

**A. I. N°** - 180642.0500/06-0  
**AUTUADO** - A PROVEDORA COMÉRCIO DE MÓVEIS LTDA.  
**AUTUANTES** - MARIA CRISTINA DÓREA DANTAS E OUTROS  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**INTERNET** - 15.04.09

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF N° 0073-04/09

**EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADA E SAÍDA DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. VALOR DE MAIOR EXPRESSÃO: ENTRADAS.** Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de saídas como de entradas através de levantamento quantitativo, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença das entradas – valor de maior expressão – por presunção legal, indicando que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Restaram comprovados equívocos no levantamento fiscal, os quais foram corrigidos mediante diligências fiscais, o que resultou em redução do débito. Infração subsistente em parte. 2. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIAS COM PREÇO INFERIOR À ÚLTIMA AQUISIÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A DIFERENÇA. A autuação diz respeito a transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. Alega o autuado não ter causado prejuízo a Fazenda Estadual. Exigência mantida. Rejeitada a nulidade suscitada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 26/09/2006, e exige ICMS no valor de R\$75.669,68, acrescido das multas de 60% e 70%, em decorrência das seguintes infrações:

01. 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 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. Consta ainda que foi anexado ao PAF CD contendo arquivos de correção de levantamento quantitativo em função da venda para entrega futura e lançamentos do ECF - (2001 e 2002) - R\$ 37.170,10.
02. Recolhimento do ICMS a menos em decorrência de erro na determinação da base de cálculo relativo a transferência de mercadorias para estabelecimento do mesmo titular com valor inferior ao praticado nas entradas. De acordo com o art. 56, IV, “a”, RICMS BA, o valor será o preço de aquisição ou o valor correspondente a entrada mais recente da mercadoria. Consta ainda que foi anexado ao PAF, CD contendo arquivos referente à transferência - (2001 e 2002) R\$ 38.499,58.

O autuado, através de seu representante legalmente constituído, às folhas 788 a 793, apresenta impugnação, inicialmente, reescrevendo as infrações, e em seguida, afirma que demonstrará

adiante os equívocos incorridos pelos Auditores que acarretarão a improcedência da ação fiscal. Diz que na infração 01, o seu cerne gira em torno do levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, no entanto repleto de erros, omissões, seja por ausência de registros de notas fiscais, seja por registro em duplicidade. Diz que para o exercício de 2001, por amostragem, levantou os principais equívocos no documento anexo “apuração de divergências – 2001” (fls. 796/797); para o exercício 2002, houve contabilização de mercadorias em duplicidade, falta de registro de outras, conforme também documento anexo “apuração de divergência 2002”, não restando neste item nenhuma diferença.

Na segunda infração, acerca da transferência de mercadorias, acusa cerceamento do direito de defesa, uma vez que sua verificação demandaria um tempo maior que os 30 dias concedidos, considerando que os auditores tiveram vários meses para elaboração do auto de infração. Aduz que o fato também não ocasionou nenhum prejuízo para o fisco estadual, vez que o débito de um estabelecimento é crédito em outro do mesmo titular. Em outros Estados, por exemplo, essas operações estão isentas. Na pior das hipóteses deveria ser aplicada uma multa fixa.

Acusa que como não foi dada oportunidade de conferência prévia das diferenças encontradas, espera que os fiscais possam rever a autuação e acatar os argumentos de defesa. Não o fazendo, pede aos julgadores uma revisão por fiscal estranho ao feito sob pena de cerceamento do direito de defesa a fim de ser comprovada na diligência não existir base fática para a autuação.

Pede a improcedência do auto de infração.

Os autuantes em sua informação fiscal (fls. 804/807) fazem, inicialmente, referência à defesa apresentada e diz que a mesma aponta incorreções nos levantamentos efetuados, alegando cerceamento de defesa, tendo em vista o prazo de 30 dias para análise da autuação. Quanto a prazo, dizem que este é estabelecido na legislação, não sendo competência fiscal reduzir ou aumentar. No mérito, tece os seguintes comentários:

Infração 01 – foi lastreada nos arquivos magnéticos entregues pelo próprio contribuinte; não apresentando em seu arrazoadado qualquer prova documental de que as possíveis incorreções correspondem à realidade dos fatos, impedindo a análise dos argumentos;

Na infração 02, foram detectadas diferenças de base de cálculo nas operações internas, nos termos do art. 56, IV, RICMS atual e previsão da ocorrência do fato gerador do ICMS nas remessas de mercadorias de um estabelecimento para outro do mesmo titular (art. 2º, RICMS/BA).

Dizem que para esta infração foi elaborado demonstrativo à folha 639, cotejando os valores de entrada com os valores de transferências realizadas pelo contribuinte e, em havendo diferença, calculou-se o imposto sobre a base de cálculo reduzida. Citam os artigos inerentes à matéria, explicam que para as saídas considerou-se o valor intermediário do produto no mês; para as entradas, o valor intermediário até o mês. Consideradas no levantamento as operações de saída por transferência – CFOP 5152 e todas as entradas. Cita também o Acórdão 0314-05/06 da 5ª JJF, PAF 207350.0200/06-4, que julgou procedente a exigência de ICMS sobre tais transferências.

A 2ª JJF converteu o processo em diligência à Assessoria Técnica do CONSEF – ASTEC (fl. 811), ante a impossibilidade de proceder à instrução e julgamento do PAF em face dos óbices supra relatados para: a) intimar o autuado a apresentar relação dos equívocos anunciados na defesa acompanhada da respectiva documentação fiscal; de posse desses, elaborar os ajustes cabíveis a salvo dos equívocos iniciais e elaborar novos demonstrativos. b) após tais providências, ciência ao autuado e, mediante recibo, cópia desse despacho e dos elementos acostados aos autos, além de reabertura do prazo de defesa e vistas aos autuantes, sendo o caso.

A diligência solicitada deixou de ser cumprida pelo primeiro diligente, tendo em vista o não atendimento por parte do autuado de intimações feitas por telefone e e-mails. (fls. 812/815).

Na assentada de julgamento do dia 18 de abril de 2007, os membros da 2ª JJF deliberaram por unanimidade pelo retorno dos autos a ASTEC para que fossem adotadas as providências que

intimem formalmente o autuado e seja cumprida a diligência solicitada, envio ao órgão preparador, oferecimento do novo prazo de 30 dias para defesa, além de vistas ao autuante, caso caiba (fl. 817).

Assim feito, o autuado volta a se pronunciar (fl. 821), alegando a exigüidade do prazo de 48 horas a fim de atender o quanto diligenciado e diz que efetuou por amostragem os dois demonstrativos requerendo sua juntada, onde comprova a diferença no primeiro levantamento de R\$ 34.885,17 e o segundo de R\$ 8.012,29, além de ratificar os demais equívocos e diferenças. Requer a juntada de 84 cópias de notas fiscais, cupons, páginas divergentes dos livros de inventário, relatório do SINTEGRA, disketes, além dos próprios demonstrativos.

O segundo diligente da ASTEC apresentou diligência fiscal (fl. 910), afirmando que o autuado apresentou petição protocolada sob nº 120661/2007-0, em 18.07.2007, contendo documentação toda ela referente à primeira infração. A partir disso corrigiu os estoques iniciais de acordo com o livro Registro de Inventário apresentado, fez correções em mercadorias, conforme demonstrativos de fls. 914 e 915. Apresentou discordância nos pedidos e argumentos apresentados pelo autuado em alguns pontos, os quais discriminam em seu relatório, concluindo que frente às comprovações apresentadas o imposto reclamado fica reduzido para R\$ 12.124,21 e R\$ 15.008,82, conforme demonstrativos apresentados fls. 914 a 916.

Intimado do Parecer ASTEC, o sujeito passivo peticionou juntando aos autos novos documentos alegando não restar motivos para a procedência da autuação, conforme Protocolo 180642.0500/06-0, de 01.10.2007 (fls. 926/948).

Os membros da 4ª JJF, em pauta suplementar, fl. 953, resolveram fazer retornar o presente processo em diligência a ASTEC para:

- 1 – confrontar os novos documentos anexados aos autos, às folhas 926 a 948, conforme retro mencionados e apensados após a emissão do parecer nº 120/2007, fls. 910 e demais. Caso julgue procedente, efetuar as exclusões devidas e em seguida, a elaboração de novos demonstrativos.
- 2 – após tais providências, encaminhar a Infaz de origem para que seja dada ciência do resultado novo ao sujeito passivo, fornecendo-lhe, no ato da intimação, mediante recibo, cópia desse despacho e dos elementos acostados aos autos em virtude da diligência presente, concedendo-lhe novo prazo de 30 dias para que possa, se assim lhe aprouver, manifestar-se, inclusive acerca da infração 02, cuja exigüidade do prazo fora alegada anteriormente, sem que o autuado apresentasse qualquer manifestação acerca da mesma, além de negar seu cometimento.

O Auditor Fiscal da ASTEC apresentou nova diligência (fl. 955), afirmando que o autuado requereu complementação do Parecer ASTEC 120/07, além de listar 8 mercadorias com as respectivas nota fiscais de remessa e retorno para conserto que não foram apresentadas anteriormente. Confrontados os novos documentos revelam que parte das mercadorias estava na assistência técnica, retornando ao estabelecimento no exercício seguinte ao da saída. Tais produtos foram excluídos do levantamento, conforme novos demonstrativos às fls. 957/959, reduzindo o valor da exigência, desta feita, para R\$ 11.106,33 (2001) e R\$ 15.008,62 (2002).

Intimado o autuado para conhecimento do resultado do novo Parecer (fls. 961/962), não se pronunciou. Os Auditores Fiscais autuantes deram o ciente, à fl. 963.

## VOTO

Inicialmente, afasto a preliminar de cerceamento de defesa, tendo em vista o prazo de 30 dias para efetuar as verificações necessárias, sobretudo, na infração 02. Foram observadas, no caso concreto, todas as garantias processuais de segurança jurídica, de ampla defesa, do contraditório, lhes foram oferecidas, inclusive com realização de diversas diligências, nas quais foram revisadas as quantidades apontadas na autuação, com base nas provas que foram apresentadas junto com a sua defesa e nos momentos de cada diligência executada. Por isso, concluo que as

inconsistências alegadas e provadas foram saneadas em conformidade com o disposto no art. 18, § 1º do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), com prevalência ao princípio da verdade material.

No mérito, o Auto de Infração exige ICMS relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem emissão de documentos fiscais, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar entradas de mercadorias, efetuou pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício. Recolhimento a menos em decorrência de erro na determinação da base de cálculo relativa a transferência de mercadorias para estabelecimento do mesmo titular com valor inferior ao praticado nas entradas.

Argumenta o autuado, na infração 01, que o levantamento quantitativo está repleto de erros e omissões por ausência de registros de notas fiscais e por registro em duplicidade; na segunda infração, aduz que o fato não ocasionou prejuízo ao fisco estadual, uma vez que o débito de um estabelecimento é crédito em outro do mesmo titular. Observa que, em outros Estados, tais operações estão isentas, no máximo, poderia ser aplicada uma multa fixa.

Verifico que, com relação a infração 01, a fim de sanear as dúvidas existentes nos levantamentos efetuados pela fiscalização foram procedidas varias revisões e diligências, através de órgão especializado da Secretaria da Fazenda. Assim, a cada contestação defensiva, acompanhada dos documentos de pertinência, procedeu-se revisão no levantamento quantitativo de estoque e apresentado novo demonstrativo de débito no qual foi reduzido o débito da infração 1 para R\$ 12.124,21, ano 2001 e R\$ 15.008,62, ano 2002. (fl. 913).

O autuado contestou o resultado da diligência, argumentando que ainda permaneciam quantidades incorretas e indicou várias notas fiscais de retorno de conserto não acatadas durante a ação fiscal. Esta JJF converteu novamente o processo em diligência e o diligente prestou nova informação fiscal (fls. 955/957) reconhecendo a procedência dos documentos apresentados, uma vez que os produtos relacionados estavam na assistência técnica para conserto no exercício de 2001, e retornou ao estabelecimento no exercício seguinte. O diligente anotou as notas fiscais das saídas para conserto e os documentos fiscais dos respectivos retornos. No final, o débito foi novamente reduzido para R\$ 11.106,33, em 2001 e mantido em R\$ 15.008,62, em 2002, conforme demonstrativo de fl. 958. O impugnante ao tomar conhecimento do resultado da segunda diligência não se manifestou.

Pelo exposto, concluo pela procedência parcial da exigência, conforme CD juntado à fl. 783, contendo o levantamento analítico do levantamento quantitativo de estoques consolidados nos demonstrativos sintéticos acostados às fls. 10 a 637 e após os ajustes das inconsistências, conforme as revisões fiscais procedidas com base nos documentos juntados ao processo pelo impugnante.

Observo ainda que tendo sido apurado inicialmente tanto omissão de entradas como de saídas de mercadorias em relação à infração 1, prevalecendo a omissão de entrada, é cabível a exigência do ICMS a título de presunção de receitas relativas às operações não contabilizadas, de acordo com o disposto nos artigos 13 e 14 da Portaria 445/98.

Concluo que não havendo contestação em relação aos valores apontados como devidos na última diligência determinada pelo CONSEF, acato o demonstrativo de débito apontado pelo diligente à fl. 958, considero devido o valor de R\$ 11.106,33 para o exercício de 2001 e R\$ 15.008,62 para 2002 totalizando exigência de ICMS de R\$ 26.114,95 na infração 01.

Com relação a infração 02, consta nos autos que o sujeito passivo transfere mercadorias para estabelecimento do mesmo titular com o valor inferior ao praticado nas entradas, totalizando um débito de R\$ 38.499,58 acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96;

O autuado diz tão somente que não teve tempo para proceder a uma melhor verificação e que o fato não ocasionou qualquer prejuízo ao fisco estadual, uma vez que o débito de um estabelecimento é crédito em outro do mesmo titular. Completa, isto é tão verdade que em outros Estados, tais operações são isentas. No máximo poderia ser cobrada uma multa.

Como se observa das razões defensivas, o sujeito passivo não nega a ocorrência das transferências das mercadorias para estabelecimentos do mesmo titular com valor inferior ao das entradas, mas apenas que o fato não causou prejuízo do fisco. Ora, o §7º do art. 17 da Lei nº 7.014/96 é claro ao afirmar que na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é o preço da aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Verifico ainda que foram entregues ao contribuinte os demonstrativos dos levantamentos fiscais, fls. 639/667, consoante recibo de fl. 667 e o mesmo questionou apenas a exigüidade do tempo para as verificações, o que também é incabível, uma vez que o auto foi lavrado em setembro de 2006, havendo tempo mais que suficiente para uma efetiva impugnação do feito, caso reunisse o sujeito passivo elementos para combatê-lo. Foram feitas ainda seguidas manifestações pelo autuado, após as diligências realizadas, sem que quaisquer questionamentos acerca dessa infração fossem apresentados. Se o contribuinte não trouxe ao processo documentos que pudessem questionar o levantamento fiscal objeto da infração 02, incidiu em recusa de comprovar fato controverso com elemento probatório importando em presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, nos termos dos artigos 142 e 143, RPAF/BA.

O contribuinte é estabelecimento sob regime normal de apuração do imposto. Nesta situação, sendo o ICMS um tributo não cumulativo (art. 155, §2º, I CF/88), o débito tributário é apurado por sistema de conta-corrente fiscal, compensando-se o débito tributário referente às operações de saídas de mercadorias, e prestações de serviços, com o crédito fiscal atinente às entradas, ou aquisições de mercadorias, e serviços tomados. Por este motivo, se a transferência, ainda que entre empresas de mesmo titular, for efetuada com valor de mercadoria inferior ao que lhe foi atribuído quando da entrada, o débito fiscal na transferência da mesma mercadoria pelo sujeito passivo será menor, resultando esta operação em acúmulo indevido de crédito fiscal.

O contribuinte alega que, por se tratar de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, não houve prejuízo para o erário estadual, porque o débito a menos no estabelecimento remetente seria correspondente ao crédito no estabelecimento destinatário. Penso diversamente. Para mim afigura-se claramente que o intérprete não pode ir além do que dispõe as normas jurídicas, que são as fontes de direito, por excelência.

Assim, é a própria Lei Complementar 87/96 (art. 12, I) que considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadorias de estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular. É prudente ainda assinalar que obstando não haver incidência do imposto sobre simples operação de saída física, sendo imprescindível que também esteja presente uma operação mercantil, circulação jurídica, com mudança de titularidade, tais operações entre estabelecimentos do mesmo titular estão escoradas no princípio da autonomia dos estabelecimentos, positivado pelo inciso II, §3º, desse mesmo diploma geral, com efeito de autorizar a incidência do imposto, ainda que a operação em questão não seja propriamente mercantil. Tal outorga de autonomia para cada estabelecimento tem o escopo de instrumentalizar o Fisco de elementos de fiscalização, sem gerar grandes repercussões financeiras, porquanto as legislações estaduais permitem a transferência de crédito fiscal entre os estabelecimentos do mesmo proprietário. Igualmente, sem prejuízo para os estabelecimentos.

Os Estados membros têm tributado em função de política tributária e mesmo por reserva ao pacto federativo, tais operações, a exemplo da legislação paulista, determinam que “a base de cálculo na operação interna de transferência de mercadorias pode ser qualquer valor, desde que não inferior ao custo”.

Neste sentido, a Lei nº 7.014/96, em seu artigo 17, §7º, inciso I (art. 56, IV, “a”, RICMS/BA), prevê a incidência de ICMS na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular, determinando que a base de cálculo do imposto é o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, e o §1º, inciso I, do

mesmo artigo, determina que integra a base de cálculo do ICMS o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque no documento fiscal mera indicação para fins de controle.

Por sua vez, o caput do artigo 14 da Lei nº 7.014/96 traz o conceito de estabelecimento, e seu §2º assim dispõe: “É autônomo cada estabelecimento do mesmo titular”.

Posto isso, concluo pela regularidade do levantamento fiscal, não intentando o autuado a comprovação de quaisquer divergências. Infração 02, assim, não elidida.

Facio ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **180642.0500/06-0**, lavrado contra **A PROVIDORA COMÉRCIO DE MÓVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 64.614,53**, acrescido das multas de 70% sobre R\$ 26.114,95, e 60% sobre R\$ 38.499,58, previstas no art. 42, III, e II “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de abril de 2009.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

PAULO DANILO REIS LOPES – JULGADOR