

**A. I. Nº** - 110188.0015/07-1  
**AUTUADO** - A PRIMORDIAL MÓVEIS LTDA.  
**AUTUANTES** - PAULO JOSÉ ARAPONGA DÓRIA, MARIA INEZ AGUIAR VIEIRA, SUELI SANTOS  
BARRETO, MARIA JOSÉ MIRANDA e MARIA CRISTINA DÓREA DANTAS.  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**INTERNET** - 18. 11. 2008

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0382-01/08

**EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DOCUMENTOS FISCAIS. Constatando-se, num mesmo período, diferenças tanto de saídas como de entradas, através de levantamento quantitativo, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente subsistente. **b)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. No presente caso, considerando que a revisão levada a efeito pela autuante apurou o valor da omissão de entradas superior ao das saídas originalmente apontada, não pode a diferença ser exigida neste lançamento, haja vista que não foi consignada expressamente no Auto de Infração a existência de omissão de entradas, bem como de omissão de saídas de mercadorias. A descrição do fato e sua capitulação legal não são condizentes com o fato real nem com o direito aplicável. A imputação diz respeito à omissão de saídas ao passo que a matéria fática após a revisão fiscal aponta omissão de entradas. Por implicar mudança do fulcro da imputação, é impossível dar prosseguimento à lide, em atendimento aos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa. Infração nula. Recomendada a repetição do ato, a salvo de falhas, consoante o artigo 21 do RPAF/99. 2. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS COM VALOR INFERIOR À AQUISIÇÃO OU ENTRADA MAIS RECENTE. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O artigo 17, § 7º, inc. I, da Lei nº 7.014/96 e o correspondente artigo 56, inc. IV, letra “a”, do RICMS/BA, estabelecem disposições atinentes à base de cálculo aplicável às operações de transferências internas entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. São normas de eficácia plena. Todavia, a aplicabilidade das mesmas deve sempre levar em conta as especificidades do caso concreto. Eventuais transferências abaixo de custo ou do preço de aquisição podem não configurar infração àqueles dispositivos, a exemplo do que ocorre nas

remessas entre estabelecimentos, de mercadorias avariadas ou que sofreram depreciação no preço em virtude de situações mercadológicas específicas, a exemplo da sazonalidade, liquidações de “ponta de estoque” ou de produtos “encalhados”, que sofrem reduções de preços para atrair a clientela. Ademais, a pequena representatividade econômica ou o diminuto valor das transferências pode também revelar a natureza eventual do procedimento, não se constituindo em infração automática aos comandos legais. Infração não caracterizada. Rejeitadas as nulidades arguidas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/06/2007, exige do autuado ICMS no valor de R\$ 83.837,55, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS:

1. Falta de recolhimento do ICMS constatada pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – o 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, no mesmo exercício, relativamente aos exercícios de 2002 e 2004, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 43.098,27, acrescido da multa de 70%;
2. Falta de recolhimento do ICMS relativo às operações de saídas mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, no exercício de 2003, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 37.915,12, acrescido da multa de 70%;
3. Recolheu a menos ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, em 31/12/2002, 31/12/2003 e 31/12/2004, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 2.824,16, acrescido da multa de 60%.

O autuado apresentou defesa às fls. 259 a 269, afirmando, inicialmente, que após quase quatro meses de auditoria os autuantes lavraram com base nos dados do SINTEGRA dez Autos de Infração, correspondente às dez lojas da sociedade, sem lhe dar oportunidade de prestar qualquer esclarecimento, pois apareceram com os Autos concluídos para intimação, como se o SINTEGRA fosse um sistema sem falhas.

Prosseguindo, discorre sobre as infrações apontadas na autuação. Argúi a nulidade do lançamento, por ter sido calcada no SINTEGRA que, segundo diz, ainda não está em condições de fundamentar autuações fiscais, como um procedimento informatizado. Alega a existência de grande quantidade de erros, afirmando que não pode o CONSEF e a Administração Fiscal permitir a lavratura de Autos de Infração com base no SINTEGRA, sob pena de causar sérios transtornos aos contribuintes, infligindo-lhes pesadas tarefas e custos altos para demonstrar a incorreção dos dados e conclusões extraídos do SINTEGRA, conforme emana das autuações fiscais.

Acrescenta que disponibilizou para os autuantes os elementos necessários a uma auditoria segura, no caso, livros e documentos fiscais/contábeis, não sendo justificável que sejam lavrados dez Autos de Infração que são desmentidos pelos dados declarados ao próprio SINTEGRA. Aduz que o SINTEGRA ainda precisa ser aperfeiçoado para se tornar ferramenta confiável da fiscalização. Enfatiza que não é produtor tentar corrigir a autuação, se o procedimento utilizado é insensato, sendo melhor decretar a nulidade da autuação fiscal, sem prejuízo de nova verificação. Afirma que, com base no próprio SINTEGRA provou-se a omissão de entradas, de saídas e de créditos de

períodos anteriores. Sustenta que as saídas com cupom fiscal não foram consideradas. Assevera que as saídas e entradas para conserto pelo sistema SAV – sistema este homologado pela SEFAZ – não alterou o saldo do Inventário, porém, o SINTEGRA considera que as saídas são baixas e que os retornos são entradas, criando uma dessintonia com o sistema SAV, conforme declaração que anexa aos autos, firmada pela empresa autora do SAV.

Atacando o mérito das infrações 01 e 02, sustenta que o levantamento quantitativo de estoque, por meio do SINTEGRA é uma calamidade, sendo impossível concluir corretamente, por várias razões que diz estão comprovadas com dados retirados do próprio SINTEGRA, conforme passa a expor.

Diz que utiliza para atender ao SINTEGRA o software SAV, de propriedade da SAV –Sistemas de Automação Varejista Ltda., homologado pela SEFAZ, e que o referido sistema oferece recursos para não dar baixa e consequentemente dar entrada, quando as mercadorias saem para conserto, não alterando o estoque para fins de inventário fiscal. Acrescenta que, como a operação não incide o ICMS não há qualquer prejuízo para o Estado. Diz, ainda, que no referido sistema há um histórico que pode ser impresso evidenciando cada operação de cada produto em qualquer instante, à disposição de quaisquer órgãos que queiram comprovar a sua eficácia. Ressalta que esta particularidade do SAV provoca distorção no levantamento de estoque, pois considera a saída para conserto como baixa de estoque e o retorno como uma entrada nova distorcendo a apuração do estoque e das saídas e entradas.

Afirma que, após muito trabalho a sua equipe conferiu as entradas e saídas de vários produtos, no próprio SINTEGRA, nos exercícios do levantamento de estoque tendo os autuantes ignorado as inúmeras saídas por cupom fiscal e notas fiscais, bem como as inúmeras entradas por notas fiscais, apesar de tais operações terem sido transmitidas ao SINTEGRA corretamente.

Sustenta que a solução razoável e proporcional é decretar a nulidade. Contudo, se adentrar no mérito deste item da autuação, julgar pela improcedência.

Rechaçando a infração 03, diz que este item da autuação contém duas infrações. A primeira se encontra descrita e indica o seu enquadramento como uma infração referente à base de cálculo, não especificando qual o tipo de situação. A segunda, não se encontra descrita, indicando apenas o seu enquadramento e a multa aplicada que, segundo diz, indica ser infração apurada mediante levantamento quantitativo de estoque. Argúi a nulidade deste item da autuação pela confusão existente.

Reportando-se ao que denomina de mérito da primeira infração do item 03 da autuação, diz que supondo se tratar de operações de transferência tem a declarar o que segue.

Assevera que os autuantes identificaram dentre centenas ou milhares de transferências, algumas de valor reduzido que teriam sido efetuadas por valores inferiores aos da entrada.

Argúi a nulidade da autuação, por impossibilitar a defesa, em decorrência do Auto de Infração indicar a data de 03.02.05, e, mais adiante, indicar as datas de 31.12.2002 e 31.12.2003, bem como por fazer o enquadramento nos artigos 56 e 124, I, do RICMS/97.

Afirma que o artigo 124, I, refere-se a prazo de recolhimento apenas e que a base de cálculo tem a sua determinação em vários incisos do artigo 56, não dizendo a autuação qual o inciso aplicado. Rechaçando o mérito, diz que a autuação é improcedente, por não haver incidência do ICMS na operação de transferência entre estabelecimentos situados no mesmo município. Enfatiza que nos casos de transferência há apenas circulação física, incapaz de levar à incidência do ICMS, conforme jurisprudência do STJ e do STF. Cita e transcreve a Súmula nº 166 do STJ, assim como do STF no AI nº 131941-1 –Relator Min. Marco Aurélio – DJU de 19/04/91, p. 4.583.

Assevera que, apesar de estar autorizada a não se debitar nas transferências entre lojas em Salvador, só o fez por valor inferior quando se trata de produtos “encalhados ou estragos”, que são remetidos para tentar a comercialização em outra loja por preço inferior, o que justifica a

diminuição do valor da transferência, sob pena de onerar o destinatário com prejuízo, além de não permitir o funcionamento de um sistema de lucratividade por filial.

Quanto à segunda infração contida no item 03 da autuação, que supõe o autuado, se refere a levantamento quantitativo de estoque, apresenta os mesmos argumentos defensivos referentes às infrações 01 e 02.

Finaliza requerendo a nulidade ou, se apreciado o mérito, a improcedência do Auto de Infração.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 308 a 316, na qual contestam as alegações defensivas relativas às infrações 01 e 02, afirmando que os levantamentos foram baseados em dados fornecidos pelo contribuinte através de seus arquivos magnéticos, devidamente recepcionados pelo SINTEGRA e documentos fiscais, cujos resultados apurados foram apresentados ao contribuinte e anexados ao PAF. Esclarecem que os dados trabalhados foram eminentemente aqueles apresentados pelo contribuinte, quando da entrega definitiva dos seus arquivos magnéticos. Salientam que o contribuinte foi devidamente intimado em tempo hábil, recebendo relatórios indicativos das pendências e erros identificados na fase preliminar da fiscalização, além de ter sido monitorado anteriormente, em outra programação de fiscalização, desde quando deveriam ter sido corrigidas as inconsistências em seus arquivos. Contestam a alegação defensiva de existência de erros cometidos, por ignorar inúmeras saídas por cupom fiscal, o contribuinte não deve ter se reportado aos demonstrativos dos levantamentos quantitativos de saídas, peças integrantes do PAF, onde se observa claramente o lançamento das saídas por cupons fiscais.

Relativamente à infração 03, dizem que foi apurada diferença de base de cálculo nas operações internas de transferência para outro estabelecimento do mesmo titular, localizado no Estado, em desacordo com o inciso IV, do artigo 56, do RICMS/BA.

Aduzem que o fato gerador da operação de transferência encontra-se previsto no artigo 2º, inciso I, do RICMS/97, que transcrevem. Esclarecem que o demonstrativo de transferência é um resumo das operações de saída por transferência no mês e as entradas até o mês a que se refere às saídas (transferência).

Dizem que, cotejando-se os valores de entrada com ICMS com os valores de transferência realizada pelo contribuinte e em havendo diferença, calcula-se o ICMS devido sobre a base de cálculo reduzida. Para as saídas considerou-se o valor intermediário do produto no mês. Para as entradas considerou-se o valor intermediário até o mês, ou seja, quando as saídas referiram-se ao mês de janeiro as entradas referiram-se até janeiro. Quando as saídas referiram-se ao mês de fevereiro as entradas referiram-se aos meses de janeiro e fevereiro. Para as saídas de março as entradas dos meses de janeiro, fevereiro e março e assim sucessivamente. Observam que os valores apresentados no demonstrativo têm como origem as operações, na íntegra, das saídas por transferência CFOP 5152 e todas as entradas.

Esclarecem que foi entregue arquivo autenticado ao contribuinte em CD, conforme recibo, e juntado ao processo às fls. 255/256.

Referindo-se à consistência do método adotado, dizem que objetiva-se testar as operações de transferências efetuadas pelo autuado, observando-se o cumprimento do RICMS/BA, nos seus artigos 52, 54, I, “a” e “b”, 56, IV, “a”. Registram que ao adotar como critério de comparação os valores unitários intermediários de transferência no mês, as entradas tiveram a mesma base de comparação, valor unitário intermediário do período. Salientam que não houve arbitramento em qualquer hipótese e que todas as informações do demonstrativo resumo de transferência são lastreadas no arquivo, registro por item de mercadoria entregue pelo contribuinte, através de arquivo magnético, operações na íntegra de entrada e saída.

Acrescentam que comparam-se valores intermediários que teriam que ter a mesma base, ou ainda, tendo o contribuinte utilizado os valores de transferências as entradas “mais recentes” do mês, o

seu valor intermediário estaria maior ou igual aos valores intermediários dos valores das entradas adotadas, sendo aritmeticamente valores constantes.

Prosseguindo dizem que por se tratar de operação interna a alíquota aplicável é de 17%, conforme o artigo 50, I, “a”, do RICMS/97.

Concluem mantendo integralmente a autuação.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal, após análise e discussão em Pauta suplementar, converteu o processo em diligência à INFAZ/VAREJO (fls. 323/324), a fim de que o contribuinte fosse intimado a apresentar os documentos relativos às suas alegações, inclusive, elaborando demonstrativos.

Intimado o contribuinte (fl. 327), para atendimento da solicitação contida na diligência, este se manifestou às fls. 330 a 332.

Referindo-se à infração 01, sustenta que a omissão apontada no exercício de 2002 não procede, acreditando que dentre os 360 arquivos reenviados tenha existido equívocos quanto aos registros 74. Diz que está apresentando mídia magnética referente ao citado registro, para análise do Fisco em confronto com os livros Registro de Inventário Fiscal de dezembro de 2001 e dezembro de 2002, também acostados aos autos. Já no exercício de 2004, assevera que não existe a diferença apontada, haja vista que confrontando a documentação já existente na primeira defesa, com o sistema SAFA, foi detectado que não existia omissão de entrada mas, sim, falha sistêmica, a qual diz estar demonstrando com apresentação das fichas de estoque fls. 01 a 10/2004, anexos 57 a 67.

Reportando-se à infração 02, assevera que não existe a diferença apontada, haja vista que confrontando a documentação já existente na primeira defesa, com o sistema SAFA, foi detectada uma falha sistêmica, a qual diz estar demonstrando com apresentação das fichas de estoque fls. 01 a 11/2003, anexos 44 a 56.

Quanto à infração 03, reitera a sua insatisfação quanto ao SINTEGRA, registrando em itens o seu inconformismo. Afirmar que recolhe por ano em torno de R\$ 3.000.000,00 e ter uma infração que se inicia com a diferença de R\$ 0,10, valor irrisório se comparado com o recolhido. Acrescenta ser humanamente impossível, selecionar toda a documentação referente a todos itens e períodos que foram levantados, para provar a existência de falhas nos números apontados neste item da infração.

Salienta que alguns produtos, após 12 meses em exposição, não sendo vendido com descontos de até 50% na unidade de origem, são transferidos para o Centro Distribuidor ou já diretamente para a Filial 08 (Barros Reis), onde são realizados os SALDÕES.

Esclarece que em tais eventos (SALDÕES) são praticados preços bem mais baixos e convidativos, sendo mercadorias com pequenas avarias, conforme é do conhecimento público.

Prosseguindo, diz que por se tratar de produtos com avarias, as transferências para a Filial 08, ocorrem com valor menor, tratando-se uma ou no máximo duas unidades de alguns produtos, conforme atestado pelo próprio Fisco no demonstrativo de transferência elaborado.

Assevera que está anexando cópia reprográfica de cupons fiscais relativos aos dias de SALDÕES, para que se verifique que as vendas dos produtos identificados pelo Fisco estão com descontos especiais, pois só assim o cliente efetua a compra de um produto avariado. Diz ser praxe no comércio varejista e que dispõe de todas as bobinas dos cupons fiscais para comprovação perante o Fisco.

Finaliza requerendo a improcedência do Auto de Infração.

À fl. 415, um dos Auditores Fiscais autuantes se pronunciou sobre a diligência solicitada nos seguintes termos: *Atendendo a solicitação do Consef, foi feita a diligência, considerando todos os itens apresentados pelo contribuinte em notas fiscais anexas ao Processo, fazendo as retificações pertinentes, tendo apurado o débito de ICMS no valor de R\$ 30.581,12, cujos demonstrativos estão anexados ao PAF, fl. 416 e anexos.*

Intimado o autuado para ciência do resultado da diligência, este se manifestou às fls. 994 a 997, dizendo que em sumária diligência, a autuante não comentou, nem rechaçou os argumentos defensivos apresentados, com copiosa documentação, razão pela qual reitera os argumentos e elementos apresentados, que segundo diz continuam incontestados. Registra que ainda não recebeu em devolução os livros Registro de Inventário de dezembro de 2001 (estoque inicial de 2002) e de dezembro de 2002 (estoque final de 2002), prejudicando a sua defesa.

Prosseguindo, afirma que a redução efetuada está longe de refletir a realidade dos fatos de uma autuação nula e improcedente, reportando-se a cada item de infração objeto de revisão na diligência.

No que concerne à infração 01, diz que na revisão realizada, o valor originalmente exigido no exercício de 2002 de R\$ 6.706,64 foi modificado para R\$ 94.394,99, enquanto o valor do exercício de 2004 de R\$ 246.812,58 passou para R\$ 34.422,00.

Prosseguindo, diz que é manifestamente ilegal o aumento do valor autuado referente ao exercício de 2002, pois, além de ser totalmente improcedente a omissão apontada, não poderia a autuante aumentar o valor exigido em mera diligência, sendo nulo o aumento do valor autuado relativo à 31/12/2002. Reitera que a omissão de entradas decorreu do envio equivocado dos registros 74 do SINTEGRA do período, em razão da troca de um mês por outro indevidamente. Quanto ao exercício de 2004, afirma que a autuante não considerou as situações de furto e de devolução para conserto, explicadas e documentadas na defesa referida na petição de 21/11/2007, ressaltando que devem ser consultadas as fichas de estoques acostadas aos autos (anexos 57 a 67), onde são demonstradas as falhas do sistema. Afirma que este item da autuação não procede.

Relativamente à infração 02, assevera que, apesar de o valor exigido originalmente de R\$ 223.030,11 ter sido reduzido para R\$ 51.071,93, este valor é irreal e improcedente. Diz que a pretensa omissão de saídas se deve também ao reenvio equivocado do registro 74 do SINTEGRA, já reenviado novamente com as correções. Acrescenta que, além disso as fichas de estoque apresentadas na defesa e nos anexos 44 a 56, demonstram as falhas e equívocos do sistema em razão das incorreções. Registra que o sistema indica ao lado de CF e NF, DF, que ninguém sabe que documento fiscal significa. Pede a improcedência deste item da autuação.

No respeitante à infração 03, diz que a defesa foi acertada, pois os valores desta infração não aparecem no demonstrativo a fl. 416.

A autuante se pronunciou às fls. 1019/1020, afirmando que considerou todos os argumentos descritos e apresentados pelo autuado, ao tempo que, revisou todos os trabalhos efetuados, tendo reconsiderado todos os itens possíveis de alterações, conforme novo demonstrativo de débito anexado às fls. 1019 e 1020. Esclarece que os documentos apresentados, como por exemplo, fichas de estoque não foram considerados como elementos comprobatórios, e que todos os argumentos apresentados foram considerados, tendo sido feita as correções pertinentes, conforme alegado pelo autuado, descabendo qualquer outro argumento que venha modificar o resultado apurado, no que tange ao levantamento quantitativo de estoque.

Quanto às transferências, diz reconhecer que o valor unitário das transferências é igual ou menor do que o da nota fiscal de entrada, e que acata este item. Contudo, afirma que contribuinte reconhece que efetua transferência, abaixo do custo, motivo pelo qual mantém a autuação.

Tece comentário sobre a sua atividade vinculada e obrigatória, o que determina que qualquer valor de ICMS devido ao erário estadual deve ser objeto de lançamento. Salaria que na informação fiscal à fl. 308, foi detalhado o procedimento adotado para alcançar o resultado obtido que, segundo diz, se encontra alicerçado na legislação vigente e com método de levantamento consistente.

Conclui mantendo a autuação, conforme novo Demonstrativo de Débito às fls. 1019 a 1020.

Intimado o contribuinte para conhecimento da informação fiscal e recebimento de cópias das fls. 1019 a 1033, inclusive, do prazo de 10 (dez) dias, para manifestação, querendo, este acusa o recebimento, contudo, não mais se manifesta.

## VOTO

Inicialmente, quanto à arguição de nulidade da autuação por ter sido baseada no SINTEGRA, entendo que esta não pode prosperar, haja vista que os erros ou inconsistências porventura existentes no levantamento - conforme alegado pelo autuado – são passíveis de correção, aliás, como ocorre em qualquer levantamento fiscal. Ademais, há que se observar que os dados registrados no SINTEGRA decorrem de informações prestadas pelo próprio contribuinte, extraídas de seus livros e documentos fiscais. Rejeito, portanto, a nulidade argüida.

Também, quanto à nulidade da autuação referente à infração 03, por impossibilitar a defesa, em decorrência do Auto de Infração indicar a data de 03.02.05, e, mais adiante, indicar as datas de 31.12.2002, 31.12.2003 e 31/12/2004, bem como por fazer o enquadramento nos artigos 56 e 124, I, do RICMS/97, tal arguição não pode prosperar. Claramente se verifica que o autuado labora em equívoco, ao apontar como data o código da infração 03.02.05. A indicação das datas de ocorrência de 31/12/2002, 31/12/2003 e 31/12/2004 no Auto de Infração está correta. Quanto ao enquadramento, não resta nenhuma dúvida que a infração diz respeito à diferença de base de cálculo nas operações internas de transferência para outro estabelecimento do mesmo titular, localizado no Estado, em desacordo com o artigo 56, inciso IV, alínea “a”, do RICMS/BA, conforme, inclusive, está descrito no próprio Auto de Infração. Portanto, rejeito as nulidades argüidas.

No mérito, verifico que relativamente à infração 01, a autuação aponta a *falta de recolhimento do ICMS constatada pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – o 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, no mesmo exercício.*

Vejo também que, após a revisão levada a efeito pela autuante, inclusive, considerando os elementos apresentados pelo autuado, o valor da omissão de entradas no exercício de 2002, passou para R\$ 74.103,72, com ICMS no valor de R\$ 12.597,59, conforme Demonstrativo de Cálculo das Omissões às fls. 417 a 450.

Já com relação ao exercício de 2004, constato que, após a revisão realizada pela autuante, a omissão de entradas apurada originalmente no valor de R\$ 246.812,58, com ICMS no valor de R\$ 41.958,14, passou para omissão de saídas no valor de R\$ 34.421,93, com ICMS no valor de R\$ 5.851,74, conforme Demonstrativo de Cálculo das Omissões às fls. 899 A 931.

Observo que as mudanças acima referidas estão em conformidade com a legislação do ICMS, ou seja, a mudança para mais do valor exigido no exercício de 2002, bem como, a mudança de omissão de entradas para omissão de saídas, no exercício de 2004, não implicaram em agravamento da infração 01, significando dizer que não houve aumento do valor do débito originalmente consignado neste item da autuação. Relevante registrar que, apesar de a infração ter sido constatada em dois exercícios não significa que o contribuinte cometeu dois ilícitos. Portanto, a infração é uma só, sendo possível a modificação do valor de um exercício para mais e outro exercício para menos, contanto que não agrave o valor total do débito da infração originalmente apontada. No presente caso, a infração 01 foi reduzida do valor de R\$ 43.098,27 para R\$ 18.449,33.

Vale ainda observar, que a mudança da diferença omitida apurada no exercício de 2004, isto é, de omissão de entrada para omissão de saída, está em conformidade com os artigos 13, I, II, e 14, da Portaria 445/98, conforme reproduzidos abaixo:

*“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:*

*(...)*

*Art. 14. No caso do inciso II do artigo anterior, feita a exigência do ICMS com base na presunção legal de omissão de receitas relativas a operações tributáveis, caso o sujeito passivo venha a comprovar a improcedência daquela presunção, porém subsistindo a omissão de saídas, prevalecerá o débito a estas correspondente (art. 5º).”*

Assim, considero correta a exigência fiscal referente a este item da autuação, após as mudanças introduzidas, sendo parcialmente subsistente, no valor de R\$ 18.449,33.

No que concerne à infração 02, observo que a acusação inicial aponta *falta de recolhimento do ICMS relativo às operações de saídas mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie*. Contudo, após a revisão realizada pela autuante foi apurada omissão de entradas no valor de R\$ 33.496,13, conforme Demonstrativo de Cálculo das Omissões às fls. 644 a 677.

Neste caso, diversamente da infração 01, não pode ser exigido no Auto de Infração em exame a diferença apurada após a revisão realizada pela autuante como omissão de entradas, conforme novo demonstrativo de débito à fl. 1021, haja vista que este item da autuação acusa originalmente a omissão de saídas, não tendo sido apontada no Auto de Infração, expressamente, omissão de entradas e omissão de saídas com exigência do imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – o das operações de entrada ou de saída.

Certamente, a descrição do fato e sua capitulação legal não são condizentes com o fato real nem com o direito aplicável. A imputação diz respeito à omissão de saídas ao passo que a matéria fática após a revisão fiscal aponta omissão de entradas. Por implicar mudança do fulcro da imputação, é impossível dar prosseguimento à lide, em atendimento aos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa. Infração nula. Recomendo a autoridade competente, a repetição do ato, a salvo de falhas, consoante o artigo 21 do RPAF/99.

No que concerne à infração 03 - *recolheu a menos ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas* – verifico que a exigência fiscal indica que o contribuinte transferiu mercadorias com valor inferior ao praticado nas entradas, quando o valor correto de transferências para estabelecimento situado neste Estado e pertencente ao mesmo titular, seria o preço de aquisição ou valor correspondente à entrada mais recente das mercadorias, como preceitua a alínea “a”, inciso IV do artigo 56 do RICMS/BA.

Vejo também que o autuado sustenta que a autuação é improcedente, por não haver incidência do ICMS na operação de transferência entre estabelecimentos situados no mesmo município, por haver nos casos de transferência apenas circulação física, incapaz de levar à incidência do ICMS, conforme jurisprudência dos tribunais. Alega que, apesar de estar autorizada a não se debitar nas transferências entre lojas em Salvador, só o fez por valor inferior quando se trata de produtos “encalhados ou estragos”, que são remetidos para tentar a comercialização em outra loja por preço inferior, o que justifica a diminuição do valor da transferência.



De início, cumpre observar que, contrariamente ao argumento defensivo, a Lei Complementar nº. 87/96, ao tratar de operação de transferência de mercadorias, dispõe no seu artigo 12, I, sobre a ocorrência do fato gerador, conforme abaixo transcrito:

*“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”*

Da mesma forma, com as mesmas palavras da Lei Complementar nº 87/96, o artigo 4º, inciso I, da Lei Estadual nº 7.014/96, estabelece:

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

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”.*

Também o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia- RICMS/BA, ao tratar da matéria assim estabelece:

*“Art. 2º Nas operações internas, interestaduais e de importação, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, inclusive em caso de transferência, assim entendida a remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular;”*

Como se observa da leitura dos dispositivos acima transcritos, o legislador definiu com precisão o momento de ocorrência do fato gerador, ou seja, quando da saída da mercadoria do estabelecimento, salientando com a inserção do advérbio “inclusive”, que até mesmo nas operações de saídas de mercadorias realizadas entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular ocorre o fato gerador do imposto.

Ora, sendo o fato gerador a concretização da hipótese de incidência do imposto, certamente o legislador ao descrever na lei como hipótese de incidência, a realização de operações relativas à circulação de mercadorias, pretendeu alcançar todas as operações tributáveis, inclusive, as de transferências. Vejo, no caso, uma completa subsunção do fato à norma tributária, pois, em consonância com o artigo 2º, I, da Lei Complementar nº. 87/96, que determina:

*“Art. 2º O imposto incide sobre:*

*I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;”*

Assim, o argumento defensivo - inclusive quanto às decisões do STJ e STF, por serem estas anteriores à Lei Complementar 87/96 - de que não incide o ICMS nas transferências de mercadorias entre as suas lojas não pode prosperar, haja vista a existência de previsão legal em sentido contrário.

Observe, contudo, que a lide de que cuida o Auto de Infração em exame, diz respeito à transferência de mercadorias em valor inferior ao custo de aquisição, ou seja, a aplicabilidade do art. 17, § 7º, inc. I, da Lei nº 7.014/96 e o correspondente o art. 56, inc. IV, alínea “a”, do RICMS, em razão de haver o autuado transferido mercadorias abaixo de custo ou do preço de aquisição, por estarem avariadas ou terem sofrido depreciação no preço em virtude de situações de mercado.

Esta é uma matéria que vem suscitando muitas discussões no âmbito do CONSEF e, recentemente, o Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco e o Julgador Ângelo Mário de Araújo Pitombo apresentaram um estudo com o entendimento a seguir transcrito em parte, com o qual concordo inteiramente:

(...)

*“Impõe-se sempre que a aplicação das normas na solução dos litígios de qualquer natureza se paute pelo exame conjunto dos textos normativos a serem aplicados com os fatos que lhe servem*

*de suporte, visto que o direito, e o direito tributário em especial, um dos ramos específicos da ciência jurídica, se aplica à vida e aos fatos da vida, jamais podendo haver qualquer normatização ou regulação pelo direito daquilo que não ocorre no mundo. Os fatos que servem de suporte para a aplicação do direito tributário são de natureza predominante econômica, visto que o tributo é uma parcela da riqueza da sociedade civil que é transferida ao Estado para o custeio das necessidades coletivas, cujo atendimento demanda a intervenção da Administração Pública. Com base nessa digressão teórica é que se faz necessário, na interpretação e aplicação das regras, sempre trazê-las para o contexto real, para os fatos, pois nenhuma norma tem sentido se não for analisada de forma dialética, na interação fato-norma e norma-fato. Acresça-se a esta interação dialética a presença do intérprete, com seus valores, conhecimentos, história, limitações, posição que ocupa na sociedade etc. Surge daí o aspecto valorativo que também integra o processo de interpretação e aplicação das normas. E aqui cabe fazer menção ao mestre Miguel Reale, que nos legou a sua magistral teoria tridimensional do direito. Queremos assim afirmar que interpretar e aplicar normas de direito, seja o tributário ou de qualquer outro ramo da ciência jurídica, envolve um conjunto de operações complexas, onde normas, fatos e valores do intérprete estão em permanente interação.*

*Sabemos que, na atividade comercial, é muito freqüente as empresas efetuarem operações de vendas, de peças ou itens do estoque, por preços inferiores aos de aquisição, por razões diversas, a exemplo das denominadas liquidações de “ponta de estoque”, ou seja, das sobras das peças que ficaram “encalhadas”, como também das mercadorias comercializadas com pequenas avarias. Diante dessas situações, os empresários promovem liquidações e ofertas visando a dar saídas dessas mercadorias, praticando preços bem abaixo dos originalmente ofertados ao público.*

*Pela sua natureza eventual, tais práticas, em nosso entender, não podem ser qualificadas como infração ao art. 56, inc. IV, letra “a”, do RICMS/97 e demandam do intérprete e aplicador da norma, prudência e coerência, para se fazer uma releitura dos dispositivos legal e regulamentar correspondentes, considerando, em especial, que as vendas eventuais por preços abaixo do custo não constituem infração à legislação tributária, e nem mesmo demandam o estorno proporcional dos créditos fiscais apropriados por ocasião das entradas, conforme já foi explicitado acima, na análise dos textos normativos*

*Da mesma forma, as eventuais transferências, nessas mesmas circunstâncias, devem ter o mesmo tratamento, sob pena da regra do ICMS aplicável às vendas, onde se opera a circulação jurídica da mercadoria, produzir efeitos menos gravosos ao contribuinte em comparação com as regras que incidem sobre as operações de transferências. Impõe-se, então, no caso em exame, o uso da interpretação que prime pela razoabilidade e pela isonomia, com desapego da literalidade, que, muitas vezes, leva a soluções em total desconformidade com o sentido lógico que emana das leis e demais atos normativos.*

*Aliás, é importante frisar, com especial destaque, reiterando o que já foi dito acima, que desde o RICMS, aprovado pelo Dec. 5.444/06, até o atual (Dec. nº 6.284/97), as operações de comercialização por preço inferior ao custo de aquisição não exigem do contribuinte o estorno proporcional dos créditos fiscais apropriados, de forma que essa prática, vista isoladamente, não tem nenhuma consequência para fins de lançamento tributário. Mas é evidente que se a empresa adotar, de forma sistemática, os procedimentos de redução artificial dos preços, não conseguirá sequer pagar seus fornecedores, muito menos as suas despesas operacionais. Logo, ainda que o fato isolado não seja infração às normas que regem o ICMS, esse tipo de prática poderá, se devidamente apurada, com a devida investigação fiscal, evidenciar que o sujeito passivo incide em insuficiência de caixa para o pagamento de suas despesas ou, até mesmo, pode estar*

*incorrendo na conduta de praticar subfaturamentos, ou seja, declarar um preço no documento fiscal e, de fato, receber do cliente uma outra quantia, em valor superior.*

*Com isso não queremos dizer que o art. 17, § 7º, I, da Lei 7.014/96, e o correspondente art. 56, inc. IV, “a” do RICMS, são normas que se encontram revogadas ou que perderam totalmente a eficácia, mas a interpretação das mesmas demanda que o intérprete/aplicador faça as adequações necessárias, inclusive dentro do contexto atual, e em conjunto com outras regras contidas no RICMS e na Lei do tributo, a exemplo do art. 114-A, que permite a transferência de créditos fiscais entre estabelecimentos da mesma empresa, frisando, novamente, que o RICMS não veda que o contribuinte efetue vendas abaixo do custo ou do valor de aquisição.*

*Diante do que já foi até aqui exposto, entendemos que a regra inserida no art. 17, § 7º, da Lei 7.014/96, em conjunto com o art. 56, inc. IV, letra “a”, do RICMS, precisa ser lida ou re-lida em outro contexto e em conjunto com as demais normas do próprio RICMS, de forma que a sua aplicação resulte não de uma simples interpretação literal, mas de um exercício exegético que contemple a demonstração probatória de que o contribuinte, ao efetuar transferências de mercadorias, de forma habitual, rotineira e em quantidades representativas, por preço inferior ao custo de aquisição, promoveu, nas etapas seguintes de vendas, saídas por preços subfaturados ou inferiores aos efetivamente praticados, infringindo assim a legislação tributária. Mas essa constatação, conforme destacamos, não pode ser resultado de uma leitura isolada da norma, nem mesmo fruto de uma interpretação que se apegue apenas a uma literalidade, sem lógica e sem razoabilidade. Impõe-se, então, que o fisco, na atividade de lançamento tributário, que envolve uma diversidade de atos no sentido de determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível, através do desenvolvimento dos roteiros de fiscalização, demonstre, materialmente, a prática de sonegação, e o conseqüente prejuízo ao erário, aplicando assim o dispositivo legal e a norma regulamentar no contexto das provas e não de forma isolada.*

*Também entendemos que a norma regulamentar em exame possuía maior carga de eficácia nos períodos inflacionários, onde os preços eram sempre ascendentes, ensejando, em um curto período de tempo, reajustes dos valores das mercadorias e permanente atualização monetária dos estoques, refletindo-se, essa circunstância, nas operações de transferências. Mas, na realidade econômica atual, de preços mais estáveis e de grande rotatividade de estoques, no pequeno e médio varejo, o âmbito de aplicação da norma contida no art. 56, inc. IV, “a”, do RICMS, se desloca para as práticas habituais, rotineiras e de relevante valor, demandando por parte do fisco a produção de provas mais robustas que demonstrem efetivamente a redução indevida do imposto que deveria ter sido recolhido aos cofres públicos. (Vide o voto do Consº Tolstoi Nolasco, no Processo de nº 1806420003075).*

*Faz-se necessário também fazer algumas digressões a respeito da metodologia de apuração do imposto utilizada pelos autuantes na quantificação da infração ao art. 56, inc. IV, letra “a”, do RICMS, nos diversos processos que tramitaram pelo CONSEF.*

*Nas peças informativas anexadas pelas autoridades fiscais constam os seguintes dizeres: em relação às saídas considerou-se o valor intermediário do produto do mês, que segundo entendemos, corresponde à média dos preços praticados no mês. Com relação às entradas, afirma que “considerou o valor intermediário até o mês, ou seja, quando as saídas referiam-se ao mês de janeiro as entradas referiam-se até janeiro. Quando as saídas referiam-se ao mês de fevereiro as entradas referiam-se aos meses de janeiro e fevereiro. Para as saídas de março as entradas foram dos meses de janeiro, fevereiro e março e assim sucessivamente”.*

*Em nossa avaliação, essa metodologia de apuração, através de médias do próprio mês para as saídas e médias abarcando todos os períodos mensais para as entradas, não tem suporte na legislação e nem mesmo nas práticas e regras contábeis, constituindo-se em um autêntico método*

*de apuração por arbitramento, sem base legal, que ensejaria a decretação de nulidade dos Autos de Infração lavrados com a adoção destes critérios.*

*Para concluir, é importante que se faça o registro, neste texto, da existência de dois processos paradigmas, já mencionados ao longo da exposição, em que houve o enfrentamento, pelos órgãos de julgamento que integram o CONSEF (Juntas e Câmaras de Julgamento), das questões aqui abordadas. Estamos a nos referir a dois autos de infração: o AI nº 180642.0003/07-5 e o AI nº 207350.0200/06-4, ambos julgados pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal. Em relação ao último processo, o deslinde da questão foi precedido de diligência executada pela ASTEC que, no procedimento revisional, comprovou que o contribuinte, mesmo tendo efetuado transferências por preços inferiores ao custo de aquisição, praticou preços nas vendas subseqüentes em valores superiores aos preços mínimos de transferência apurados pelo fiscal autuante, reforçando, assim, a necessidade de aplicação cautelosa da norma contida no art. 56, inc. VI, letra “a”, do RICMS, respaldando, a fiscalização, em roteiros que evidenciem práticas comerciais que resultem em efetiva falta de pagamento de tributo.*

*Em suma: o art. 17, § 7º, inc. I, da Lei nº 7.014/96 e o correspondente o art. 56, inc. IV, letra “a”, do RICMS, estabelecem disposições atinentes à base de cálculo aplicável às operações de transferências internas entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. São normas de eficácia plena. Todavia, a aplicabilidade das mesmas deve sempre levar em conta as especificidades do caso concreto. Eventuais transferências abaixo de custo ou do preço de aquisição podem não configurar infração àqueles dispositivos, a exemplo do que ocorre nas remessas, entre estabelecimentos, de mercadorias avariadas ou que sofreram depreciação no preço em virtude de situações mercadológicas específicas, a exemplo da sazonalidade, liquidações de “ponta de estoque” ou de produtos “encalhados”, que sofrem reduções de preços para atrair a clientela. Ademais, a pequena representatividade econômica ou o diminuto valor das transferências pode também revelar a natureza eventual do procedimento, não se constituindo em infração automática aos comandos legais.*

*Assim, a aplicabilidade dos dispositivos legal e regulamentar deve ter por parâmetro a busca de evidências que comprovem que a conduta do contribuinte foi lesiva ao erário, demonstrando-se, no processo administrativo fiscal, a existência de práticas habituais e rotineiras de transferências entre estabelecimentos da mesma empresa em valores inferiores ao custo de aquisição, devendo-se valer o fisco do uso de provas adicionais que demonstrem efetivamente a redução indevida ou a falta de recolhimento do ICMS.”*

*Como se vê do resultado do relevante estudo efetuado, não é a simples transferência de mercadorias em valor inferior ao praticado nas entradas que determina a existência de infração, haja vista que eventuais transferências abaixo de custo ou do preço de aquisição podem não configurar infração aos dispositivos legais e regulamentares, a exemplo do que ocorre nas remessas, entre estabelecimentos, de mercadorias avariadas ou que sofreram depreciação no preço em virtude de situações mercadológicas específicas, a exemplo de liquidações de “ponta de estoque” ou de produtos “encalhados”, que sofrem reduções de preços para atrair a clientela.*

*No caso em exame, o próprio autuado admite ter realizado as transferências em valor inferior ao custo de aquisição, contudo, apresenta elementos que apontam assistir-lhe razão quanto à alegação de se tratar de transferências de mercadorias depreciadas, para loja que realiza os denominados “SALDÕES”, inexistindo nos autos elementos que comprovem ter sido a conduta do contribuinte lesiva ao Erário estadual, com a redução indevida ou a falta de recolhimento do ICMS.*

*Corroboro, também, com o entendimento esposado no estudo acima referido, quanto à metodologia de apuração, através de médias do próprio mês para as saídas e médias abarcando todos os períodos mensais para as entradas, haja vista a ausência de suporte na legislação e nem mesmo nas práticas e regras contábeis, constituindo-se em um autêntico método de apuração por*

*arbitramento, sem base legal, que ensejaria a decretação de nulidade dos Autos de Infração lavrados com a adoção destes critérios.*

Indubitavelmente, a ausência de base legal da metodologia adotada, conforme acima indicado, ensejaria a decretação de nulidade da autuação, porém, considerando que no mérito não restou caracterizada a infração imputada ao contribuinte, deve prevalecer as disposições do artigo 155, Parágrafo único, do RPAF/99, que dispõe:

*“Art. 155. A decisão resolverá as questões suscitadas no processo e concluirá pela procedência ou improcedência, total ou parcial, do lançamento do crédito tributário ou do pedido do contribuinte, ou ainda quanto à nulidade total ou parcial do procedimento.*

*Parágrafo único. Quando houver possibilidade de se decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.”*

Diante do exposto, este item da autuação também é insubsistente.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **110188.0015/07-1**, lavrado contra **A PRIMORDIAL MÓVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$18.449,33**, acrescido da multa de 70%, prevista no artigo 42, III, da Lei nº. 7.014/96 e dos acréscimos legais.

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”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de novembro de 2008.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – JULGADOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - JULGADOR