

A.I Nº - 269191.0001/14-9  
AUTUADO - ATACADÃO DISTRIBUIÇÃO COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.  
AUTUANTE - ROBERTO ARAÚJO MAGALHÃES  
ORIGEM - IFEP SUL  
INTERNET - 29.10.2014

**5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0199-05/14**

**EMENTA:** ICMS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA. RECOLHIMENTO A MENOS. Operações internas de transferências de mercadorias. Não ficou comprovada a prática de sonegação do imposto que justificasse a exigência fiscal. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 31.03.2014 para exigir ICMS no valor principal de R\$25.773,44, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra "a, da Lei nº 7.014/96, com a seguinte imputação:

**“Infração 01:** Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Especificamente efetuou saídas em transferências de mercadorias com base de cálculo inferior à entrada mais recente da mesma mercadoria, infringindo o previsto no decreto 6.284/97, artigo 56, IV, a. Infração apurada mediante demonstrativo anexo a este auto de infração. Enquadramento: Artigo 56 e 124, inciso I do RICMS aprovado pelo Decreto 6284/97.

A legislação apontada como infringida assim dispõe:

**Lei 7014/96:**

**Art. 42.** Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

**II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:**

**a) em razão de registro de operação ou prestação tributada como não tributada, em caso de erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto, desde que os documentos tenham sido emitidos e escriturados regularmente;**

**Decreto 6284/97:**

- **Art. 56.** A base de cálculo do ICMS, nas operações internas e interestaduais realizadas por comerciantes, industriais, produtores, extratores e geradores, quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar, é:
- **IV – na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular:**

**a) o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;**

**Art. 124.** O recolhimento do ICMS será feito (art. 980):

**I - até o dia 9 do mês subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores:**

O contribuinte foi notificado do A.I. em 14/04/2014, ingressou com defesa administrativa em 13/05/2014.

Após fazer uma síntese da autuação disse que a acusação fiscal acima estampada não deve subsistir uma vez que totalmente infundada.

Ressaltou em seguida que a divergência objeto da presente demanda administrativa cinge-se à exclusão de impostos recuperáveis, no caso a Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, da base de cálculo das mercadorias transferidas, onde, de um lado, o Fisco entende deveriam tais tributos ter sido computados para efeito de determinação da base de cálculo do ICMS incidente sobre as ditas transferências e, de outro, a Autuada que, em consonância com a legislação de regência e em observância aos vetores constitucionais regentes da matéria, para a apuração da referida base de cálculo, excluiu as mencionadas contribuições de seu computo.

Que a matéria em discussão encontra regramento no art. 17, §7º, inc. I, da Lei do ICMS (Lei nº 7014/96) e art. 56, inc. IV, “a”, do RICMS/97 (Decreto nº 6284/97), cujo conteúdo foi transcrito na pela de defesa.

Enfatizou em seguida que a pretensão fiscal em ver incluídas as Contribuições ao PIS e COFINS na hipótese em apreço afronta a própria legislação estadual de regência.

Apresentou quadro demonstrativo das situações postas em discussão, declarando que tanto o art. 17 da Lei 7014/96 quanto o art. 56 do Decreto 6284/97, em seus diversos incisos, indicam qual a base de cálculo do ICMS para as diversas hipóteses descritas em cada um deles:

inciso	Situação fática	Base de cálculo (ICMS)
I	Saída da mercadoria E transmissão de propriedade	Valor da operação
II	Entrada de energia elétrica, petróleo e lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo	Valor da operação de que decorrer a entrada;
III	Na falta do valor a que se referem os incisos anteriores	<ul style="list-style-type: none"> <li>- preço corrente da mercadoria ou similar;</li> <li>- preço FOB de estabelecimento industrial a vista;</li> <li>- preço FOB de estabelecimento comercial a vista</li> </ul>
IV	Saída em transferência para estabelecimento situado no Estado, pertencente ao mesmo titular	<ul style="list-style-type: none"> <li>- preço de aquisição ou valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;</li> <li>- custo da mercadoria, quando produzida, gerada, extraída ou fabricada pelo próprio estabelecimento</li> </ul>
V	Saída em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da federação, pertencente ao mesmo titular	<ul style="list-style-type: none"> <li>- valor correspondente à entrada mais recente;</li> <li>- custo da mercadoria produzida;</li> <li>- em se tratando de mercadoria não industrializada, o preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente</li> </ul>
VI	Saída de mercadoria efetuada pelo industrial ou prestador do serviço, em retorno ao estabelecimento que a tiver remetido para industrialização	- aquela fixada conforme art. 59, II, “a”, RICMS/97
VII	Saída de mercadoria decorrente de operação de venda aos encarregados da execução da política de preços mínimos	- o valor fixado pela autoridade federal competente
VIII	Contrato mercantil de venda para entrega futura de mercadoria	<ul style="list-style-type: none"> <li>- valor constante do contrato;</li> <li>- a prevista no inciso III, em função do preço vigente na data da efetiva saída da mercadoria,</li> </ul>

		na falta do contrato referido na alínea anterior
--	--	---

Que o inciso I trata da situação “*na saída de mercadoria e na transmissão de sua propriedade*” – hipótese de venda, onde a base de cálculo = valor da operação.

Já o inciso IV (apontado como infringido pela fiscalização autuante) cuida de situação “*saída em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular*” – hipótese de transferência interna entre estabelecimentos do mesmo titular, onde a base de cálculo é o preço de aquisição ou valor correspondente à entrada mais recente; ou, o custo da mercadoria (quando remetente é fabricante – não é o caso dos autos)

Ao reclamar o Fisco a inclusão do PIS e COFINS na determinação da base de cálculo das transferências internas desvirtua o conceito de *preço de aquisição/valor da entrada mais recente* e o transmuta para *valor da operação*.

Pondera que a diferença entre os dois termos não é meramente formal, como poder-se-ia argumentar, mas sim substancial, haja vista que os elementos (valores) que compõem um e outro não são integralmente os mesmos. A título argumentativo, se fossem equivalentes não estabeleceria o legislador termos diferentes, nem muito menos reservaria inciso específico (inc. IV, art. 56, RICMS/97) para tratar da hipótese descrita (transferência interna entre estabelecimentos do mesmo titular).

Por valor da operação mercantil entende abranger não somente o preço, mas também montante concernente a seguro, juros, descontos, frete e demais importâncias pagas/recebidas/debitadas (art. 13, §1º, da LC 87/96).

Já preço/custo de aquisição (=compra), nos moldes do Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC 16 (aplicável subsidiariamente) consiste no seguinte:

*“Custos de aquisição 11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes são deduzidos na determinação do custo de aquisição.”* (grifos nossos)

Ou seja, no conceito de preço de aquisição, para efeitos de determinação da base de cálculo do ICMS nas transferências internas de mercadorias, devem ser excluídos os tributos recuperáveis (no caso, PIS e COFINS), dada a sistemática da não-cumulatividade a que estão submetidos. De fato, tais tributos não se enquadram no conceito de *custo*, já que o valor pago será depois recuperado.

Que em se tratando de transferências internas entre estabelecimentos do mesmo titular, acaso prevalecesse a pretensão fiscal, a seguinte situação se apresentaria: *O PIS e COFINS - pago pela Autuada quando das aquisições das mercadorias - seriam aproveitados como créditos com débitos dos mesmos tributos (não-cumulatividade), e ao mesmo tempo serviriam para, daí sim, majorar a base de cálculo do ICMS nas transferências internas, aumentando, assim, o crédito no estabelecimento destinatário.*

Fez a seguinte indagação: tendo em conta tratar o caso dos autos de transferências internas, entre estabelecimentos do mesmo titular, a inclusão ou exclusão do montante concernente ao PIS e COFINS acarretaria algum prejuízo ao erário baiano? Argumentou ser negativa a resposta, posto que o que se debita no estabelecimento baiano remetente será creditado no estabelecimento baiano destinatário. Apresentou planilha indicativa nesse sentido.

Declarou que sob qualquer ângulo que se analise a questão, imperioso é reconhecimento de que a pretensão fiscal é totalmente improcedente, seja porque contraria o próprio regramento

legislativo relativo à matéria, seja porque, em se tratando de operações internas, prejuízo algum advém ao Fisco.

Ao finalizar a peça defensiva pediu pela decretação de improcedência da autuação.

Foi prestada informação fiscal apensada às fl. 57 dos autos. Frisou logo de início, que não há a dicotomia apontada na peça de defesa.

Que em nenhum momento do procedimento fiscal ou da atuação o fisco contestou os critérios utilizados pelo contribuinte para a determinação de bases de cálculos das entradas de mercadorias posteriormente objeto de saídas em transferências. Ao contrário, aceitou integralmente os valores da base de cálculo das entradas do contribuinte, consignadas em seus documentos fiscais de entrada, calculadas adequadamente sem considerar a inclusão de impostos recuperáveis (afora o ICMS), sobre as qual o mesmo apropriou-se de crédito fiscal na razão da alíquota respectiva.

Que a infração ocorreu devido ao fato de que tais bases de cálculo para fins de crédito fiscal relativo às entradas de mercadorias posteriormente transferidas são superiores às bases de cálculo das mesmas mercadorias para fins de débito fiscal nessas posteriores saídas por transferências, nada mais que isso, o que resultou nas diferenças demonstradas no processo, que originaram os lançamentos do auto de infração em epígrafe;

Disse ainda ser desnecessário analisar os critérios utilizados na composição das bases de cálculo envolvidas nos demonstrativos do auto de infração, apesar da Lei Complementar 87/96 em seu artigo 13 definir claramente o que compõe base de cálculo de ICMS, não havendo espaço para impostos recuperáveis em seu montante, a não ser o próprio ICMS, pois a diferença que resultou nos lançamentos do auto de infração sob análise nasceu da divergência entre os critérios adotados pelo próprio contribuinte, nas saídas e entradas, não entre critérios do contribuinte e quaisquer outros entendimentos.

Enfatizou que nas saídas por transferências o contribuinte não utilizou como base de cálculo para fins de seus débitos de ICMS uma base de cálculo que seja, pelo menos, igual à utilizada para fins de seus créditos de ICMS nas aquisições mais recentes da mesma mercadoria, e só isso, nada mais.

Daí as diferenças, e PIS, COFINS ou mesmo o IPI nada tem a ver com isso.

Finalizou pedindo, de forma implícita, pela procedência do Auto de Infração.

## **VOTO**

Da análise dos autos verifico que todas as operações objeto da autuação se referem a transferências internas, ou seja, no âmbito no território baiano, de mercadorias entre estabelecimento do mesmo contribuinte (CFOP 5.152), com o seguinte descritivo, constante do Anexo 2 do RICMS/97, vigente à época de ocorrência dos fatos geradores:

### ***DAS SAÍDAS DE MERCADORIAS, BENS OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS***

*Nova redação dada ao CFOP 5.000, pelo Ajuste SINIEF 05/05, efeitos a partir de 01.01.06.*

#### ***5.000 - SAÍDAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA O ESTADO***

*Redação original, efeitos até 31.12.05*

#### ***5.000 - SAÍDAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA O ESTADO***

*5.152 - Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros*

*Nova redação dada à Nota Explicativa pelo Ajuste SINIEF 05/03, efeitos a partir de 10.07.03.*

*Classificam-se neste código as mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros para industrialização, comercialização ou para utilização na prestação de serviços e que não tenham sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento, transferidas para outro estabelecimento da mesma empresa.*

Neste caso, mesmo que o estabelecimento remetente do contribuinte, localizado neste Estado, tivesse efetuado a transferência em valor inferior ao da entrada mais recente das mercadorias, o

crédito fiscal de ICMS a ser apropriado no estabelecimento de destino seria também com base nesse valor, não acarretando qualquer prejuízo para a Fazenda Estadual, pois, no regime de débito e crédito, cuja aplicação concretiza o princípio da não cumulatividade, o débito do imposto acarreta crédito do mesmo valor. Neste caso estamos nos referindo às operações internas de transferências.

Nesse sentido há reiterada jurisprudência deste CONSEF, a exemplo do Acórdão nº ACÓRDÃO CJF nº 0399-11/12, originário da 1ª Câmara desta Corte Administrativa, que faz menção a entendimento já por nós firmado, nos seguintes termos:

*Observo que a questão posta nesta imputação diz respeito à forma de cálculo adotada pelo recorrente nas operações de saídas, por transferência, para outros estabelecimentos da mesma empresa no Estado da Bahia, realizadas supostamente com a base de cálculo inferior àquela determinada pela legislação.*

*Este CONSEF já se debruçou sobre esta matéria em outras ocasiões e decidiu de forma reiterada que o erro na determinação da base de cálculo em operações de saídas por transferência no âmbito do território baiano somente pode autorizar a cobrança de diferenças, eventualmente apuradas pelo Fisco, se restar demonstrado que o contribuinte usou de artifício com o objetivo de deixar de recolher ou reduzir o montante de imposto devido aos cofres públicos.*

*O posicionamento externado neste voto foi fruto de um Parecer assinado pelo então Conselheiro **Tolstoi Seara Nolasco**, Presidente da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal à época, o Julgador Ângelo Mário de Araújo Pitombo e o Procurador do Estado, Dr. José Augusto Martins Junior, trabalho que foi aprovado por esta Relatora no exercício do cargo de Presidente do CONSEF, uma vez que foi elaborado a partir de uma consolidação de entendimentos e se valeu, principalmente, dos próprios julgados do Conselho de Fazenda no exame de casos concretos, além das disposições legais e regulamentares pertinentes ao tema.*

Transcrevo abaixo trechos do Parecer citado no voto da 1ª CJF, relativamente aos aspectos mais importantes:

*Inicialmente, os Pareceristas fizeram uma análise do artigo 12, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96; dos artigos 4º, inciso I, e 17, § 7º, inciso I, da Lei nº 7.014/96 e do artigo 56, inciso IV, alínea “a”, do RICMS/97, que preveem a forma de apuração da base de cálculo nas transferências internas e interestaduais de mercadorias.*

*Em seguida, diante das modificações introduzidas em nossa legislação, a partir da edição da Lei Complementar 102/00, permitindo a transferência de saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado (Lei Complementar 87/96 - artigo 25; Lei nº 7.014/96 – artigo 26 e RICMS/97 – revogação do artigo 98, que vedava a referida transferência), os signatários salientaram que “não fazia mais sentido a manutenção do inciso V do art. 100 do RICMS/BA, que exigia o estorno ou anulação do crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, com base de cálculo inferior à da operação de entrada mais recente” e “assim, a redação atual do art. 100 do RICMS/BA foi modificada e não consta mais esta exigência, ajustando-se, desta forma, às alterações da lei que regulamenta”.*

No Parecer mencionado, foram apresentadas, então, as seguintes conclusões:

PRIMEIRA - 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”;*

SEGUNDA – 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”.*

Finalmente, os pareceristas resumiram seu pensamento da seguinte forma:

**“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.”

Ressalto mais uma vez que esse entendimento aqui expresso está contido em diversos julgamentos exarados por este CONSEF, a exemplo, os Acórdãos CJF nºs 0164-12/08, 0085-12/08 e 0020-12/08,

Por tudo quanto foi acima exposto, posso concluir que:

1. a própria legislação prevê a possibilidade de transferência de saldos credores entre estabelecimentos do mesmo titular (artigos 24, 25 e 26, da Lei nº 7.014/96 e artigo 114-A do RICMS/97), o que acaba por tornar inconsistente a autuação;
2. a operação de saída subsequente com base de cálculo inferior à da operação de entrada da mercadoria não mais gera o dever de estorno do crédito, como previsto anteriormente no artigo 100, inciso V, do RICMS/96, uma vez que tal hipótese de estorno foi excluída do rol do artigo 100 do RICMS/97;
3. o débito efetuado no estabelecimento remetente das mercadorias gera automaticamente o direito ao crédito no estabelecimento destinatário, tornando inócuas a autuação sem a demonstração cabal da existência de sonegação do imposto estadual, na hipótese de transferências internas de mercadorias;
4. além disso, caso fosse julgada subsistente a autuação, os estabelecimentos destinatários sequer poderiam utilizar, como crédito fiscal, o ICMS ora exigido, em face de ter operado a decadência, o que configuraria enriquecimento sem causa para o Estado da Bahia.

Nosso voto, portanto, é pela NULIDADE do Auto de Infração, com fundamento no art. 18, inc. IV, letra “a”, do RPAF/99, visto que não há elementos suficientes para determinar com segurança, a existência de infração à legislação tributária.

Recomenda-se a renovar a ação fiscal a salvo das falhas acima apontadas.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **269191.0001/14-9**, lavrado contra **ATACADÃO DISTRIBUIÇÃO COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA**. Recomenda-se a renovação fiscal a salvo das falhas acima apontadas.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de setembro de 2014.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR