

**PROCESSO** - A. I. N° 129712.0002/15-0  
**RECORRENTE** - LOJAS RENNER S.A.  
**RECORRIDO** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6<sup>a</sup> JJF n° 0007-06/16  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 25/11/2016

### 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0253-11/16

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. a) DIFERENÇAS DE SAÍDAS E DE ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Exigência do imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, ou seja, sobre as operações de saídas. Tal constatação é comprovação suficiente da realização de operações sem emissão de documento fiscal e sem recolhimento do imposto; b) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA; c) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constatando-se diferença de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se exigir o imposto do adquirente, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido de terceiro mercadoria desacompanhada de documentação fiscal, bem como do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio autuado, apurado em função do valor acrescido. Razões de defesa não elidem as acusações fiscais. Itens subsistentes. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COM SAÍDA TRIBUTADA NORMAL. MULTA. PERCENTUAL APlicada SOBRE O VALOR DO IMPOSTO NÃO ANTECIPADO. Exigência não impugnada. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. a) BENS DO ATIVO FIXO; b) MERCADORIA DESTINADA AO CONSUMO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Razões de defesa não elidem as infrações. 4. ALÍQUOTA. ERRO NA APLICAÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Itens não impugnados, quanto ao mérito. 5. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Fato comprovado. Razões de defesa insuficientes para elidir a infração. Indeferido o pedido de perícia fiscal. Acolhida a preliminar de decadência, inerente à parte das infrações 6, 7 e 8, conforme art. 150, § 4º do CTN. Afastadas as preliminares. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 6<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 28/05/2015 para exigir ICMS no

valor histórico de R\$72.118,88, acrescido de multa, em decorrência do cometimento de 9 infrações, a seguir transcritas:

*Infração 1. Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$18.518,84, acrescido da multa de 100%, relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício de 2010, levando-se em conta, para cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis, conforme demonstrativos e relatórios de auditoria de estoque em CD-R, às fls. 16 e 24 a 105 dos autos.*

*Infração 2. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, no valor de R\$1.771,22, acrescido da multa de 60%, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com o percentual de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício de 2010, conforme demonstrativos e relatórios de auditoria de estoque em CD-R, às fls. 16 e 107 a 111 dos autos.*

*Infração 3. Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$3.114,50, acrescido da multa de 100%, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício de 2010, conforme demonstrativos e relatórios de auditoria de estoque em CD-R, às fls. 16 e 113 a 117 dos autos.*

....

*Infração 5. Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$1.188,04, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de janeiro, julho e setembro de 2010, conforme demonstrativos às fls. 16 e 242 e 243 dos autos;*

*Infração 6. Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$21.430,11, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a julho de 2010, conforme demonstrativos às fls. 16 e 245 a 282 dos autos;*

*Infração 7. Recolhimento a menor do ICMS, no valor de R\$5.822,38, em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, ao aplicar a alíquota de 17% na saída de produtos sujeitos à alíquota de 25%, conforme demonstrativos às fls. 16 e 284 a 294 dos autos;*

*Infração 8. Recolhimento a menor do ICMS, no valor de R\$8.396,84, em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, ao aplicar a alíquota zero na saída de produtos sujeitos à alíquota de 17%, conforme demonstrativos às fls. 16 e 296 a 318 dos autos;*

*Infração 9. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$1.372,70, referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, nos meses de janeiro a maio e julho a dezembro de 2010, conforme demonstrativos às fls. 16 e 320 a 356 dos autos.*

Após a apresentação da Defesa administrativa (fls. 362 e 414) e da correspondente Informação Fiscal (fl. 1.136 a 1.138), a instrução foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 6ª JJF que dirimiu a lide nos seguintes termos:

#### VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir o débito no valor de R\$72.118,88, relativo à nove infrações, sendo objeto de impugnação as exações 1, 2, 3, 5, 6 e 9, anteriormente descritas.

Inicialmente, acolho a preliminar de mérito de que estão abrangidos pela decadência as parcelas do Auto de Infração relativas as competências de janeiro a maio de 2010, inerentes às infrações 6, 7 e 8, por vislumbrar que, efetivamente, se tratam de recolhimento a menor do ICMS (fls. 245 a 318) e, se a modalidade de lançamento é por homologação e o contribuinte antecipa o pagamento, corretamente ou a menor, o termo inicial da contagem do prazo decadencial, de cinco anos, se dá na data de ocorrência do fato gerador, conforme o disposto no artigo 150, §4º do CTN.

Por outro lado, não havendo a antecipação do pagamento, conforme as demais exações, o Fisco não tem como conhecer a data do fato gerador e o prazo inicial da decadência será contado a partir do primeiro dia do ano seguinte em que o lançamento deveria ter sido efetuado, conforme art. 173, I, do CTN.

Assim, deve ser excluído do lançamento de ofício os valores das infrações 6, 7 e 8 relativos aos períodos de janeiro a maio de 2010, por ter decaído o direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário relativo, quando da lavratura do Auto de Infração, ocorrido em 28/05/2015, remanescendo os valores de R\$640,96; R\$3.871,79 e R\$5.275,47, respectivamente.

Em seguida, há de se registrar que todas as exações do lançamento de ofício foram devidamente documentadas e se fundamentam em levantamentos fiscais e demonstrativos, constantes nos autos e em mídia eletrônica (CD-R), cujas cópias foram fornecidas ao contribuinte, consoante recibos às fls. 11 a 15 dos autos. Em consequência, verifico que o lançamento de ofício preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte.

Também, nos termos do art. 147, II, "b", do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, indefiro o pedido de perícia fiscal para que se verifiquem os procedimentos da empresa, pois entendo desnecessária em vista das provas produzidas e anexadas aos autos. Há de se ressaltar que na auditoria de estoque deve se considerar as quantidades existentes nos estoques iniciais e finais, como também as quantidades constantes em todas as notas fiscais de entradas e de saídas que envolvam operações com as mercadorias, objeto do levantamento fiscal, assim, compreendidas: compras, vendas, remessas, retornos, etc. Porém, se o contribuinte não emite documentos fiscais quando das perdas/quebras, extravios, furtos, trocas, etc., de forma a documentar tais eventos e a regularizar seus estoques, não deve atribuir à constatação das omissões de saídas apuradas como decorrente de tais eventos, visto não poder comprová-los, uma vez não documentados, sendo inócuas a realização de perícia ou de diligência para fatos pretéritos se não, devidamente, comprovados.

Assim, por considerar suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos, como também por se destinar a verificar fatos vinculados à escrituração fiscal e comercial da empresa ou a documentos em sua posse e cuja prova poderia ter sido por ele juntada aos autos, como prova de sua alegação, indefiro o pedido de revisão fiscal.

No mérito, quanto à primeira infração, na qual se exige o imposto decorrente da constatação de saídas de mercadorias tributáveis sem tributação, verifico que a auditoria de estoque está fundamentada em levantamentos de estoques iniciais e finais, entradas e saídas por espécie de mercadorias, identificadas por códigos, consoantes diversos demonstrativos apensados aos autos e entregues ao sujeito passivo, não tendo o contribuinte se incumbido de elidir a acusação fiscal, limitando-se, apenas, a negar a infração, sem, contudo, apontar equívocos, porventura existentes no levantamento fiscal, com documentação robusta dos fatos por ele alegados, uma vez que, troca (devolução), perdas, quebras, furtos, etc., devem ser documentados, tanto para regularização do estoque, como também para o consequente estorno de créditos fiscais correspondentes, uma vez que, nesta situação, se faz necessária a emissão de documentação fiscal para efeito de cumprimento à legislação tributária, controle do estoque e apuração do ICMS.

Ressalte-se que o art. 123 do RPAF/BA assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do lançamento acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações. Porém, assim não procedeu o sujeito passivo, limitando-se a tecer alegações genéricas e a apensar inúmeros documentos fiscais aos autos, sem, contudo, apontar, especificamente, a existência de equívocos na auditoria de estoque, de forma a cumprir sua incumbência de elidir a acusação fiscal de omissão de operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração nos livros fiscais, ou seja, sem oferecer a tributação, conforme apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício de 2010.

Na verdade, a auditoria fiscal ao somar, relativo a uma determinada mercadoria e período, a quantidade do estoque inicial com a quantidade das entradas no exercício com notas fiscais e, do resultado apurado, subtrair a quantidade do estoque final existente (declarado pelo contribuinte no Registro de Inventário), determina a efetiva quantidade de saídas dessa mercadoria no período fiscalizado. Logo, hipoteticamente, se de dez blusas existentes no início do exercício, adquire cem novas blusas, passa-se a ter cento e dez blusas; contudo, no final do exercício, se só restam vinte blusas, inevitavelmente, saíram noventa blusas do estabelecimento, haja vista, a inexistência de documentação comprovando perdas, furtos, etc. Em seguida, a partir da apuração da quantidade das saídas efetivas ou reais do estabelecimento, no caso do nosso exemplo de 90 blusas, é comparada com as quantidades das saídas com notas fiscais, no mesmo exercício, apurando-se as diferenças quantitativas saídas sem nota fiscal e, consequentemente, sem oferecer à tributação.

Como as alegações defensivas encontram-se sem a devida comprovação documental e não tendo o sujeito passivo demonstrado à existência de qualquer equívoco cometido pelo autuante, entendo insuficientes as razões de defesa para elidir a acusação fiscal, a qual, repita-se, está fundamentada em demonstrativos onde constam números apurados na escrita do contribuinte, inclusive fornecidos pelo próprio à SEFAZ, através dos arquivos SINTEGRA (Registro nos 50, 54, 75, 60M, 60R), os quais discriminam os estoques e as operações de entradas e saídas de mercadorias com notas e cupons fiscais, cujos dados, segundo a autuante, foram confrontados com a documentação fiscal e os dados contidos na memória fiscal dos equipamentos Emissor de Cupom Fiscal, cujas diferenças, por si só, caracterizam a omissão de saídas de mercadorias sem pagamento do ICMS e não por presunção, como alega o autuado, razão de manter subsistente a infração 1.

Inerente à alegação de ser a multa aplicada de 100% confiscatória, há de se salientar que é a penalidade prevista na hipótese legal, conforme art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, ao caso concreto, falecendo de competência esta Junta de Julgamento Fiscal para análise acerca da constitucionalidade da legislação.

Quanto às infrações 2 e 3, resultam da constatação de diferenças de entradas de calçados sem documento fiscal, cuja espécie de mercadoria sujeita-se ao regime de Substituição Tributária, como apurado na auditoria de estoque no exercício de 2010 e demonstrado às fls. 107 a 111 dos autos.

Portanto, ao contrário do que diz o apelante, as exigências da antecipação tributária das operações subsequentes (infração 2), de obrigação do próprio autuado, e da responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto devido pelo fornecedor das mercadorias remetidas sem documentação fiscal (infração 3), em razão da constatação de entradas de calçados sem documentação fiscal apurada na auditoria de estoque, não se confundem e muito menos são obrigações acessórias à primeira infração, a qual se refere à omissão de saídas de diversas mercadorias, porém, não a calçados, mercadoria esta objeto da segunda e terceira infrações, por se tratarem, repise-se, de exações decorrentes da antecipação tributária, de responsabilidade da próprio autuado, prevista no art. 23, II, da Lei nº 7.014/96, e da responsabilidade solidária da adquirente pelo pagamento do ICMS devido pelo fornecedor, prevista no art. 6º, IV, da citada lei, ao adquirir mercadoria sujeita a substituição tributária sem documentação fiscal, conforme apurado na auditoria de estoque às fls. 107 a 111 dos autos. Itens subsistentes.

Quanto às penalidades aplicadas às infrações, as mesmas estão corretas, sendo, respectivamente, 60% e 100%, nos termos previstos nos incisos II, "d", e III, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, não se podendo afirmar acerca da origem das mercadorias, pois entraram sem documentação fiscal, e muito menos se tratam de terceiro ou de transferência, como alega o defendente.

Quanto à infração 4, não compõe a lide, ao não ser impugnada, sendo subsistente.

No que diz respeito às infrações 5 e 6, referentes às exigências do ICMS decorrente do diferencial de alíquotas na aquisição interestadual de mercadorias destinadas ao ativo fixo ou ao consumo do estabelecimento, demonstradas às fls. 242 a 282 dos autos, tais exigências são devidas conforme previsto no art. 2º, IV, c/c §1º, da Lei nº 7.014/96, que estabelece a incidência do ICMS sobre a entrada de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente, sendo irrelevantes para caracterização do fato gerador: I) a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo; II) o título jurídico pelo qual a mercadoria ou bem esteja na posse do respectivo titular; III) a validade jurídica da propriedade ou da posse do instrumento utilizado na prestação do serviço; IV) o cumprimento de exigências legais, regulamentares ou administrativas, referentes às operações ou prestações; V) o resultado financeiro obtido com a operação ou com a prestação do serviço, exceto o de comunicação, cuja negativa de aplicação da legislação nos falece competência, consoante determina o art. 125, III, do COTEB (Lei nº 3.956/81).

Em consequência, a alegação de que descabe as exigências nas operações de transferência, não elidem as imputações fiscais, sendo subsistente a infração 5 e parcialmente subsistente a infração 6, no valor de R\$640,96, inerente aos meses de junho e julho, após exclusão dos valores decaídos de janeiro a maio de 2010, por se tratar a exação, efetivamente, de recolhimento a menor do ICMS, como se pode comprovar às fls. 247, 249, 251 e 253 dos autos.

Já as infrações 7 e 8, por não terem sido objeto de impugnação, em princípio seriam procedentes. Porém, como dito, em razão da apreciação da prejudicial de mérito de decadência das competências de janeiro a maio de 2010, remanescem nos valores de R\$3.871,79 e R\$5.275,47, respectivamente.

Por fim, quanto à nona infração, relativa à glosa de crédito da operação que deveria ter sido objeto de antecipação tributária na entrada das mercadorias, o art. 29, §4º, inciso II, da Lei nº 7.014/96, veda o crédito fiscal relativo a mercadoria entrada no estabelecimento, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior.

Alega o sujeito passivo que, apesar de a empresa não ter efetuado o recolhimento do imposto de forma antecipada das operações subsequentes, as tributou quando das saídas, ignorando o regime da antecipação tributária e utilizando-se do crédito fiscal pela aquisição das mercadorias, como se fosse regime normal de apuração. Registre-se que se tratam de operações diversas da infração 4, conforme se pode observar do cotejo dos relatórios de fls. 119 a 240 e 320 a 356 dos autos.

Contudo, vislumbro que o apelante não comprovou documentalmente sua alegação de tributação quando das saídas do seu estabelecimento, em que pese tal conduta, caso confirmada, ferir ao princípio constitucional da legalidade, pois não lhe cabe, ao seu talante, interpretar a legislação e alterar tais conceitos. Em decorrência, resta prejudicada a análise das demais alegações de defesa, a exemplo da compensação do indébito fiscal com o valor reclamado, até porque tal compensação teria rito processual próprio e diverso do processo administrativo fiscal, como deseja o autuado.

*Do exposto, por considerar as razões de mérito de defesa insuficientes para elidir a acusação fiscal, voto PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, no valor de R\$46.257,77, em razão da decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo aos valores de janeiro a maio, inerentes às infrações 6, 7 e 8, as quais passam a ser, respectivamente, R\$640,96; R\$3.871,79 e R\$5.275,47, conforme o quadro abaixo:*

INF.	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO	MULTA
01	PROCEDENTE	18.518,84	18.518,84	100%
02	PROCEDENTE	1.771,22	1.771,22	60%
03	PROCEDENTE	3.114,50	3.114,50	100%
04	RECONHECIDA	10.504,25	10.504,25	-----
05	PROCEDENTE	1.188,04	1.188,04	60%
06	PROCEDENTE EM PARTE	21.430,11	640,96	60%
07	PROCEDENTE EM PARTE	5.822,38	3.871,79	60%
08	PROCEDENTE EM PARTE	8.396,84	5.275,47	60%
09	PREJUDICADA	1.372,70	1.372,70	60%
TOTAL		72.118,88	46.257,77	

Inconformado com o Julgamento proferido pela Primeira Instância, o Contribuinte apresenta Recurso Voluntário (fls. 1161 a 1204), onde alega que a Decisão recorrida merece ser reformada, repisando alguns dos argumentos apresentados na sua Defesa, anteriormente apresentada, e refazendo os pedidos já postulados.

Após demonstrar a tempestividade do seu Recurso, um breve histórico dos fatos e da Decisão recorrida, passa a expor os argumentos recursais.

Quanto à infração diz que as chamadas omissões de saída foram, em verdade, presumidas com base na diferença quantitativa de estoque. Aponta que ditas diferenças foram apuradas através do confronto entre as informações lançadas no SINTEGRA (Registros n°s 50, 54, 75, 60M, 60R, correspondendo à escrituração da próprio recorrente) e os documentos fiscais emitidos, conforme os dados contidos nas memórias fiscais dos ECFs. Alega, entretanto que “*a fiscalização apenas levanta a diferença, sem, todavia, comprovar que o recorrente vendeu mercadorias sem nota fiscal – que é, ao fim e ao cabo, a acusação fiscal*”.

Neste ponto, requer prova pericial para demonstrar que a empresa não poderia ter efetuado a saída de mercadorias desacompanhada de nota fiscal.

Alega que, a despeito da afirmação da JJF de que a empresa não apontar a existência de equívocos na auditoria de estoque, com alegações meramente genéricas, assevera que. “*a prova possível no presente caso é demonstrar que há, nos termos da própria legislação estadual, espaço (margem) para que as empresas sofram quebras de estoque, o que é bastante comum especialmente no setor varejista*”.

Em seguida, passa a discorrer sobre a ocorrência de perdas no processo de comercialização - “quebras de estoque”, aduzindo que as apresentadas no presente Auto de Infração estão dentro da margem de normalidade.

Diz que cabe ao Fisco comprovar os fatos que constituem seu direito, cabendo, por outro lado, ao réu, comprovar os fatos desconstitutivos, modificativos ou impeditivos do direito alegado pelo acusador. Porém, no caso concreto, diz que isso não aconteceu, “*pois há fatos inerentes à atividade comercial que foram ignorados pelo relatório fiscal*”.

Lembra que o próprio Regulamento do ICMS da Bahia, no seu artigo 100, que transcreve, previa ditos fatos inerentes à atividade comercial (quebras de estoque, furtos, perdas, etc.), como hipótese de estorno do crédito fiscal. Aponta que o RICMS aplicável à época dos fatos presumia somente que a quebra anormal, deveria ser passível de lançamento, caso não houvesse tal informação ao Fisco. Nesta senda, diz que será anormal a quebra que exceder a uma margem considerada “normal”, aplicável a cada atividade empresarial (industrial, comercial, etc.).

Após conceituar a expressão ‘perdas’, colaciona gráfico indicando o motivo das perdas e seus percentuais.

Diz que existe ajustes de estoques como troca de mercadorias de outras lojas do Brasil, compra em packs, venda de produto sem etiqueta, agrupamento de itens por parte da fiscalização que, além de existir uma margem de cadastramentos equivocados no estoque de entrada e de saída da empresa, os quais, posteriormente, devem ser retificados, conduziram a fiscalização em erro ao analisar os números do estoque a partir dos itens arrolados em inventário.

Junta jurisprudência do Conseg que diz ser aplicável ao caso, refazendo, novamente, o pedido de perícia.

Alerta que, mesmo diante desse quadro fático, a perícia foi indeferida pelo julgador de primeira instância, alegando que Decisão que “*julgou-se procedente o Auto de Infração por “ausência de provas”, o que confirma o fato de que o tolhimento da prova pericial de modo unilateral pelo julgador fiscal prejudicou a dilacão probatória necessária na via administrativa*” que poder ser sanado na via judicial para se determinar o índice percentual de quebra.

Fala de outros aspectos das perdas para outros tributos e sua contabilidade, entendendo que essas quebras e perdas compõem o custo da mercadoria, pois os correspondentes valores de aquisição são repassados ao cliente, quando da formação do preço final de venda e que isso será tributado pelo ICMS quando da saída das mercadorias.

Em seguida abre tópico sobre o pedido de perícia técnica, arrolando alguns questionamentos.

Passa a discorrer sobre a inconstitucionalidade da multa de 100 aplicada sobre o ICMS não recolhido. Diz que é imperativa sua redução devido ao caráter confiscatório da multa superior a 100% do valor do tributo e da necessidade de sua redução para adequação ao caso concreto.

Junta jurisprudência de vários Tribunais Pátrios, bem como menciona o art. 150, IV, da Constituição Federal, afirmando a existência de uma íntima ligação do mencionado dispositivo com o princípio da proporcionalidade e razoabilidade. Socorre-se dos ensinamentos dos professores Hugo de Brito Machado, Aliomar Baleeiro, Celso Antônio Bandeira de Mello, Luciano Amaro, para alegar que se impõe a redução da multa aplicada para adequação às circunstâncias do caso concreto.

Em seguida, passa a discorrer sobre a infração 2, referente à antecipação tributária sobre saídas omitidas de mercadorias.

Após transcrever os artigos 61, IX, 125, II, ‘f’, §7º e 325-A do então vigente RICMS/BA-97, afiança que deve ser aplicado o quanto disposto no art. 10, I, “b”, da Portaria SEFAZ n.º 445/98, a qual estabelece o pagamento do ICMS devido por antecipação relativo às omissões de entrada.

Diz que “*Considerando: (i) o regime de substituição tributária por antecipação, (ii) a verificação, segundo a Fiscalização, de ocorrência de omissão do registro de entradas, (iii) que, na prática, a omissão de registro de entradas resulta na cobrança do imposto que será devido na saída da mercadoria (operação subsequente), o Auto lançou, nos termos na alínea “b” supra transcrita, o imposto devido por antecipação, incidente à alíquota interna apenas sobre o valor acrescido, deduzido o crédito fiscal da operação”*.

Nesta senda, argumenta que “*Uma das premissas, porém, sustenta o lançamento da Infração n.º 02: a ocorrência de omissão de registro de entrada de mercadorias. Se não houvesse omissão de registro de entradas, a antecipação tributária não seria aplicável, pois a operação comercial seria inexistente. Com isso, hão de ser considerados os argumentos esposados no tópico anterior, pois, se é aplicável o regime de substituição tributária por antecipação às operações do recorrente, este item do Auto de Infração é acessório à Infração n.º 01*”.

Trilhando esse raciocínio, alega que “*repisam-se os argumentos expostos no tópico anterior, devendo a Infração de n.º 02 ser tratada como acessória em relação à de n.º 01 para fins de julgamento da Impugnação*”.

Seguidamente, passa a refutar a infração 3, que trata da substituição tributária. Primeiramente,

colaciona o artigo 39, V do RCIMS-BA/97 e depois aduz que a única diferenciação em relação a infração 2 “*repousa apenas sobre a origem da mercadoria, se de terceiros ou de estabelecimento próprio, no caso, o Centro de Distribuição das Lojas Renner localizado no interior do Estado de São Paulo*”.

Assegura que tal fato afasta a caracterização da infração, nos termos do Auto, por incorreta tipificação. Todavia, caso se entenda pela manutenção da cobrança do imposto que seria devido ainda que o estabelecimento remetente fosse a própria Lojas Renner, a Infração de nº 03 deve ser assemelhada à de nº 02, o que implica nova tipificação sobre a multa aplicada.

Aponta que a infração de nº 02 aplicou multa com base no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, no valor de 60% sobre o imposto que deixou de ser recolhido a título de antecipação da substituição tributária. Se, no caso concreto, ficar comprovado que as mercadorias foram fornecidas por estabelecimento das Lojas Renner, e não por um terceiro, então a infração que tipificava a existência de um terceiro fornecedor não pode ser aplicada, sobressaindo-se o mesmo dispositivo legal citado.

Com esse norte, reproduz o artigo 42, II, d da Lei nº 7.014/96, para então concluir que a infração que culminava multa no valor de 100%, com base no inciso III do mesmo artigo, deve ser minorada para 60%, nos termos do art. 42, II, “d”, da Lei n.º 7.014/96. Adiante, com a mesma lógica esposada na infração 02, crê que a infração 03 “*restará prejudicado se a Infração nº 01 for afastada, à medida que sua análise é acessória àquela*”.

Assim, clama pela “*desconstituição da Infração nº 03 ou, na remota hipótese de sua subsistência, a minoração da multa de 100% para 60%, nos termos do art. 42, II, “d”, da Lei n.º 7.014/96*”.

Quanto a infração 05, referente ao diferencial de alíquota exigido sobre transferência de bem para o Ativo Fixo. Fala que a Fiscalização entende como incidente na operação, em verdade, não é devido, pois o remetente dos bens destinados ao ativo fixo é a própria Lojas Renner, a partir de seu estabelecimento localizado no interior do Estado de São Paulo. Pontua que a comprovação decorre da análise dos documentos fiscais (Notas Fiscais) e dos livros de Registro de Entradas, em que se verifica a origem da remessa.

Afiança que “*O recorrente, na qualidade de adquirente do bem destinado ao ativo fixo, não responde pelo recolhimento do diferencial de alíquota, pois não é responsável por uma obrigação tributária de natureza principal (recolhimento de ICMS) que sequer existe. Não é, noutras palavras, contribuinte do imposto*”.

Relata que o dispositivo legal aplicado – art. 1º, §2º, I e V, do RICMS/BA – não se aplica ao presente caso, pois refere-se às operações com produtos importados. Já a descrição dos fatos consigna que as operações têm origem em outras unidades da federação.

Adiante, passa a tecer comentários sobre o ICMS, mencionando Roque Antônio Carrazza e lições de Geraldo Ataliba para dizer que a premissa básica para a cobrança do ICMS é a operação de circulação de mercadorias que, realizada, faz surgir a obrigação tributária.

Nesta base, propala que a operação de transferência de mercadorias realizada entre os estabelecimentos do recorrente localizados nos Estados de São Paulo e Bahia não se constitui em fato gerador do ICMS, eis que a remessa de bens do Centro de Distribuição para as lojas não se configura como operação de compra e venda de mercadorias, eis que são estabelecimentos da mesma pessoa jurídica e não existe, neste ato, qualquer intuito de lucro por parte do recorrente.

Assim, entende ser aplicável a Súmula nº 166 do STJ, conforme julgados que colaciona.

Assegura restar claro o desacerto da fiscalização ao promover a constituição do crédito tributário sobre as transferências de mercadorias realizadas entre os estabelecimentos do recorrente localizados nos Estados de São Paulo e da Bahia, com a cobrança do diferencial de alíquota que seria devido pela transferência interestadual de bens destinados ao ativo fixo.

Na infração 06, que cobra diferencial sobre transferência interestadual de bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento, aplica a mesma argumentação esposada na infração 05, clamando pela sua improcedência.

Adiante, passa a discorrer sobre a infração 9, referente a glosa de crédito tomado sobre operação que deveria ter sido objeto de antecipação tributária segundo o art. 352-A do RICMS/BA-97. Seguidamente à transcrição dos artigos 97, IV, "b"; 124 e 356, do RICMS, e então em vigor e então sustenta que há dois equívocos: "*um de ordem material cometido pela ora recorrente, ao não enquadrar no regime de antecipação de imposto devido por substituição tributária, e outro, com o devido respeito, pela Fiscalização, ao desconsiderar o fato de que o recorrente, na prática, apenas recolhe de forma antecipada o tributo a ser destacado na operação subsequente que, por força de suas atividades, é efetuada por ela mesma*".

Pontua que se sujeita ao regime de antecipação tributária por força do art. 352-A do RICMS (Decreto n.º 6.284/97).

Diz que por um equívoco, "deixou de enquadrar as mercadorias no regime de antecipação tributária" explicando que "*Em vez de utilizar, na escrituração das operações, o CFOP n.º 2.409, utilizou o de n.º 2.152, gerando a exclusão dos termos 'em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária'*".

Assim, alega que as mercadorias que deveriam ter sido sujeitadas à antecipação tributária não foram. Como consequência, o ICMS devido na entrada dos bens no território do Estado da Bahia não foi pago naquele momento, nos termos dos artigos 61 (base de cálculo) e 125 (aspecto temporal) do RICMS, que reproduz.

Afiança que, na qualidade de adquirente e revendedora das mercadorias provenientes sob regime normal de apuração, ainda que equivocadamente, as mercadorias não foram sujeitadas ao regime de antecipação, procedeu à operação subsequente, de revenda ao consumidor final em suas lojas, com o destaque e o recolhimento do ICMS.

Alega que o crédito glosado, na visão da Fiscalização, fere os dispositivos que, afinal, vedam a tomada de crédito decorrente da operação subsequente que foi antecipada ou substituída, nos termos dos artigos 97 e 356 do RICMS.

Sustenta que houve pagamento do imposto e não é devida a autuação. Requer caso não seja completamente destituída a Infração nº 09, a compensação, diretamente na escrita fiscal, entre o que foi recolhido erroneamente a título de débito sobre a operação de revenda, com o que foi, na visão da Fiscalização, indevidamente apropriado a título de crédito, reduzindo-se parcialmente a exação.

Ao final de seu arrazoado, requer o recebimento do Recurso e o seu provimento, para que:

*"Em relação à Infração n.º 01 e 02, caso reconhecida a ocorrência de perdas no processo de comercialização, consideradas as perdas em número igual ou inferior à margem de normalidade para esse setor, extirpando-se o correspondente ICMS cobrado no A.I.; e ainda, reconhecida a constitucionalidade da multa aplicada no patamar de 100% sobre o valor da obrigação principal, pelo caráter confiscatório;*

*Seja deferida a produção de prova pericial, nos termos do art. 145 do Decreto n.º 7.629/99, e conforme os quesitos apresentados, sob acompanhamento do assistente técnico indicado*

*Em relação à Infração n.º 03, reconhecida a atipicidade entre os fatos fiscalizados e a norma que prevê a responsabilidade solidária, reduzindo-se a multa de 100% (art. 42, III, da Lei n.º 7.014/96) para 60% (art. 42, II, "d", da Lei n.º 7.014/96);*

*Em relação aos itens transferidos para uso e consumo e destinados ao ativo fixo, a partir do Centro de Distribuição de empresa localizado no Estado de São Paulo, seja nulificado o respectivo lançamento (Infrações n.ºs 3 e 4).*

*Em relação à Infração n.º 09, seja abatido do ICMS ora cobrado pela glosa de crédito fiscal, o recolhimento de débito de ICMS incidente sobre a mesma operação."*

Não houve manifestação da PGE/PROFIS, conforme previsão legal.

## VOTO VENCIDO

Temos sob apreciação, Recurso Voluntário contra a Decisão que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe lançado pelo suposto cometimento de nove exações. Lembro que o Recorrente se insurge especificamente contra as infrações 1, 2, 3, 5, 6 e 9.

Primeiramente, faço análise da questão da decadência, por ser questão de ordem pública. Os julgadores de piso reconheceram a decadência em relação às infrações 6, 7 e 8.

Em que pese este respeitável posicionamento, divirjo por apreender ser a decadência mais abrangente.

Vejo que o presente Auto fora lançado em 28.05.2015 e a ciência do sujeito passivo se deu em 16.06.15, portanto, ao meu ver, por ser o ICMS um imposto cujo lançamento é mensal e sujeito a homologação, entendo que o direito de lançar do Fisco decaiu após 05 anos da ocorrência dos fatos geradores, consoante o art. 150, §4º do CTN.

Assim, vislumbro a ocorrência da decadência de todos os fatos geradores anteriores a 16.06.10, inclusive das infrações 4 e 5 e 9, mesmo considerando a falta de pagamento, pois, o que importa, é a prestação das informações fiscais para posterior homologação junto ao Fisco.

Em seguida, passo a analisar as questões preliminares.

Mesmo não sendo arguidas questões de específicas de nulidade, entendo que todos os requisitos previstos nos artigos 18 e 39 do RPAF/99 foram preenchidos.

Compulsando os autos, percebo que as imputações estão claras, as bases de cálculo foram determinadas conforme a metodologia prevista em lei, foram fornecidos os demonstrativos de débito referentes à autuação em discussão e foram respeitados todos os direitos e garantias do contribuinte, como a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal administrativo.

No que tange a perícia requerida, consoante o entendimento dos julgadores de piso, também a indefiro com base no artigo 147, II, 'b', do RPAF, já que se vislumbra desnecessária em vistas das provas e documentos produzidos e anexados aos autos.

Ademais, como lapidarmente apontado no julgamento de primeira instância, a auditoria de estoques coleta elementos da escrita fiscal do contribuinte com o estoque inicial, o estoque final, todas as entradas e todas as saídas do período fiscalizado. São contabilizados todos os registros e documentos fiscais do Sujeito Passivo. Assim, se há perdas, furtos ou roubos, mas o sujeito passivo não as contabiliza corretamente, com a emissão de documentos fiscais pertinentes, não há como comprová-los, restando inócuas a realização de perícia ou diligência.

Desse modo, indeferida a perícia solicitada.

Preliminares afastadas e não acolhidas.

Passo ao exame do mérito.

Quanto à infração 1, entendo que reparo algum merece o julgamento de primo grau.

Não houve apontamento objetivo ou específico de qualquer erro na apuração do quantitativo de estoque capaz de ensejar dúvida quanto aos demonstrativos erigidos da fiscalização, com base na escrita fiscal do próprio Contribuinte.

Ademais, é genérica a afirmação de que houve perdas relacionadas ao estoque sem, contudo, demonstrá-las conforme determina a legislação, ou seja, segundo os critérios estabelecidos no RICMS-BA então vigente para assim legitimar, de forma contábil e fiscal, as perdas, furtos, roubos e demais casos supostamente ocorridos.

Infração 01 Procedente.

No que tange as infrações 2 e 3, considero corretos os argumentos propalados pela JJF ao dizer

que não são operações abrangidas pela infração 1, por se tratar de regimes de tributação diferentes, eis que, na infração 2, exige-se a antecipação tributária sobre operações subsequentes, e na infração 3, cobra-se o recolhimento do imposto por responsabilidade solidária por ter adquirido mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais (calçados).

O imposto por antecipação é de sua responsabilidade (infração 2) e o ICMS lançado na infração 3 é cobrado por solidariedade, já que era encargo do produtor, consoante o artigo 6º, IV da Lei nº 7.014/96, e no momento que não adimpliu com sua obrigação, repassou ao adquirente, no caso, o Recorrente. Logo, as exações 1, 2 e 3 não se confundem de modo algum e estas (2 e 3) não são obrigações acessórias daquela (1).

Por seu turno, as multas aplicadas nas exações acima mencionadas (2 e 3) são aquelas previstas na legislação tributária para os fatos apurados, consoante os incisos I, 'd' e II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, respectivamente.

Diante dessas razões, as infrações 2 e 3 são Subsistentes.

Em relação às infrações 5 e 6, o sujeito passivo alega que não há tributação por se tratar de transferência entre estabelecimentos do mesmo titular, cabendo assim a aplicação da Súmula nº 166 do STJ.

Pois bem.

Igualmente depreendo que somente a saída que implica, necessariamente, na transferência de propriedade do bem dá ensejo à incidência do ICMS. Este elemento (transferência de propriedade) compõe o cerne da hipótese de incidência tributária do imposto, de modo que a mera circulação física, que não apresenta tal elemento, não constitui fato gerador do ICMS, e está fora do âmbito de incidência do imposto.

Logo, a mera circulação física da mercadoria, como ocorre no caso de uma transferência de bens entre estabelecimentos de uma mesma empresa, está fora do âmbito de incidência deste tributo. Não é fato gerador do ICMS.

Nesse sentido, a doutrina do professor Roque Carrazza:

*"Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular a sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias.*

*É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança da titularidade da mercadoria, não há de se falar em tributação por meio do ICMS.*

(...)

*O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais".*

*(ICMS, 10ª ed. Ed. Malheiros, p. 36/37) (grifamos)*

Tal entendimento resta totalmente pacificado no âmbito dos Tribunais Superiores, STF e STJ, tendo este já editado uma Súmula a respeito:

**Súmula 166: NÃO CONSTITUI FATO GERADOR DO ICMS O SIMPLES DESLOCAMENTO DEMERCADORIA DE UM PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DO MESMO CONTRIBUINTE.**

A Súmula nº 166 do STJ, que foi editada em 1996, continua sendo aplicada até hoje e foi, mais uma vez, confirmada no julgamento do REsp 1125133/SP, sob o rito dos Recursos repetitivos, em 2010:

**PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166/STJ.**

**DESLOCAMENTO DE BENS DO ATIVO FIXO. UBI EADEM RATIO, IBI EADEM LEGIS DISPOSITIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.**

**1. O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato imponível é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade.** (Precedentes do STF: AI 618947 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 02/03/2010, DJe-055 DIVULG 25-03-2010 PUBLIC 26-03-2010 EMENT VOL-02395-07 PP-01589; AI 693714 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 30/06/2009, DJe-157 DIVULG 20-08-2009 PUBLIC 21-08-2009 EMENT VOL-02370-13 PP-02783.

Precedentes do STJ: AgRg nos EDcl no REsp 1127106/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 17/05/2010; AgRg no Ag 1068651/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2009, DJe 02/04/2009; AgRg no AgRg no Ag 992.603/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe 04/03/2009; AgRg no REsp 809.752/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/2008, DJe 06/10/2008; REsp 919.363/DF, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2008, DJe 07/08/2008)

**2. "Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte."** (Súmula 166 do STJ).

**3. A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se insculpida na Constituição Federal de 1988, in verbis: "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;"**

**4. A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.**

**5. "Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias. É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS.**

(...) **O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais.**" (Roque Antonio Carrazza, in ICMS, 10<sup>a</sup> ed., Ed. Malheiros, p.36/37) 6. In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo imobilizado da fábrica do recorrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, devendo-se-lhe aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, porquanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio.

(Precedentes: REsp 77048/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/1995, DJ 11/03/1996; REsp 43057/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/06/1994, DJ 27/06/1994) 7. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a Decisão.

**8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art.**

**543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.**

(REsp 1125133/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 10/09/2010) (grifamos)

Assim, desde 1996 até hoje vejo que o entendimento do STJ é pacífico pela não incidência do ICMS sobre transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, como se pode perceber da recente Decisão, proferida em Junho/2012:

**TRIBUTÁRIO. ICMS. DESLOCAMENTO DE BENS DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DO MESMO CONTRIBUINTE, SEM TRANSFERÊNCIA DE PROPRIEDADE.**

**NÃO-CONSTITUIÇÃO DO FATO GERADOR. SÚMULA 166/STJ. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1<sup>a</sup> SEÇÃO, NO RESP 1.125.133/SP, MIN. LUIZ FUX, DJE DE 10/09/2010, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. ESPECIAL EFICÁCIA VINCULATIVA DESSES PRECEDENTES (CPC, ART. 543-C, § 7º), QUE IMPÕE SUA ADOÇÃO EM CASOS ANÁLOGOS.**

**AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.**

(AgRg no REsp 1271520/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/06/2012, DJe 14/06/2012) (grifamos)

**TRIBUTÁRIO - ICMS - ENERGIA ELÉTRICA - TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL PARA ESTABELECIMENTO DO MESMO TITULAR - NÃO-CONFIGURAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA - VALOR ADICIONADO - NÃO-OCORRÊNCIA DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.**

1. O cálculo do valor adicionado de participação do Município no produto da arrecadação do ICMS inclui o valor das mercadorias saídas – acrescido do valor das prestações de serviços, no seu território, deduzido o valor das mercadorias entradas, em cada ano civil; sendo que as operações imunes do ICMS, entre as quais se inserem as que destinem energia elétrica a outros Estados da Federação (artigo 155, § 2º, X, "b", da CF/88), são computadas, para cálculo do valor adicionado em tela.

2. Esta Corte firmou o entendimento no sentido de que a mera saída física da mercadoria do estabelecimento produtor para o estabelecimento distribuidor não configura operação tributável pelo ICMS, cujo fato imponível demanda a circulação econômica do bem, razão pela qual não pode ser computada para o cálculo do valor adicionado de participação do Município na arrecadação da exação pelo Estado Membro.

*Agravo regimental improvido.*

(AgRg nos EREsp 933.890/GO, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/12/2007, DJ 07/02/2008, p. 1) (grifamos)

Por sua vez, o entendimento do STF também resta pacificado no mesmo sentido. Veja-se Decisão recente proferida pelo Supremo Tribunal Federal em Setembro/2012:

**EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. 1. O SIMPLES DESLOCAMENTO DA MERCADORIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DA MESMA EMPRESA, SEM A TRANSFERÊNCIA DE PROPRIEDADE, NÃO CARACTERIZA A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS. PRECEDENTES. 2. CONTROVÉRSIA SOBRE O DIREITO AO CRÉDITO DO VALOR ADICIONADO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE DA ANÁLISE DE NORMA INFRACONSTITUCIONAL (LEI COMPLEMENTAR N. 63/1990). OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. 3. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.**

(RE 466526 AgR, Relator(a): Min. CARMEN LÚCIA, Segunda Turma, julgado em 18/09/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-195 DIVULG 03-10-2012 PUBLIC 04-10-2012) (grifamos)

Ora, não se pode fechar os olhos para um juízo pacificado há muito tempo pelos Tribunais Superiores. As decisões judiciais proferidas pelas mais altas Cortes de Justiça do nosso País não são mera recomendação.

Ademais, não nos parece que seja necessário que o STF analise especificamente a legislação do Estado da Bahia para que se aplique o posicionamento jurisprudencial pacificado de forma inconteste nos Tribunais Superiores.

Frise-se, ainda, que a exigência de ICMS sobre transferência entre estabelecimentos do mesmo titular acarretará, sem sombra de dúvida, sérios prejuízos ao Erário Estadual em virtude da sucumbência judicial, haja vista a matéria restar pacificada em sentido contrário.

Nesta toada, julgo as infrações 5 e 6 Improcedentes.

Já quanto à infração 9, referente à utilização indevida de crédito fiscal de mercadorias adquiridas com imposto por substituição tributária, o Sujeito Passivo alega que houve o pagamento do imposto quando da sua venda.

Em que pese a tese do Contribuinte, concordo com os julgadores de base quanto à falta de comprovação do pagamento do imposto na saída da mercadoria. Caso o Contribuinte demonstrasse que a mercadoria foi tributada, a exação seria outra, ou nem existiria exação.

Como não há essa demonstração, fica prejudicada a tese da empresa.

Infração 9, Procedente.

Por fim, abordo o aspecto envolvendo a análise da confiscatoriedade das multas aplicadas.

O Recorrente argui que o Auto de Infração é confiscatório devido à exorbitância das multas aplicadas, e que assim, estaria por se ferir um princípio insculpido na nossa Constituição Federal.

Há de se atentar aqui, que o lançamento tributário é ato vinculado, com obediência ao princípio da legalidade, e que tais multas estão instituídas em dispositivo legal conforme mencionado em

cada infração, não possuindo este Conselho, competência para apreciar a eventual constitucionalidade da lei ordinária que instituiu tais exações, conforme dispõe o art. 167, I do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF.

Pelo tudo quanto acima exposto, de ofício também reconheço a decadência das infrações 4, 5 e 9, bem como voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para julgar Improcedente as infrações 5 e 6.

## VOTO VENCEDOR

Peço vênia ao nobre relator para manifestar posição divergente, não somente em relação ao *termo a quo* da contagem do prazo decadencial, mas também relativamente às operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica, pelas razões que passo a expor.

Quanto aos valores relativos a fatos geradores anteriores a 16/06/10, entendo ser equivocado o entendimento que reconhece ter ocorrido a decadência do direito de o Fisco lançar, uma vez que o Código Tributário do Estado da Bahia fixa período decadencial distinto daquele previsto no CTN. De fato, embora este último diploma normativo fixe o marco temporal de cinco anos após a ocorrência do fato gerador, essa regra somente se aplica na hipótese de vácuo legal, conforme § 4º do art. 150.

“Art. 150. ...

...  
§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação (grifo acrescido), será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Acontece que o legislador baiano tratou de prever prazo distinto para efetivação do lançamento, conforme art. 107-A do Código Tributário do Estado da Bahia (vigente à época dos fatos geradores), *in verbis*:

“Art. 107-A. O direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;  
...”

Assim, a norma especial, contida no código baiano, afasta a incidência da norma genérica, prevista no CTN. O que nos leva a concluir que no dia 28/05/2015 (data da lavratura do presente Auto de Infração) não havia ainda ocorrido a decadência do direito de lançar o crédito relativo às operações ocorridas no exercício de 2010, o que somente se daria em janeiro de 2016, nos termos do Inciso I do art. 107-A acima citado.

Quanto à alegação de constitucionalidade levantada pelo recorrente, é importante que se diga que a Constituição Federal não proibiu que as unidades federativas legislassem acerca da decadência, apenas atribuiu à lei complementar a competência de emitir “NORMAS GERAIS”, conforme se pode depreender do texto do art. 146, reproduzido abaixo.

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

...  
III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

...  
b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;  
...”

Não há, por isso, vedação a que os entes federativos emitam norma específica acerca da matéria, especialmente na hipótese em que o texto do CTN remete tal mister à lei ordinária.

Qualquer interpretação que implique subtrair aos Estados a competência para editar leis próprias e específicas atentaria contra o princípio federativo, erigido ao patamar de cláusula pétrea da CF/88, conforme § 4º do seu art. 60, reproduzido in verbis.

*“Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:*

...  
§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;  
...”

A interpretação do art. 146 da Carta Magna precisa ser guiada por uma ponderação dos interesses constitucionalmente protegidos, de forma a não sacrificar o princípio federativo, em nome de um suposto “garantismo”.

É, portanto, harmônica com o ordenamento jurídico a edição da lei baiana, a qual não se deu no vazio normativo, nem tampouco foi erigida à revelia do Sistema Tributário Nacional, pois guarda consonância com o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, conforme já citado.

O CTN possui estatura de lei complementar nacional já que assim foi recepcionado pela CF/88. Como tal, dispôs do tema decadencial nos seus artigos 150 e 173, em perfeita harmonia com a regra de reserva legal prevista no art. 146, III, “b” da carta magna.

O legislador complementar exercitou, portanto, em seu art. 150, a prerrogativa que lhe foi conferida pelo texto constitucional, remetendo este ponto específico da matéria para regulação por lei ordinária. Emitiu, assim, uma norma subsidiária, aplicável sempre que não houver regra específica editada pela unidade federada.

Não há, por isso, contrariedade ao texto maior na medida em que o legislador constituinte não vedou a edição de lei ordinária para tratar da matéria, nem tampouco vedou que a LC pudesse remeter a matéria ao legislador ordinário.

As leis emanadas do poder legislativo (estadual e federal), no exercício regular das prerrogativas conferidas a esse poder, presumem-se constitucionais até que venha a ser declarado em contrário pelo órgão competente para tal, que é o STF. Gozam, por isso, de exigibilidade ampla e irrestrita, sendo vedado que os cidadãos em geral, e os servidores públicos em especial, neguem-lhes aplicabilidade. Por conseguinte, enquanto a inconstitucionalidade não venha a ser declarada (de forma concentrada), há de se aplicar a legislação vigente, com todas as suas letras.

Ademais, considerando que o legislador estadual editou uma lei, expressamente autorizado pelo CTN, não pode haver declaração de inconstitucionalidade somente da lei baiana, sem que se declare, concomitantemente, inconstitucional o § 4º do art. 150 do diploma normativo já citado, o que atentaria contra o princípio federativo.

Ex-positis, em obediência ao que dispõe o Código Tributário Estadual e em prestígio aos princípios federativo e da presunção de constitucionalidade dos atos legais emanados do poder público, não há que se falar em decadência do direito de lançar.

Assim, afasto a alegação de decadência.

Quanto às Infrações 5 e 6, diferentemente do que afirma o i. relator, há incidência, sim, de ICMS nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica, nos termos do art. 12, inciso I da LC 87/96, norma esta que continua vigente, pois não foi revogada nem declarada inconstitucional, em sede de controle concentrado de constitucionalidade. Tal regra se encontra, inclusive, reproduzida em toda a legislação infraconstitucional.

Ademais, refoge, à competência desse colegiado, a apreciação de arguição incidental de inconstitucionalidade da norma posta, conforme previsto no art. 125, I, da Lei nº 3.956/81.

Quanto à referência, feita pelo relator, à Súmula nº 166 do STJ, é importante que se diga o seu

enunciado não tem o condão de vincular os atos administrativos desse Estado, bem como não afasta a aplicabilidade da legislação tributária pertinente, acima já referida, a qual considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

Cabe, ainda, mencionar o Parecer da lavra da PGE/PROFIS, relativo a outro processo (A. I. N.<sup>º</sup> 269139.0003/12-6), no qual ressalta que a Decisão do STJ possui uma lógica que somente se aplica às operações ocorridas dentro dos lindes de um único Estado Federado, pois não possui qualquer relevância econômica, por conta do mecanismo da não-cumulatividade. Entretanto, nas transferências interestaduais esta lógica não funciona, haja vista que a operação comercial engendradora da circulação econômica irradia reflexos em outro Estado da Federação, restando prejudicado o Estado remetente da mercadoria, num autêntico atentado ao princípio federativo e ao princípio da não-cumulatividade, decorrente da utilização de alíquotas constitucionalmente diferenciadas.

Desta forma, no entender da dnota PGE, faz-se necessário limitar a aplicação do comando sumular apenas aos casos de meros deslocamentos de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte num único Estado da Federação, o que não é o caso dos autos.

Assim, considerando que o enunciado da Súmula 166 não se aplica às operações interestaduais, entendo que não pode prevalecer o entendimento esposado no voto do i. relator. Logo, diante de tais considerações, quero apresentar voto divergente, Negando Provimento ao Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração n<sup>º</sup> **129712.0002/15-0**, lavrado contra **LOJAS RENNER S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$35.753,52**, acrescido das multas de 60% sobre R\$14.120,18 e 100% sobre R\$21.633,34, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” “d”, “f”, III e VII, “a”, da Lei n<sup>º</sup> 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$10.504,25**, prevista no inciso II, “d”, c/c §1º, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios, conforme disciplina a Lei n<sup>º</sup> 9.837/05.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Paulo Danilo Reis Lopes e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Rodrigo Lauande Pimentel, Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Laís de Carvalho Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de outubro de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR

ANA CAROLINA ISABELA MOREIRA – REPR. DA PGE/PROFIS