105.0007/10-6**, lavrado contra **INDÚSTRIA BAIANA DE COLCHÕES E ESPUMAS LTDA. (ORTOBOM)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$198.514,03**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente já recolhidos pelo sujeito passivo.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de fevereiro de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE/RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS