

PROCESSO - A. I. Nº 281078.0007/10-6
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e UNIMARKA DISTRIBUIDORA LTDA.
RECORRIDOS - UNIMARKA DISTRIBUIDORA LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO- Acórdão 5ª JF nº 0220-05/11
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 03/04/2013

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0055-12/13

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. MERCADORIAS COMPREENDIDAS EM ACORDOS INTERESTADUAIS. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. À época do julgamento levado a efeito pela douta Junta de Julgamento Fiscal era do ponto de vista regulamentar, cabível a interposição do Recurso de Ofício. Entretanto, com a entrada em vigor do Decreto nº 13.997 de 17 de maio de 2012, processou-se a seguinte alteração: “**Art. 3º - Não deverá ser apreciado Recurso de ofício de Decisão proferida pela Junta de Julgamento Fiscal, referente a débito exonerado com montante em valor inferior a R\$100.000,00 (cem mil reais), interposto antes da vigência do Decreto nº 13.537, de 19 de dezembro de 2011, em tramitação para julgamento na Câmara de Julgamento do CONSEF, sendo considerada definitiva a Decisão de primeira instância**”. A exigência de ICMS-ST nas operações com aparelhos celulares (Convênio ICMS 135/06), resta descaracterizada porque as notas fiscais acostadas aos autos provam que as vendas se destinam para consumidor final. Nas demais situações, o impugnante não comprovou a retenção e o respectivo recolhimento integral do imposto devido através do regime de substituição tributária dos acordos interestaduais (Convênios ICMS 74/94 e 76/94; Protocolos ICMS 16/85 e 18/85), além de Termo de Acordo celebrado com a SEFAZ/BA (Parecer DITRI 5732/2007). A comprovação de lançamentos com equívocos pela fiscalização determina a revisão da exigência, tornando as infrações parcialmente caracterizadas. Não acolhidas as arguições de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO CONHECIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário interpostos contra a Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lançado em 21/12/2010, para cobrar o ICMS no valor de R\$ 70.471,11, em decorrência do cometimento de 6 infrações, a seguir transcritas:

Infração 01 - Deixou de proceder à retenção do ICMS, e ao consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte

localizado no Estado da Bahia. ICMS ST devido nas vendas e transferências de aparelhos de telefonia celular (Convênio 135/06), nos meses de fevereiro e setembro de 2009, sendo exigido o imposto no valor de R\$ 93,90;

Infração 02 - Deixou de proceder à retenção do ICMS, e ao consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia. ICMS ST devido nas vendas e transferências de tintas e vernizes (Convênio 74/94), nos exercícios de 2008 / 2009. Valor exigido R\$ 38.709,35;

Infração 03 - Deixou de proceder à retenção do ICMS, e ao consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia. ICMS ST devido nas vendas e transferências de medicamentos (Convênio 76/94), nos períodos de Jan / out 2008; dez 2008; jan / ago 2009 e out / dez 2009 Valor exigido R\$ 1.012,85;

Infração 04 - Deixou de proceder à retenção do ICMS, e ao consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia. ICMS ST nas vendas e transferências de produtos constantes nos anexos 69 e 88, RICMS BA, realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos exercícios 2008/2009. Valor exigido R\$ 29.895,64;

Infração 05 - Deixou de proceder à retenção do ICMS, e ao consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia. ICMS ST devido nas vendas e transferências de lâmina de barbear e isqueiros (Protocolo 16/85), em Janeiro 2008. Valor exigido R\$ 87,91;

Infração 06 - Deixou de proceder à retenção do ICMS, e ao consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia. ICMS ST devido nas vendas e transferências de pilhas e baterias elétricas (Protocolo 18/85), nos períodos de ago / dez 08; jan / abr 09; jun / jul 09 e set / dez 09 Valor exigido R\$ 671,46.

Foi apresentada defesa tempestiva às fls. 366 a 388 rebatendo o Auto de Infração, alegando a existência de nulidade, ilegitimidade passiva e improcedência das infrações. Por sua vez, às fls. 606 a 611, foi prestada informação fiscal, acatando parte das alegações defensivas, reduzindo os valores das infrações 2, 3, 4 e 6, pedindo pela Procedência Parcial do Auto de Infração.

Houve nova manifestação do Sujeito Passivo, fls 649 a 654, concordando com a redução efetuada mas, pleiteando novamente o acolhimento dos outros argumentos defensivos não considerados pela fiscalização.

Após concluída a instrução, a 5ª JJF julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe, conforme abaixo transcrito:

"VOTO

Lavrado o presente Auto de Infração para exigir ICMS-ST de contribuinte substituto localizado no Estado do Espírito Santo que deixou de proceder à retenção e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por Substituição Tributária, relativo às operações subsequentes, nas vendas para contribuintes deste Estado da Bahia, de diversos produtos incluídos em Convênios e Protocolos, que serão a seguir apreciados.

Cumpra, antes, examinar as questões preliminares suscitadas pelo sujeito passivo.

A nulidade invocada nas razões argumenta a existência de dissonância entre os fatos infringidos e as planilhas constantes dos autos, em desconformidade com o art. 142, do Código Tributário Nacional, na medida em que a matéria tributável não se ajusta ao cálculo do montante do tributo. Argúi que em cada infração descrita, o tributo foi obtido com a aplicação da alíquota interna de 17%, o que não se coaduna com os cálculos das operações interestaduais de Substituição Tributária.

Rejeito as nulidades suscitadas direta ou indiretamente pelo autuado, uma vez que a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com as situações que se observou e o direito aplicável. Foi obedecido o devido processo legal, o impugnante exerceu seu direito de defesa e ao contraditório, considerando que os demonstrativos que dão suporte as exigências foram efetuados com base nos dados disponibilizados pelo próprio contribuinte com indicação pormenorizada dos cálculos realizados, cujas cópias lhe foram entregues. Observo, assim, que o PAF está revestido de todas as formalidades legais, não havendo nenhuma violação dos princípios que regem o direito administrativo fiscal.

Não houve também ofensa ao art. 142, CTN. Além dos requisitos formais para a lavratura do Auto de Infração, na constituição do crédito tributário, a autoridade fiscal se pautou com base nos elementos do mencionado dispositivo, quais sejam: o fato gerador, a matéria tributável, o valor do tributo, o sujeito passivo e a penalidade cabível. A alíquota 17% aposta no demonstrativo de débito do Auto de Infração é apenas escritural e decorre da

solução utilizada pelo sistema de emissão informatizado de Auto de Infração, no Estado da Bahia – SEAI, que para toda e qualquer infração, apurada mediante demonstrativos próprios, o valor efetivo do débito encontrado será consignado através de uma alíquota padrão. A alíquota escolhida foi a de 17%, sem qualquer interferência, contudo, no valor do imposto verificado na autuação fiscal.

Portanto, inexistente qualquer dissonância apontada na impugnação, o lançamento de ofício estriba todos os elementos processuais que demonstram a motivação da autuação. Devendo ser rechaçado o pedido de nulidade, ainda porque não encontra amparo nas situações previstas do art. 18 do RPAF BA.

O Auto de Infração em tela compreende seis imputações, sendo todas elas referentes à falta de retenção do ICMS, e consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia. Observo que tais exigências correspondem, respectivamente, a aparelhos de telefonia celular (Convênio ICMS 135/06), tintas e vernizes (Convênio ICMS 74/94), medicamentos (Convênio ICMS 76/94), lâminas de barbear e isqueiros (Protocolo ICM 16/85), pilhas e baterias elétricas (Protocolo ICM 18/85).

O autuado manifestou o entendimento no sentido de que com base nos artigos 372, inciso III, § 3º, inciso I e 125, inciso II, alínea “i”, item 1, além do art. 353, inciso II, todos do Decreto nº 6.284/97, que dispôs sobre o RICMS/BA, caberia à fiscalização estadual exigir o ICMS não retido pelo substituto tributário, nem cobrado nos postos fiscais de fronteira, dos estabelecimentos adquirentes situados neste Estado.

Trata-se de grave equívoco da defesa. Inicialmente, por força do Convênio ICMS nº 81/93, que estabelece as normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal e que, na sua Cláusula Segunda determina que cabe ao autuado, no presente caso, situado no Estado do Espírito Santo, a responsabilidade tributária, devendo efetuar a retenção e o subsequente repasse do tributo ao Estado da Bahia, na qualidade de sujeito passivo por substituição. Para um melhor entendimento transcrevo abaixo a mencionada cláusula:

“Cláusula segunda. Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.”

Dessa forma, estando as mercadorias, objeto da exigência tributária, subordinadas a acordos interestaduais, o contribuinte deve atender às normas previstas nos referidos acordos, que prevalecem inclusive em relação à legislação tributária das unidades federadas signatárias, sendo este entendimento corroborado pela orientação contida no art. 370, RICMS/BA, ao determinar que, nas operações interestaduais com mercadorias subordinadas à substituição tributária, deverão ser observadas as disposições contidas nos respectivos acordos interestaduais.

Diante das razões defensivas, percebe-se que o autuado interpretou de forma diversa os dispositivos emanados da legislação do ICMS-ST, tendo em vista que suas alegações estão em sentido contrário à norma posta, senão vejamos: o inciso I, § 3º, art. 372, RICMS BA estabelece que se o imposto não for retido ou recolhido antecipadamente, deverá ser exigido na fronteira; responsabilidade atribuída, no entanto, ao remetente. A previsão de pagamento do ICMS por parte do destinatário, contida no inciso II, art. 372 do mesmo dispositivo, aplica-se apenas aos valores atinentes ao frete e ao seguro, quando estes não forem conhecidos pelo sujeito passivo por substituição. A possibilidade da cobrança supletiva do imposto, no destinatário, somente será exigida, de acordo com o inciso I do § 1º, art. 125, RICMS BA, depois de esgotadas todas as possibilidades de sua exigência do responsável legal por substituição.

Mesmo nesta situação, ou seja, após esgotadas todas as possibilidades de exigência do tributo do responsável por substituição, tal circunstância deverá ser declarada ou demonstrada formalmente pela Procuradoria da Fazenda, no processo originário, quando se tratar de matéria afeta ao Poder Judiciário ou pelo Auditor Fiscal, nos demais casos, conforme inciso I acima transcrito. Antes ainda da lavratura do Auto de Infração, deverá ser emitida Notificação Fiscal em nome do destinatário, no sentido de efetuar o recolhimento espontâneo do imposto, na forma, prazo e condições estabelecidas no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal.

Incabível é ainda a justificativa do autuado para a falta de retenção ou antecipação do imposto com fulcro no art. 355, I, RICMS BA, tendo em vista que tal dispositivo se aplica às hipóteses de antecipação nas operações interna e nas aquisições de fora do Estado, do que não trata, em absoluto, o caso concreto. Oportuno verificar o seu enunciado:

Art. 355. Não se fará a retenção ou antecipação do imposto nas operações internas, nas aquisições de outras unidades da Federação ou do exterior e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, quando a mercadoria se destinar:

I) a estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, no caso de transferência de estabelecimento industrial ou de suas outras filiais atacadistas, localizado nesta ou em outra unidade da Federação, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto referente às operações internas subsequentes, hipótese

em que aplicará a MVA prevista para a retenção por estabelecimento industrial, observado o disposto no § 2º do artigo seguinte;

Para que dissipada fique de vez, qualquer dúvida acerca da responsabilidade do autuado, trago à colação a cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93, que assim se expressa no seu parágrafo único:

Parágrafo único. Sujeito passivo por substituição é aquele definido como tal no protocolo ou convênio que trata do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria.

Todos os acordos interestaduais específicos de cada mercadoria tratados no presente processo atribuem ao estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, relativo às saídas subsequentes. Enfatiza o critério da especialidade que deve prevalecer sobre a norma geral como critério da teoria geral do direito, na solução dos chamados “conflitos aparentes de normas”.

Desta forma, resta esclarecido que o autuado é, de fato e direito, responsável pela retenção e recolhimento do imposto devido ao Estado da Bahia, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, nas operações interestaduais realizadas com as mercadorias a que se referem os respectivos Convênios ou Protocolos, conforme citados na inicial do presente auto.

Passamos agora ao exame das situações presentes em cada infração e respectivos acordos.

A infração 1 relaciona as operações previstas no Convênio ICMS 135/06, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com aparelhos celulares. Alega o autuado que os aparelhos foram apenas em número de 3 (três), transferidos a título de bonificação e entregues como brindes para seus colaboradores, na condição de consumidor final.

Verifico que no demonstrativo elaborado pela Auditora Fiscal, fls. 213 e 271 a exigência foi feita considerando apenas a diferença entre as alíquotas, sem a margem de valor agregada (MVA) que embute o percentual de lucro da operação subsequente, atendendo aos reclames defensivos de que não foram os aparelhos adquiridos para revenda.

A legislação estabelece que a aquisição interestadual de produto para uso ou consumo implica na obrigação de pagamento do imposto devido a título de diferencial de alíquota (art. 5º, I, RICMS BA). Caso a aquisição seja realizada junto a contribuinte estabelecido em unidade de Federação, com a qual o Estado da Bahia mantenha protocolo ou convênio que determine a substituição tributária, o remetente será o responsável, na qualidade de substituto tributário pelo pagamento do imposto relativo ao diferencial de alíquota.

Ocorre que a exigência contida nos autos não se reporta ao diferencial de alíquotas, mas ao recolhimento de ICMS-ST, que seria devido nas operações subsequentes. No caso concreto, as operações apuradas, se referem à vendas para consumidor final, conforme provam as notas fiscais acostadas aos autos, fls. 407/409, incabível, portanto, a exigência pretendida pela fiscalização do Estado do Bahia, atribuindo a responsabilidade ao autuado pela retenção e recolhimento do ICMS-ST. Sequer também caberia a exigência pela entrada para uso ou consumo do destinatário, que precisaria estar definida no Convênio ICMS 135/06, além de impertinente, no caso em exame, posto que as operações destinaram-se a o consumidor final e o ICMS normal recolhido naturalmente para o Estado de origem das mercadorias.

Posto isso, entendemos pela improcedência da infração 1.

Na infração 2, a exigência é para produtos da substituição tributária (Convênio ICMS 74/1994). A reclamação do sujeito passivo é que parte dos produtos somente foi incluída a partir de 01/01/2009, cola e o tingedor, sequer estão enquadrados no referido acordo.

A auditora Fiscal exclui a cobrança de ICMS ST referente a tais produtos, no exercício 2008, elaborando novo demonstrativo de débito, fls. 612/643.

Examinando os autos do processo e os demonstrativos concernentes à infração, verifico a acertada exclusão dos produtos cola super bonde, cola branca (NCM 35061010 / 35061090); tingedor (NCM 32041400); óleo de peroba (NCM 27101999); goma pox (NCM 39051200); óleo king para máquina (NCM 27101931), relativamente ao exercício 2008, uma vez que tais produtos somente foram incluídos no Convênio ICMS 74/94, através da alteração procedida no Convênio ICMS 104/2008 e que produziu efeitos a partir de 1º de janeiro de 2009

O questionamento defensivo de que o produto “Óleo de Peroba King” é um conservante de madeira e não foi incluído no Convênio ICMS 74/94, mesmo a partir de 01/01/2009, não pode ser acatado, tendo em vista que o produto tem NCM 2710.1999 e consta na nova redação, dada pelo Convênio ICMS 104/08, que inclui todos os produtos de NCM 2710, exceção apenas para os produtos da posição 2710.11.30.

Semelhante situação ocorre com relação à Goma POX (NCM 3905.1200). O sujeito passivo argúi que o produto não foi utilizado como “massas, pastas, ceras, encáusticas, líquidos, preparações e outros para dar

brilho, limpeza, polimento ou conservação”, mas como goma para passar roupa que somente foi incluído na substituição tributária pelo Protocolo ICMS 106/2009 como material de limpeza a partir de 01/01/2010. O produto em questão de NCM 3905 foi incluído no Convênio ICMS 74/94 também pelo Convênio ICMS 104/08 com efeitos a partir de 01/01/2009, e enquadrado no regime de substituição tributária, objetivamente, independe da sua destinação ou utilização.

Óleo King para Máquina, NCM 27101931, não tem qualquer imunidade, como alegou o autuado, consta do Convênio ICMS 74/94, que dispõe sobre regime de substituição tributária nas operações com tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química, na redação do Convênio ICMS 104/08, efeitos a partir de 01/01/2009.

Dessa forma, correta foi a interpretação fiscal, ao excluir produtos que não constavam do rol de produtos no Convênio ICMS 74/94, no exercício de 2008, modificando a exigência inicial de R\$ 38.709,35 para R\$ 18.849,12.

Na infração 3, a acusação é de falta de retenção do ICMS-ST nas operações com medicamentos, Convênio ICMS 76/94. O autuado aponta a inclusão fiscal equivocada de escovas dentais elétricas.

Verifico que a Auditora reconheceu a procedência de tais alegações e promoveu a exclusão dos produtos de NCM 85098090 / 85099000, que não constam mais dos demonstrativos de fls. 612/643. A infração 3 fica alterada de R\$ 1.012,85 para R\$ 387,02.

A infração 4 trata da exigência de retenção e recolhimento nas vendas e transferência de produtos constantes no anexo 88 e de acordo com o art. 353, II, RICMS.

O autuado alega apenas que o produto Trident, goma de mascar, sem açúcar - NCM 21069050, não está incluso no art. 353, inciso II, RICMS BA; que os produtos chicletes (NCM 17041000), bombons, balas, caramelos, confeitos, pastilhas e dropes (NCM 17049010, 17049020 e 18069000), bem como pirulitos (NCM 17049090), foram excluídos do regime da substituição tributária por meio do Decreto 11.289, de 30/10/2008, art. 3º, com efeitos a partir de 01/01/2009, conforme provam notas fiscais anexas no DOC. 07.

A Auditora Fiscal acata as alegações defensivas com relação ao trident, goma de mascar sem açúcar; com relação aos demais produtos, a exclusão é feita a partir de 01.01.09.

Oportuno observar que com relação a presente exigência, a DITRI, através de Parecer 5732/2007, firmou acordo com o estabelecimento autuado para a realização da retenção das mercadorias elencadas no art. 353, inciso II, RICMS BA, incluindo aquelas em que não haja acordo interestadual.

A infração 5 exige ICMS ST devido nas vendas e transferências de lâmina de barbear e isqueiros, previsto no Protocolo ICMS 16/85, no valor de R\$ 87,91, que não foi, sequer, objeto de impugnação. E, portanto, procedente é a infração.

Na infração 6, a exigência tem sustentação no Protocolo ICM 18/1985, que trata do ICMS/ST nas operações com pilhas recarregáveis, enquadradas na NCM 8507.8000. A alegação do sujeito passivo tem fulcro na data da inclusão de tais produtos, no mencionado acordo interestadual.

Verifico a procedência da alegação defensiva. Pilhas recarregáveis somente foram incluídas no Protocolo ICMS 18/1985, a partir de 01/06/2009 (alteração promovida pelo Protocolo ICMS 6/2009) e que a Auditora promoveu a exclusão da exigência do ICMS/ST sobre os tais produtos, NCM 8507.8000, cujas operações se realizaram antes de 01/06/2009.

A exigência fiscal resta modificada de R\$ 671,46 para R\$ 319,91, conforme novos demonstrativos acostados aos autos, fls. 612/643.

Considerando que cinco das seis infrações foram objetos de reformulação, todas elas restam caracterizadas de forma parcial, exceto a primeira, julgada nula, representando o valor total do débito de R\$ 28.278,73, conforme tabela que apresento em seguida:

INFRAÇÃO	VALOR JULGADO (R\$)
01	NULA
02	18.849,12
03	387,02
04	8.634,87
05	87,91
06	319,81
TOTAL	28.278,73

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

Na Resolução do citado Acórdão, a 5ª JJF interpõe Recurso de Ofício, consoante previsão legal, devido à desoneração dos itens 1, 2, 3, 4 e 6.

Inconformado com a manifestação proferida em Primeira Instância administrativa, o Sujeito Passivo interpõe Recurso Voluntário (fls. 687 a 704), onde alega que a Decisão recorrida merece ser reformada, repisando alguns dos argumentos da sua Defesa.

Inicia seu arrazoado apontando para a tempestividade do Recurso interposto. Em seguida, faz uma breve síntese dos fatos, das razões de defesa e do julgamento de primeiro grau.

Alega ser necessária reforma do Acórdão recorrido, com a declaração do Auto de Infração, devido aos erros demonstrados e reconhecidos no levantamento fiscal, "*com o refazimento de novo levantamento e Auto de Infração, reabrindo-se prazo para recolhimento do tributo com os descontos de encargos moratórios ou apresentação de impugnação*". Embasa sua tese na interpretação do artigo 145, inciso I, do CTN, c/c o art. 45, inciso I e II, da Lei n. 7.014/96 do Estado da Bahia. Fala que não pagou o Auto de Infração com o desconto de 70%, pois, diante dos erros existentes no lançamento, fora compelido a apontá-los na defesa/impugnação, para não pagar tributo indevido. Explica que "*Acaso tais erros não tivessem sido cometidos no lançamento tributário, este contribuinte teria tido a alternativa de deixar de impugnar o Auto de Infração para recolher o tributo acrescido da multa com redução de 70% e não de 35%*". Lembra que suas argumentações defensivas foram quase totalmente acolhidas pela fiscalização, tanto que fora reduzindo o imposto exigido de R\$ 70.471,11 para R\$ 28.278,73. Entende que foi prejudicado ao ter que se defender e apontar os erros cometidos, uma vez que não tem garantido o mesmo percentual de desconto da multa para a hipótese do recolhimento dentro dos 30 dias contados da ciência da lavratura do Auto de Infração.

Adiante, passa a apontar erros no levantamento fiscal que ainda persistiriam. Alega que:

- a) não houve a exclusão, no levantamento fiscal, das operações de remessa de mercadorias do estabelecimento capixaba deste contribuinte para o seu próprio estabelecimento baiano; e
- b) não houve a exclusão, na infração n. 02 do levantamento fiscal, também para o período a partir de 01/01/2009, dos produtos "Óleo de Peroba King", "Goma Pox" e "Óleo King para Máquina".

Quanto ao primeiro item, referente às transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte em estados diferentes (Espírito Santo e Bahia), assevera que a JF, com base no art. 355, inciso I, do RICMS/BA, equivocadamente afastou a argumentação do Recorrente, pois, entendeu que só "*as transferências da indústria para o seu estabelecimento filial atacadista não estariam alcançadas pela tributação*".

Por seu turno, e com base no próprio art. 355, inciso I, do RICMS/BA que transcreve, entende o recorrente que não estava obrigado a fazer a retenção ou a antecipação do imposto quando das "*aquisições de outra unidade da Federação quando a mercadoria se destinar a estabelecimento filial atacadista situado na Bahia de suas outras filiais atacadistas*". Alega ainda que o referido dispositivo confirma a não incidência do dever de retenção ou antecipação do imposto, sendo necessária à exclusão do levantamento fiscal de "*todas as operações de transferência do estabelecimento atacadista deste contribuinte localizado no Estado do Espírito Santo para o seu próprio estabelecimento atacadista localizado no Estado da Bahia*".

Art. 355. Não se fará a retenção ou antecipação do imposto nas operações internas, nas aquisições de outras unidades da Federação ou do exterior e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, quando a mercadoria se destinar:

I) a estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, no caso de transferência de estabelecimento industrial ou de suas outras filiais atacadistas, localizado nesta ou em outra unidade da Federação, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto referente às operações internas subsequentes, hipótese em que aplicará a MVA prevista para a retenção por estabelecimento industrial, observado o disposto no § 2º do artigo seguinte;

Além disso, aponta que STF pacificou o entendimento de que "*...a mera saída física do bem, sem que ocorra a transferência efetiva de sua titularidade, não configura operação de circulação*".

sujeita à incidência do ICMS” consoante julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 784280, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, julgado em 19/10/2010.

Fala sobre a competência e a hipótese de incidência do ICMS. Cita o art. 155 da CF, para dizer que o critério material do imposto é a de circulação de mercadorias e que o conceito de circulação para efeito de determinação do fato gerador não é a movimentação física de mercadoria, mas sim *"a operação da qual resulte a transferência do domínio (titularidade/propriedade) da mercadoria, conforme entendimento pacífico da doutrina e da jurisprudência"*.

Em sustento a sua tese, transcreve ementas de posicionamentos do STF sobre a questão (AI 784280 AgR, AI 686970 AgR e AI 693714), para após afirmar novamente ser imperativa a exclusão de todas as transferências feitas do estabelecimento deste contribuinte localizado no Estado do Espírito Santo para o seu próprio estabelecimento localizado no Estado da Bahia.

Em relação ao segundo item, atinente ao pedido de exclusão da infração 2 dos produtos “óleo de peroba king”, “goma pox” e “óleo king para máquina”, diz que desde sua impugnação inicial demonstrou erro na exigência do ICMS/ST sobre as vendas dos seguintes produtos: a) cola super bonder e cola branca, (NCM 35061010/35061090); b) tingedor, (NCM 32041400); c) óleo de peroba, (NCM 27101999); d) “goma pox”, (NCM 39051200); e e) óleo king para máquina, (NCM 27101931).

Rememora que o Auditor Fiscal reconheceu o erro quanto aos produtos Super Bonder, Cola Branca e Tingedor, excluindo-os do levantamento fiscal até 01/01/2009. Contudo, quanto aos demais produtos (“óleo de peroba”, “goma pox” e “óleo king para máquina”), explica que a fiscalização somente reconheceu os erros sobre o ICMS/ST durante o período de 2008, mantendo sobre as operações com tais produtos a partir de 01/01/2009. Aponta que a JF também seguiu a linha de entendimento do Auditor Fiscal de que, a partir de 01/01/2009, os produtos “óleo de peroba”, “goma pox” e “óleo king para máquina” já estariam sujeitos à substituição tributária por força da inclusão dos seus NCMs (27101999, 39051200 e 27101931, respectivamente) no Convênio ICMS 74/94 pela alteração que lhe introduziu o Convênio ICMS 104/08 com efeitos a partir de 01/01/2009. Entretanto, aduz que tais juízos são equivocados porque o Órgão Julgador de primeiro grau “enquadrou tais produtos nas NCMs divulgadas pelo Convênio ICMS 104/08 sem levar em consideração a descrição dos produtos”.

Expõe seu entendimento de que, *"para que a mercadoria se enquadre no regime de substituição tributária, é necessário que a sua denominação e classificação fiscal (código NCM) estejam ambas contidas na legislação tributária vigente"*. Assevera que tal posicionamento é o mesmo de todas as Secretarias de Fazenda dos Estados da Federação, inclusive a do Estado da Bahia, conforme se exemplifica nos dois Pareceres expedidos pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (PARECER Nº 04084/2011, datado de 02/03/2011 e PARECER Nº 05548/2011, datado em 23/03/2011) que colaciona em sua petição.

Partindo dessa premissa, (que para a mercadoria ser enquadrada no regime de substituição tributária é necessário que a sua denominação e classificação fiscal (código NCM) estejam ambas contidas na legislação tributária vigente), assevera se equivocou a Junta de Julgamento Fiscal.

Quanto ao produto óleo de peroba, atesta que não se trata de preparação concebida para solver, diluir ou remover tintas, vernizes e outros, mas sim de *"um conservante de madeira"*, conforme as notas fiscais anexadas, por amostragem, como docs. 05, à sua defesa/impugnação. Explica que a alteração promovida no Convênio ICMS 74/1994 pelo Convênio 104/2008, *"apesar de ter veiculado o NCM do produto em questão, tratou especificamente de produtos solventes, tintas, vernizes e outros produtos do gênero, mas não de conservantes de madeira"*.

Já quanto à Goma Pox, argumenta tratar-se de um produto para passar roupas (engomar), conforme consulta ao *sítio* www.varanda.com.br, sendo que tal produto (goma pox), somente foi incluído no rol de produtos sujeitos à substituição tributária pelo Convênio ICMS 106/2009, como material de limpeza, com efeitos a partir de 01/01/2010, e não a partir de 01/01/2009, como entendeu os julgadores de piso.

Assevera que o mesmo raciocínio é válido para o produto “Óleo King para Máquina”, cujo NCM é 27101931, que não estaria expressamente descrito no Convênio ICMS 74/1994, *"de forma que sobre ele também sequer haveria que ser cobrada a substituição tributária"*.

Ao final de seu arrazoado, pede preliminarmente pela a anulação do lançamento fiscal e, no mérito, pela procedência parcial do Auto de Infração, devido a exclusão do lançamento sobre todas as transferências feitas do estabelecimento deste contribuinte e a exclusão do lançamento sobre todas as operações com os produtos “óleo de peroba” (NCM 27101999), “goma pox” (NCM 39051200) e “óleo king para máquina” (NCM 27101931) no período de 2009.

Em termos, os autos foram para PGE para análise.

No Parecer de fls. 716 a 721, o i. procurador José Augusto Martins Júnior, após um breve histórico dos autos, sustenta que não merecem guarida as súplicas recursais.

Diz que deve ser afastada a tese de nulidade do lançamento, face ao suposto reconhecimento de erros na autuação. Assevera que *"as situações passíveis de engendramento do ato declaratório de nulidade estão sempre atreladas a existência de vícios insanáveis, o que não se observar na hipótese dos autos, tendo sido devidamente cientificado o contribuinte de todas depurações realizadas no lançamento"*.

Em relação a não incidência de ICMS nas transferências de mercadorias, repele as argumentações recursais, pois entende que *"o atual ICMS é um imposto que incide sobre operações RELATIVAS à circulação de mercadorias ou prestação de determinados serviços ... e não um imposto sobre operações de VENDA de mercadorias"* consoante o art. 155, I, 'b' da CF.

Aduz que, diante desse quadro normativo, a LC 87/96 fixou como fato gerador do tributo estadual a transferência interestadual entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, ancorado no princípio da autonomia dos estabelecimentos e no princípio de defesa do pacto federativo. Em socorro a sua tese, colaciona lição do i. prof. Fábio Fanucchi.

Em relação ao pedido de exclusão dos produtos Óleo de Peroba, Peroba King, Goma Pox e Óleo King para máquina, não concorda com as razões do Recorrente, aderindo totalmente aos fundamentos já expostos no julgamento de base, que reproduz.

Ao final, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

VOTO VENCIDO (Recurso Voluntário)

Temos em análise Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra a Decisão de primeira instância que julgou procedente em parte o Auto de Infração lavrado em decorrência de 6 infrações, sendo que a infração 1 fora considerada nula, as infração 5 procedente e as infrações 2, 3, 4, e 6 parcialmente procedentes.

Primeiramente, faço a análise do Recurso Voluntário.

Em sede de preliminar, o contribuinte argui a nulidade do Auto de Infração, pedindo o cancelamento do presente Auto de Infração devido aos equívocos no demonstrativo de débito original, apontados em sede de defesa, no intuito de que lhe seja dado a oportunidade de fruição da redução de 70%, consoante estabelecia a redação do art. 45, I da Lei nº 7.014/96, vigente à época dos fatos.

Em que pese a respeitável tese do contribuinte, entendo que a lei é muito clara em estabelecer o lapso temporal para que haja a fruição de redução de multa, no percentual de 70%. Segundo a letra da lei, o prazo seria de 30 dias após a ciência do contribuinte, independente dos erros cometidos pela fiscalização na apuração do imposto devido.

Cabe ao contribuinte escolher entre qual é a melhor estratégia a adotar diante das situações tributárias vividas. Noutro giro, poderia o Recorrente ter pago aquilo que reconhecia como

devido antes de decorrer os 30 dias, usufruindo da redução de multa de 70% prevista no citado art. 45 da Lei nº 7.014/96.

Entretanto, devemos nos lembrar que estamos diante de um procedimento administrativo fiscal passível de revisão. Por certo, o lançamento tributário não é imutável e ante a impossibilidade de se retroagir em tais situações, vejo que não merece guarida a tese recursal de nulidade do lançamento por revisão dos valores originários, feitos pela autoridade fiscal.

Nulidades afastadas.

No mérito, o contribuinte alega a falta de exclusão, no levantamento fiscal, a) das operações de remessa de mercadorias do estabelecimento capixaba deste contribuinte para o seu próprio estabelecimento baiano; e b) na infração n. 2, a falta de exclusão do levantamento fiscal dos produtos “Óleo de Peroba King”, “Goma Pox” e “Óleo King para Máquina” também para o período a partir de 01/01/2009.

Quanto ao primeiro argumento, o recorrente levanta a tese da não incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, mediante a aplicação da Súmula 166 do STJ.

Só sobre as notas fiscais de transferência entre estabelecimentos de mesma titularidade.

Compulsando os autos, vejo que parte da autuação 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 e no Estado da Bahia, respectivamente.

Nessa esteira, como bem apontado no Recurso Voluntário, existem Pareceres de inúmeros juristas, diversos Acórdãos prolatados por Tribunais de Justiça Estaduais, inclusive pelo próprio Tribunal de Justiça do Estado da Bahia e, sobretudo, do Superior Tribunal de Justiça, que resultaram na edição da sua Súmula nº 166, que entende não existir fato gerador de ICMS quando houver mera transferência física de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo proprietário, 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.

Tenho como certo que, 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.

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, refletindo a capacidade contributiva do adquirente.

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 encontra eco no entendimento do Superior Tribunal de Justiça, consubstanciado na Súmula nº 166, segundo a qual o simples deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não constitui-se 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, 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 impositivo 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, 10ª ed., Ed. Malheiros, p.36/37) 6. In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo imobilizado da fábrica do recorrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, devendo-se-lhe aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, porquanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio.

(Precedentes: REsp 77048/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/1995, DJ 11/03/1996; REsp 43057/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/06/1994, DJ 27/06/1994)

7. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a Decisão.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1125133/SP, Rel. MIN. LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 10/09/2010)

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

Quanto ao segundo argumento de mérito relativo à falta de exclusão dos produtos “Óleo de Peroba King”, “Goma Pox” e “Óleo King para Máquina” para o período a partir de 01/01/2009, entendo que o mesmo não merece guarida.

Pois bem.

Como muito bem explicitado no voto de n. Relator de primeira instância, o Óleo de Peroba King, mesmo não se enquadrando perfeitamente no NCM indicado, fora incluído no Convênio ICMS 74/94, pelo Convênio ICMS 104/08, desde 01/01/2009, não cabendo excluí-lo da cobrança da substituição tributária.

Na mesma situação estão os produtos "Goma POX" e “Óleo King para Máquina” que também foram incluídos pelo Convênio ICMS 104/08 ao Regime da substituição tributária previsto no Convênio ICMS 74/94, a partir de 01/01/2009.

Ademais, é necessário dizer que não socorre o Recorrente a argüição de que o Protocolo ICMS 106/09 deveria ser observado no presente caso, alterando o resultado do julgamento. O motivo é simples: tal protocolo só é válido entre o Estado da Bahia e São Paulo, não repercutindo no presente caso, que tem como foco as operações entre estabelecimentos da Bahia e Espírito Santo.

Recurso Voluntário parcialmente provido.

Passo a análise do Recurso de Ofício.

Vejo que as reduções ocorridas se deram basicamente ao acatamento de várias argumentações defensivas pelo próprio autuante, em sua devida à revisão fiscal.

Entretanto, verifico que, à época do julgamento levado a efeito pela 5ª JJF, era do ponto de vista regulamentar cabível a interposição do Recurso de Ofício, vez que, caso a desoneração ocorrida em primeira instância fosse superior a R\$ 50.000,00, seria necessária a interposição do referido Recurso. Ocorre, contudo, que com o advento do Decreto nº 13.997 de 17 de maio de 2012, no seu art. 3º, foi processada alteração no art. 169 do RPAF, modificando o valor mínimo para interposição do Recurso de Ofício, conforme a seguir transcrito:

“Art. 3º - Não deverá ser apreciado Recurso de Ofício de Decisão proferida pela Junta de Julgamento Fiscal, referente a débito exonerado com montante em valor inferior a R\$100.000,00 (cem mil reais), interposto antes da vigência do Decreto nº 13.537, de 19 de dezembro de 2011, em tramitação para julgamento na Câmara de Julgamento do CONSEF, sendo considerada definitiva a Decisão de primeira instância.”

Assim sendo, à luz do dispositivo regulamentar acima, e considerando que o valor exonerado pela Decisão recorrida é inferior a R\$100.000,00 (cem mil reais), voto pelo NÃO CONHECIMENTO do presente Recurso de Ofício, tornando-se definitivo o Acórdão combatido.

Pelo todo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário e, pelo NÃO CONHECIMENTO do Recurso de Ofício.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário)

Não posso me alinhar ao pensamento expresso no voto do eminente relator, permitindo-me discordar do mesmo, frente não somente quanto à conclusão, como de igual modo, ao embasamento jurídico utilizado pelo mesmo.

E explico melhor: A acusação fiscal é a de falta de retenção e recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no estado da Bahia. Observe-se que a Recorrente encontra-se estabelecida no município de Colatina, Espírito Santo.

O Recorrente na sua peça, argui que não haveria obrigação de submeter ao menos parte de suas operações à substituição tributária, diante do fato de que, nos termos do artigo 351, inciso I do RICMS/97 tais operações não se sujeitarem a tal sistemática, conforme se vê a seguir:

“Art. 355. Não se fará a retenção ou antecipação do imposto nas operações internas, nas aquisições de outra unidade da Federação ou do exterior e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, quando a mercadoria se destinar:

I - a estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, no caso de transferência de estabelecimento industrial ou de suas outras filiais atacadistas, localizado nesta ou em outra unidade da Federação, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto referente às operações internas subsequentes, hipótese em que aplicará a MVA prevista para a retenção por estabelecimento industrial, observado o disposto no § 2º do artigo seguinte;”

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

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 segrega 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 inobjetablel.

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 subseqüentes.

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;

A própria doutrina, representada pelo ilustre Professor Roque Carraza, 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”.*

Observe-se que o princípio Federativo é norma constitucional e neste caso estaria sendo desrespeitado, a prevalecer o argumento recursal abraçado pelo nobre Relator.

Quanto às menções Recursais acolhidas pelo Relator 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, inexistente 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 n.º 56/87 e Lei Complementar n.º 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. 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)

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.

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 açambarcar 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.

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

Quanto ao princípio da segurança jurídica, este só valeria contra a Fazenda Pública, e não as partes contratantes?

A esse respeito gostaria de tecer algumas considerações. Este princípio está intimamente ligado à certeza do direito, e possui seu fundamento legal insculpido no artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal, que dispõe sobre direitos e está intimamente ligado à confiança que o cidadão possui em um ordenamento que está sempre em mutação.

Através dele, o cidadão ou a empresa deve ter a segurança de que pode confiar nos atos e decisões públicas incidentes sobre os seus direitos e nas posições jurídicas emanadas da Administração, afastando-se a idéia de que estas são modificadas por motivos circunstanciais.

Como este princípio está calcado em dispositivos que garantem a legalidade, a irretroatividade e a anterioridade, presume-se que tem o condão de garantir ao cidadão o amparo que ele necessita para poder esboçar a confiança que, teoricamente, deveria ter na Administração que conduz seus interesses.

Dentre tantas normas inseridas no ordenamento jurídico pátrio, posso citar, exemplarmente, o artigo 2º, inciso XIII, da Lei nº 9.784/1999 a qual regula o processo administrativo no âmbito federal, que dispõe estar a Administração sujeita, dentre outros, ao princípio da segurança jurídica. Tal dispositivo é taxativo ao expressar que *"nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de (...) interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação"*. Por tal dispositivo vislumbra-se o cuidado que a norma teve em tentar garantir a proteção dos direitos dos administrados e o melhor cumprimento dos fins da administração.

Por seu turno, o Direito confirma e estabelece alguns critérios que garantem a vida em sociedade. O mais relevante deles é garantir a segurança nas relações interindividuais, e entre os indivíduos e o Estado. Elemento que oferece suporte a esta condição é a Segurança Jurídica. Ela passa a ser analisada enquanto regra estruturante do Ordenamento Jurídico, que atua visando a estruturação de fidelidades e garantias no âmbito das Relações Sociais.

Esta segurança é reconhecida como um elemento amplo e geral, a ser garantida indiscriminadamente. E, passa a ser uma condição a ser respeitada nas ações do Estado. Além da segurança física, para que possa garantir a proteção esperada, o ente estatal precisa garantir uma segurança no que se refere às relações jurídicas.

A essa espécie de segurança que se dá o nome de “Segurança Jurídica”, funciona como uma regra informacional de proteção sistêmica que, nas palavras de Almiro Couto e Silva, possui sentido duplicado, em função das suas duas naturezas. Nesse sentido, trata-se de no entendimento do que ele chama (in O Princípio da Segurança Jurídica (Proteção à Confiança) no Direito Público Brasileiro e o direito da Administração Pública de anular seus próprios Atos Administrativos: o Prazo Decadencial do artigo 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei 9.784/99). Revista Eletrônica de Direito do Estado, n.º 2, v. 1, abril/junho 2005, págs. 27 e28, de *“(…) um conceito ou um princípio jurídico que se ramifica em duas partes, uma de natureza objetiva e outra de natureza subjetiva. A primeira, de natureza objetiva, é aquela que envolve a questão dos limites à retroatividade dos atos do Estado até mesmo quando estes se qualifiquem como atos legislativos.”*

Entre as características mais marcantes do contrato, está o Princípio da Autonomia da vontade, aquele em que dá o direito das partes contratarem, de versarem sobre o contrato (vedações de conteúdo ilícito), de quando contratar, com quem contratar, e formar contratos não só os tipificados em lei, como também de criarem novos contratos (atípicos: não estipulados pormenorizadamente em lei) nos termos contidos no Código Civil Brasileiro, artigo 425.

Assim, analisando as peças processuais, constato, que em verdade, muitas das operações cujos documentos foram trazidos ao feito pela autuante, se reportam a operações de transferências interestaduais realizadas pela Recorrente, com estabelecimento filial inscrito neste Estado, a exemplo das notas fiscais de fls. 18, 26, 28, 33, 35. Em verdade, tal argumentação até poderia ensejar alguma discussão, se não fosse por um importante detalhe: consta no corpo de tais notas, a seguinte observação: *“Imposto retido por substituição tributária conforme Regime Especial Parecer DITRI/GECOT 5732/2007”*.

Note-se que o Regime Especial, é um tratamento tributário diferenciado, celebrado por um lado, pela Fazenda Pública, e por outro, pelo contribuinte, no qual este, de forma espontânea e em função de sua conveniência, solicita e contrata tal concessão, em termos não somente propostos, como, de igual modo, acordados pelas partes, as quais, inclusive, selam as tratativas mediante a celebração de "Termo de Acordo", assinado pelos representantes das partes, o qual se compara a um contrato consoante previsto no Código Civil Brasileiro, seguindo as suas regras e preceitos, um dos quais o de que "faz lei entre as partes".

Esse acordo de vontades seria a manifestação de contratar dos futuros denominados contraentes, seja expressa, tácita ou presumivelmente, mas de uma maneira que possa flagrar a sua real intenção de formar a relação contratual. O acordo mais especificamente se dá quando os contratantes acordam as cláusulas, condições contratuais, prazos, local de solução litigiosa, inobservância e cláusula penal, etc.

Tratando-se de negócio jurídico bilateral ou plurilateral, pressupõe o consenso, capacidade das partes contratantes, objetivo lícito e vontade sem vício. A Administração Pública pode celebrar contratos de direito privado da administração e contratos administrativos. Os primeiros regem-se pelo direito privado quanto ao conteúdo e efeitos e os segundos, regem-se pelas normas de direito administrativo.

E esse instrumento (contrato) foi adotado, por ocasião do pedido de Regime Especial solicitado pela Recorrente, nos seguintes termos, que entendo pertinente transcrever alguns trechos:

Do pedido: "A Requerente, empresa comercial atacadista, solicita regime especial através de Termo de Acordo para proceder à retenção e o recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes, devido na entrada no território deste Estado nas operações com produtos sujeitos ao regime de substituição tributária elencados no inciso II do art. 353 do RICMS/BA.

Diz a Requerente que a concessão do presente pedido aumentará a arrecadação do ICMS como consequência direta do aumento das vendas. O faturamento da empresa gira, hoje, em torno de R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) com previsão de aumento em 30% (trinta por cento) caso o presente pedido venha a ser deferido.

Afirma ainda que vende seus produtos para pequenos varejistas nos mais diversos municípios deste Estado, muitos sem credenciamento para recolhimento no dia 25 do mês subsequente ao do recebimento da mercadoria, o que gera a necessidade da Requerente recolher o imposto através de GNRE para evitar embaraços na fronteira deste Estado. O que acarreta atrasos nos finais de semana e feriados". (grifei)

Tal pedido foi analisado, sendo deferido, ocasião em que foi celebrado o seguinte Termo de Acordo:

TERMO DE ACORDO

Termo de Acordo firmado entre a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia e a empresa Unimarka Distribuidora Ltda para proceder à retenção do ICMS relativo à substituição tributária nas vendas interestaduais para o território deste Estado de mercadorias elencadas no inciso II do art. 353 do RICMS/BA e o recolhimento até o dia 09 do mês subsequente ao da retenção do imposto.

Cláusula primeira Para os efeitos deste Termo de Acordo, a empresa UNIMARKA DISTRIBUIDORA LTDA, que no presente processo passará a ser denominada simplesmente "Acordante", fica responsável, como contribuinte substituto, pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes ou à entrada nas operações com as mercadorias sujeitas o regime de substituição tributária elencadas no inciso II do art. 353 do RICMS/BA.

§ 1º O disposto no "caput" se aplica inclusive quando o destinatário, localizado neste Estado, possuir credenciamento para recolhimento do ICMS devido por antecipação tributária até o dia 25 do mês subsequente ao da entrada da mercadoria no seu estabelecimento, nos termos da Portaria 114/04, bem como nas transferências para sua filial atacadista aqui localizada.

§ 2º Quando houver acordo interestadual entre a Bahia e o Estado de localização da Acordante, aplicar-se-ão as disposições contidas nos referidos acordos, principalmente em relação à base de cálculo.

Cláusula segunda A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é a prevista no art. 61 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto 6284/97.

Parágrafo único No caso de transferência, o valor da operação própria, que servirá de referência para base de cálculo da substituição tributária, não pode ser inferior ao valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria no estabelecimento.

Cláusula terceira A alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo prevista na cláusula anterior é a vigente para as operações internas no Estado da Bahia.

Cláusula quarta O valor do imposto retido é a diferença entre o calculado de acordo com o estabelecido na cláusula segunda e terceira deste Termo de Acordo e o devido pela operação própria do estabelecimento da Acordante, devendo ser recolhido até o dia 09 (nove) do mês subsequente ao da retenção do imposto.

Parágrafo único O imposto será recolhido através de Guia Nacional de Recolhimentos de Tributos Estaduais - GNRE eletrônica, com geração do código de barras, apondo sua inscrição como contribuinte substituto neste Estado e a indicação "Imposto retido por substituição tributária conforme Regime Especial (Parecer GECOT/DITRI nº /), que deverá constar também na Nota Fiscal, no campo "Informações complementares, no quadro "Dados adicionais".

Cláusula quinta A Acordante obriga-se a fornecer a documentação fiscal quando solicitada pela fiscalização deste Estado, inclusive os arquivos magnéticos exigidos no Convênio ICMS 57/95, independentemente de credenciamento junto ao fisco do Estado de sua localização, para verificação do cumprimento do presente Termo. Sujeitando-se ao que dispõe a legislação tributária da Bahia, quando detectada qualquer irregularidade.

Cláusula sexta Às modificações oriundas da legislação tributária (lei, convênio, decreto, etc.) têm prevalência sobre o acordado neste Termo, em consonância com o disposto nos artigos 100 e 146 do Código Tributário Nacional - CTN, sendo que, posteriormente, deverá ser firmado um aditivo ao presente Termo, visando adequar este instrumento à legislação vigente.

Cláusula sétima Este Termo de Acordo entrará em vigor na data do despacho concessivo do Sr. (a) Diretor(a) de Tributação (DITRI) do Regime Especial que lhe ampara, produzindo efeitos a partir da data da concessão da inscrição estadual como contribuinte substituto neste Estado e poderá ser, a qualquer tempo, alterado ou cassado, a critério do Fisco Estadual, principalmente nas hipóteses de:

- a) alteração na legislação que o torne conflitante;*
- b) falta ou atraso no recolhimento do ICMS devido por substituição tributária nos termos deste acordo;*
- c) descumprimento de obrigações acessórias que dificultem a fiscalização das operações disciplinadas pelo presente Termo.*

Cláusula oitava O presente Termo de Acordo não dispensa a Acordante do cumprimento das demais obrigações, principal e acessórias, previstas na legislação vigente.

Assim sendo, estando as partes em comum acordo com os itens acima descritos, assinam o presente Termo em 03 (três) vias de igual teor e forma.

Salvador - BA, de de 2007.

Diretor(a) de Tributação - DITRI

Representante Legal da ACORDANTE

Ainda sobre a segurança jurídica, interessante falar-se no *venire contra factum proprium*, que é a vedação do comportamento contraditório, ou seja, não pode uma pessoa ou ente, durante certo período de tempo, gerar expectativas na outra e, subitamente, agir de forma oposta, criando uma contradição, como praticado pela Recorrente, que após firmar um Termo de Acordo por livre manifestação de vontade, insurge-se, quando conveniente, contra o instrumento que celebrou.

Diante disso, há de se perguntar: O pedido formulado pela Recorrente para Regime Especial foi solicitado em 18 de maio de 2007 e concedido em 04 de junho de 2007. A autuação ocorreu em 21 de dezembro de 2010 e reporta-se ao período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009. Como a Recorrente, no uso de seu direito, solicita, repita-se, espontaneamente, de acordo com seu interesse, e diante das dificuldades postas pelo próprio, um tratamento privilegiado em relação aos demais contribuintes, e após autuada por deixar justamente de oferecer a tributação operações nas quais havia acordado em contrário, alegar em sua defesa que tais operações não estão sujeitas à tributação? Onde fica o pacto firmado, que não foi denunciado em momento algum pela Recorrente, diante da sua eventual desconformidade com as decisões judiciais

trazidas por ela ao feito? De que vale a assinatura posta no Termo de Acordo firmado? Pode ser simplesmente ignorado, diante da conveniência ou vontade do contribuinte de fugir da tributação, ou evitar a imposição de penalidade? E onde fica a questão ética e moral de tal atitude, num momento em que a sociedade elege este tema como recorrente nas suas discussões? Como ter a necessária segurança jurídica dos pactos celebrados e em plena vigência? Vale apenas para os contribuintes, ou uma das partes envolvidas na relação travada? Será que se o Regime Especial fosse cassado pela Fazenda Pública, de acordo com sua conveniência, o sujeito passivo não se manifestaria no sentido de mantê-lo? E por que celebrou um acordo que tinha cláusula que entendia ilegal? Me abstenho de responder a tais perguntas, por entender que somente a Recorrente pode fazê-lo.

Por tais razões, entendo que é devido sim o imposto cobrado nas transferências interestaduais, sobretudo por ser decorrente de um acordo formal firmado pela Recorrente com a Fazenda Pública, concedido em atenção a sua solicitação, razão pela qual voto no sentido de que o Recurso Voluntário NÃO SEJA PROVIDO, não somente em relação a esta matéria, como de resto, a toda a matéria a ela submetida, via arguição do sujeito passivo, mantendo-se inalterada a Decisão de primeiro grau, e tornando-a definitiva.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO CONHECER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281078.0007/10-6**, lavrado contra **UNIMARKA DISTRIBUIDORA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$28.278,73**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

VOTO VENCIDO (Recurso Voluntário) – Conselheiro(s): Rodrigo Lauande Pimentel, Carlos Henrique Jorge Gantois e José Antonio Marques Ribeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de março de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Recurso Voluntário)

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – VOTO VENCEDOR
(Recurso Voluntário)

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS