

A. I. Nº - 117808.0016/15-2  
AUTUADO - LOJAS RENNER S. A.  
AUTUANTES - ALZIRA LORDELO SANCHES e BERNADETE LOURDES LEMOS LORDELO  
ORIGEM - INFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 07/06/2017

### 3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0103-03/17

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DESTINADOS AO CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento. Infração subsistente. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Mantida a exigência fiscal. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência e perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 16/12/2015, refere-se à exigência de R\$654.745,19 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 100%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 06.02.01: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro de 2012 a dezembro de 2013. Valor do débito: R\$41.860,14. Multa de 60%.

Infração 02 – 04.05.02: Falta de recolhimento do imposto relativo a 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 em exercícios fechados (2012 e 2013), levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. Valor do débito: R\$612.885,05. Multa de 100%.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 75 a 111, alegando que as operações interestaduais supostamente sujeitas à diferença de alíquota são meras transferências de bens entre estabelecimentos da mesma empresa, o que, na linha da Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça, não se sujeita ao recolhimento do ICMS.

Acrescenta que em relação às mercadorias adquiridas de fornecedores terceiros, aquelas que não passaram pelo Centro de Distribuição do próprio impugnante, foi realizado o recolhimento do ICMS diferença de alíquota pelo próprio emitente da mercadoria.

No tocante às supostas omissões de saída de mercadorias, o defensor rechaça a hipótese de ter vendido mercadorias a consumidor final sem nota fiscal e sem ter recolhido o ICMS incidente.

Alega que as diferenças de estoque apontadas são, na verdade, presunções da entrada de mercadorias sem a devida escrituração, o que ocorre devido à chamada “quebra de estoque” comum à atividade do defendant e de seu setor de mercado.

Ressalta que de acordo com a fiscalização, o impugnante deixou de promover o destaque e, consequentemente, o pagamento do ICMS devido em operações de transferência de mercadorias realizadas entre estabelecimentos localizados nos Estados de São Paulo e Santa Catarina e da Bahia.

Frisa que o ICMS, introduzido no ordenamento jurídico brasileiro, é tributo que incide, no que interessa a presente discussão, sobre “operações que envolvam a circulação de mercadorias”. Diz que a principal questão que se buscou responder dizia respeito à abrangência da circulação prevista na legislação, ou seja, se esta era toda e qualquer movimentação envolvendo mercadorias ou apenas se aquelas envolviam a transferência de titularidade. Sobre o tema, reproduz ensinamentos de Roque Antônio Carrazza e Geraldo Ataliba.

Entende que se torna evidente que a operação de transferência de mercadorias realizada entre estabelecimentos do impugnante localizados nos Estados de São Paulo e Santa Catarina e da Bahia não se constitui em fato gerador do ICMS.

Informa que no Estado de São Paulo, além de 86 lojas, também mantém um de seus três Centros de Distribuição (outro está no Estado da Santa Catarina), e tal estabelecimento, localizado no Município de Sumaré, é responsável pelo envio de mercadorias para as filiais localizadas no Estado da Bahia.

Afirma que a remessa de mercadorias do Centro de Distribuição para as lojas não se configura como operação de compra e venda de mercadorias. Nem poderia ser diferente, pois se está diante de estabelecimentos da mesma pessoa jurídica e não existe, neste ato, qualquer intuito de lucro por parte do impugnante. As efetivas operações de circulação de mercadorias, com transferência de titularidade e intuito de lucro, serão as posteriormente realizadas pelas filiais que recebem as mercadorias com os consumidores finais.

Diz que as operações analisadas pela fiscalização e que envolveram a transferência de mercadorias do Centro de Distribuição do impugnante localizado em Sumaré/SP ou em Santa Catarina para as filiais situadas no Estado da Bahia não fizeram surgir a obrigação tributária de recolhimento do ICMS em favor do Estado da Bahia. Com relação à transferência de mercadorias entre estabelecimentos do defendant, pugna pela aplicação da Súmula nº 166 do Superior Tribunal de Justiça.

Entende que restou certo o equívoco da fiscalização ao promover a constituição do crédito tributário sobre as transferências de mercadorias entre os estabelecimentos do impugnante localizados nos Estados de São Paulo e Minas Gerais.

Quanto ao recolhimento do ICMS pelos fornecedores em operações realizadas com terceiros, ou seja, sem que as mercadorias ingressem nos estabelecimentos de distribuição localizados em São Paulo e Santa Catarina, afirma que o recolhimento do ICMS diferença de alíquota foi efetuado pelo próprio fornecedor. É o que se denota da prova que acostou aos autos, mediante levantamento na Escrituração Fiscal Digital.

Sobre a infração 02, alega que não há prova da efetiva ocorrência do fato gerador, ou seja, do trânsito, ou mesmo da existência das mercadorias cuja entrada fora supostamente omitida. Entende que a mera discrepância no estoque, obtida do cotejo entre o livro Registro de Inventário e os arquivos magnéticos da escrituração da empresa, podem ocorrer de outros fatos, ou seja, a mencionada discrepancia não tem o condão de presumir, direta e invariavelmente, a omissão de saída e a falta de recolhimento do ICMS.

Afirma que o Auto de Infração deixa de estabelecer um nexo de causalidade entre o fato incontrovertido (divergência nos estoques) e o fato infracional imputado (omissão de saídas).

Toma como exemplo o demonstrativo que elaborou, com base em determinado grupo de produtos (Gravata). Diz que em relação a Gravata Sortida, entraram 111 unidades, num estoque onde já havia 51, totalizando 162. Saíram apenas 155, sobrando teoricamente 07 unidades. O estoque final informa somente 05, razão pela qual, 02 mercadorias teriam sido vendidas sem escrituração e nota fiscal, caracterizando omissão de saída.

No caso da Gravata Azul Lisa, entraram 29 unidades, num estoque onde já havia 17, totalizando 46. Saíram apenas 49, faltando, teoricamente, 03 mercadorias. O estoque final, porém, informa saldo zero, razão pela qual, 03 mercadorias teriam sido vendidas sem escrituração e nota fiscal, caracterizando omissão de entrada.

Diz que o volume das movimentações foi confrontado com os estoques informados pelo contribuinte à Fazenda. Elabora planilha confrontando o levantamento fiscal com o livro Registro de Inventário, concluindo que a coluna “omissão de saída” nada mais é do que o resultado de uma conta aritmética.

Cita outros exemplos realizando análise dos números apurados no levantamento fiscal, afirmando que tanto omissões de entrada quanto de saída, nada mais são, na prática, do que uma presunção de omissão de saídas. Não importa se ouve estoque a mais ou menos, o que importa para a fiscalização e que ambos os caos são projeções obtidas das discrepâncias de estoque, o que resulta em omissão de saída, ainda que a mesma seja presumida por conta da respectiva omissão de entrada.

Comenta sobre as técnicas de projeção e presunção, sem as quais a presente autuação jamais poderia existir. Diz ser inegável que havendo um estoque maior do que o número de entradas, e tendo isso sido verificado com base nas saídas, por certo que não se está a falar em ausência de tributação da saída dos produtos cuja entrada fora supostamente omitida. Ou seja, “está-se projetando o fato gerador do ICMS incidente sobre a futura saída das mercadorias, as quais são objeto de presumida omissão de entrada sem se considerar que as mercadorias já geraram o respectivo ICMS quando da saída da loja”.

Também afirma que no caso das mercadorias em que houve omissão de saída, propriamente tida, tal omissão também é presumida, sendo a única explicação encontrada pelo Fisco para justificar a discrepância de estoques, a qual, sendo o único fato incontrovertido nos autos. O ICMS nesse caso, está lançado sobre mercadoria cuja saída já fora tributada.

Afirma que existe no Auto de Infração é a construção meramente presumida quanto à existência de fatos que ocasionaram, eventualmente, as diferenças de estoque, cuja ocorrência e consideração são absolutamente razoáveis no comércio. O Auto de Infração, por individualizar as mercadorias em agrupamento, traz prova cabal da entrada e da saída omitidas sobre tais produtos. Ter ou não ter produtos de forma individualizada não torna a prova mais ou menos robusta, porque a presunção seguiria sendo o único fundamento do Auto de Infração.

Ressalta que o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal baiano prevê a aplicação do princípio da verdade material nos procedimentos fiscalizatórios, o que não está ocorrendo no caso concreto. A presunção dos fatos não é corroborada nem pela natureza do objeto presumido, nem pela prova em contrário que deve ser produzida.

Entende ser irrazoável a aplicação da legislação infracional mediante a diferença de estoques, quando nenhum outro elemento fático foi comprovado em favor do Fisco. O princípio da razoabilidade está afastando a existência de infração tributária por ausência de recolhimento de ICMS, quando, nas condições aqui obtidas, for constatada a mera divergência entre estoques.

O defendente também alega a ocorrência de perdas no processo de comercialização, quebras de estoque, dentro da margem de normalidade. Afirma que é de conhecimento amplo que os estoques da empresa comercializadora podem apresentar variações fiscais em relação aos registros originais de entrada e saída de suas mercadorias. Tal situação decorre, por exemplo, do extravio de mercadorias, ou ainda, da perda de mercadorias em virtude de danificação.

Diz que se trata de contribuinte de renome nacional, com estabelecimentos em todo o Brasil, e entende não ser razoável admitir que a empresa busque sonegar impostos na Bahia ou em qualquer outra unidade federativa através da não-emissão de notas fiscais, o que configuraria um modo esdrúxulo de obtenção de lucro, não condizente com a realidade de seu negócio.

A fim de afastar a presunção de omissão de saídas, entende que as autoridades fiscais que lavraram o Auto de Infração deveriam comprovar a ocorrência das omissões de entradas e de saída, trazendo à acusação fiscal a prova de que mercadorias deixaram de ser escrituradas tanto na entrada quanto na saída do estoque. Porém, o que consta no relatório do Auto de Infração é apenas o resultado da conta aritmética entre os estoques iniciais somados às entradas e subtraídos às saídas.

Também entende que o levantamento quantitativo de estoque corroboraria a aplicação da multa desde que, por meio desse, ficasse comprovada a falta de registro de documentos fiscais nos livros fiscais próprios, com apuração de atos fraudulentos.

Tais fatos poderiam culminar na ocorrência de uma fraude por parte do contribuinte no sentido de omitir registros de sua atividade comercial. O reconhecimento dessa suposta fraude não pode ser admitido pelo mero resultado aritmético da conta efetuada pela fiscalização, e a autoridade deverá fazer prova adicional a fim de que o lançamento tributário formalizado sobre essa base não seja uma mera presunção.

Acrescenta que caberia à Fiscalização comprovar a ocorrência das omissões de saída que resultaram na cobrança do imposto, para além da contagem do estoque, pois há fatos inerentes à atividade comercial que foram ignorados pelo relatório fiscal. Diz que o próprio RICMS-BA/97, vigente à época dos fatos, previa ditos fatos inerentes à atividade comercial, como hipótese de estorno de crédito fiscal.

Frisa que há possibilidade de situações de perdas, roubos, furtos, extravios, sinistro, perecimento, como se depreende do RICMS aplicável à época dos fatos, quebra anormal. Será anormal a quebra que exceder a uma margem considerada “normal”, aplicável a cada atividade empresarial.

Afirma que as perdas têm múltiplas causas, dentre as quais se destacam os furtos externos e a própria quebra operacional como as mais comuns, conforme gráfico elaborado pelo Programa de Administração de Varejo da Fundação Instituto de Administração, atrelado à Universidade de São Paulo, USP.

Informa que, internamente, a empresa possui controles de estoques de modo a evitar esse tipo de quebra. Diz ser inegável, na ótica do antigo RICMS-BA que o crédito deva ser estornado nas situações tipificadas no art. 100. Aplicando-se o entendimento do art. 100 do RICMS-BA/97 tem-se que o contribuinte que apure quebra de estoque baseada no furto de mercadorias deve estornar ou anular o créditos fiscal, o que, configura caso diferente do que ora se tem em liça.

Afirma que o ajuste dos estoques poderá ir além daquele procedido quanto ao extravio ou perda de mercadorias. Conforme é o passar do tempo, as lojas ajustam seus estoques para tender à demanda de seus consumidores, o que pode ser verificado nas seguintes situações: troca de mercadorias em qualquer loja; compra de “packs” (pacotes); venda de produtos sem etiqueta. Agrupamento de itens por parte da fiscalização.

Diz que a legislação do Estado da Bahia não foi insensível à inevitável ocorrência de quebras de estoque, dando o tratamento tributário adequado. Sobre o tema cita a jurisprudência do CONSEF, e alega que as quebras consideradas “normais” devem ser apuradas no caso concreto. Importa que se realizem perícia nos documentos apresentados (livros de registro de entradas e saídas, arquivos magnéticos do sistema de Escrituração Fiscal Digital – EFD), sendo os mesmos utilizados pela fiscalização no sentido de verificar as quebras de estoque.

Entende o autuado que há necessidade de realização de perícia técnica no tocante aos procedimentos da empresa atinentes ao controle de saídas do estoque. Cita os arts. 140 e 142 do

RPAF/BA; indica como assistente técnico seu representante legal e formula quesitos sem prejuízo da anexação de outros no transcorrer da dilação probatória.

Também afirma que será possível a própria diligência verificar se as alegações trazidas nas razões de defesa encontram ou não guarda nos fatos narrados, podendo apresentar conclusões quanto às diferenças apuradas que resultaram na omissão de saídas e ausência de recolhimento do ICMS.

Em relação à multa aplicada, alega que, na hipótese de o crédito tributário não vir a ser desconstituído, sua redução é medida imperativa. Comenta sobre o caráter confiscatório da multa e da necessidade de sua redução, citando a jurisprudência dos Tribunais Pátrios, inclusive do STF. Também cita o posicionamento de Hugo de Brito Machado, Aliomar Baleiro e Luciano Amaro.

Afirma que na redução de 150% para apenas 20% tem-se que os precedentes mais recentes do STF se aplicam ao caso concreto, que trata de multa no patamar de 100% sobre o valor do imposto que teria deixado de ser recolhido.

Entende que na hipótese de se concluir pela procedência do débito fiscal questionado, em virtude de seu caráter confiscatório, além do fato de não ser razoável nem proporcional, se impõe a redução da multa aplicada para adequação às circunstâncias do caso concreto.

Por fim, pede a concessão do prazo de quinze dias para juntada de procuração e substabelecimento e que seja totalmente desconstituído o crédito tributário. Subsidiariamente, seja reduzida a multa, por ser constitucional. Protesta pela produção de todos os meios de prova admitidos.

O defendant apresentou petição às fls. 257/258, informando que a empresa possui duas filiais na mesma Av. Tancredo Neves, em Salvador, sendo uma no Iguatemi Shopping e outra no Salvador Shopping. Por um lapso, juntou aos autos os documentos referentes à filial equivocada (filial nº 89, do Iguatemi), quando o correto seriam os documentos relativos a filial autuada (filial 102, Salvador Shopping).

Anexa cópias do livro Registro de Apuração do ICMS (anos 2012 e 2013); relação de Documentos de Arrecadação – DAEs e livro Registro de Entradas. Também informa que a desconsideração da planilha e dos documentos semelhantes, passando a vislumbrar os documentos anexados junto com esta petição.

As autuantes prestam informação fiscal às fls. 550 a 558 dos autos, dizendo que o autuado baseia seus argumentos defensivos invocando o que preceitua a Sumula 166 do STJ, que estabeleceu a não incidência do ICMS em transferências entre estabelecimentos da mesma empresa. Afirma que tal súmula teve novas análises pelo próprio STJ.

Comentam sobre o entendimento do CONSEF, citando como por exemplo no ACÓRDÃO CJF Nº 0420-11/06, e dizem que o caso em apreço não se adequa com o pretendido pela empresa, como destaca trechos do citado Acórdão. Dizem que em outro Acórdão, CJF Nº 0359-12/06, a mesma matéria é tratada, confirmado a tributação nas saídas interestaduais de mercadorias em transferência. Também citam outros julgamentos da mesma matéria: ACÓRDÃO JJF Nº 0366- 01/10 e ACÓRDÃO CJF Nº 0419-11/13:

Ressaltam que o ACÓRDÃO CJF Nº 0419-11/13, além de ser recente, mostra que o próprio Superior Tribunal de Justiça discute os métodos para se determinar a correta aplicação da base de cálculo do ICMS nas operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, o que faz fulminar por completo qualquer argumento de que as operações em questão não são tributadas. Se o próprio STJ discute a correta base de cálculo de uma determinada operação, a mesma é indiscutivelmente tributada.

Neste sentido, consideram desprovidos de solidez os argumentos trazidos pelo impugnante, e sugerem sua desconsideração, por não ter elidido a acusação fiscal.

Quanto à infração 02, esclarecem que a infração não é baseada em presunção, mas nas omissões de saídas efetivamente apuradas, superiores às omissões de entradas, detectadas em levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, baseado na apuração da movimentação de entradas e saídas de cada item durante o exercício, em comparação com os inventários inicial e final declarados pela própria empresa, numa apuração aritmética desta movimentação. Trata-se, portanto, de comprovada omissão de saídas, lastreada em documentos emitidos e recebidos pela própria empresa, registrados em sua escrita fiscal.

Comentam sobre a descrição da infração e seu enquadramento, constante no corpo do Auto de Infração. Dizem que na descrição da infração não se verifica em nenhum momento a caracterização da presente infração baseada em presunção. A referência às omissões de entradas é especificamente para demonstrar que foram encontradas em valor inferior ao das omissões de saídas, devendo, por consequência, serem cobradas estas ultimas.

Transcrevem o art. 13 da Portaria 445/98, e afirmam que nenhuma penalidade foi lançada relativamente às Omissões de Entradas, pois foi absorvida, sendo exigido imposto apenas em relação às Omissões de Saídas. Presunção seria apenas se fosse o caso de as Omissões de Entradas possuírem valor maior que as das Omissões de Saídas, conforme inciso II do mesmo Art. 13 da mencionada Portaria 445/98.

Dizem que o deficiente alegou que não foram levadas em consideração supostas perdas, o que interfere no cálculo do levantamento quantitativo de Estoques, sendo notório que os fatores citados como perdas, quebras, deterioração, perecimento, dentre outros, de produtos, são fatos relevantes dentro de qualquer estabelecimento, seja ele industrial ou comercial.

Reveste-se, também, de evidente notoriedade que esses mesmos fatos relevantes devem estar efetivamente registrados na escrita oficial do contribuinte, bem como, estarem amparados pela emissão de documentos fiscais que pudessem se consubstanciar em força probatória dos citados fatos.

Afirmam que a legislação do ICMS/BA, ao tratar especificamente do assunto, regulamenta como deve o contribuinte proceder, obrigatoriamente, quando esses eventos acontecerem. O artigo 312, inciso IV, do RICMS/BA, aprovado pelo Dec. 13.780/12, disciplina esta questão. O mesmo regulamento prossegue determinando no § 2º deste mesmo artigo, a forma pela qual o contribuinte deve estornar o crédito fiscal:

Analisando os dispositivos legais supracitados, afirmam que no caso dos eventos ali mencionados, deve a empresa emitir documento fiscal com o fito de dar baixa no estoque relativo as mercadorias envolvidas nos eventos e estornar ou anular o crédito fiscal correspondente. É compulsório, portanto, a emissão de documento fiscal. Para este fim, existe um CFOP que é o de número 5927 – “Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração”.

Informam que o CFOP 5927 foi efetivamente levado em conta no Levantamento Quantitativo de Estoques, diferentemente do alegado pela empresa. No exercício de 2012 a empresa emitiu notas fiscais com este CFOP, para a devida baixa nos estoques, em valor de R\$ 11.957,99 e em 2013 estes ajustes de estoque atingiram o valor de R\$ 29.192,00.

Afirmam que, se outras perdas ou quebras aconteceram, além destas, não restou provado no presente processo quais são. Se as perdas ou quebras foram efetivamente estas que estão escrituradas através de emissão de suas notas fiscais, elas foram devidamente consideradas no Levantamento de Estoque, não havendo a afirmação da deficiente de que não foram consideradas na Auditoria.

As diferenças encontradas no levantamento de estoque, por conseguinte, ultrapassam as quantidades estornadas a título de perdas e quebras. Pede que o presente Auto de Infração julgado procedente.

## VOTO

Inicialmente, constato que apesar de não ter sido argüida questão específica de nulidade, o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do Auto de Infração.

O defensor apresentou o entendimento de que há necessidade de realização de perícia técnica no tocante aos procedimentos da empresa atinentes ao controle de saídas do estoque. Afirmou que será possível a própria diligência fiscal verificar se as alegações trazidas nas razões de defesa encontram ou não guarda nos fatos narrados, podendo apresentar conclusões quanto às diferenças apuradas que resultaram na omissão de saídas e ausência de recolhimento do ICMS.

O convencimento do julgador será formado a partir dos fatos e circunstâncias constantes no processo, apreciando as provas, e a deliberação para a realização de diligência ou perícia acontece quando essas providências forem necessárias à convicção dos julgadores, podendo ser indeferida quando for desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos. Assim, quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência e perícia, fica indeferido o pedido com base no art. 147, incisos I e II, do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não houve dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelas autuantes, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.

No mérito, a infração 01 trata da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro de 2012 a dezembro de 2013.

Relativamente à diferença de alíquotas, a Lei 7.014/96, prevê a incidência de ICMS sobre a entrada efetuada por contribuinte do imposto em decorrência de operação interestadual iniciada em outra unidade da Federação, quando as mercadorias forem destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente (art. 4º, inciso XV, da Lei 7.014/96).

O defensor alegou que as operações interestaduais supostamente sujeitas à diferença de alíquota são mera transferência de bens entre estabelecimentos da mesma empresa, o que não se sujeita ao recolhimento do ICMS.

Na informação fiscal, os autuantes citaram decisões do CONSEF, ressaltando que o ACÓRDÃO CJF N° 0419-11/13, além de ser recente, mostra que o próprio Superior Tribunal de Justiça discute os métodos para se determinar a correta aplicação da base de cálculo do ICMS nas operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, o que faz fulminar por completo qualquer argumento de que as operações em questão não são tributadas. Se o próprio STJ discute a correta base de cálculo de uma determinada operação, a mesma é indiscutivelmente tributada.

Conforme estabelece o art. 155, da Constituição Federal de 1988, “compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”,

O inciso VII do § 2º deste mesmo artigo prevê que “nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto

correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual”.

Por outro lado, conforme previsto no art. 4º, inciso XV, da Lei 7.014/96 (que trata do ICMS no Estado da Bahia), considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, 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 ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto.

Constata-se que em relação à diferença de alíquotas, a Lei 7.014/96, prevê a incidência de ICMS sobre a entrada efetuada por contribuinte do imposto em decorrência de operação interestadual iniciada em outra unidade da Federação, quando as mercadorias forem destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente (art. 4º, inciso XV, da Lei 7.014/96).

Neste caso, nas operações interestaduais, referentes a transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, de bens do ativo imobilizado ou de material de uso ou consumo, quando da entrada no estabelecimento destinatário, é devido o pagamento do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, na forma prevista na legislação de cada unidade da Federação.

Vale salientar que o legislador constituinte não disse que o imposto relativo à diferença de alíquota recai sobre vendas. No caso de transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo titular, em princípio, não caracteriza uma operação e não há pagamento nem recebimento de numerário. Entretanto, no âmbito do ICMS foi estabelecida a regra de que os estabelecimentos são autônomos. A teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por fundamento o art. 11, § 3º, II da Lei Complementar 87/96. Portanto, considerando a autonomia dos estabelecimentos, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, verifica-se a ocorrência do fato gerador do ICMS. Quanto à descrição dos fatos, verifico que foi utilizada a palavra aquisições, tendo sido empregada esta palavra no sentido amplo, compreendendo-se como entradas dos bens procedentes de outros Estados.

Para efeito da legislação tributária, é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular, conforme estabelece o § 3º, II, do art. 11 da Lei Complementar nº 87/96, e o pagamento da diferença de alíquotas é previsto no art. 4º, XV, e art. 17, XI, da Lei nº 7.014/96.

O defendente também alegou que em relação às mercadorias adquiridas de fornecedores terceiros, aquelas que não passaram pelo Centro de Distribuição do próprio impugnante, foi realizado o recolhimento do ICMS diferença de alíquota pelo próprio emitente da mercadoria. Entretanto, o alegado recolhimento não ficou comprovado nos autos e se trata de obrigação de recolhimento do tributo a ser cumprida pelo autuado como destinatário das mercadorias.

Vale salientar que o tributo é indisponível e a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória. A autoridade administrativa dela incumbida não tem a faculdade de exercitá-la, ou não, a seu critério. É obrigada a exercitá-la sempre que no mundo fenomênico se configurar a situação na qual o lançamento é cabível, independentemente do contribuinte, e não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF0-BA/99. Mantida a exigência fiscal deste item do presente lançamento.

Infração 02: Falta de recolhimento do imposto relativo a 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 em exercícios fechados (2012 e 2013), levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis.

O autuado alegou que não há prova da efetiva ocorrência do fato gerador, ou seja, do trânsito, ou mesmo da existência das mercadorias cuja entrada fora supostamente omitida. Entende que a mera discrepância no estoque, obtida do cotejo entre o livro Registro de Inventário e os arquivos magnéticos da escrituração da empresa, podem ocorrer de outros fatos, ou seja, a mencionada discrepancia não tem o condão de presumir, direta e invariavelmente, a omissão de saída e a falta de recolhimento do ICMS.

Disse que o volume das movimentações foi confrontado com os estoques informados à Fazenda, concluindo que a coluna “omissão de saída” nada mais é do que o resultado de uma conta aritmética. Que existe no Auto de Infração é a construção meramente presumida quanto à existência de fatos que ocasionaram, eventualmente, as diferenças de estoque, cuja ocorrência e consideração são absolutamente razoáveis no comércio.

Observo que na realização de levantamento quantitativo de estoques são conferidas as quantidades de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em determinado período ou exercício, tendo como referências o estoque inicial e o estoque final constantes do inventário. No mencionado levantamento é cumprido o roteiro de uma auditoria de fiscal, que pode ser realizada através de contagem física ou físico-documental, podendo ser aplicado a qualquer estabelecimento atacadista ou varejista, exigindo-se o imposto correspondente a cada exercício fiscalizado.

Além dos dados referentes aos estoques iniciais e finais, foram elaborados três demonstrativos: a) dois analíticos, com a indicação das quantidades e dos preços unitários, um relativo às saídas de mercadorias e outro relativo às entradas; b) um demonstrativo sintético, consolidando os dados constantes nos demonstrativos analíticos, com a apuração das diferenças de estoques e o imposto devido. Portanto, restou provada a existência das omissões, haja vista que o levantamento fiscal constitui a prova da infração apurada.

O inventário deve representar o estoque físico, de acordo com a contagem realizada no final do exercício, ou seja, o Registro de Inventário tem o objetivo de arrolar as mercadorias, matérias primas e os produtos intermediários e demais materiais existentes no estabelecimento quando do levantamento, que deve ser realizado no final do exercício ou do período considerado.

Na apuração efetuada por meio do levantamento quantitativo de estoques, adota-se a seguinte fórmula: Estoque Inicial + Entradas com Notas Fiscais – Estoque Final = Saídas Reais. Confrontam-se as Saídas Reais com as Saídas efetuadas com Notas Fiscais e se analisa os resultados obtidos.

As autuantes esclareceram que esta infração não é baseada em presunção, mas nas omissões de saídas efetivamente apuradas, superiores às omissões de entradas, detectadas em levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, baseado na apuração da movimentação de entradas e saídas de cada item durante o exercício, em comparação com os inventários inicial e final declarados pela própria empresa. Trata-se de comprovada omissão de saídas, lastreada em documentos emitidos e recebidos pela própria empresa, registrados em sua escrita fiscal.

Efetivamente, a exigência do imposto foi efetuada em relação à omissão de saídas de mercadorias tributáveis; o levantamento fiscal constitui comprovação suficiente da falta pagamento do ICMS decorrente da omissão de saídas apurada e tal fato não constitui presunção de omissão de saídas como entendeu o autuado.

O defendente também alegou que o presente Auto de Infração, por individualizar as mercadorias em agrupamento, traz prova cabal da entrada e da saída omitidas sobre tais produtos. Ter ou não ter produtos de forma individualizada não torna a prova mais ou menos robusta, porque a presunção seguiria sendo o único fundamento do Auto de Infração.

Verifico que o levantamento fiscal efetuado indica as mercadorias de forma individualizada com os correspondentes códigos e referências, ou seja, trata-se de mercadorias distintas e, portanto, contabilizadas separadamente. Nos exemplos citados pelo defendente a descrição das

mercadorias está completa, conforme quadro que elaborou. Dessa forma, se todos os itens deram entrada e saída no estabelecimento com a descrição e códigos completos, distinguindo-se uns dos outros, e a prova disso é que tanto nos arquivos magnéticos, que serviram de base para a apuração do levantamento de estoque, quanto o livro Registro de Inventário as mercadorias se distinguem, sendo desnecessário fazer agrupamento de mercadorias.

O defensor alegou, ainda, a ocorrência de perdas no processo de comercialização, quebras de estoque, dentro da margem de normalidade. Afirmou que é de conhecimento amplo que os estoques da empresa comercializadora podem apresentar variações fiscais em relação aos registros originais de entrada e saída de suas mercadorias. Tal situação decorre, por exemplo, do extravio de mercadorias, ou ainda, da perda de mercadorias em virtude de danificação.

Em relação às mercadorias que forem sinistradas, deterioradas ou que forem objeto de quebra anormal, furto, roubo ou extravio, quer tenha a ocorrência sido verificada no trânsito, quer no próprio estabelecimento, o Contribuinte deve emitir nota fiscal para baixa no estoque e estorno do crédito fiscal relativo à entrada ou aquisição das mercadorias, ou para desincorporação do bem, conforme o caso.

Constitui obrigação do contribuinte, estornar ou anular o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias perecerem, forem sinistradas, deteriorarem-se ou forem objeto de quebra anormal, furto, roubo ou extravio, inclusive no caso de tais ocorrências com os produtos resultantes da industrialização, produção, extração ou geração.

As autuantes informaram que em relação às perdas, o CFOP 5927 foi efetivamente levado em conta no Levantamento Quantitativo de Estoques, diferentemente do alegado pela empresa. No exercício de 2012 a empresa emitiu notas fiscais com este CFOP, para a devida baixa nos estoques, em valor de R\$ 11.957,99 e em 2013 estes ajustes de estoque atingiram o valor de R\$ 29.192,00.

Afirmaram que, se outras perdas ou quebras aconteceram, além destas, não restou provado no presente processo quais são. Se as perdas ou quebras foram efetivamente estas que estão escrituradas através de emissão de suas notas fiscais, elas foram devidamente consideradas no Levantamento de Estoque, não havendo a afirmação da defensora de que não foram consideradas na Auditoria.

Vale salientar que o levantamento fiscal foi realizado com base na Escrituração Fiscal Digital – EFD, sendo responsabilidade exclusiva do Contribuinte a escrituração fiscal e a remessa dos arquivos magnéticos ao banco de dados da SEFAZ, devendo espelhar com fidedignidade os documentos fiscais. Em relação a quaisquer inconsistências, equívocos ou divergências, apuradas quando da realização do levantamento quantitativo de estoques, cabe ao autuado indicar objetivamente, apresentando a escrituração e correspondente documentação fiscal. No caso em exame, os elementos apresentados são insuficientes para comprovar as alegações defensivas.

Nas razões de defesa não foi apresentado qualquer documento que ensejasse alteração dos dados numéricos do levantamento fiscal, tendo sido informado pelo autuante que nenhuma penalidade foi lançada relativamente às Omissões de Entradas, sendo exigido imposto apenas em relação às Omissões de Saídas. Presunção seria apenas se fosse o caso de as Omissões de Entradas possuírem valor maior que as das Omissões de Saídas, conforme inciso II do mesmo Art. 13 da mencionada Portaria 445/98.

Concordo com as informações apresentadas pelas autuantes e concluo pela subsistência do presente lançamento, salientando que a diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão da documentação fiscal exigível (conforme art. 4º, da Portaria 445/98).

Quanto à alegação defensiva de que a multa aplicada afigura-se na forma de confisco, observo

que a aplicação da mencionada multa, no percentual de 100%, está em perfeita consonância com a previsão constante do art. 42, inciso III, da Lei 7.014/96. A multa e os acréscimos legais decorrentes da autuação são aplicados em consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, e não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99.

Vale ressaltar, que esta Junta de Julgamento Fiscal não pode apreciar pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal, haja vista que somente tem competência para decidir sobre pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação acessória, consoante o art. 158 do RPAF/99.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 117808.0016/15-2, lavrado contra **LOJAS RENNER S. A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$654.745,19**, acrescido das multas de 60% sobre R\$41.860,14 e 100% sobre R\$612.885,05, previstas no art. 42, inciso II, alínea “f”, e inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de junho de 2017

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA