

**PROCESSO** - A. I. N° 117808.0016/15-2  
**RECORRENTE** - LOJAS RENNER S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0103-03/17  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 29/11/2018

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0306-12/18**

**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 indeferidos os pedidos de diligência e perícia. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime em relação à Infração 2 e, por maioria, em relação à Infração 1.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 16/12/2015, para exigir crédito tributário no valor de R\$654.745,19, em função das seguintes irregularidades:

*Infração 01 – 06.02.01 – Deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2012 e janeiro e março a dezembro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$41.860,14, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.*

*Infração 02 – 02.01.01 – 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 por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2012 e 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$612.885,05, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.*

A 3<sup>a</sup> JJF decidiu pela Procedência do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão n° 0103-03/17 (fls. 562 a 572), com base no voto do Relator, a seguir transscrito:

*“Inicialmente, constato que apesar de não ter sido arguida 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 defendente 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 guardada 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 auuentes, 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, as auuentes 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 recaia 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 inconstitucionalidade 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 discrepância 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 defendant 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 defendant alegou, ainda, a ocorrência de perdas no processo de comercialização, quebras de estoque, dentro da margem de normalidade. Afirmando 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 defendant 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 se afigura 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 inconstitucionalidade 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.”

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 581 a 616), nos termos do Art. 169, I, “b”, do RPAF/99, no qual alegou 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,

colacionando doutrina de Roque Carrazza e jurisprudência do STJ para sustentar sua tese.

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

No tocante às omissões de saída de mercadorias, rechaçou a hipótese de ter vendido mercadorias a consumidor final sem nota fiscal e sem ter recolhido o ICMS incidente, sendo 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 sua atividade e de seu setor de mercado.

Aduziu que a coluna denominada “Omissão de Saída” na planilha apresentada pelas Autuantes nada mais é que o resultado de uma conta aritmética e que a busca da verdade material não pode ocorrer via presunção, com o princípio da razoabilidade afastando a existência de infração por ausência de recolhimento do imposto quando constatada a mera divergência entre estoques, se nenhum outro elemento fático for constatado em favor do Fisco.

Informou 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, costumando as lojas ajustarem seus estoques para atender à demanda de seus consumidores, o que pode ser verificado nas situações de troca de mercadorias em qualquer das lojas, compra de “packs” (pacotes) e venda de produto sem etiqueta, podendo haver inconsistências em função da fiscalização ter efetuado agrupamento de itens.

Transcreveu ementas de julgados administrativos da Bahia e da Receita Federal do Brasil e solicitou perícia técnica formulando quesitos a serem respondidos.

Discorreu sobre a inconstitucionalidade da multa aplicada no percentual de 100% sobre o ICMS não recolhido, transcrevendo excertos de julgados do TRF-2 e do STF, bem como doutrina de Aliomar Baleeiro, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Celso Antônio Bandeira de Mello.

Requeru a desconstituição do crédito tributário estampado no presente Auto de Infração ou, sucessivamente, a anulação da decisão de 1ª Instância para fins de retorno dos autos em diligência e a produção de prova pericial.

A 2ª CJF deliberou pela remessa dos autos à PGE/PROFIS para emissão de parecer jurídico visando avaliar se as operações de transferências interestaduais de bens do ativo imobilizado e de materiais de uso e consumo são alcançadas pelo enunciado da Súmula nº 166 do STJ e se estão submetidas ao entendimento firmado no Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0 (fls. 636 e 637).

A PGE/PROFIS emitiu parecer (fls. 642 a 647), ratificado pela PGE/PROFIS/NCA (fl. 659), opinando pela manutenção da cobrança do imposto relativo à diferença de alíquotas nas operações de transferências interestaduais de bens do ativo imobilizado e de materiais de uso e consumo, tendo em vista que a decisão exarada no REsp 1.109.298/RS flexibilizou a orientação fixada pela Súmula nº 166 do STJ.

Em nova manifestação (fls. 663 a 669), o Autuado afirmou que é clara a necessidade de aplicação da Súmula nº 166 do STJ ao presente caso, considerando o pacificado entendimento do TJ/BA, conforme jurisprudência colacionada, do STJ e do STF.

Auditor Fiscal estranho ao feito corroborou com as informações constantes no parecer da PGE/PROFIS (fl. 673).

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela procedência do presente Auto de Infração, lavrado para exigir ICMS e multa em razão da falta de recolhimento

do imposto relativo à diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao consumo e pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado.

Rejeito os pedidos de diligência e perícia solicitados pelo defendant, nos termos do Art. 147, I, “a”, e II, “b”, do RPAF/99, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, bem como pelo fato da prova pretendida não depender do conhecimento especial de técnicos.

Saliento que o deferimento ou não de um pedido de diligência ou perícia depende da convicção do julgador, pois a diligência e a perícia são previstas na legislação para elucidar as dúvidas dos julgadores, quando estes entenderem que existem dúvidas a serem sanadas.

Quanto ao mérito da Infração 1, ressalto que estas operações são tributadas de acordo com os dispositivos legais indicados no Auto de Infração e reguladas pelo inciso II da Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 19/91, que segue transcrita:

*“Cláusula primeira - Nas operações interestaduais, relativas a transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, de bens integrados ao ativo imobilizado ou de material de uso ou consumo, observar-se-á:*

...  
*II - nas entradas no estabelecimento destinatário, este pagará o diferencial de alíquota correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre a base de cálculo constante da alínea 'a' do inciso anterior, na forma prevista na legislação de cada unidade da Federação.”*

Observo que a transferência de bens e mercadorias 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 nº 87/96, *in verbis*:

*“Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:*

...  
*§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:*

...  
*II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;”*

Por outro lado, é indubidoso que ao receber as mercadorias ou bens decorrentes das operações de transferências interestaduais ocorrem as entradas dessas mercadorias ou bens no estabelecimento Autuado, o que se configura a ocorrência do fato gerador do imposto, ao teor do inciso XV do Art. 4º da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

*“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

...  
*XV- 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.”*

Já o §1º do citado dispositivo legal prevê que:

*“§ 1º. São 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;”*

No caso presente, para a exigência do diferencial de alíquota, é irrelevante o fato da saída do bem ou do material de uso e consumo, com destino a outro estabelecimento, se tratar de operação de transferência da propriedade sem circulação jurídica. Eis que se configura sim,

nestas hipóteses, o fato gerador do ICMS.

Em suma, considerando a autonomia dos estabelecimentos, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, concomitantemente com a expressa previsão legal na legislação baiana, resta caracterizada integralmente a ocorrência do fato gerador do ICMS nas operações arroladas no levantamento fiscal que resultou na exigência fiscal, ora em lide.

Ademais, a exemplo dos Acórdãos nºs 0001-11/14, 0263-12/14 e 0375-11/14, prolatados pelas 1ª e 2ª Câmaras de Julgamento Fiscal, já se afigura pacificado neste CONSEF o entendimento de que é legalmente devida, nas transferências interestaduais, a exigência do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais.

Visando uniformizar os entendimentos a serem adotados no âmbito da Administração Pública Estadual, a Procuradoria Geral do Estado expediu o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0, com o entendimento de que “*não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular*”, sendo que este entendimento “*não alcança as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular, tendo em vista que a Súmula nº 166 do STJ e a decisão lançada no REsp 1.125.133/SP não enfrentaram o tema à luz das normas constitucionais que regem o pacto federativo, das quais se extrai fundamento de validade para as disposições do Art. 13, §4º, da LC nº 87/96. De fato, a definição do tratamento tributário a ser conferido a tais operações demanda seja necessariamente analisado o impacto financeiro suportado pelos Estados de origem e de destino, em decorrência do regime de compensação de créditos e débitos do imposto. Ademais, o próprio STJ reabriu a discussão a respeito do tema, no julgamento do REsp nº 1.109.298-RS, que discute, especificamente, a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, com foco no Art. 13, §4º, da LC nº 87/96. Tem-se aí, portanto, valioso indicativo de que não se deve ter por definitivamente assentada a questão, enquanto não enfrentada sob a ótica da repartição das receitas tributárias entre os Estados federados*”.

O imposto decorrente da diferença entre a aplicação das alíquotas interna e interestadual advém do mandamento constitucional, em especial o Art. 155, §2º, VII e VIII, da Carta Magna. E, como não poderia deixar de ser, sua base de cálculo obedece a regra geral do ICMS, ou seja, é o valor da operação, conforme dispõe os Arts. 12, I, e 13, I, da Lei Complementar nº 87/96.

Portanto, fica mantida a Infração 1.

O levantamento quantitativo de estoques é efetuado com base nas informações prestadas pelo próprio Autuado: estoque inicial, estoque final, entradas e saídas de mercadorias. Se diferenças existem por erro seja de itens, seja de quantitativos, estes devem ser apontados. Eventuais falhas de controle operacional são de responsabilidade do Autuado, não podendo este querer a inversão do ônus *probandi* quanto aos fatos alegados de perdas, furtos, trocas, etc. Se perdas aconteceram, por exemplo, tais eventos devem estar registrados em sua documentação fiscal, além das obrigações com o respectivo estorno de crédito.

Quanto à aplicação de índice de perdas, tal consideração não se aplica ao comércio. Índices de perdas são utilizados na indústria, pois determinadas quantidades de material, por exemplo, evapora ou se perde durante o processo produtivo, e a quantidade mensurada inicialmente nas aquisições ou registros de inventário não podem ser consideradas em absoluto, aplicando-se índices de perda. No caso do comércio, as eventuais perdas são perfeitamente possíveis de contabilização numérica e, por isso precisam ser declaradas e terem seus créditos estornados oriundos das aquisições, conforme já esclarecido.

Em relação aos exemplos citados, a troca de mercadorias em qualquer das lojas, a compra de “packs” (pacotes), venda de produto sem etiqueta e perdas provocadas por furtos, perecimento e outros, entendo que o Autuado deve se adaptar às normas fiscais e não o contrário. Se efetivamente tais situações ocorrem, cabe à empresa se cercar de mecanismos que não desorganizem seus registros. Assim é que, se ocorre uma troca ou devolução, tal item deve retornar ao estoque e em seguida, efetuar saída do item similar.

O agrupamento de itens pela fiscalização só ajuda, não prejudica, exatamente porque na hipótese da troca de um item tamanho G por um item tamanho M, a eventual falha de controle é suprida pelo agrupamento, em que saídas ou entradas de itens semelhantes são agrupadas, para evitar que a omissão de entrada de um item corresponda exatamente à omissão de saída de um item similar. O Autuado não apresentou qualquer falha do levantamento por conta do agrupamento de alguns itens, ou pela eventual ausência de agrupamento em outros.

Quanto ao perecimento por furto, extravio, etc., o próprio regulamento admite tal situação e esclarece a maneira de proceder no Art. 312, IV, abaixo transscrito, do RICMS/12:

*"Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:*

..."  
*IV - vier a ser objeto de furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro ou qualquer outra ocorrência similar;*  
..."

Há, inclusive, um Código Fiscal de Operações e Prestações – CFOP próprio para isso, o CFOP 5.927.

Diferentemente do que aduziu o Autuado, os lançamentos não foram feitos por presunções, mas ainda que o fossem, a lei tributária permite o lançamento por presunção legal, quando a partir de um fato constatado e provado, infere-se a ocorrência de outro fato não provado, a exemplo do saldo credor de caixa, passivo fictício, ou no caso de auditoria de estoques, a presunção de que no caso da omissão de entrada, os recursos utilizados para a sua aquisição foram oriundos das receitas provenientes das vendas com a omissão dos registros de saída.

No entanto, cabe ressaltar que os lançamentos não foram efetuados por presunção legal. No caso da Infração 2, se constatou diretamente a omissão de saídas e foi lançado o imposto decorrente, mediante obediência de todos os parâmetros para auditoria de estoques, como o cálculo do preço médio e demais demonstrativos: entrada, saída, inventário e omissões. Assim, não consta no processo qualquer elemento que possa macular o lançamento.

Assim, fica mantida a Infração 2.

Por fim, o pedido da redução da multa aplicada relativa à obrigação principal foge à competência deste órgão julgador por falta de previsão normativa. Quanto às alegações de constitucionalidade da multa aplicada, devo dizer que não cabe a este órgão administrativo julgar tais questões, conforme dispõe o Art. 167, I, do RPAF/99, mas tão somente efetuar o controle de legalidade, e é certo que as multas aplicadas se encontram dentro da ordem legal vigente, nos termos da Lei nº 7.014/96, conforme se infere da capitulação legal.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### **VOTO DIVERGENTE (Infração 1)**

Em que pese o voto do n. Conselheiro Relator, peço *venia* para discordar do seu entendimento quanto a aplicação da Súmula nº 166 do STJ, para acatar as alegações recursais de que não há incidência de ICMS em transações entre filiais de uma mesma empresa.

Analizando os autos, vejo que infração 1 está lançada diante da transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, ou seja, entre unidades de uma mesma empresa, situadas em outros Estados da Federação.

Nessa direção, como bem apontado no Recurso Voluntário, tanto a melhor doutrina (Souto Maior Borges, Aliomar Baleiro, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, José Eduardo Soares de Melo, Roque Antonio Carrazza, Alberto Xavier, Hugo de Brito Machado, Sacha Calmon, Gilberto de Ulhôa Canto, entre vários outros) quanto a atual jurisprudência (do STF e STJ) são, há muito, uníssonas no sentido de que, na forma em que desenhados na Constituição Federal, o antigo ICM e o atual ICMS não podem incidir sobre o simples deslocamento de

mercadorias de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, pois não ocorre o ato jurídico de aquisição da mercadoria, ou seja, não houve mudança de titularidade, o que corresponde a circulação jurídica do bem.

Assim, neste caso, não pode haver a cobrança do ICMS, haja vista que a exação se condiciona à circulação da mercadoria, o que não se subsume à ocorrência apenas e tão-somente da circulação física.

A circulação jurídica de mercadoria decorre de operações que envolvam a translação da propriedade da mercadoria, o que não ocorre se há mera circulação de um estabelecimento para outro da mesma sociedade empresarial.

Portanto, alinho-me com esta vertente jurídica, que está em ressonância com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, concretizado na Súmula nº 166, segundo a qual o simples deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não se constitui fato gerador do ICMS. Transcrevo a seguir a íntegra do seu teor

*“Súmula 166: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte(...).”*

Apenas com a mudança de titularidade pode-se conceber a circulação para efeitos jurídicos capaz de ensejar o fator gerador do ICMS. Tal entendimento ainda se mantém firme nos julgados mais recentes, mesmo após a edição da Lei Complementar nº 87/1996.

Portanto, acolho o solicitado pelo Recorrente em sua peça recursal, devendo ser excluídos todos os valores referentes às transferências entre os estabelecimentos comerciais, pertencentes ao mesmo grupo empresarial.

Infração 1 improcedente.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para considerar insubsistente a infração 1, julgando PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração em epígrafe.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, quanto à infração 1, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **117808.0016/15-2**, lavrado contra **LOJAS RENNER S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total 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, incisos II, “f” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Infração 1) – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva , Luiz Alberto Amaral de Oliveira e . Maurício Souza Passos

VOTO DIVERGENTE (Infração 1) – Conselheiros(as): Elde Santos Oliveira, Leila Barreto Nogueira Vilas Boas e José Carlos Barros Rodeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de outubro de 2018.

MAURICIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

ELDE SANTOS OLIVEIRA – VOTO DIVERGENTE  
(Infração 1)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS