

A. I. Nº - 279459.0009/10-2  
AUTUADO - LOJAS INSINUANTE LTDA.  
AUTUANTE - FERNANDO ANTONIO CÂNDIDO MENA BARRETO  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 11. 04. 2012

1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0043-01/12

**EMENTA: ICMS.** 1. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO PROPORCIONAL. ENTRADAS DE MERCADORIAS, CUJAS SAÍDAS SUBSEQUENTES OCORRERAM COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Mediante diligência, restou comprovado que a metodologia empregada na apuração do imposto devido não estava em conformidade com a legislação tributária estadual aplicável ao caso concreto, acarretando insegurança na determinação da infração e do valor devido. Infração nula. 2. BASE DE CÁLCULO. **a)** TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO INFERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Nas saídas interestaduais em transferências, entre estabelecimentos da mesma empresa, a base de cálculo do imposto deverá ser apurada de acordo com o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, nos termos do art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96. Infração subsistente. **b)** REDUÇÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Infração não contestada. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Infração não impugnada. Afastadas as preliminares de nulidade e de decadência. Indeferida a solicitação de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 20/12/10 para exigir ICMS, no valor de R\$ 934.511,34, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 1 - Deixou de efetuar o estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução, nos meses de outubro e novembro de 2005. Foi lançado imposto no valor de R\$ 84.652,10, mais multa de 60%.

Consta que o “*contribuinte possuiu no período Termo de Acordo relativo Dec. 7799/00 onde pelo benefício pode reduzir a base de cálculo nas saídas interestaduais, trazendo a carga tributária de 12% para 10%. Em contrapartida o contribuinte teria que estornar proporcionalmente às suas saídas os seus créditos trazendo a carga tributária de 12% e 17% para 10%. Nos meses de outubro e novembro o contribuinte estornou a menor os seus créditos, gerando débitos, tudo conforme detalhamento analítico anexo às folhas 9 a 13.*”

Infração 2 - Efetuou saídas de produtos em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular com preço inferior ao custo de produção, nos

meses de janeiro a dezembro de 2005. Foi lançado ICMS no valor de R\$ 799.431,04, acrescido da multa de 60%.

Consta que, “conforme o Art. 56, inciso V, alínea A, [do RICMS-BA], as transferências serão realizadas com o uso do preço de compra de entrada mais recente. Ao contrário disso, o contribuinte realizou transferências de mercadorias para outras unidades da federação com preço de saída inferior ao preço de entrada.”

Infração 3 - Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria no exercício fechado de 2005. Foi lançado imposto no valor de R\$ 19.988,95, mais multa de 70%.

Infração 4 - Recolheu a menos ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2005. Foi lançado imposto no valor de R\$ 30.439,25, mais multa de 60%.

Em 03/01/10, foi protocolada a petição de fl. 174, na qual foi solicitado que fosse calculado o débito tributário para pagamento das Infrações 3 e 4.

O autuado apresenta defesa tempestiva (fls. 188 a 216) e, preliminarmente, suscita a decadência do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a dezembro de 2005, tendo em vista que apenas foi notificado do lançamento de ofício em 20/12/2010. Discorre sobre o instituto da decadência e sobre a constituição do crédito tributário, bem como tece considerações acerca das espécies de lançamento tributário. Sustenta que, nos lançamentos por homologação, o Código Tributário Nacional, no seu art. 150, §4º, define que o Poder Público tem um prazo de cinco anos para efetuar a homologação, contados da data da ocorrência do fato gerador, independentemente de existir ou não pagamento do tributo em exame. Frisa que, nesse prazo decadencial dos tributos sujeito ao lançamento por homologação, cabe ao fisco, a partir da ocorrência do fato gerador, constituir o crédito tributário, sob pena de serem considerados válidos os lançamentos efetuados pelos contribuintes, extinguindo-se, em definitivo, o crédito após o decurso desse prazo, ressalvando-se as hipóteses em que se comprove a existência de dolo, fraude ou simulação. Frisa que, como dentro do quinquênio legalmente previsto não houve a homologação expressa da apuração e recolhimento realizados pelo defendant, ocorreu a homologação tácita e, por conseguinte, a extinção do crédito tributário. Ressalta que o lançamento só se completa com a notificação do sujeito passivo, sendo essa notificação o momento que deve servir de referência para a análise da ocorrência da decadência. Para corroborar seu entendimento, cita jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do 1º Conselho de Contribuintes da Receita Federal.

No mérito, quanto à Infração 1, o autuado transcreve a acusação que lhe foi feita, os dispositivos legais dados como infringidos e as planilhas que embasaram esse item do lançamento.

Explica que, no período abarcado pela infração em comento, era signatário de “Termo de Acordo”, celebrado em conformidade com o Decreto 7799/00, visando reduzir a base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais, de forma que a carga tributária fosse reduzida para o equivalente a 10%. Diz que, segundo o art. 6º do Dec. 7799/00, os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos nesse Decreto não poderão exceder a 10% do valor da base de cálculo do imposto utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias. Aduz que o §1º do referido artigo 6º prevê que, não sendo possível o contribuinte manter controle de seus estoques de modo a permitir a vinculação a que se refere esse artigo, aplicar-se-á o método previsto no §2º do art. 100 do RICMS-BA.

Sustenta que desenvolveu um sistema que permite que haja vinculação com as saídas de cada um dos documentos fiscais de aquisição, conforme pode demonstrar o relatório anexo em mídia (vide

CD à fl. 265), referente aos meses de outubro e novembro de 2005. Menciona que também está juntando aos autos parte do relatório impresso com quinze páginas, referente ao mês de novembro de 2005, onde diz que poderá ser constatado que houve vinculação com as saídas de cada um dos documentos fiscais de aquisição. Explica os dados constantes nesse relatório e, em seguida, assevera que efetuou o estorno dos créditos fiscais previsto na legislação.

Salienta que o método empregado pelo autuante, previsto no art. 100, § 2º, do RICMS-BA, só poderia ser utilizado se o defendantee não tivesse condição de vincular as notas fiscais de aquisição às de saídas. Ressalta que o auditor fiscal agiu em desacordo com o previsto no art. 6º do Dec. 7799/00 e, por essa razão, a infração em análise não procede.

No que tange à Infração 2, o autuado descreve a acusação que lhe foi imputada e os dispositivos dados como infringidos e, em seguida, afirma que a infração não procede e que se deve “*alegar a decadência quanto aos meses de janeiro a outubro de 2005, restando apenas os meses de novembro e dezembro de 2005 que poderiam em tese ser levantado o débito*”.

Ressalta que é um Centro de Distribuição (CD) e que no exercício de 2005 realizou saídas em transferências interestaduais e internas (CFOP 5152 e 6152) no montante de R\$ 1.109.955.081,16. Diz que, no entanto, ao se comprar a base de cálculo apurada com o total das operações realizadas no mesmo período, verifica-se que as divergências foram provocadas por erro no preço de devoluções de transferências realizadas por estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Afirma que segundo a lógica contábil as transferências seriam realizadas com base no preço médio das aquisições da mercadoria (preço médio de compra). Diz que, conforme o art. 56, V, “a”, do RICMS-BA, a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Explica que, ao redigir esse artigo, o legislador visou evitar que o estabelecimento, ao transferir mercadorias, utilizasse uma base de cálculo inferior à da entrada.

Acrescenta que o autuante, empregando programas elaborados por ele próprio e, portanto, não homologados pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (SEFAZ-BA), processou os arquivos magnéticos do Sintegra entregues pelo contribuinte e, nesse processamento, encontrou diversas diferenças entre os preços praticados pelo autuado e o valor das entradas mais recente da mercadoria. Frisa que essa divergência encontrada pelo autuante foi decorrente de erros nos valores consignados nos documentos fiscais de entradas no estabelecimento do autuado, provenientes de devoluções de transferências realizadas por preços irreais, ocorridos por erros de fato no valor do produto constante no documento fiscal.

Para comprovar seu argumento de que houve erro de fato, o autuado cita, como exemplo, o seguinte: no dia 20/05/05, adquiriu a mercadoria “45 Light Ortobom” ao preço unitário de R\$ 297,55, conforme a Nota Fiscal nº 437.558 (fl. 247); em 12/07/05, transferiu uma unidade para a Loja 130 ao preço de R\$ 383,58, conforme a Nota Fiscal nº 820.543 (fl. 248); no dia 13/07/05, a Loja 130 transferiu a mesma mercadoria em devolução ao estabelecimento autuado no valor de R\$ 831,59, conforme a Nota Fiscal nº 16.948 (fl. 249). Diz que, dessa forma, houve um erro de fato no sistema utilizado pela empresa, de forma que os preços constantes nas notas fiscais foram totalmente divergentes e, no entanto, o autuante utilizou o preço de R\$ 831,59 como base para as futuras transferências do estabelecimento autuado. Assevera que, assim, fica comprovado que houve um erro de fato no preço destacado na nota fiscal de transferência, o qual contaminou o preço para as futuras transferências.

Visando comprovar a existência de erro material na emissão das notas fiscais conforme o exemplo acima, o impugnante passa a citar erros materiais na emissão de notas fiscais relativamente às seguintes mercadorias transferidas:

- LAVADORA ATLAS; ESTANTE CAEMUM; TELEFONE CLARO; GUARDA-ROUPA ARAPLAC; MINISYSTEM; ESTANTE VAMOL; REFRIGERADOR CONSUL; SOFÁ METALMO; TELEVISOR LG; ESTANTE VAMOL; MESA ARTEFAMOL; GUARDA ROUPA ARAPLAC; REFRIGERADOR ELETROLUX e CONDICIONADOR LG. Para cada uma dessas mercadorias, o autuado cita as notas fiscais de

aquisição e de transferências e, ao final, conclui que o autuante tomou como parâmetro para a lavratura do Auto de Infração o preço errado da transferência.

Sustenta que, em face do acima comentado, está comprovado que um erro material ocorrido no preço consignado na nota fiscal de devolução de transferência contaminou o preço para as futuras saídas, mas o autuante não considerou o valor das entradas conforme dito na defesa.

Solicita a realização de diligência, a ser efetuada por auditor fiscal estranho ao feito, para comprovar que o levantamento apresentado por meio do sistema elaborado pelo autuante tomou como parâmetro o preço da última entrada realizada com erro de fato.

Após discorrer acerca do disposto no art. 56, V, “a” e “b”, do RICMS-BA, afirma que nos casos de comercialização tem que se tomar como base de cálculo nas transferências interestaduais o preço de aquisição, ou seja, o preço da compra acrescido do custo de transporte ou outras despesas incorridas na operação. Diz que, analisando os exemplos citados acima, constata-se que as mercadorias foram adquiridas por um determinado preço, foram agregados custos de transporte e foi feita a transferência para outros estabelecimentos da sua rede de lojas, sendo que, posteriormente, foram efetuadas devoluções de transferências para o estabelecimento fiscalizado, tendo sido utilizados preços equivocados, totalmente diferentes dos de aquisição. Para um melhor entendimento da questão, dá um hipotético exemplo numérico. Diz que o autuante tomou esses valores equivocados como se fossem os preços para a fixação da base de cálculo para as saídas subsequentes e, portanto, a autuação não pode prevalecer quanto a essa infração.

Destaca que em situação assemelhada, por meio da Resolução nº 1356/98, o CONSEF já manifestou o entendimento de que o disposto no artigo 56 do RICMS-BA tem o objetivo de evitar ou não facilitar o subfaturamento por parte do estabelecimento destinatário da transferência. Conclui que, dessa forma, o procedimento do autuante está totalmente equivocado. Transcreve o inteiro teor da Resolução nº 1356/98.

Após transcrever o disposto no art. 56 do RICMS-BA, o autuado ressalta que a interpretação que deve ser dada a esse dispositivo regulamentar exclui como parâmetro as transferências para estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, devendo ser levado em consideração apenas as saídas que representem efetivas operações consideradas pelo ICMS, uma vez que transferências entre estabelecimentos de um mesmo titular não representam fato gerador do referido imposto estadual, como diz que reiteradamente vem decidindo o STJ. Aduz que os julgados que deram origem à Súmula 166 revelam ser pacífico o entendimento de que, para configurar o fato gerador do ICMS, é necessário que haja o ato de mercancia, ou seja, a venda de mercadoria. Para embasar seu entendimento, transcreve farta jurisprudência do STJ e, em seguida, afirma que o Supremo Tribunal Federal (STF) segue a mesma linha argumentativa do STJ, ou seja, que nas transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte há apenas a circulação física da mercadoria e, portanto, não ocorre o fato gerador do ICMS.

Ao concluir a sua peça defensiva, o autuado solicita a realização de diligência a ser efetuada por auditor fiscal estranho ao feito, requer a juntada de comprovante do pagamento do débito reconhecido como procedente e de CD com planilha de estornos efetuados, bem como pede que as infrações impugnadas sejam julgadas totalmente improcedentes.

Na informação fiscal (fls. 270 a 348), o autuante, referindo-se à infração 1, o autuante explica que como a vinculação citada na defesa era realizada sempre pela última aquisição, percebeu que inúmeras notas fiscais deixaram de ser consideradas no cálculo do estorno de crédito, conforme demonstrativos e notas fiscais acostados às fls. 385 a 405. Prosseguindo, o autuante passa a explicar como apurou os valores dos estornos, conforme relatado a seguir.

Diz que partindo da tabela da fl. 11, reproduzida à fl. 347, que detalhava, mês a mês, os valores das bases de cálculo, as alíquotas e o ICMS destacado, apurou no demonstrativo de fl. 10 os percentuais das transferências proporcionalmente às saídas totais e, assim, aos montantes dos estornos que deveriam ter sido realizados. Desses montantes, foram deduzidos os estornos efetuados pelo

contribuinte, chegando-se, dessa forma, aos valores devidos a título de estornos de créditos, os quais são objetos da infração em comento. Afirma que essa foi a melhor forma de aferir os estornos de crédito realizados pelo autuado.

Quanto à infração 2, afirma que conforme as planilhas em Access e Excel anexadas ao processo, em alguns meses e para alguns produtos o preço aplicado pelo autuado nas transferências não foi o mais recente e, o pior, o contribuinte mostrou descontrole ao efetuar as saídas por transferências internas e interestaduais. Diz que a auditoria foi acompanhada e discutida com o autuado, de forma que o tinha como certo o pagamento do débito tributário.

Explica que o autuado é um Centro de Distribuidor (CD) que abastece as lojas na Bahia e em vários Estados da Federação. Aduz que nas transferências interestaduais e internas são utilizados, respectivamente, os CFOPs 6152 e 5152. Menciona que as transferências internas (CFOP 5152) estão fora da auditoria, pois o efeito seria nulo, uma vez que o débito no Centro Distribuidor (CD) corresponderia a um crédito na filial. Diz que, no entanto, alguns registros de saídas com CFOP 5152 foram deixados de propósito em algumas planilhas, para evidenciar que o autuado adota política de preços internos diferente dos preços interestaduais – CFOP 6152.

Assevera que o argumento defensivo de que houve “erro material” ou “contaminação” não faz diferença. Ressalta que os erros na aplicação do preço quando da aquisição de produto de outra unidade da Federação não foram somente gerados nas transferências internas recebidas com CFOP 1152. Diz que uma consulta no CD anexado à fl. 349, nos arquivos gravados com o título de “TRANSFERÊNCIAS\_2005”, em Access, demonstrará que houve erros na aplicação do preço das transferências, quando não se aproveitou o último preço de aquisição seja nas entradas de outros estados seja nas internas.

Prosseguindo em sua informação fiscal, às fls. 271 a 314, o autuante passa a rebater os argumentos defensivos, abordando cada uma das mercadorias citadas na defesa, mediante a apresentação de parte de tabelas que integraram a autuação e textos explicativos, bem como a juntada das notas fiscais correspondentes. Nessa abordagem, o autuante busca demonstrar o acerto do procedimento fiscal adotado.

Às fls. 314 a 323, o preposto fiscal, também se valendo de tabelas, textos e notas fiscais, continua a citar exemplos de transferências realizadas a preço inferior ao da entrada mais recente. Nesses exemplos, é destacado que o contribuinte, nas operações internas, efetuava as transferências a preço bem superior ao da entrada mais recente, porém, quando as transferências eram interestaduais, esse preço era inferior ao da última aquisição.

Visando comprovar que os valores cobrados não foram apenas gerados em decorrência de transferências internas recebidas (CFOP 1152), o autuante, às fls. 324 a 346, cita, por amostragem, transferências em que houve erros na determinação do preço de produtos adquiridos em outras unidades da Federação (CFOPs 2102, 2152, 2942 e 2923).

Ao finalizar a informação fiscal, o autuante sugere que o presente Auto de Infração seja julgado juntamente com o de nº 279459.0001/11-0, uma vez que tratam de iguais matérias. Solicita que o Auto de Infração seja julgado totalmente procedente.

Às fls. 413 414 dos autos, foram acostados extratos do SIGAT (Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária), referentes ao pagamento da parte do lançamento de ofício que foi reconhecida como procedente.

Após apreciação em pauta suplementar, fls. 420 e 421, esta 1ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu converter o processo em diligência à ASTEC do CONSEF, para que fossem atendidas as seguintes solicitações: a) que auditor fiscal verificasse, junto ao estabelecimento autuado, se no período abrangido pela infração 1, o contribuinte possuía sistema de controle de estoques que permitisse a vinculação entre cada operação saída com a correspondente aquisição; b) caso ficasse comprovada a existência desse referido sistema, que fosse verificado se efetivamente alguma nota fiscal deixou de

ser considerada pelo contribuinte, como afirmara o autuante na informação fiscal; c) que a repartição competente entregasse ao autuado cópia de páginas do processo, relacionadas à informação fiscal, bem como do resultado desta diligência, concedendo-lhe o prazo regulamentar de dez dias para pronunciamento; c) que fosse o autuante notificado acerca do resultado da diligência.

Para o atendimento da diligência, foi designada auditora fiscal da ASTEC do CONSEF, a qual exarou o Parecer ASTEC Nº 126/2011 (fls. 423 e 424).

Nesse parecer, a auditora fiscal da ASTEC afirma que, mediante visita ao estabelecimento do contribuinte, constou que o autuado, no período abrangido pela infração 1, possuía um sistema de controle de estoques, conforme relatório acostado às fls. 437 a 1092, referente ao mês de outubro de 2006. Assevera que, da análise desse relatório, constatou que *o sistema tinha como vincular cada operação de saída com a correspondente aquisição*, conforme dados que cita.

Diz que, ao confrontar os dados apurados pelo autuante (fls. 10/13) com os informados pelo sistema do autuado, não há como se afirmar se existe alguma nota fiscal que tenha deixado de ser considerada pelo contribuinte, uma vez que o autuante calculou os valores dos débitos por meio de percentuais de rateio, obtidos pela participação das transferências em relação ao total das saídas nos meses de outubro e novembro de 2005, como diz que se pode observar no demonstrativo de fl. 10, referente ao Demonstrativo da Diferença Verificada no Estorno de Crédito, não constando, assim, nenhuma relação ou cópia de notas fiscais, referentes à infração 1, para que fossem confrontadas com os dados informados pelo autuado.

Instado a se pronunciar acerca do resultado da diligência, o autuante afirmou que não tinha “nada a declarar” (fl. 1093).

Ao ser notificado da diligência realizada, o autuado se pronunciou às fls. 1097 a 1106. Nesse pronunciamento, o contribuinte afirma que restou comprovado pela ASTEC do CONSEF que o autuado possuía sistema que possibilitava a vinculação de cada operação de saída com a correspondente aquisição, o que inviabilizava a aplicação do método utilizado pelo autuante. Ressalta que, assim, resta evidente que o método previsto no art. 100, §2º, do RICMS-BA, não poderia ter sido utilizado pelo autuante, o que diz comprova a improcedência da infração 3 [1].

Aduz que, conforme ressaltado pela ASTEC, o demonstrativo juntado pelo autuante toma como base o método previsto no art. 100, §2º, do RICMS-BA, não mencionando nenhuma relação ou cópia de nota fiscal que possibilitasse a confrontação, o que por si só inviabiliza a autuação no particular, razão pela qual impugna os argumentos e eventuais demonstrativos apresentados pelo autuante e pugna pela decretação da infração em comento.

Referindo-se à infração 2, afirma que a interpretação que deve ser dada a questão é aquela que diz respeito à inexistência de fato gerador do ICMS nas transferências de mercadorias para o estabelecimento do mesmo titular, uma vez que tais transferências não constituem fato gerador do ICMS, como diz que vem reiteradamente decidindo o STJ. Aduz que a Súmula 166 do STJ pacifica o entendimento de que, para se configurar o fato gerador do ICMS, é necessário que haja ato de mercancia, ou seja, a venda de mercadoria. Ressalta que não se pode chamar de entrada a mera situação de fato que não representa um ato de mercancia. Cita farta jurisprudência do STJ, para embasar a tese de que não há ato mercantil na operação entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte e, portanto, não ocorre fato gerador do ICMS. Menciona que o Supremo Tribunal Federal segue essa mesma linha argumentativa do STJ. Sustenta que a interpretação que deve ser dada a questão em análise é aquela que diz respeito à inexistência de fato gerador de ICMS, na transferência entre estabelecimentos do mesmo titular.

Ressalta que a expressão “entrada”, empregada no art. 56, V, “a”, do RICMS-BA, deve ser interpretada como aquela decorrente de uma compra e venda efetuada junto a um fornecedor, e não uma advinda de um mero deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento de uma mesma empresa.

Salienta que nos exercícios de 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009, o estabelecimento autuado (uma central de distribuição) deu saídas em transferências interestaduais e internas (CFOPs 5152 e 6152). Menciona que, de todas as transferências que o estabelecimento fiscalizado efetuou, o autuante encontrou divergência no montante de base de cálculo para imputar uma cobrança de ICMS no montante referente ao suposto preço de saída a menos do que da última entrada. Assevera que, se for comparada a base encontrada pelo autuante com o total das operações praticadas pelo autuado nos exercícios de 2005 a 2009, constata-se que as alegadas divergências decorrem de mero erro no preço de devoluções de transferências efetuadas, conforme dito na defesa.

Afirma que, consoante o disposto no art. 56, V, “a”, do RICMS-BA, a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Diz que, ao redigir esse dispositivo, o legislador quis evitar que o estabelecimento, ao transferir mercadorias, empregasse uma base de cálculo inferior ao preço de entrada.

Destaca que o autuante utilizando programa elaborado por ele próprio e, portanto, não oficial da SEFAZ, processou os arquivos magnéticos enviados pelo contribuinte e, nesse processamento, encontrou as supostas divergências. Assim, impugna a totalidade da exigência fiscal, uma vez que foi utilizado programa não homologado pela SEFAZ.

Sustenta que a diferença apurada pelo autuante decorreu de erro material no valor de produtos constantes de documentos fiscais de devolução de transferências. Assevera que não pode um erro material servir como parâmetro para que a base de cálculo das saídas subsequentes em transferências interestaduais, mesmo porque, seguindo os princípios contábeis, as transferências entre estabelecimentos da mesma empresa devem ser realizadas pelo preço meio de aquisição. Diz que, caso necessário, seja realizada diligência para comprovar que o levantamento apresentado pelo autuante tomou como parâmetro os preços da última transferência com erro material. Menciona que faz juntar a essa impugnação algumas notas fiscais de compras de mercadorias, de transferência de saídas e retorno de devolução de transferência, visando comprovar que na realidade os valores encontrados pelo autuante não condizem com a realidade dos fatos. Protesta pela realização de diligência.

Ressalta que nos demonstrativos elaborados pelo autuante constam produtos que estão enquadrados no regime de substituição tributária, tais como chip, telefone celular e auto rádio.

Reitera os termos dos exemplos constantes na defesa inicial, pois entende que eles comprovam que o estabelecimento autuado adquiriu mercadorias por um determinado preço (conforme as notas de aquisição), agregou custos de transporte e fez a transferência para outros estabelecimentos da sua rede de lojas. Diz que outro estabelecimento fez uma devolução de transferência para o estabelecimento fiscalizado, consignando erroneamente um valor diferente do preço de aquisição.

Ao finalizar, o autuado reitera o pedido de realização de diligência, protesta por todos os meios de prova admitidos em direito e solicita que o Auto de Infração seja julgado procedente em parte.

Constam às fls. 1111 a 1113, extratos do SIGAT (Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária) referente ao pagamento da parte do Auto de Infração reconhecida como procedente.

Após apreciação em pauta suplementar, fl. 1114, o processo foi convertido em diligência à IFEP COMERCIO, para que fosse entregue ao autuado fotocópia de páginas do processo, conforme tinha sido solicitado na diligência anterior e que não tinha sido atendido.

O autuado recebeu fotocópia das páginas do processo (fls. 1117 e 1118) e teve o prazo regulamentar para pronunciamento, porém manteve-se silente.

## VOTO

Preliminarmente, o autuado argumenta que o direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a dezembro de 2005, já está decaído. Assevera que, por ser o ICMS um imposto lançado por homologação, a contagem do prazo decadencial se faz a partir da data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, §4º, ACÓRDÃO JJF Nº 0043-01/12

do CTN. Frisa que tomou ciência do Auto de Infração em 20/12/10 e também afirma que não agiu com dolo, fraude ou simulação.

Com o devido respeito, divirjo da tese defendida pelo autuado, pois o termo inicial da contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O art. 150, § 4º, do CTN, prevê que “*Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador*”. Contudo, a legislação tributária do Estado da Bahia, utilizando a permissão contida no § 4º do art. 150 do CTN, fixou o prazo de homologação em cinco anos a contar “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 107-A, I, do COTEB, e art. 965, I, do RICMS-BA).

A homologação tácita, prevista no art. 150, § 4º, do CTN, só ocorre quando o imposto devido é lançado pelo sujeito passivo e pago dentro das condições previstas na legislação tributária. No caso em comento, os valores que estão sendo cobrados foram apurados mediante a aplicação de roteiros de auditoria fiscal e, portanto, não houve o lançamento por homologação e, em consequência, não se pode aplicar o previsto no art. 150, § 4º, do CTN, como pleiteia o autuado.

Para os fatos geradores ocorridos durante o exercício de 2005, a Fazenda Pública tinha até o dia 31/12/10 para constituir o crédito tributário. No caso em análise, o crédito fiscal foi constituído em 20/12/10, quando foi encerrado o procedimento fiscal com a lavratura do Auto de Infração, tendo sido o autuado notificado do lançamento nessa mesma data. Dessa forma, afasto a arguição de decadência, suscitada preliminarmente.

Com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência, pois considero que os elementos já existentes nos autos são suficientes para o deslinde das questões.

Adentrando no mérito da lide, observo que o lançamento tributário de ofício em análise é composto por quatro diferentes infrações, sendo que o autuado, em sua defesa, reconhece, como procedentes, as Infrações 3 e 4 e impugna as Infrações 1 e 2.

Quanto às Infrações 3 e 4, o reconhecimento expresso do autuado demonstra o acerto da ação fiscal e a inexistência de controvérsia quanto a esses itens do lançamento. Dessa forma, essas infrações estão devidamente caracterizadas.

A Infração 1 trata da falta de estorno de crédito fiscal de ICMS referente às entradas de mercadorias cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução, conforme os demonstrativos às fls. 10 a 13.

Inicialmente, para um melhor entendimento da questão, transcrevo a seguir, o disposto no art. 6º, §1º, do Decreto nº 7799/00:

*Art. 6º Os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos nos arts. 1º, 2º, 3º-B, 3º-D, 3º-E e 3º-F, não poderão exceder a 10% (dez por cento) do valor da base de cálculo do imposto utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias.*

*§ 1º Não sendo possível ao contribuinte manter controle de seus estoques de modo a permitir a vinculação a que se refere este artigo, aplicar-se-á o método previsto no §2º, do art. 100, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14 de março de 1997.*

Em sua defesa, o autuado assevera que o valor exigido neste item do lançamento não é devido, pois possuía sistema automatizado que lhe permitia vincular as operações de saídas com o correspondente documento fiscal de aquisição. Sustenta que, com base nesse sistema, efetuou os estornos proporcionais de seus créditos fiscais corretamente.

Considerando que na apuração do imposto exigido o autuante aplicou o método previsto no §2º do art. 100 do RICMS-BA, o processo foi convertido em diligência à ASTEC do CONSEF, para que fosse ACÓRDÃO JJF Nº 0043-01/12

verificado se o autuado possuía sistema de controle de estoques que permitisse a vinculação entre cada operação saída com a correspondente aquisição.

Conforme o Parecer ASTEC Nº 126/2011, foi informado que o autuado no período abrangido pela Infração 1 possuía sistema automatizado que permitia *vincular cada operação de saída com a correspondente aquisição*. O autuante foi notificado acerca do resultado da diligência, porém se limitou a informar que estava ciente do Parecer ASTEC Nº 126/2011.

Tomando por base a informação fiscal trazida no Parecer ASTEC Nº 126/2011, concluo que o procedimento adotado pelo autuante para apurar o estorno proporcional do crédito fiscal de que trata a infração em comento não obedeceu ao previsto no §1º do artigo 6º do Decreto nº 7799/00, supratranscrito, o que terminou por acarretar insegurança na determinação da infração e do montante devido. Dessa forma, a Infração 1 é nula, ao teor do disposto no artigo 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF/99.

Nos termos do artigo 21 do RPAF/99, represento à autoridade competente para que analise a possibilidade de refazimento da ação fiscal quanto à Infração 1, a salvo de falhas.

Na infração 2, o autuado foi acusado de ter efetuado saídas de mercadorias em transferência para estabelecimento situado em outras unidades da Federação, pertencentes ao mesmo titular, com preço de saída inferior ao de entrada.

Nas operações de saídas de mercadorias por transferência interestadual entre estabelecimentos de uma mesma empresa, a apuração da base de cálculo do ICMS está disciplinada no artigo 13, §4º, da Lei Complementar 87/96 (LC 87/96), cujo teor foi reproduzido no art. 17, § 7º, da Lei nº 7.014/96, sendo que esse dispositivo legal está regulamentado no artigo 56, V, “b”, do RICMS-BA. Para um melhor entendimento da questão, transcrevo o disposto no artigo 13, §4º, da LC 87/96, que disciplina a matéria em comento:

*Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:*

*§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:*

*I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*

*II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;*

*III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.*

Conforme os demonstrativos de fls. 15 a 99, o autuado efetuou transferências interestaduais de mercadorias – as quais não foram produzidas por ele, já que se trata de um estabelecimento comercial – utilizando como base de cálculo do ICMS valor inferior ao da entrada mais recente da mesma mercadoria, o que acarretou recolhimento a menos do imposto devido quando da operação de saída interestadual.

O autuado sustenta que não há incidência de ICMS nas transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa, conforme doutrina e jurisprudência que cita.

Respeitosamente, discordo dessa tese defendida pelo autuado, pois a legislação do ICMS do Estado da Bahia, em conformidade com a Lei Complementar nº 87/96, prevê a incidência do referido imposto nas transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa.

Para fins do ICMS, os diversos estabelecimentos pertencentes a um mesmo titular são considerados autônomos entre si, conforme o princípio da autonomia dos estabelecimentos, delineado no artigo 11, §3º, II, da LC nº 87/96 – é *autônomo cada estabelecimento do mesmo titular*. Em perfeita consonância com esse princípio, a LC nº 87/96, no seu artigo 12, I, prevê que ocorre o fato gerador do ICMS no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

A Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, no seu art. 12, I, seguindo as normas estabelecidas na LC nº 87/96, ao dispor sobre o momento da ocorrência do fato gerador do ICMS, assim prevê:

*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;*

Por sua vez, o RICMS-BA, ao tratar do momento da ocorrência do fato gerador do ICMS, assim dispõe:

*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;*

Dessa forma, por estar expressamente previsto na Lei nº 7.014/96, as transferências efetuadas entre esses estabelecimentos pertencentes a um mesmo titular estão sujeitas à incidência do ICMS, sendo que não cabe a este órgão julgador administrativo discutir a constitucionalidade desse dispositivo legal, ao teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99.

A questão atinente à existência de ato de mercancia para se considerar ocorrido o fato gerador do ICMS não merece prosperar, uma vez que a incidência do imposto está prevista na Lei 7.014/96 e, a teor do disposto no art. 2º, §1º, dessa citada Lei, é irrelevante para a caracterização do fato gerador do ICMS *a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo.*

Quanto à respeitável jurisprudência citada na defesa, reitero que as decisões deste órgão julgador administrativo ficam delimitadas ao previsto na legislação tributária estadual, não lhe cabendo a discussão acerca da constitucionalidade dessa legislação. Ademais, a jurisprudência citada pelo defendant não vincula a presente decisão.

Sustenta o autuado que o vocábulo “entrada” citada no art. 56, V, “a”, do RICMS-BA, deve ser interpretado como sendo a entrada decorrente de uma operação de compra e venda efetuada junto a um fornecedor.

Não merece prosperar esse argumento, pois esse dispositivo trata da definição da base de cálculo do imposto e, portanto, deve ser interpretado de forma literal. O previsto na alínea “a” do inciso V do artigo 56 do RICMS-BA a base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular, é *o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.*

Nesse dispositivo legal, o vocábulo “entrada” é utilizado sem qualquer restrição, podendo ser proveniente de estabelecimento industrial, comercial, produtor, extrator, gerador pertencente a terceiros ou à mesma empresa. Esse dispositivo não deve ser interpretado de forma a alterar a base de cálculo do imposto. Assim, a “entrada” a ser considerada na apuração do imposto devido é toda aquela que corresponda à “entrada mais recente da mercadoria”.

O autuado argumenta que as divergências foram provocadas por erro na determinação do preço de devolução de transferências efetuadas por estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular. Diz que não é lógico que apenas uma peça recebida em transferência com preço equivocado venha a contaminar todo o preço do seu estoque. Para robustecer essa tese, cita exemplos relativamente às mercadorias 45 LIGHT ORTOBOM, LAVADORA ATLAS, ESTANTE CAEMUM, TELEFONE CLARO, GUARDA-ROUPA ARAPLAC, MINI SYSTEM, ESTANTE VAMOL, REFRIGERADOR CONSUL, SOFÁ METALMO, TELEVISOR LG, MESA ARTEFAMOL, REFRIGERADOR ELETROLUX e CONDICIONADOR LG.

Esses argumentos defensivos não procedem, uma vez que nos termos do artigo 13, §4º, I, da LC nº 87/96, com igual redação do art. 17, §7º, I, da Lei nº 7.014/96, a base de cálculo do ICMS nas saídas de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, é *o ACÓRDÃO JJF Nº 0043-01/12*

*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.* Após examinar as operações referentes aos diversos produtos citados na defesa, constato que elas apenas comprovam que o autuante, na apuração da base de cálculo das transferências, utilizou o preço da entrada mais recente, conforme determina a legislação. O alegado erro na determinação dos preços não elide a infração, pois os preços consignados nas notas fiscais não podem ser desprezados, após a ação fiscal, sob o argumento de que estão equivocados.

No que tange à alegação defensiva de que o autuante utilizou programa de processamento de dados não homologado pela Secretaria da Fazenda, não há como prosperar a tese defensiva. Da análise dos demonstrativos acostados ao processo, especialmente o recibo de fl. 357 e o CD-ROM de fl. 356, constata-se que a ação fiscal está baseada em planilhas elaboradas com o auxílio do Access (arquivos com a extensão .MDB) e Excel (arquivos com a extensão .xls).

Ao se pronunciar sobre o resultado da diligência realizada, o autuado alega que os produtos chip card, telefone celular e auto rádio estão no regime de substituição tributária e, portanto, não poderiam integrar a infração em comento.

Esse argumento defensivo não procede, pois a realização de transferência a preço inferior ao preço da entrada mais recente está caracterizada. Considerando que as operações de transferências relacionadas na autuação são interestaduais, torna-se irrelevante o fato de haver mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, pois nessas referidas operações é também devido o ICMS normal ao Estado da Bahia. Ademais, há que se ressaltar que os produtos citados na defesa (chip card, telefone celular e auto rádio), à época dos fatos, estavam apenas no regime de substituição interna (art. 353, II, do RICMS-BA), não havendo para eles convênio ou protocolo relativamente às operações interestaduais.

Em face do acima exposto, a Infração 2 está caracterizada, uma vez que restou comprovado que o autuado, nas transferências interestaduais em tela, utilizou base de cálculo em valor inferior ao previsto na legislação, o que acarretou recolhimento a menos do ICMS devido.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, para julgar a Infração 1 nula e as Infrações 2, 3 e 4 procedentes, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279459.0009/10-2, lavrado contra **LOJAS INSINUANTE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$849.859,24**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 829.870,29 e de 70% sobre R\$ 19.988,95, previstas no art. 42, II, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

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

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de março de 2012.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR