

PROCESSO - A. I. N° 117227.0002/18-8
RECORRENTE - ESPAÇO & FORMA MÓVEIS E DIVISÓRIAS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSS - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF n° 0156-02/20-VD
ORIGEM - DAT METRO / INFRAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 10/11/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0288-12/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. RECOLHIMENTO A MENOS ALÍQUOTAS. APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO NAS SAÍDAS DE MERCADORIAS REGULARMENTE ESCRITURADAS. Documentos fiscais juntados ao processo comprovam que as mercadorias objeto da autuação foram industrializadas por estabelecimento filial da sociedade empresarial que exerce atividade de industrialização. Consta na Consolidação do Contrato Social da sociedade empresarial, devidamente arquivado na Junta Comercial, que estabelecimento autuado exerce atividade de comércio atacadista. Conforme disposto no art. 16, inc. I, alínea “c” e § 1º, incisos I e II da Lei nº 7.014/96, a filial atacadista que exerce o comércio de produtos industrializados por outro estabelecimento da mesma empresa, ainda que localizado em outro Estado equipara-se a estabelecimento industrial. As operações de saídas internas com alíquota de 7% atende os requisitos estabelecidos na legislação do imposto. Tendo sido revogado o § 1º, do art. 16 da Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 13.207/2014, a partir de 23/03/15, fica mantida a decisão em relação aos fatos geradores ocorridos no período de abril a dezembro/2015. Modificado a decisão de procedente para procedente em parte. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Documentos juntados ao processo comprovam que na apuração da base de cálculo não foi considerado a atividade de industrialização de produtos pelo estabelecimento que deram saídas no período fiscalização, conforme registrado no Livro de Controle de Produção e Estoque. Refeitos os cálculos, o que implicou na redução do débito das infrações 2, 3 e 4. Modificado a decisão de procedente para procedente em parte. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata se de Recurso Voluntário, interposto pelo sujeito passivo contra a decisão proferida pela 2ª JJF, com base no art. 169, I, “b” do RPAF/BA. O Auto de Infração lavrado em 26/06/2018, para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 111.790,00, acrescido de multas, pela constatação das seguintes infrações.

1. **03.02.02** - *Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas (2014/2015) - R\$ 83.572,43. Multa de 60%.*
2. **02.04.05** - *Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que 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, no mesmo exercício (2014) - R\$ 13.201,95. Multa de 100%.*
3. **04.05.08** - *Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2014) - R\$ 9.814,56. Multa de 100%.*
4. **04.05.09** - *Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado (2014) - R\$ 5.201,06. Multa de 60%.*

Na decisão proferida (fls. 424/431), a 2ª JJF fundamentou que:

O auto de infração foi lavrado contra o sujeito passivo, contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS na condição NORMAL, que apura o imposto no regime de CONTA CORRENTE FISCAL e exerce a atividade econômica principal de comércio varejista de móveis e secundária de comércio varejista de materiais de construção em geral, imputando ao mesmo o cometimento de quatro infrações à legislação do ICMS, contra as quais, exceto as infrações 03 e 04, foram tempestivamente impugnadas.

Analiso os autos, verifico que o lançamento foi realizado em observância às normas legais e regulamentares, pois a descrição do fato infracional se apresenta de forma clara, precisa e sucinta, é possível se determinar com certeza a natureza da infração, a identificação, o endereço e a qualificação fiscal do autuado e o montante do débito tributário, assim como a multa sugerida e os dispositivos legais e regulamentares infringidos.

Observo que o direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte foi plenamente preservado, inexistindo qualquer vício ou falha que macule de nulidade o auto de infração, portanto, a ocorrência de quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99.

Considerando que a defesa silenciou quanto as infrações 03 e 04, em observância ao disposto no art. 140 do RPAF/99, as tenho desde já como subsistentes, pois não há sobre elas lide.

No mérito, a acusação fiscal da infração 01 diz respeito ao recolhimento do ICMS a menor devido nas operações internas de saídas de mercadorias, onde a autuada efetuou vendas de mercadorias tributáveis com aplicação da alíquota de 7%, quando deveria aplicar 17%, implicando no recolhimento do ICMS em valor inferior ao devido.

A defesa alega que utilizou a alíquota de 7% em função de considerar que as operações de vendas das mercadorias por ela realizadas, estavam de acordo com o art. 16, inc. I, alínea “c” e § 1º, incisos I e II da Lei nº 7.014/96.

Para tanto, assegura que o registro mercantil arquivado nas Juntas Comerciais do Distrito Federal e da Bahia, indica como objeto social, a atividade econômica no ramo de fabricação de painéis celulares e outros bens (matriz) e comércio atacadista e varejista (filial).

Constatou que a autuada traz aos autos, fls. 400 a 405, cópias da 32ª Alteração e Consolidação do Contrato Social da empresa ESPAÇO & FORMA – MÓVEIS E DIVISÓRIAS LTDA, CNPJ nº 37.977.691/0001-98, alterando dentre outras cláusulas, a primeira, referente a mudança de endereço da filial situada em Salvador-Bahia, ora autuada, onde define como atividade econômica a ser desenvolvida pela mesma o ramo de comércio atacadista e varejista.

A clausula quarta da citada consolidação contratual mercantil, estabelece como objetivo social da empresa, a fabricação de painéis celulares de madeira para divisórias, telhas e forros de aço galvanizados, produtos de marcenaria etc.

A alteração contratual, foi arquivada na Junta Comercial do Distrito Federal em 28/02/2014 e na Junta Comercial do Estado da Bahia em 22/07/2014.

Assim sendo, é fato o que argumentou a defesa quanto aos objetos sociais da autuada e sua matriz, previstos na alteração do contrato social, ou seja, comprovado pela cópia do documento apenso aos autos.

Contudo, verifico, através de consulta no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ do MF, que a atividade econômica principal da matriz, ali registrada, é 46.71-1-00 – COMÉRCIO ATACADISTA DE MADEIRA E PRODUTOS DERIVADOS, e as secundárias, todas relacionadas ao comércio atacadista. Ou seja, não há menção a atividade industrial.

NÚMERO DE INSCRIÇÃO 37.977.691/0001-98 MATRIZ	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DE ABERTURA 02/03/1993
NOME EMPRESARIAL ESPACE & FORMA MOVEIS E DIVISORIAS LTDA		
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) DIVIFORMA		PORTA DEMAIS
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 46.71-1-00 - Comércio atacadista de madeira e produtos derivados		
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS 46.79-6-04 - Comércio atacadista especializado de materiais de construção não especificados anteriormente 46.13-3-00 - Representantes comerciais e agentes do comércio de madeira, material de construção e ferragens 46.49-4-04 - Comércio atacadista de móveis e artigos de colchoaria 43.30-4-02 - Instalação de portas, janelas, tetos, divisórias e armários embutidos de qualquer material 43.30-4-99 - Outras obras de acabamento da construção 49.30-2-02 - Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional		

Já a filial, estabelecida na Bahia, CNPJ nº 37.977.691/0009-45, consta a atividade econômica principal 47.54-7-01 – COMÉRCIO VAREJISTA DE MÓVEIS e as secundárias, também relacionadas ao comércio varejista, não havendo registro de atividade de comércio atacadista, tampouco indústria.

NÚMERO DE INSCRIÇÃO 37.977.691/0009-45 FILIAL	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DE ABERTURA 31/05/2001
NOME EMPRESARIAL ESPACE & FORMA MOVEIS E DIVISORIAS LTDA		
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) *****		PORTA DEMAIS
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 47.54-7-01 - Comércio varejista de móveis		
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS 47.44-0-99 - Comércio varejista de materiais de construção em geral 47.44-0-05 - Comércio varejista de materiais de construção não especificados anteriormente		

Ressalto que a atividade econômica cadastrada no momento da inscrição no CNPJ é a mesma cadastrada no CAD-ICMS, em razão das integrações entre os cadastros federal e estaduais.

Portanto, é indispensável para o deslinde da lide, esclarecer à luz da legislação e dos fatos, se as operações de saídas de mercadorias promovidas pela autuada estão contempladas com a alíquota de 7%.

O art. 16, inc. I, alínea “c” da Lei nº 7.014/96 estabelece que:

Art. 16. Não se aplicará o disposto no inciso I do artigo anterior, quando se tratar das mercadorias e dos serviços a seguir designados, cujas alíquotas são as seguintes:

I - 7% (sete por cento) nas operações com: (...)

c) mercadorias saídas diretamente do estabelecimento fabricante situado neste Estado com destino a empresas de pequeno porte e microempresas inscritas no cadastro estadual, exceto em se tratando das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e das mercadorias não enquadradas no regime de substituição relacionadas nos incisos II, III e IV do caput deste artigo; (Redação vigente de 23/03/2015 a 21/12/2017).

c) mercadorias saídas de quaisquer estabelecimentos industriais situados neste Estado e destinadas a empresas de pequeno porte, microempresas e ambulantes, quando inscritas no cadastro estadual, exceto em se tratando das mercadorias efetivamente enquadradas no regime de substituição tributária e das mercadorias relacionadas nas alíneas “a” a “j” do inciso II; (Redação vigente de 01/01/1999 a 22/03/2015).

Este dispositivo legal foi alegado pela autuada como fundamento para utilizar a alíquota de 7% nas vendas internas por ela realizadas.

De pronto, observo que a autuada, emitente das notas fiscais que acobertaram as operações arroladas na autuação, não é um “estabelecimento fabricante situado neste Estado”, conforme consta nas inscrições no CNPJ e no CAD-ICMS.

Contudo, há ainda de se observar o disposto no § 1º do mesmo artigo:

§ 1º Para efeito, e como condição de aplicação da alíquota de 7% (sete por cento), em função do previsto na alínea “c” do inciso I deste artigo:

I - equipara-se a estabelecimento industrial a filial atacadista que exerce o comércio de produtos industrializados por outro estabelecimento da mesma empresa, ainda que localizado em outro Estado;

II - o estabelecimento industrial ou a este equiparado na forma do inciso anterior obriga-se a repassar para o adquirente, sob a forma de desconto, o valor aproximadamente correspondente ao benefício resultante da adoção da alíquota de 7% (sete por cento) em vez da de 17% (dezessete por cento), devendo a redução constar, expressamente, no respectivo documento fiscal. (Redação com efeitos a partir de 31/03/2010 a 22/03/2015).

A análise dos fatos, reforça o entendimento de que a alíquota de 7% utilizada pela autuada nas vendas internas de mercadorias, mesmo procedentes de sua matriz no Distrito Federal, foi indevidamente aplicada, senão vejamos.

O art. 16, inc. I, alínea “c” da Lei nº 7.014/96, condiciona, para aplicação da alíquota de 7% nas operações internas de saídas de mercadorias promovidas por estabelecimentos, que estas saídas sejam promovidas “diretamente do estabelecimento fabricante situado neste Estado com destino a empresas de pequeno porte e microempresas inscritas no cadastro estadual”.

A autuada, que moveu as saídas das mercadorias, não é estabelecimento fabricante, pois conforme dito linhas acima, a sua atividade é comércio varejista, tampouco trouxe aos autos provas, evidências ou comprovação de que tais vendas se destinaram a empresas de pequeno porte ou microempresas inscritas no cadastro estadual da Bahia.

Ademais, em observância ao que preconiza o inc. I, § 1º do art. 16 da citada lei, não há como considerar a autuada equiparada a estabelecimento industrial, pois, apesar de ser filial exercendo o comércio de produtos fornecidos por outro estabelecimento da mesma empresa, a autuada não está cadastrada como atacadista, tampouco há provas de que o estabelecimento matriz, industrializa os produtos comercializados pela autuada, uma vez que a atividade indicada no CNPJ é comércio e não indústria.

Portanto, a autuada aplicou a alíquota de 7% nas saídas internas de mercadorias indevidamente e assim, considero acertada a autuação e consequentemente a infração 01 subsistente.

A infração 02, exige o ICMS mais multa sobre a diferença de maior expressão monetária, no caso a das operações de entrada, 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, decorrente da apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto.

Conforme informa o autuante a exigência decorreu de levantamento quantitativo de estoque por item de mercadoria no exercício fechado de 2014, com base nos dados da Escrituração Fiscal Digital – EFD, transmitida pelo contribuinte.

Ademais, o argumento da defesa não tem sentido, porquanto a atividade da autuada não é atividade industrial e mesmo que assim fosse, os registros constantes na EFD, que serviram de base para o levantamento refletem a sua movimentação mercantil com consequências fiscais, não podendo ser acolhido tal argumento de que os registros utilizados pela fiscalização não constam na EFD.

À fl. 06, encontra-se a Intimação Fiscal, onde o autuante intima o contribuinte para apresentação dos livros fiscais e contábeis, cuja ciência ocorreu em 29/03/2018.

Acima de tudo trata-se de questão de natureza material, cuja análise depende do exame dos fatos apurados pela autoridade fiscal e das provas, porventura apresentadas pelo sujeito passivo, estas necessárias e de fundamental importância.

O procedimento de auditoria desenvolvido pelo fiscal, aplicando o roteiro de levantamento quantitativo de estoques por item de mercadoria em exercício fechado, está previsto na legislação vigente e disciplinado na Portaria nº 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, cujo objetivo consiste em “conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária”.

Trata-se de matéria apreciada há muito no CONSEF, que sedimentou o entendimento de que constatada a omissão de entrada, deve ser exigido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento do imposto na escrita fiscal, com base no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto.

No caso em análise os demonstrativos, fls. 10 a 46, demonstram que foram observadas as orientações constantes na Portaria nº 445/98, tendo sido apurado omissão de saídas e de entradas. Neste caso, a citada portaria prevê no seu art. 13, incisos I e II, com redação vigente até 24/10/2019.

Art. 13. No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações, pelo menos, podem ocorrer:

I - o valor da omissão de saídas é maior do que o da omissão de entradas: nesse caso deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas (RICMS/97, art. 60, II, “a”, e § 1º), com a multa correspondente (70%), que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas;

II - o valor da omissão de entradas é maior do que o da omissão de saídas, caso em que:

a) deve ser exigido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto (RICMS/97, art. 2º, § 3º);

Tendo o autuante constatado tal ocorrência, com base no dispositivo acima transcrito, foi exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entrada, com base na presunção prevista no art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96.

O sujeito passivo não apontou de forma consistente indícios, tampouco trouxe aos autos provas ou documentos capazes de comprovar suas alegações, restando como prova os registros da sua escrita fiscal, fato que permite a aplicação dos artigos 142 e 143 do RPAF/99, os quais determinam que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, e a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, respectivamente.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

No Recurso Voluntário interposto por meio da advogada Rosany Nunes de Mello Nascimento, OAB/BA nº 23.475 (fls. 448 a 447), inicialmente ressalta que exerce atividade de comércio atacadista e varejista de painéis celulares para divisórias, armários, móveis em geral e materiais de construção, bem como o beneficiamento de placas de isopor para forro, sendo contribuinte do ICMS.

Discorre sobre as infrações, defesa e julgamento, cujo decisão entende deve ser reformada conforme passou a expor.

Preliminarmente, ressalta que ao contrário do que foi fundamentado na decisão, impugnou as infrações 3 e 4 que exige ICMS em decorrência de omissão de entrada de mercadorias (solidário) e imposto devido por antecipação em função do valor acrescido (próprio), sendo que os demonstrativos da infração 2 acusa prática de omissão de saída de mercadorias por presunção em função de constatação de omissão de entrada dos itens indicados à fl. 453 e na infração 3, de itens sujeitos ao regime de substituição tributária (ST).

Comenta o teor das infrações 2, 3 e 4, resultantes da auditoria de estoques e conclui que a infração 2, de modo reflexo impugnou as infrações 3 e 4, tendo o julgador se equivocado ao declarar procedência dessas infrações sob o fundamento de não ter sido instaurado lide por parte do sujeito passivo.

No mérito, quanto a infração 1, que acusa ter aplicado alíquota de 7% ao invés de 17%, transcreve o art. 16, I, § 1º da Lei nº 7.014/96 e afirma que se enquadra nestas normas, por se tratar de filial que comercializa produtos industrializados por outra filial, situada na Distrito Federal.

Afirma que ao apreciar as razões da defesa, os integrantes da 4ª JJF entenderam que não tinha direito a utilizar a alíquota de 7% pelos seguintes motivos:

- i) A matriz com CNPJ nº 37.977.691/0001-98 tem como atividade principal o comercio atacadista de madeira e produtos derivados, não industrializa;
- ii) O cadastro da recorrente não consta o CNAE de atacadista e sim de comércio varejista;
- iii) Não foi provado que os destinatários das mercadorias eram microempresas ou empresas de pequeno porte.

Argumenta que os fundamentos são equivocados conforme passou a expor:

- a) Reconhece que a matriz com CNPJ nº 37.977.691/0001-98 possui CNAE de comércio atacadista, mas as mercadorias foram remetidas pela filial com CNPJ nº 37.977.691/0007-83 cuja atividade principal é de industria conforme comprovante do cadastro do CNPJ reproduzido à fl. 458;
- b) Exemplifica que a Nota Fiscal-e nº 44.001 emitida em 02/01/2014 (fl. 459) indica os dados (filial) que pode ser confirmado na EFD do estabelecimento autuado;
- c) Pela legislação vigente à época dos fatos geradores o art. 16, I, § 1º da Lei nº 7.014/96 equiparava filial atacadista a estabelecimento industrial, quando comercializasse produtos industrializados por outro estabelecimento, quer seja matriz ou filial, ainda que localizado em outro Estado.

Conclui que ao contrário do que foi fundamentado na decisão ora recorrida, os demonstrativos que subsidiam o lançamento são: painéis, requadros de aço, batentes de aço, guias baixas de aço, apoio de baquetes de aço, industrializados pela filial, conforme ilustrações de fl. 482, cuja atividade consiste na fabricação de divisórias e perfis de aço que dão estrutura, para produtos utilizados em ambientes de escritórios comerciais, conforme fotografia de fl. 460.

Em seguida, nas fls. 461 e 462, descreve o processo de produção de painéis (divisórias) produzidos a partir de MDF acartonado, apresentando fotografias dos componentes utilizados (lâminas de madeira, tarugos, papelão em colméia, lâminas de madeira, polietileno).

Também, os baguetes, batentes, guias de aço, produzido a partir de bobinas de aço que são perfiladas em máquinas, conforme ilustrações de fls. 463 a 465, e filmes gravados no pen drive juntado à fl. 483 no qual apresenta vídeos para demonstrar as etapas do processo industrial dos produtos comercializados.

Com relação a atividade do estabelecimento da recorrente, que os julgadores fundamentaram não estar cadastrado como atacadista, desautorizando praticar alíquotas de 7% nas operações de vendas a microempresas e empresas de pequeno porte, decorre de “*os referidos cadastros estarem por equívoco quando do preenchimento do Documento Básico de Entrada – DBE, omissos no que se refere aos CNAEs correspondentes às demais atividades desenvolvidas pelo estabelecimento*”.

Informa que a empresa teve início em 02/04/2001 para exercer diversas atividades e também as desenvolvidas pela matriz, dentre elas o comércio varejista e atacadista, conforme contrato social (fls. 485/490) e continua exercendo a atividade de atacadista, conforme alteração contratual de 07/06/2018 (fls. 493 a 499).

Alega que o fato do cadastro do seu estabelecimento indicar apenas um código de atividade, não significa que não desenvolva as demais atividades fins para as quais foi constituído, visto que o elemento caracterizador do comercio atacadista é o volume de venda para pequenos comerciantes e redes varejistas de distribuidores, o que não ocorre com os varejistas que efetuam venda em pequenos volumes tendo como público alvo o consumidor final.

Exemplifica as inscrições com CNPJ nºs 07.767.885/0001-06 e 15.733.859/0001-43, denominadas Pinheiro Decorações Ltda e Leonardo Lopes da Mata, que adquirem seus produtos, enquadrados como empresas micro ou de pequeno porte, com atividade de comércio varejista e artefatos de decoração, que realizam compras em atacados para revenda a consumidor final conforme cópia de notas fiscais e comprovantes dos cadastros gravados no pen drive (fl. 483).

Argumenta que a despeito da omissão cadastral deve ser reconhecido que exerce atividade de comércio atacadista nos termos do: **i**) contrato social e **ii**) documentos fiscais emitidos, que atestam a natureza jurídica das operações de saídas, ou seja, vendas em atacado, não podendo ir de encontro ao princípio da verdade material, como estatuído no art. 2º do RPAF/BA, atendendo ao disposto no art. 16, I, § 1º, “c” da Lei nº 7.014/96.

Por fim, com relação a condição estabelecida para repasse do desconto ao destinatário, em decorrência da adoção da alíquota de 7% ao invés de 17%, reproduz a Nota Fiscal-e nº 27.978 de 02/01/2014 (fl. 471) na qual indicou os produtos industrializados pela filial brasiliense com alíquota de 7% e produtos adquiridos e revendidos com tributação pela alíquota de 17%, sendo que as primeiras contempla o desconto e as segundas, não contempla, o que ocorre com as demais notas fiscais objeto da autuação.

Requer reforma da decisão declarando improcedente a infração 1.

Quanto as infrações 2 (levantamento quantitativo/omissão de entrada/presunção), 3 (omissão de entrada/solidário) e 4 (omissão de entrada/antecipação tributária), ressalta que há uma relação com a infração 2.

No caso da infração 2, reproduz o demonstrativo sintético elaborado pelo autuante (fl. 473) e destaca que 97% do valor exigido corresponde aos produtos com código 15881 – PLACA FINE FISS e 1855 – PLACA ISOPOR 618x1243x19, sendo que o último é sujeito ao regime de substituição tributária.

Ressalta que na impugnação buscou evidenciar erro materiais no levantamento fiscal, principalmente em relação ao código 1855, que decorre de beneficiamento no estabelecimento autuado e deveria ser considerado as ordens de produção o que não foi considerado pela fiscalização.

Diz que o julgador refutou esse argumento fundamentando que o recorrente não tinha como atividade industrialização e que o levantamento fiscal foi elaborado com base na EFD do estabelecimento autuado.

Reitera a alegação referente a infração 1, de que o contrato social indica atividade de beneficiamento de placas de isopor para forros com código 1855 (NCM 3921.1100) e que o equívoco no preenchimento do cadastro não pode validar a exigência fiscal mediante presunção, porque contraria a verdade dos fatos.

Esclarece que o processo de beneficiamento, embora não implique em transformação, altera o acabamento e aparição do produto, aperfeiçoando para uso (art. 4º, II do RIPI), aplicando textura acrílica (massa acrílica, tinta e cola) nas placas de isopor adquiridas de terceiros, conforme foto de fl. 475.

Informa que o processo fabril é concebido a partir de uma Ordem de Produção, cuja quantidade produzida é registrada no Livro de Controle de Produção e Estoque (LCPE), conforme cópias juntadas às fls. 500 a 555 e que a fiscalização deixou de considerar as entradas produzidas pelo estabelecimento, no período fiscalizado, ressaltando que a “produção” não consta na EFD (2014) tendo em vista que o Bloco K ainda não era obrigatório.

Argumenta que a fiscalização deveria analisar as Ordens de Produção e LCPE, como prevê a Portaria nº 445/1998.

Apresenta quadro de fl. 477, indicando que no exercício de 2014 produziu 20.332 unidades do

produto com o código 1855, que se considerado neutraliza a omissão de entrada apurada. Conclui afirmando que uma vez reconhecida a movimentação das entradas e saídas do produto em análise, requer que seja declarada a improcedência das infrações 3 e 4, de forma reflexa no que diz respeito a substituição tributária

Requer provimento do recurso e improcedência do auto de infração, bem como juntada posterior de documentos para provar suas alegações.

Na Sessão do Julgamento em 20/09/2022 fez sustentação oral a advogada Rosany Nunes de Mello Nascimento, OAB/BA nº 23.475.

Declarou-se impedido o Conselheiro Jose Adelson Mattos Ramos, por ter participado do julgamento na Primeira Instância desse Conselho.

VOTO

O auto de infração acusa o cometimento de quatro infrações, julgadas Procedentes na decisão da Primeira Instância, que são objeto do Recurso Voluntário.

No que se refere a infração 1 (aplicação de alíquota diversa) a 2ª JJF apreciou que em relação a aplicação da alíquota de 7% ao invés de 17%, com base no art. 16, I, “c” e § 1º, I e II da Lei nº 7.014/96, o contrato social indica como objeto social, a fabricação de painéis celulares e outros bens (matriz) e comércio atacadista e varejista (filial), conforme a 32ª Alteração e Consolidação do Contrato Social da empresa ESPAÇO & FORMA – MÓVEIS E DIVISÓRIAS LTDA, CNPJ nº 37.977.691/0001-98, inclusive mudança de endereço da filial autuada (Salvador), que define como atividade econômica o comércio atacadista e varejista, cuja cláusula quarta define como objeto social a fabricação de painéis celulares de madeira para divisórias, telhas e forros de aço galvanizados, produtos de marcenaria etc, que foi arquivado na Junta Comercial do Distrito Federal em 28/02/2014 e no Estado da Bahia em 22/07/2014 (fls. 400 a 405).

Em seguida fundamentou que o Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ do MF, da matriz, indica CNAE 46.71-1-00 – COMÉRCIO ATACADISTA DE MADEIRA E PRODUTOS DERIVADOS, e as secundárias, todas relacionadas ao comércio atacadista, não mencionando atividade industrial e a filial (autuado), estabelecida na Bahia, CNPJ nº 37.977.691/0009-45, consta a atividade econômica principal 47.54-7-01 – COMÉRCIO VAREJISTA DE MÓVEIS e as secundárias, também relacionadas ao comércio varejista, não havendo registro de atividade de comércio atacadista, tampouco indústria.

Concluiu que com base nas atividades econômicas e cadastros no CNPJ e CAD-ICMS, o estabelecimento matriz e autuado não exerciam atividade de industrialização e comércio em atacado, não preenchendo os requisitos previsto no art. 16, I, “c” da Lei nº 7.014/96 e julgou procedente esta infração.

No recurso voluntário interposto, o recorrente reconheceu que o estabelecimento matriz tem como atividade principal o comércio varejista, mas as mercadorias foram remetidas pela filial com CNPJ nº 37.977.691/0007-83 que exerce atividade principal de indústria e que de acordo com legislação vigente à época dos fatos geradores o art. 16, I, § 1º da Lei nº 7.014/96 equiparava a filial atacadista a estabelecimento industrial.

Pela análise dos elementos contidos no processo constato que:

- 1) Conforme apreciado na decisão recorrida, a 32ª Alteração e Consolidação Contratual da sociedade empresarial ESPAÇO & FORMA – MÓVEIS E DIVISÓRIAS LTDA, CNPJ nº 37.977.691/0001-98, na sua Cl. 4ª (fl. 401) indica como objetivo social: fabricação de painéis celulares de madeiras para divisórias, telhas e forros de aço galvanizados... comércio atacadista e varejista dos produtos fabricados... entre outros;
- 2) A filial II (Distrito Federal) com CNPJ nº 37.977.691/0007-83, localizada no mesmo endereço da

sede da sociedade empresarial (Cj. 26, lotes 06/07 – Águas Claras – Taquatinga/DF tem como atividade a mesma da sociedade empresarial (fls. 401 e 402).

- 3) O estabelecimento filial II, conforme ilustrações de fl. 482 e videos gravados na mídia de fl. 483 comprova que exerce atividade de fabricação de divisórias e perfis de aço que dão estrutura, para serem utilizados em ambientes de escritórios comerciais, conforme fotografia de fl. 460.
- 4) Os produtos objeto da autuação são: painéis, quadros de aço, batentes de aço, guias baixas de aço, apoio de baquetes de aço (fls. 480 a 486);
- 5) A filial III (autuado), localizada em Salvador/BA, com CNPJ nº 37.977.691/0009-45, tem indicado na Consolidação Contratual (fl. 402) atividade de “comércio atacadista e varejista de painéis celulares para divisórias, forros armários, divisórias, móveis em gerais e materiais de construção, manufaturamento de placas de isopor, beneficiamento, pintura e embalagem de placas de isopor para forros”, tendo iniciado as atividades em fevereiro de 2001.

Por tudo que foi exposto, constato que embora a exigência fiscal recaia sobre operações de saídas subsequentes dos produtos, os elementos contidos no processo comprovam que os produtos objeto da autuação foram industrializados pela filial II do estabelecimento autuado e não pelo estabelecimento matriz que exerce atividade de comércio atacadista de madeira e produtos derivados, como apreciado na decisão (fl. 482).

Com relação a condição para aplicação da alíquota de 7%, observo que o art. 16, inc. I, alínea “c” e § 1º da Lei nº 7.014/96, com redação vigente de 01/01/1999 a 22/03/2015, estabelecia que:

Art. 16. Não se aplicará o disposto no inciso I do artigo anterior, quando se tratar das mercadorias e dos serviços a seguir designados, cujas alíquotas são as seguintes:

I - 7% (sete por cento) nas operações com: (...)

c) mercadorias saídas de quaisquer estabelecimentos industriais situados neste Estado e destinadas a empresas de pequeno porte, microempresas e ambulantes, quando inscritas no cadastro estadual, exceto em se tratando das mercadorias efetivamente enquadradas no regime de substituição tributária e das mercadorias relacionadas nas alíneas “a” a “j” do inciso II;

O § 1º do art. 16 dado pela Lei nº 11.899/2010 com efeitos a partir de 31/03/10 a 22/03/15 estabelecia que:

§ 1º Para efeito, e como condição de aplicação da alíquota de 7% (sete por cento), em função do previsto na alínea “c” do inciso I deste artigo:

I - equipara-se a estabelecimento industrial a filial atacadista que exerce o comércio de produtos industrializados por outro estabelecimento da mesma empresa, ainda que localizado em outro Estado;

II - o estabelecimento industrial ou a este equiparado na forma do inciso anterior obriga-se a repassar para o adquirente, sob a forma de desconto, o valor aproximadamente correspondente ao benefício resultante da adoção da alíquota de 7% (sete por cento) em vez da de 17% (dezessete por cento), devendo a redução constar, expressamente, no respectivo documento fiscal.”

Pelo anteriormente exposto, restou comprovado que a Consolidação Contratual da sociedade empresarial ESPAÇO & FORMA – MÓVEIS E DIVISÓRIAS LTDA, CNPJ nº 37.977.691/0001-98 prevê exercício de atividade industrial, mas a sua inscrição no cadastro do CNPJ indica atividade de comércio atacadista, entretanto, o estabelecimento filial II, CNPJ nº 37.977.691/0007-83, localizado no mesmo endereço da sede (CNPJ nº 37.977.691/0001-98) exerce atividade de fabricação de produtos e esquadrias de madeira (CNAE 16.22.06-02), além de atividades secundárias de produção de laminados, esquadrias de metais, produção de laminados entre outros (fl. 458). Portanto, os produtos comercializados que foi objeto da autuação, foram industrializados pela filial do estabelecimento matriz da sociedade empresarial.

Por fim, constato que embora o estabelecimento autuado tenha indicado no cadastro de contribuintes do ICMS a atividade de comércio varejista de móveis (CNAE 47.54-07-01), os documentos fiscais de entrada e de saída juntados ao processo comprovam que recebeu produtos industrializados fabricados por outro estabelecimento filial da sociedade empresarial e efetuou

vendas destinadas a empresas de pequeno porte, microempresas e ambulantes, inscritas no cadastro estadual, conforme notas fiscais gravadas no pen drive de fl. 483, juntamente com a comprovação da situação cadastral. Também, a Consolidação Contratual da sociedade empresarial, devidamente registrado na Junta Comercial indica atividade de “comércio atacadista e varejista de painéis celulares para divisórias, forros armários, divisórias, móveis em geral e materiais de construção, manufaturamento de placas de isopor, beneficiamento, pintura e embalagem de placas de isopor para forros”.

Dessa forma, concluo que os elementos probatórios carreados aos autos comprova que as mercadorias objeto da autuação foram industrializados por filial da sociedade empresarial e embora a inscrição cadastral do estabelecimento autuado não conste atividade industrial ou atacadista, deve ser reconhecido em detrimento da prevalência da essência sobre a forma, de que a atividade de atacadista constante do Contrato Social, devidamente registrado na Junta Comercial, configura efetivamente atividade de “comércio atacadista e varejista”, atendendo ao requisito de aplicação da alíquota de 7% prevista no art. 16, I, “c” cc o § 1º, I da Lei nº 7.014/1996.

Ressalto que embora não tenha sido questionado a condição de aplicação da alíquota de 7%, que seja repassado para o adquirente, sob a forma de desconto, o valor aproximadamente correspondente ao benefício resultante da adoção da alíquota de 7%, constato que efetivamente isso ocorreu, conforme documentos fiscais gravados no pen drive juntado à fl. 483. Tomando por exemplo a Nota Fiscal-e nº 27.973, emitida em 02/01/2014, relativo a produtos objeto da autuação (APOIO DE BAGUETE EM ACO e BAGUETE EM ACO, foi indicado valor total dos produtos de R\$ 37,26 sobre o qual foi aplicado a alíquota de 7% resultando em valor do ICMS de R\$ 2,61 e indicado nas informações complementares “Redução da B.C.: alínea C) do Inciso I e-Inciso I do 1. do art. 16 da Lei nº 7.014/96 - Desconto: - Valor Aproximado dos Tributos: R\$ 5,68” o que resultou em valor cobrado do destinatário de R\$ 33,26.

Entretanto, observo que a redação atual do § 1º do art. 16 dada pela Lei nº 13.207/2014, foi modificada a partir de 22/03/15, que exclui a condição de aplicação da alíquota de 7%, em função do previsto na alínea “c”, do inciso I deste artigo da equiparação “*a estabelecimento industrial a filial atacadista que exerce o comércio de produtos industrializados por outro estabelecimento da mesma empresa, ainda que localizado em outro Estado*”. Portanto, como os produtos comercializados que foi objeto da autuação não foram produzidos pelo estabelecimento autuado e sim recebidos em transferência de estabelecimento localizado em outro Estado (Distrito Federal), não atende aos requisitos as operações de revenda no período de abril a dezembro de 2015.

Por tudo que foi exposto, conluso que as operações praticadas no exercício de 2014 e janeiro a março de 2015, atenderam a disposições legais e no período de abril a dezembro de 2015, não atenderam, motivo pelo qual reformo a decisão pela procedência em parte da infração 1, com redução do valor exigido de R\$ 111.790,00 para R\$ 32.217,87 conforme demonstrativo abaixo:

Data Ocorr	Data Venc	VL. Julgado
30/04/16	09/05/16	2.163,76
31/05/16	09/06/16	3.430,78
30/06/16	09/07/16	2.366,29
31/07/16	09/08/16	4.163,86
31/08/16	09/09/16	3.615,11
30/09/16	09/10/16	3.582,82
31/10/16	09/11/16	3.291,44
30/11/16	09/12/16	5.623,53
31/12/16	09/01/17	3.980,28
Total		32.217,87

Quanto a infração 2, que acusa omissão de saída de mercadorias, por presunção legal (art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96), em decorrência da apuração de omissão de entrada de mercadorias, o recorrente argumentou com relação ao produto com código 1855 – PLACA ISOPOR 618X1243X19, o mesmo foi beneficiado pela empresa e como não foi registrado na EFD, por

inexistir obrigação de informar no Bloco K, incorreu na omissão das quantidades de entradas.

Pela análise dos elementos contidos no processo constato que:

- i) O recorrente demonstrou que beneficiou placas de isopor para forros com código 1855 (NCM 3921.1100) mediante aplicação de textura acrílica (massa acrílica, tinta e cola) nas placas de isopor adquiridas de terceiros (fl. 475);
- ii) Juntou às fls. 500 a 508, cópia do Livro de Controle de Produção e Estoque (LCPE), o qual indica produção de 20.332 unidades industrializadas no período de janeiro a dezembro de 2014;
- iii) Juntou às fls. 510 a 555, cópia de Ordens de Produção indicando a produção por dia, com emprego dos insumos.

Tomando por exemplo o dia 06/01/2014, a ordem de produção do lote 5 (fl. 510), do produto com código 1855, foi empregado 450 placas de isopor (código 1307), 90 L de Massa corrida semi acrílica (código 1216) e 18 un de saco plástico (código 1182).

Por sua vez, na mesma data a cópia do LCPE (fl. 501) indica produção de 450 unidades do produto com código 1855.

Dessa forma, restou comprovado que a omissão de 20.332 placas do produto PLACA ISOPOR com código 1855, apurado pela fiscalização (EI 213 + Entrada zero – EF1.178 = Saídas reais de 965 e saídas com NF de 19.367 = Omissão de entrada de 20.332) decorre da não consideração da produção das 20.332 unidades comprovadas com o LCPE.

Pelo exposto, não tendo o recorrente apresentado qualquer outra prova, tomo como base o demonstrativo de fls. 13 e 14 elaborado pela fiscalização do valor exigido de R\$ 13.201,95 deduzo o valor de R\$ 9.608,90 o que resulta em valor devido de R\$ 3.593,95.

A infração 2 fica reformada de procedente, para procedente em parte, com valor devido de R\$ 3.593,95.

No que se refere as infrações 3 e 4, que foi exigido ICMS na condição de responsabilidade solidária e em função dos valores acrescidos, foi exigido imposto relativo ao mesmo produto código 1855 – PLACA ISOPOR 618X1243X19, relativo a omissão de entrada de 20.332 unidades, conforme demonstrativos de fls. 9, 10 e 41 com indicação do MVA de 53% na fl. 36.

Conforme anteriormente apreciado na infração 2, faço a exclusão da quantidade de 20.332 unidades nas infrações 3 e 4, considerando na segunda a utilização do MVA aplicado de 53%, conforme demonstrativo resumo abaixo.

Autuado	Infração 2	Fl.	Infração 3	Fl.	Infração 4	Fl.
Base de cálculo apurada pelo autuante	77.658,49	14	57.732,72	41	30.594,47	9
Dedução de 20332 um do Produto código 1855 Placa de isopor	56.522,96	14	56.522,96	41	29.957,20	9 (1)
Base de cálculo resultante	21.135,53		311,72		637,27	
Alíquota	17,00		17,00		17,00	
Total devido	3.593,04		52,99		108,34	

Dedução de 20.332 unidade do Produto código 1855 Placa de isopor (fl. 36)

Por tudo que foi exposto, fica reformado a decisão ora recorrida de procedente, para procedente em parte, com redução do débito de R\$ 111.790,00 para R\$ 35.972,24 conforme demonstrativo abaixo.

Infração	Julgado 2ª JJF	Julgado 2ª CJF	Situação
1	83.572,43	32.217,87	Procedente em parte
2	13.201,95	3.593,04	Procedente em parte
3	9.814,56	52,99	Procedente em parte
4	5.201,06	108,34	Procedente em parte
Total	111.790,00	35.972,24	

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário apresentado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER EM PARTE** o Recurso Voluntário apresentado para reformar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 117227.0002/18-8, lavrado contra **ESPAÇO & FORMA MÓVEIS E DIVISÓRIAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$ 35.972,24 acrescido da multa de 60%, sobre R\$ 32.326,21 e 100% sobre R\$ 3.646,03, previstas nos inciso II, alíneas “a” e “d” e III, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de setembro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS