

PROCESSO - A. I. Nº 269352.0011/10-3
RECORRENTE - BOMPEÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTARIO – Acórdão 4ª JJF nº 0046/04/11
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 28/11/2012

2ª CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0341-12/12

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA COM IMPOSTO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. Não comprovada à alegação de que partes das mercadorias não estão sujeitas à antecipação tributária. Não é cabível a conversão do imposto exigido em multa por descumprimento de obrigação acessória haja vista vedação expressa na legislação da utilização de crédito. Infração subsistente. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA DETERMINAÇÃO. Documentos juntados ao processo comprovam que a empresa adquire o produto “papel toalha” para uso e consumo e também para comercialização. Restou comprovado que o imposto exigido referem-se às operações de transferências destinadas a comercialização cujo imposto não foi destacado e nem escriturado. Infrações não elididas. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário que impugnou a Decisão da 4ª Junta Julgamento Fiscal, que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 19/07/10, onde exigiu ICMS no valor de R\$366.554,32, acrescido da multa de 60% em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à mercadoria adquirida com pagamento de imposto por antecipação tributária - R\$276.788,48.

Infração 02 - Recolheu a menos o ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas - R\$89.765,84.

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal exarou a seguinte Decisão:

“O Auto de Infração exige ICMS relativo à utilização indevida de crédito fiscal e recolhimento a menos em razão de erro na aplicação da alíquota.

Com relação à infração 1 o autuado reconheceu que parte dos produtos objeto da autuação são sujeitos à antecipação tributária, porém o crédito fiscal utilizado indevidamente foi neutralizado com o débito no momento da saída das mercadorias.

Por sua vez, o autuante contestou que ocorreu tributação na saída de apenas parte das mercadorias e mesmo que isso tenha ocorrido, cabe pedido de restituição de indébito.

Com relação ao argumento de que parte das mercadorias não estão sujeitas ao regime de substituição tributária, verifico que o autuante elaborou demonstrativo juntado às fls. 5/65, no qual descreveu os produtos cujos créditos foram utilizados indevidamente, tendo sido entregue cópia do mesmo ao autuado conforme recibo acostado à fl. 151.

Caberia ao impugnante na sua defesa identificar e indicar quais produtos não estariam sujeitos à substituição tributária. Logo, não tendo o autuado na sua defesa indicado quais produtos estariam fora do regime de substituição tributária, fica prejudicada a sua apreciação.

Com relação ao crédito fiscal objeto da autuação, o art. 97, IV, do RICMS/BA estabelece vedação à sua utilização relativa à aquisição de mercadorias cujo imposto for pago por antecipação ou substituição tributária,

salvo as exceções expressas. Estas exceções são elencadas nos artigos. 356 e 359 do mesmo diploma legal (emprego na industrialização, insumo de produtor rural, preparo de refeições com tributação no regime normal, etc.), situações que não se enquadram as operações objeto da autuação. Portanto, restou caracterizada a infração, visto que a legislação do ICMS estabelece vedação à utilização de créditos de mercadorias sujeitas a substituição tributária.

Quanto ao argumento de que os créditos fiscais utilizados indevidamente foram anulados com o débito decorrente das saídas subsequentes, não pode ser acatado, em primeiro lugar em razão de que estando as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, o crédito fiscal deve ser utilizado na apuração do imposto retido (substituto) ou pago por antecipação e não é facultado ao contribuinte adotar procedimentos que impliquem em descumprimento da legislação tributária.

Em segundo lugar, apesar de ter alegado que o imposto tenha sido pago na saída, o autuado não carreou ao processo qualquer prova do que foi alegado, enquanto o autuante na informação fiscal demonstrou que na operação de saída das mercadorias objeto da autuação, não houve pagamento do ICMS na sua quase totalidade. Logo, com relação às mercadorias objeto da autuação que tiveram a utilização indevida de crédito pelas entradas e porventura tenha sido pago imposto indevidamente na operação de saída, caso comprovado, cabe ao contribuinte requerer a restituição do indébito na forma prevista no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (artigos 73 e 74), o que não pode ser feito nesta fase processual por inexistência de amparo legal.

Com relação ao pedido de conversão da exigência do imposto (obrigação principal) em descumprimento de obrigação acessória, com base na Decisão contida no Acórdão JJF nº. 0113-02/05, não pode ser acolhida tendo em vista que não se aplica à situação presente. A infração em questão reporta-se à utilização indevida de crédito fiscal relativo a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, enquanto a lide que motivou aquela Decisão refere-se à falta de pagamento do imposto por antecipação de mercadorias que o contribuinte adotou regime de tributação normal, situação em que a legislação estabelece inexigência do imposto e sim aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória equivalente a 60% do imposto não antecipado (art. 42, II, "d", c/c § 1º, da Lei nº 7.014/96).

Pelo exposto, restou caracterizado o cometimento da infração e deve ser mantida na sua integralidade. Infração procedente.

Relativamente à infração 2, tendo o autuante relacionado no demonstrativo acostado às fls. 126/149 diversos produtos cuja alíquota foram aplicadas de forma errada, o autuado insurgiu-se apenas quanto ao "papel toalha". Apresentou de forma sintética dois argumentos:

- a) Que não há fato gerador do ICMS nas operações de transferência entre matriz e filial de produto de uso e consumo (Súmula nº. 166/STJ);
- b) Que não há débito na saída, em razão de não ter utilizado o crédito fiscal na entrada.

Com relação à alegação defensiva de que o imposto não é devido em relação às mercadorias recebidas em transferência de outros estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, localizados em outras unidades da Federação, não pode ser acatada, tendo em vista que a Constituição Federal/1988, no seu art. 146, III, "a" determinou que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos, respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Por sua vez a Lei Complementar 87/96 determina no art. 12, que 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. Também, a Lei Estadual nº 7.014/96 prevê, no seu art. 2º, IV, que o ICMS incidirá sobre a entrada de mercadoria, efetuada por contribuinte do imposto, em decorrência de operação interestadual, quando a mercadoria ou bem for destinada ao uso e consumo do próprio estabelecimento. Desse modo, o ICMS incide sobre as transferências de mercadorias, quer seja, nas operações de saída do estabelecimento ou na entrada em caráter definitivo quando se tratar de bens de uso/consumo ou ativo imobilizado.

Relativamente ao segundo argumento de que não utilizou o crédito fiscal relativo ao produto PAPEL TOALHA e por isso não tributou as operações de saída, tal fato foi contestado pelo autuante na informação fiscal afirmado que o ICMS foi exigido em relação às operações de saídas com o CFOP 5152 de transferência para comercialização.

O autuado juntou com a defesa cópia de diversas notas fiscais de entradas e de saídas do produto papel toalha e cópia das folhas do livro nas quais foram registradas (Registro de Entrada e Saída).

Pela análise dos elementos contidos no processo faço as seguintes constatações:

- c) Conforme documentos juntados com a defesa, a exemplo da nota fiscal de entrada 70.420 a empresa registrou com o CFOP 1556 – Compra de material para uso ou consumo, sem utilizar o crédito fiscal (fls. 187/188). Foram juntadas outras notas fiscais com o mesmo procedimento.

- d) Já a nota fiscal de entrada 26.680 a empresa registrou com o CFOP 2102 – Compra para comercialização, cujo crédito fiscal destacado foi utilizado (fls. 199/201). Também foram juntadas outras notas fiscais com o mesmo procedimento.
- e) Com relação às cópias das notas fiscais de saídas e das folhas do livro correspondente onde foram escrituradas, juntadas às fls. 209/366, todas indicam CFOP 5152 – TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS OU RECEBIDA DE TERCEIROS, a exemplo da NFe 213512 (fl. 209). A empresa não destacou o ICMS na nota fiscal e nem debitou no livro próprio.
- f) No demonstrativo às fls. 66/149 o autuante relacionou apenas as notas fiscais de saída do produto papel toalha com o CFOP 2152, cujo imposto não foi debitado.
- g) No arquivo magnético constante do CD-R à fl. 370 denominado TRANSFERÊNCIAS DE MATERIAL DE USO E CONSUMO_JAN A MAR/10, o autuante relacionou as operações de saída do produto papel toalha com o CFOP 5557 – TRANSFERÊNCIA DE MATERIAL DE USO E CONSUMO, cujo teor reproduzo abaixo. Constatou que as notas fiscais 213096, 213133 e outras com o mesmo CFOP não foram relacionadas no demonstrativo elaborado pelo autuante.

CNPJ	Insc. Estadual	Data	UF	Mod.	Série	NotaFiscal	CFOP	ValorTotal	BaseCálculo	ICMS
97422620009026	78100106	02-jan-10	BA	01	70	213096	5557	20,38	0	0
97422620008720	75977720	02-jan-10	BA	01	70	213133	5557	5,98	0	0

Por tudo que foi exposto, constato que a empresa adquire o produto papel toalha e segregá as entradas destinadas a uso e consumo, sem utilizar o crédito fiscal e entradas para comercialização, com aproveitamento do crédito fiscal.

Da mesma forma, nas operações de saída segregá também as transferências destinadas a uso/consumo e destinadas a comercialização, não tendo debitado o imposto relativo às operações de transferências destinadas à comercialização. Logo, concluo que o levantamento efetuado pela fiscalização em relação ao produto papel toalha restringiu-se às operações de transferências destinadas a comercialização que é tributada e não foram oferecidas à tributação. Infração procedente na sua totalidade.

Diante do acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

O autuado, ora recorrente, inconformado com a Decisão da 4^a Junta de Julgamento Fiscal, interpôs Recurso Voluntário, requerendo a nulidade do Auto de Infração, ou, se não acolhida, a sua improcedência diante da fragilidade da acusação.

Em sede de preliminar, o recorrente suscitou nulidade do Acórdão por ter sido proferido sem levar em consideração o pedido de perícia e/ou diligência requerida na defesa devida à demonstração de que na infração 1 não houve prejuízo ao Fisco; e que no caso da infração 2, a transferência de bens entre os estabelecimentos da mesma empresa não é fato gerador do ICMS, com o objetivo de provar que o fato alegado pelo Fisco não condiz com a realidade. Nesse sentido, nos termos do inciso LV, art. 5º, da CF/88 c/c art. 18, II, do RPAF, ressaltou que a 4^a Junta preteriu seu direito à ampla defesa, ao não acolher seu pedido que seria de suma importância para comprovar a total arbitrariedade e ilegalidade do Auto de Infração, devendo desde então ser anulado.

De acordo com a peça recursal, em se tratando da infração 1, o recorrente esclareceu que trabalha com uma quantidade expressiva de produtos, e com isso, muitas vezes ocorre que a norma altera a regra de tributação e só é possível operacionalizar a alteração em seus sistemas algum tempo depois, todavia, argumentou que no presente caso, a despeito do erro, não houve prejuízo para o Fisco, na medida em que o crédito tributário é anulado pelo débito. Assim, entendeu que os produtos que estão sujeitos à antecipação tributária, e não sujeitos a débito na saída, foram integralmente tributados na saída, anulando o efeito do crédito indevido.

Arguiu que a acusação no Auto de Infração consta que: “utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria(s), adquirida(s) com pagamento de imposto por antecipação tributária”, deixando de observar que houve débito de tais mercadorias na saída, não se podendo falar em falta de recolhimento do ICMS, tornando-se improcedente a referida alegação. Ressaltou ainda, que quanto ao recolhimento a menor do ICMS foi decorrente da não alteração em seu sistema da regra de tributação dos produtos autuados, porém houve o crédito e o débito, devendo o Fisco exigir a multa por descumprimento de obrigação acessória e não exigir o imposto.

Ressaltou, no tocante à infração 2, que a circulação de produto de uso e consumo, como no presente caso, refere-se apenas ao deslocamento físico de um produto para a sua filial, não havendo circulação econômica, e desta forma, não configurou fato gerador do ICMS que é a circulação de mercadoria na esfera econômica, com real transferência de titularidade, com base no art. 155, II da CF/88. Assim, diante do exposto e com base na jurisprudência apresentada na peça recursal, argumentou que a transferência de bens entre os estabelecimentos da mesma empresa, sendo estes de uso e consumo, não consiste em fato mercantil, o que não gera o ICMS exigido, sendo a infração de total improcedência.

Por fim, arguiu caso reste alguma dúvida, que deva ser aplicada a interpretação mais favorável, nos termos do art. 112 do CTN.

Em seguida, os autos foram encaminhados para Parecer opinativo da PGE/PROFIS. De acordo com o Parecer da 1. Procuradora, Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa, não cabe nulidade da Decisão recorrida, uma vez que não consta na defesa pedido de perícia nem sua justificativa.

No mérito, no tocante a infração 01, houve utilização indevida de crédito fiscal, não sendo comprovada a alegação do recorrente de que houve débito do ICMS na saída, e ainda, ao tratar da infração 02 arguiu que o “papel toalha” transferida da matriz para a filial configura em transferência de mercadorias adquiridas de terceiros, ou seja, com o intuito de comercialização, podendo ser constatado pelo código de transferência.

Por fim, opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Após Parecer exarado pela PGE/PROFIS, o recorrente, em petição, requereu a juntada, por amostragem, das notas fiscais de transferência do produto “papel toalha” para uso e consumo da sede para suas filiais localizadas igualmente no Estado da Bahia, demonstrando a inexistência do fato gerador do imposto exigido.

Por conseguinte, os autos foram encaminhados à 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, onde, após apreciação da matéria em lide, decidiu converter o processo em diligência à ASTEC, visando conceder todas as possibilidades de defesa ao contribuinte, para que fiscal estranho ao feito adotasse as seguintes providências:

“a) verifique quais mercadorias das indicadas nos demonstrativos de fls. 5 a 64 não estariam sujeitas ao ICMS ST no período do lançamento de ofício em relação à infração 01. Em seguida, em caso positivo, proceder às exclusões dos valores computados, indevidamente, como débito fiscal do recorrente, devendo ser elaborado Parecer com novo demonstrativo de débito deste infração, fazendo a adequação dos valores do lançamento de ofício elaborado pelo autuante, com base no que foi apurado pela ASTEC.

b) Com base na documentação juntada aos autos pelo recorrente, bem como nos dados constantes dos arquivos magnéticos (CD) elaborados pelo autuante, verificar se as operações objeto da autuação, envolvendo o item “papel toalha”, se referem transferência de mercadorias para comercialização, CFOP ou se englobam operações com o CFOP 5557, transferência de material para uso e consumo. Elaborar demonstrativo se necessário”

O recorrente, na busca de esclarecer todas as acusações que lhes foram imputadas apresentou ainda manifestação, por meio eletrônico, reiterando todos os pedidos formulados no Recurso Voluntário, em especial a improcedência do Auto de Infração, sobretudo quanto à infração 1, tendo em vista a fragilidade da acusação fiscal.

Face as providências requeridas pelo CONSEF, de acordo com a manifestação do Auditor fiscal Ildemar Jose Landin da ASTEC, na infração 1 não foi identificada nenhuma mercadoria que não estivesse enquadrada no regime de substituição tributária, porém suscitou dúvidas acerca de alguns produtos que o Auditor Diligente asseverou que não tinha condições de identificar se estavam na substituição tributária (fl. 561).

Quanto à infração 2 não foi encontrado no arquivo magnético do contribuinte nenhuma nota fiscal de “papel toalha” listada no demonstrativo do autuante que não estivesse enquadrada no CFOP 5152, que segundo a tabela de CFOP se reporta à transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros para industrialização, comercialização ou para utilização na prestação de serviço. Assim ressaltou que não foram feitos novos demonstrativos, uma vez que não existem fundamentos para alteração do demonstrativo original.

Inconformado com a Parecer da ASTEC, o recorrente manifestou-se no sentido da insubsistência das informações trazidas no Parecer ASTEC N° 172/2011.

Novamente esclareceu com relação à infração 1, que o Parecer ASTEC restou inconclusivo e falho. Salientou que a diligência foi promovida apenas para apontar os produtos que estivessem fora do regime de substituição tributária. Para o recorrente esta matéria não está sendo questionada, admitindo que todos os produtos estariam na substituição tributária. Entende que nas suas razões recursais o que se busca é a questão da inocorrência de imposto recolhido a menor porquanto foi lançado pelas saídas. Portanto, não apontou produtos que não estivessem no regime do ICMS ST, mas, sim, defendeu que houve estorno dos créditos questionados em face da tributação normal pelas saídas, não havendo nenhum prejuízo ao Fisco.

Ressaltou ainda, no tocante à infração 02, que diz respeito à saída para consumo de “papel toalha” por sua empresa, que a jurisprudência sumulada no Superior Tribunal de Justiça é no sentido que: “*Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*” (sumula 166 do STJ).

Diante do exposto argumentou que os questionamentos promovidos à ASTEC e as respectivas respostas ofertadas não se configuraram suficientes para atestar liquidez e certeza à exigência fiscal, afastando a diligencia da situação fática.

Em seguida, foram reiterados todos os argumentos fáticos e jurídicos acerca da matéria, salientando a necessidade de observação dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, requerendo nova diligência e/ou pericia para que sejam enfrentados os pontos levantados desde a impugnação e enfatizados no Recurso Voluntario.

Em razão do exposto pelo recorrente, manifestou-se o autuante no sentido de que estando o resultado da diligência equivocada ou não, traz informações que confirmam a procedência das infrações, e em virtude de que não trouxe a empresa elementos que elidam a presente acusação fiscal, solicitou que o presente PAF fosse julgado procedente.

VOTO VENCIDO

Da análise dos autos, verifico que o recorrente insurge-se contra as duas infrações, sendo que, preliminarmente, requer a nulidade da Decisão de 1º grau por sido proferida sem levar em consideração o pedido de pericia e/ou diligência requerida na defesa. Neste sentido, nos termos previstos no inciso LV, art. 5º, da CF/88 c/c art. 18, II, do RPAF, ressaltou que a 4ª JJF preteriu seu direito à ampla defesa, ao não acolher seu pedido que seria de suma importância para comprovar a total arbitrariedade e ilegalidade do Auto de Infração, devendo desde então ser anulado.

Acerca desta matéria, não merece guarida a tese recursal, pelo fato dos julgadores de 1ª Instância terem entendido que os dados constantes nos autos eram suficientes para o seu convencimento. Ademais, esta e. 2ª CJF, em sessão de julgamento, resolveu converter o processo administrativo fiscal em diligência à ASTEC/CONSEF, visando apurar todas as dúvidas e questionamentos suscitados, garantindo ao recorrente o direito à ampla defesa e ao contraditório, nos termos constantes às fls. 493 e 494.

Atendendo a solicitação ao supracitado órgão, o mesmo elaborou o Parecer ASTEC N° 172/2011, em resposta às questões formuladas pelo requerimento formulado pela 2ª CJF. Inclusive foi dado vistos ao recorrente e autuante para se manifestarem acerca do resultado da diligência.

Afastada qualquer possibilidade de nulidade do Auto de Infração ou da Decisão de 1^a instância, passo a apreciar as questões de mérito relativas as duas infrações em lide.

No que tange a **infração 1**, que trata de utilização indevida crédito fiscal de ICMS referente à mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária, referente aos meses de janeiro a março de 2010, passo a tecer as seguintes considerações. (grifo meu)

Como pude apurar, para todos os produtos levantados pelo autuante, foi elaborado novo relatório constando toda diversidade de produtos, excluindo os que estavam repetidos. De acordo com a diligência a maioria dos produtos estão com certeza na substituição tributária, entretanto a própria ASTEC suscita a dúvida acerca de alguns dos produtos elencados na autuação, a exemplo do Bloco San Harpic Max Marine, reconhecendo que não foi possível identificar se está ou não na Substituição Tributária e requereu que a empresa recorrente, ao tomar conhecimento do resultado da diligência, apontasse os produtos que entendesse fora do regime do ICMS ST, o que não foi feito. Ao contrário, o recorrente reconhece que os produtos estão na substituição tributária e que o que restou pendente foi se averiguar pela ASTEC a inocorrência de imposto recolhido a menor porquanto foi lançado pelas saídas.

Todavia, entendo que a pretensão do recorrente de que a diligência restou inconclusiva pelas razões argüidas na sua peça recursal e reiteradas na sua manifestação após ter tido ciência do teor do Parecer ASTEC, não merece acolhida, haja vista que, como se depreende dos autos, ficou atestado que não houve tributação em todas as saídas dos produtos enquadrados no regime ICMS ST.

Constatou que a maior parte dos produtos não sofreram qualquer tributação nas saídas, dando embasamento para a devida glosa do crédito tributário utilizado pelo sujeito passivo. Pude verificar que, na prática, várias saídas de produtos foram oferecidas a tributação e várias outras, ou melhor, a maior parte não foram tributadas, mesmo para muitos produtos de mesmo tipo. Isto vai de encontro à tese recursal de que tal fato deveu-se a falha na atualização do sistema interno da empresa. Nesta esteira, a informação fiscal prestada pelo auditor autuante, acostada à fl. 372 dos autos, vem aclarar a pertinência da autuação, na medida em que procede a quantificação do percentual das mercadorias não tributadas e sujeitas a glosa dos seus créditos, feita à luz das informações constantes dos arquivos magnéticos do SINTEGRA, transmitidos à SEFAZ/BA pelo próprio recorrente, como se verifica da análise dos relatórios constantes do CD apensado à fl. 370 dos autos.

Isto posto, concluo que o recorrente não carreou aos autos, ao longo de toda a instrução processual, documentos capazes de elidir o valor da referida infração ou de pelo menos suscitar a dúvida. Por conseguinte, entendo procedente a infração guerreada, portanto, mantenho a Decisão recorrida quanto a esta infração.

No que se refere à **infração 2**, o Parecer ASTEC conclui que os produtos “papel toalha” são transferências internas entre a Matriz/Centro de Distribuição e Filial da mesma empresa para fins de comercialização e não uso e consumo. Acerca desta matéria, já me manifestei em outros votos de minha lavra, no sentido de que independente de ser ou não para uso e consumo, a operação não se constitui fato gerador de ICMS pelas razões que passo a expor a seguir. (grifo meu)

Compulsando os autos, verifico que o recorrente argui desde sua peça exordial que o imposto não é devido em relação às mercadorias “papel toalha” recebidas em transferência interna entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, localizados nesta unidade da Federação, fato não contestado pela Decisão de 1º grau, nem tampouco pelo Parecer ASTEC, apenas ressalvou-se que as mercadorias não eram para uso e consumo e sim para comercialização. Portanto, pela análise dos autos não restou dúvida de que as transferências das mercadorias “papel toalha” se deram entre estabelecimentos da mesma empresa, ou seja, remetidos da Matriz para sua Filial.

Ora, considerando que as mercadorias “papel toalha” foram simplesmente transferidas entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, tal ação física, no meu entendimento, não

ensejou fato gerador e, portanto, a exigibilidade do referido imposto estadual restou prejudicada, vez que não houve a **circulação econômica**, pois não ocorreu o ato ou negócio jurídico perfeito que suscitasse tal circulação. (grifo meu)

Em que pese entendimentos diferentes de juristas e no seio do próprio Superior Tribunal de Justiça (STJ), existe também Pareceres de inúmeros juristas, diversos Acórdãos prolatados por Tribunais de Justiça Estaduais, inclusive pelo próprio Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, pelo STJ, através da sua Súmula nº 166, que entendem que não existe fato gerador de ICMS quando houver mera transferência física de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo proprietário, não ocorrendo o ato jurídico de aquisição da mercadoria, ou seja, não houve mudança de titularidade.

Nesta esteira me permito reiterar que neste caso não pode haver a cobrança do ICMS, posto que a exação se condiciona à circulação da mercadoria, o que não se subsumi à ocorrência apenas e tão-somente da circulação física.

Com efeito, é cediço que a atividade tributária do Estado se condiciona, por força da capacidade contributiva, a gravar situações que revelem riqueza, ou seja, dirige-se apenas aos signos presuntivos de riqueza.

Nesse sentido, o ICMS só pode incidir quando haja signo presuntivo de riqueza indicativo de circulação da mercadoria que, evidentemente, não pode ser a circulação física, mas a circulação econômica que, naturalmente, resulte de uma circulação jurídica.

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.

Entendo, alinhando-me com esta vertente jurídica, que encontra eco no entendimento do Superior Tribunal de Justiça, consubstanciado na Súmula 166, segundo a qual o **simples deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não se constitui fato gerador do ICMS**. (grifos meus)

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, como se vislumbra abaixo:

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^a 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, por quanto 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. MIN. LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 10/09/2010)

TRIBUTÁRIO. ICMS. DESLOCAMENTO DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. NÃO- INCIDÊNCIA. SÚMULAS 166 E 7 DO STJ.

1. Hipótese em que o Tribunal de origem consignou que houve simples deslocamento de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, sem finalidade de comercialização e com retorno ao local de origem. Nessas condições, não incide o ICMS, nos termos da Súmula 166/STJ.

2. Rever tal aspecto, indicado pelo TJ-MA, de que não houve efetiva circulação econômica da mercadoria, é inviável em Recurso Especial (Súmula 7/STJ).

3. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no REsp 780.543/MA, Rel. MIN. HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/03/2008, DJe 19/12/2008)

Por fim, apenas para, mais uma vez, ilustrar o meu reiterado convencimento acerca da matéria em foco, transcrevo, a seguir, parte de recente voto de minha lavra em PAF julgado nesta 2^a CJF, do qual fui Relator e que versa sobre matéria similar:

"(...) Segundo a regra constitucional, para haver fato gerador do ICMS é imperioso que haja a circulação física e econômica com a transferência de titularidade, sendo o seguinte entendimento do renomado jurista, professor Roque Antônio Carrazza: "Por outro lado, o imposto em tela incide sobre operações com mercadorias (e não sobre a simples circulação de mercadorias). Só a passagem de mercadoria de uma pessoa para outra, por força da prática de um negócio jurídico, é que abre espaço à tributação por meio do ICMS." Cito, abaixo, a Súmula 166 do STJ que vem sendo utilizada para liquidar a dúvida no que tange a esta matéria tributária relativa a simples transferência física de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

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

Por fim, por tudo quanto analisado, com base nos documentos acostados e na legislação aplicável, entendo procedente a infração 1 e improcedente a infração 2. Por conseguinte, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para alterar, em parte, a Decisão recorrida nos termos acima postos.

VOTO VENCEDOR

Em que pese a qualidade e argumentação utilizada pelo eminente relator, permito-me discordar do mesmo, frente não somente quanto à conclusão, como de igual modo, ao embasamento jurídico utilizado em relação à infração 2.

E explico melhor: A acusação fiscal é a de recolhimento a menor do ICMS decorrente de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

O recorrente acata parcialmente a acusação, apenas se insurgindo quanto ao produto papel toalha.

O argumento utilizado pelo relator foi a da não incidência do ICMS em tais operações, diante do fato das mesmas serem transferências para outros estabelecimentos da mesma empresa, sem tributação, diante do entendimento do Poder Judiciário, o qual, através do STJ editou a Súmula 166.

A respeito de tal tema, valem algumas observações:

A legislação vigente, especialmente a Constituição Federal no artigo 155 dispõe que:

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;

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

(...)

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

Ou seja: a complementação de alíquotas em operações interestaduais possui a necessária previsão constitucional. Note-se que o legislador constitucional, em momento algum segregava as operações, separando aquelas realizadas via transferências. De igual forma, o legislador fala em “operações”.

E qual seria então este conceito. A Constituição não define o que sejam operações. A legislação infraconstitucional de igual forma. A doutrina, de um modo geral, considera operação, para efeitos de incidência do ICMS, todo ato ou negócio hábil a provocar a circulação de mercadorias. Ou o ato ou negócio jurídico de que decorra a mudança de titularidade do bem. Porém a mudança de posse também constitui uma operação, quando o novo detentor do bem pode dele dispor como se fosse o seu dono.

Por outro lado, estabelece, ainda a Carta Magna em seu artigo 146:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

...

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

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Ou seja, a norma constitucional delega à Lei Complementar a competência para legislar acerca de matéria tributária que defina fato gerador, base de cálculo e contribuintes de tributos.

No caso de transferência – remessa de bens entre estabelecimentos do mesmo titular –, cumpre observar que esta, em princípio, não seria uma operação, haja vista que ninguém pode efetuar

uma operação consigo próprio. No direito comum os diversos estabelecimentos de um mesmo titular constituem uma só pessoa. E também perante o imposto de renda isto é inobjetável.

Todavia, mediante uma ficção legal, convencionou-se que no âmbito do ICMS os estabelecimentos são autônomos. A teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por fundamento o artigo 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96, conforme delegação constitucional:

“§ 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;”

Tal princípio é reforçado pela redação do artigo 12, inciso I da mesma Lei Complementar:

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”

Dessa forma, os estabelecimentos de uma mesma empresa são considerados legalmente autônomos, e, em decorrência dessa ficção legal, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular verifica-se o fato gerador do ICMS.

No mesmo sentido, a legislação estadual, e não poderia ser diferente, em atenção ao disposto na Lei Complementar, assim dispõe, no artigo 2º, inciso IV, da Lei nº. 7.014/96:

Art. 2º. O ICMS incide sobre:

(...)
IV - a entrada ou a 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.

Por seu turno, 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;

Para efeito do pagamento da diferença de alíquotas, o art. 69 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 6284/97, dispositivo em vigor à época dos fatos geradores, determinava:

Art. 69. A base de cálculo do ICMS, para efeito do pagamento da diferença de alíquotas, é o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, constante no documento fiscal, e o imposto a ser pago será o valor resultante da aplicação, sobre essa base de cálculo, do percentual equivalente à diferença entre a alíquota prevista para as operações ou prestações internas neste Estado, segundo a espécie de mercadoria, e a alíquota interestadual prevista na legislação da unidade da Federação de origem.

Parágrafo único. Para fins de pagamento da diferença de alíquotas, observar-se-á, ainda, o seguinte:

I - é devido o pagamento:

a) se, no documento fiscal de origem, não houver o destaque do imposto por erro ou omissão, bem como em virtude de não-incidência ou de isenção reconhecidas ou concedidas sem amparo constitucional pela unidade federada de origem, sendo que, para o cálculo da diferença a ser paga, será cotejada a alíquota interna deste Estado com a alíquota prevista na legislação da unidade federada de origem para as operações ou prestações interestaduais;

A própria doutrina, representada pelo ilustre Professor Roque Carrazza, em sua obra ICMS, 11ª edição, Ed. Malheiros, páginas 58 e 59 nos ensina que: “Há, porém uma exceção a esta regra: quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situados no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), nada impede, juridicamente, que

a filial venha a ser considerada estabelecimento autônomo, para fins de tributação por via de ICMS. Assim é, para que não prejudique o Estado (ou o Distrito Federal) da saída da mercadoria. Logo – e também porque o princípio federativo e o princípio da autonomia distrital inadmitem que os Estados e Distrito Federal se locupletem uns à custa dos outros – concordamos que tais estabelecimentos sejam considerados autônomos, pelo mesmo, para fins de tributação por meio de ICMS”.

Se por um lado é certo que sendo destinada a uso e consumo, tais produtos não sofrerão saídas, o que poder-se-ia alegar não caberia a aplicação de tal raciocínio. Todavia, o princípio Federativo é norma constitucional e neste caso estaria sendo desrespeitado.

Quanto às menções Recursais a Decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), e a aplicação da Súmula 166, gostaria de fazer algumas observações: A primeira é a de que sabido é que tais decisões não vinculam obrigatoriamente nem o legislador, sequer o julgador. A segunda, e talvez a mais importante, é o fato de tal entendimento da Corte Superior encontrar-se em processo de mudança, a se observar no julgamento do Recurso Especial 1109298/RS, tendo como Relator o Ministro CASTRO MEIRA, da SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 25/05/2011, no qual este adentra no exame de mérito da base de cálculo estabelecida na Lei Complementar 87/96, artigo 13, em operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Ora, se o próprio Poder Judiciário através de um de seus Tribunais Superiores entende possível estabelecer base de cálculo em operações de transferência interestadual entre dois estabelecimentos de uma mesma empresa, evidentemente que nega efeito jurídico à aplicação da súmula 166, é óbvio que tais operações, submetidas ao rigor da Lei Complementar estão sujeitas à tributação pelo ICMS, sendo lícito aos Estados a cobrança de tal tributo, naquelas operações em que a lei lhes ampara.

No mesmo sentido foi a Decisão do Ministro Herman Benjamin, ao apreciar o Agravo Regimental no Recurso Especial nº. 1.254.915-RS, no qual, em 26 de outubro de 2011 revogou sua própria Decisão anterior, no sentido de aplicação da mencionada súmula de forma automática, ao mencionar que “os argumentos do Estado do Rio Grande do Sul demonstram a existência de peculiaridades que merecem melhor reflexão, razão pela qual reconsidero a Decisão monocrática, para torná-la sem efeito”.

Em tal discussão, o TJRS entendeu devida a cobrança do imposto, nas transferências interestaduais, com base na seguinte argumentação, através do eminente relator, desembargador Carlos Eduardo Zietlow Duro:

“Com efeito, o ICMS, em linhas gerais, nada mais é do que o antigo ICM, existente antes da vigência da Constituição Federal de 1988, com ampliação, em hipóteses bem marcadas, com atribuição aos Estados e ao Distrito Federal a competência para criação do ICMS, sendo que a base de cálculo seria definida por Lei Complementar, conforme dispõe o artigo 146, III, “a” da Constituição Federal, sendo que o regime de compensação de imposto deve ser definido por Lei Complementar, nos termos do que dispõe o artigo 155, § 2º, XII, “c”, da Constituição Federal.

Outrossim, o artigo 34, § 8º, das Disposições Transitórias da Constituição Federal possibilitou aos entes públicos antes referidos a regularização da matéria, enquanto não fosse regulamentada a Carta Magna, razão pela qual houve a edição do Convênio número 66/88 que disciplina a base de cálculo do ICMS, com posterior edição da Lei Complementar nº 87/96, com as alterações das LCs 92/97 e 99/99, bem como pela LC 102/00.

Logo, inexiste qualquer dúvida de que o ICMS foi regido pelo Decreto-Lei 406/68, observadas as alterações feitas pelo Decreto-Lei 834/69, bem como pela Lei Complementar nº 56/87 e Lei Complementar nº 24/75, além do Convênio 66/88, antes referido, em especial pelo artigo 14 do mencionado Convênio, e atualmente pela Lei Complementar nº 87/96, com suas alterações, conforme antes referido.

O Estado do Rio Grande do Sul editou a Lei nº 8.820/89, relativa ao ICMS, devidamente regulamentada pelo Decreto nº 37.699/97, inclusive com a alteração do Decreto nº 40.217/00, normas estas em perfeita consonância, observado o arcabouço jurídico, não podendo as normas hierarquicamente inferiores desbordar das diretrizes traçadas pela Lei Complementar nº 87/96.

Feitas estas considerações, deve ser considerado que o mandamus tem por objeto impedir a tributação, por ICMS, em operações de transferência de mercadorias a partir da matriz da impetrante, situada em Turvo,

Estado de Santa Catarina, para filiais localizadas em Santo Antônio da Patrulha, Torres e Morrinhos do Sul, localizadas em diferentes Estados da Federação, atacando decreto estadual que determina o recolhimento em consonância com o art. 12, I, da LC 87/96, que prevê:

Art. 12 - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Em âmbito estadual, da mesma forma, a questão encontra previsão no art. 4º da Lei nº 8.820/89:

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

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Razão assiste ao recorrente, porquanto a operação está sujeita ao ICMS, não obstante a Súmula 166 do STJ, cujo teor não se desconhece, cumprindo destacar, no entanto, que, decorrendo tal enunciado de julgamento em 14/08/96, com publicação no DJ em 23/08/96, é anterior à LC 87, que é de 13/09/96, prevendo seu art. art. 36 a entrada em vigor no primeiro dia do segundo mês seguinte ao da sua publicação.

Quando da edição da Súmula 166 do STJ, a matéria era disciplinada pelo Decreto-Lei nº 406/68, sem dispositivo correspondente ao art. 12, I, da LC 87/96, circunstância que afasta a aplicação do entendimento sumulado que se invoca no mandado de segurança”.

Dessa forma, o entendimento é que, após a edição da Lei Complementar nº. 87/96, a Súmula 166 do STJ tornou-se inaplicável.

E este também tem sido o posicionamento de outros órgãos do Poder Judiciário, a exemplo do Rio Grande do Sul, na apreciação do Agravo 70030888911, tendo o órgão julgador prolatado a seguinte Decisão:

AGRAVO. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA PARA ESTABELECIMENTO DO MESMO TITULAR EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. INCIDÊNCIA. É devido o ICMS na saída de mercadoria destinada à comercialização para estabelecimento do mesmo titular localizado em outra Unidade da Federação. Artigo 12, inciso I, da Lei Complementar 87/96. A exigência do recolhimento do tributo, nesse caso, beneficia o Estado produtor sem que cause maior oneração ao estabelecimento produtor, porque o imposto pago será inteiramente aproveitado por ocasião da comercialização da mercadoria. Recurso desprovido. (Agravo Nº 70030888911, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Des.ª Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 09/07/2009)

Note-se que este entendimento da justiça gaúcha é do ano de 2009, diferentemente daquele trazido à fl. 405 que se reporta a Decisão do ano de 1994, bem anterior, portanto.

Sabido é que o direito é dinâmico, e o entendimento jurisprudencial tem mudado ao longo do tempo, adaptando-se aos novos tempos, e evoluindo conforme as alterações legislativas ocorridas ao longo do tempo. Dessa forma, um entendimento vigente, diante de edição de novo instrumento normativo, pode vir a perder força, com mudança de posicionamento.

Há de se observar, também, o fato do CFOP adotado pela própria recorrente, frente ao produto “papel toalha”, ser aquele que corresponde ao de mercadorias para comercialização (5152), conforme pontuado pelo autor em suas manifestações de fls. 370 a 375 e 626 a 627, além do disco de dados (CD) anexo ao processo à fl. 370.

Também é corrente que o processo administrativo tributário deve obedecer a diversos princípios, dentre os quais, um dos de maior relevância é o da legalidade inserido no nosso ordenamento jurídico no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, que preconiza que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Isso significa dizer que somente através das espécies normativas elaboradas consoante as regras do processo legislativo constitucional se podem criar obrigações para quem quer que seja.

Doutrinadores como Celso Bastos e Ives Gandra Martins defendem que o Princípio da Legalidade tem mais característica de garantia constitucional do que de direito individual, pelo fato de não resguardar um bem da vida específico, e sim garantir ao particular a prerrogativa de rechaçar injunções impostas por outra via que não a da lei.

Além do Princípio da Legalidade estabelecido genericamente no artigo 5º, inciso II, da Carta Magna, em nosso ordenamento jurídico podemos falar da estrita legalidade tributária, sendo importante frisar que o verdadeiro conteúdo do Princípio da Legalidade Tributária ultrapassa a simples autorização do Legislativo para o Estado cobrar um tributo e deve ser entendido de forma a acomodar dois prismas distintos: legalidade formal e material. No tocante à legalidade formal, podemos dizer que toda regra tributária precisa se inserir no ordenamento jurídico de acordo com as regras de processo legislativo e, também, ser formulada por órgão com poder para elaborar tais normas.

Quanto à legalidade material, torna-se indispensável que sejam estabelecidos todos os aspectos relevantes para que no caso concreto se possa determinar as obrigações tributárias, não bastando apenas a exigência de lei, como fonte de produção jurídica específica. Mais que isso, necessita-se a fixação, de todos os critérios de Decisão, sem qualquer margem de liberdade ao administrador.

Em suma: obediência a tal princípio significa submissão e respeito à lei, ou a atuação dentro da esfera estabelecida pelo legislador.

O princípio da legalidade tributária também está previsto no artigo 97 do Código Tributário Nacional. E o autor, ao realizar o lançamento, nada mais fez do que obedecer a tal preceito.

Por tais razões, entendo que é devido sim o imposto nas saídas de mercadorias do recorrente, ainda que fossem operações de transferências para outros estabelecimentos da mesma empresa, o que não parece ser, razão pela qual me alio ao Parecer da PGE/PROFIS de fl. 629 e voto no sentido de que o Recurso Voluntário NÃO SEJA PROVIDO, mantendo-se a Decisão de primeiro grau, tornando-a definitiva.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 o Auto de Infração nº 269352.0011/10-3, lavrado contra **BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$366.554,32**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “a” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Valtercio Serpa Júnior, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Carlos Henrique Jorge Gantois, José Antonio Marques Ribeiro e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 31 de outubro de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – RELATOR/VOTO VENCIDO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – VOTO VENCEDOR

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REP DA PGE/PROFIS