

PROCESSO	- A. I. Nº 281078.0008/10-2
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e UNIMARKA DISTRIBUIDORA LTDA.
RECORRIDOS	- UNIMARKA DISTRIBUIDORA LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO- Acórdão 1ª JJF nº 0309-01/11
ORIGEM	- IFEP COMÉRCIO
INTERNET	- 11/04/2013

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0079-12/13

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUINTE ESTABELECIDO EM OUTRO ESTADO. VENDAS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA A CONTRIBUINTES DESTE ESTADO. **a)** RETENÇÃO A MENOS DO IMPOSTO. **b)** FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Efetuadas correções no cálculo do imposto, mediante diligência, o que reduziu o valor devido. Rejeitadas as preliminares suscitadas. Modificada a Decisão recorrida. Decretada, de ofício, a **Improcédência** das infrações 3, 8, 9, 10 e 11. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Decisão unânime. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário interpostos contra a Decisão da 1ª 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\$97.343,26, em decorrência do cometimento de 14 infrações, a seguir transcritas:

*Infração 01 - Procedeu a retenção a menos do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no estado da Bahia, nos meses de março e abril de 2010. Foi lançado imposto no valor de R\$ 0,32. Consta que se trata de operações com medicamentos (Conv. 76/94). Infração demonstrada no Anexo 1.*

*Infração 02 - Reteve e recolheu a menos ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de janeiro a outubro de 2010. Foi lançado imposto no valor de R\$ 20.464,63. Consta que se trata de produtos relacionados nos Anexos 69 e 88 do RICMS-BA. Infração demonstrada no Anexo 1.*

*Infração 03 - Procedeu a retenção a menos do ICMS, e consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro a outubro de 2010. Foi lançado imposto no valor de R\$ 1.319,45. Consta que se trata de produtos elencados no Protocolo 106/09 (materiais de limpeza). Infração demonstrada no Anexo 1.*

*Infração 04 - Procedeu a retenção a menos do ICMS, e consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de agosto e outubro de 2010. Foi lançado imposto no valor de R\$ 1,80. Consta que se trata de produtos elencados no Convênio ICMS 74/94 (tintas e vernizes). Infração demonstrada no Anexo 1.*

*Infração 05 - Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, no mês de fevereiro de 2010. Foi lançado imposto no valor de R\$ 240,53. Consta que se trata de produtos elencados no Convênio ICMS 74/94 (tintas e vernizes). Infração demonstrada no Anexo 2.*

*Infração 06 - Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro a outubro de 2010. Foi lançado imposto no valor de R\$ 706,03. Consta que se trata de produtos relacionados no Convênio ICMS 76/94 (medicamentos). Infração demonstrada no Anexo 2.*

*Infração 07 - Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de janeiro a outubro de 2010. Foi lançado imposto no valor de R\$ 23.698,32. Consta que se trata de produtos relacionados nos Anexos 69 e 88 do RICMS-BA. Infração demonstrada no Anexo 2.*

*Infração 08 - Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro a outubro de 2010. Foi lançado imposto no valor de R\$ 36.179,48. Consta que se trata de produtos elencados no Protocolo 106/09 (materiais de limpeza). Infração demonstrada no Anexo 2.*

*Infração 09 - Procedeu a retenção a menos do ICMS, e consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de fevereiro e junho a outubro de 2010. Foi lançado imposto no valor de R\$ 2.838,66. Consta que se trata de produtos elencados no Protocolo 108/09 (brinquedos). Infração demonstrada no Anexo 2.*

*Infração 10 - Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro a outubro de 2010. Foi lançado imposto no valor de R\$ 9.208,78. Consta que se trata de produtos elencados no Protocolo 109/09 (artigos de papelaria). Infração demonstrada no Anexo 2.*

*Infração 11 - Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de fevereiro a agosto de 2010. Foi lançado imposto no valor de R\$ 791,18. Consta que se trata de produtos elencados no Protocolo 110/09 (bicicleta). Infração demonstrada no Anexo 2.*

*Infração 12 - Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, no mês de maio de 2010. Foi lançado imposto no valor de R\$ 88,50. Consta que se trata de produtos elencados no Convênio ICMS 135/06 (aparelho de telefonia celular). Infração demonstrada no Anexo 2.*

*Infração 13 - Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro e fevereiro de 2010. Foi lançado imposto no valor de R\$ 1.385,69. Consta que se trata de produtos elencados no Protocolo 16/85 (lâminas de barbear e isqueiros). Infração demonstrada no Anexo 2.*

*Infração 14 - Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro e fevereiro de 2010. Foi lançado imposto no valor de R\$ 419,89. Consta que se trata de produtos elencados no Protocolo 18/85 (pilhas e baterias). Infração demonstrada no Anexo 2.*

Foi apresentada defesa tempestiva às fls. 692 a 719 rebatendo o Auto de Infração, alegando sua a 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 5<sup>a</sup> JJF julgou parcialmente procedente o Auto de Infração em epígrafe, conforme abaixo transcrita:

**"VOTO**

*O Auto de Infração em epígrafe trata de retenção a menos (Infrações 1, 2, 3, 4 e 9) e de falta de retenção (Infrações 5, 6, 7, 8, 10, 11, 12, 13 e 14) de ICMS devido por substituição tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas vendas e transferências realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nas operações com medicamentos, materiais de limpeza, tintas e vernizes, brinquedos, artigos de papelaria, bicicletas, aparelhos de telefonia celular, lâminas de barbear e isqueiros, pilhas e baterias.*

Preliminarmente, o autuado suscita a nulidade do Auto de Infração, argumentando que os fatos descritos estão dissociados das planilhas anexas ao processo. Diz que a matéria tributável se dissociou do cálculo do montante do tributo, pois para cada infração o valor devido decorreu da multiplicação da base de cálculo pela alíquota de 17%. Frisa que é nulo o lançamento que não identifique com precisão o sujeito passivo e o montante do tributo devido.

Da análise do Auto de Infração e dos seus anexos, verifico que há entre essas peças processuais uma clara correlação. Os valores devidos foram apurados nos anexos do Auto de Infração, nos quais estão demonstrados, operação a operação, a metodologia empregada e todos os dados utilizados na apuração do imposto cobrado, tais como, número das notas fiscais, os produtos comercializados, as alíquotas, as margens de valor adicionado, a base de cálculo, o código fiscal da operação, a alíquota, etc. Uma vez apurado os valores devidos nesses anexos, os débitos são transferidos para o corpo do Auto de Infração, no qual são lançados com a alíquota de 17%.

Nos autos se encontram claramente identificados os elementos necessários para se determinar, com segurança, a infração, o infrator e o montante do débito tributário. No corpo do Auto de Infração, está descrito claramente os fatos que foram considerados como ilícito tributário. Também se observa que foram concedidos ao autuado os prazos legais para oferecimento de contestação, não havendo que se falar em inobservância dos princípios da legalidade, devido processo legal, ampla defesa e contraditório. O direito de defesa foi exercido pelo autuado em sua plenitude, sem qualquer cerceamento.

Em face ao acima exposto, afasto a preliminar de nulidade suscitada na defesa.

Sustenta o autuado que o lançamento não procede, pois, nos termos do inc. I do §3º do art. 373 do RICMS-BA, o imposto não retido ou não recolhido antecipadamente deveria ter sido exigido na fronteira. Diz que o direito de o Estado constituir o crédito tributário já se encontra precluso.

Esse argumento defensivo não merece acolhimento, uma vez que para os produtos relacionados na autuação havia acordo interestadual (convênio ou protocolo) que atribuía ao remetente, no caso em tela o autuado, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária. Uma vez que o autuado não efetuou ou efetuou a menor retenção e o recolhimento previsto, o ICMS deve ser lançado de ofício, acrescido da multa prevista em lei e dos correspondentes acréscimos legais, observado o prazo decadencial.

Para as mercadorias em relação às quais não havia acordo interestadual, mas estavam enquadradas no regime de substituição tributária pela legislação interna do Estado da Bahia (art. 353, II, do RICMS-BA), o argumento defensivo também não se sustenta, pois, conforme consta no corpo do Auto de Infração, o autuado possuiu regime especial que o autorizava a atuar como substituto tributário nas operações com contribuintes localizados no Estado da Bahia em relação a essas mercadorias, possuindo, inclusive, inscrição cadastral neste Estado na condição de “Contribuinte Substituto – CS”.

Quanto à sujeição passiva do autuado, mais uma vez a tese defensiva não prospera, haja vista que a cláusula segunda do Convênio 81/93, que estabelece normas gerais a serem aplicadas ao regime de substituição tributária, prevê que “Nas operações interestaduais realizadas por contribuintes com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios e 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.”

O autuado alega que a sua ilegitimidade passiva também fica caracterizada por força do disposto no art. 355, I, do RICMS-BA, uma vez que é dispensada a retenção do ICMS-ST quando a mercadoria se destinar a estabelecimento filial atacadista localizado neste Estado.

Não se pode olvidar que o autuado possui inscrição cadastral neste Estado na condição de contribuinte substituto. Ademais, o disposto no parágrafo único da cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93 prevê que Sujeito passivo por substituição é aquele definido como tal no protocolo ou convênio que trata do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria. Portanto, nas operações listadas na autuação, o autuado é, de fato e de direito, o 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 em tela.

No que tange à suposta não incidência de ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, não acolho o argumento defensivo. A legislação do ICMS do Estado da Bahia, não obstante as abalizadas doutrina e jurisprudência citadas na defesa, prevê que tais operações são tributadas pelo ICMS. O disposto no artigo 2º, inciso I, do RICMS-BA, estabelece que o fato gerador do referido imposto ocorre no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, inclusive em caso de transferência, assim entendida a remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular.

Adentrando no mérito da lide, quanto à Infração 1, observo que o autuado não aponta equívocos na apuração dos valores cobrados. A lide, em relação a esse item do lançamento, fica, portanto, restrita as questões preliminares, as quais já foram afastadas no início deste voto. Dessa forma, a Infração 1 subsiste integralmente.

Ressalto, no entanto, que a auditora fiscal estranha ao feito, ao refazer a apuração do imposto devido na diligência solicitada por esta Junta de Julgamento Fiscal, apurou o débito de R\$ 0,85. Considerando a impossibilidade de majoração do lançamento, a Infração 1 subsiste no valor de R\$ 0,32, conforme originalmente apurado pela autuante. Nos termos do art. 156 do RPAF/99, represento à autoridade competente para que providencie nova ação fiscal visando cobrar que ultrapassa o exigido na infração em comento.

Referindo-se à Infração 2, o autuado afirma que a MVA para o produto calçados (havaianas) foi elevada de 35% para 43% por meio do Dec. nº 11.913, de 30/12/09 e, portanto, a nova MVA só poderia ser utilizada noventa dias após essa data, conforme o princípio da anterioridade.

Conforme foi bem explicado na informação fiscal pela autuante, não se trata de instituição ou majoração de tributo, mas sim de aumento do percentual da margem de valor adicionado e, portanto, é cabível a aplicação da MVA de 43% a partir de 01/01/10, como fez a autuante. Ademais, há que se ressaltar que, nos termos do art. 167, III, do RPAF/99, não se incluem na competência deste órgão julgador administrativo a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Ao refazer a apuração do imposto devido na diligência solicitada por esta Junta de Julgamento, a auditora fiscal estranha ao feito apurou um débito de R\$ 20.874,05 para esse item do lançamento, conforme demonstrativo à fl. 1706. Tendo em vista a impossibilidade de majoração do lançamento, a Infração 2 subsiste no valor de R\$ 20.464,63, como originalmente apurado pela autuante. Nos termos do art. 156 do RPAF/99, represento à autoridade competente para que providencie nova ação fiscal visando cobrar que ultrapassa o exigido na infração em comento.

Quanto à Infração 3, o autuado aponta os seguintes equívocos nos percentuais da MVA dos seguintes produtos: Brilha Móveis (NCM 34052000); Brasso (NCM 34059000); Pedra Sanitária (NCM 38089419/34022000); e, Veja Limpeza Pesada, Vantage Detergente Pré Lavagem e Vantage Tira Mancha (NCM 34022000).

Na informação fiscal, a autuante acata os argumentos defensivos, exceto quanto aos produtos Veja Limpeza Pesada, Vantage Detergentge Pré Lavagem e Vantage Tira Manchas, pois entende que esses produtos não têm a NCM 34022000, a qual foi incorretamente informada pelo autuado.

Ao se pronunciar sobre o resultado da informação fiscal, o autuado sustenta que informou corretamente a NCM dos produtos em questão, conforme determinada pela fabricante. Para comprovar seu argumento, acosta ao processo fotocópia de notas fiscais emitidas pela fabricante dos produtos relacionados na infração em análise.

Visando buscar a verdade material dos fatos, o processo foi convertido em diligência à IFEP COMÉRCIO, para que auditor fiscal estranho ao feito verificasse o correto enquadramento dos referidos produtos na tabela NCM e, sendo o caso, refizesse a apuração do imposto devido nesse item do lançamento.

No cumprimento da diligência foi informado que o Anexo Único do Protocolo 106/09 lista como sujeitos à substituição o produto tira manchas e os produtos para pré-lavagem de roupa, atribuindo-lhes, respectivamente as NCMs 2832.20.00 e 2901.10.00. Diz que esse mesmo Anexo Único atribui ao item “produto para limpeza pesada, NCM 3824.90.49” as MVAs de 48,32% (de 01/01/09 a 30/04/09) e de 57,25% (de 01/05/09 a 30/10/09). Diz que o fabricante do produto Veja Limpeza Pesada informou na nota fiscal de fl. 1.687 a NCM 3402.20.00, atribuída ao item “limpadores e multiuso”, cujas MVAs são 23,04% e 26,72%, respectivamente. Aduz que o produto “Vantage Pré-lavagem 12x500 ml (NCM 3402.20.00)” é um detergente líquido, conforme consta no site do fabricante, cujas MVAs são 19,40% e 25,07%, respectivamente. Com base nesses dados, a diligenciadora refez a apuração do imposto devido, passando o valor originalmente lançado na infração em comento (R\$ 1.319,45) para R\$ 9,33, conforme demonstrativo à fl. 1706.

O autuado foi notificado acerca do resultado da diligência, porém não se pronunciou. Interpreto esse silêncio do autuado como um acolhimento, tácito, da diligência. Por sua vez, a autuante ao tomar ciência da diligência, acolheu sem ressalva os novos valores apurados pela diligenciadora.

Também acato o resultado da diligência realizada, uma vez que está respaldada em documentação probante acostada ao processo, está em conformidade com a legislação aplicável ao caso e foi acatada pela autuante e pelo autuado. Dessa forma, a Infração 3 subsiste parcialmente, no valor de R\$ 9,33, conforme apurado na diligência, ficando o demonstrativo de débito de acordo como o de fl. 1706.

No que tange às Infrações 4 e 5, observo que o autuado não aponta equívocos na apuração dos valores cobrados. A lide, em relação a essas duas infrações fica, portanto, restrita as questões preliminares, as quais já foram afastadas no início deste voto. Assim, as Infrações 4 e 5 subsistem integralmente, mantendo-se inalterados os valores e as datas constantes no Auto de Infração.

No tocante à Infração 6, o autuado argumenta que os produtos escovas dentais elétricas e suas partes e inalador ultrassônico não estão inclusos no Convênio ICMS 76/94. Na informação fiscal, a autuante acata esse argumento defensivo.

Comungando com o posicionamento da autuante, excluo da Infração 6 os débitos referentes a escovas dentais elétricas e suas partes e a inalador ultrassônico, uma vez que tais produtos não estão inclusos no Convênio

*ICMS 76/94. Desse modo, a Infração 6 subsiste parcialmente no valor de R\$ 489,16, conforme demonstrativo às fls. 1706 e 1707.*

*Quanto à Infração 7, o autuado sustenta que o produto “goma de mascar, sem açúcar” (NCM 21069050) não está incluso no inciso II do artigo 353 do RICMS-BA. Diz que os produtos chicletes (NCM 17041000), bombons, balas, caramelos, confeitos, pastilhas, dropes (NCMs 17049010, 17049020 e 18069000) e pirulito (NCM 17049090) foram excluídos do regime de substituição tributária por meio do Decreto nº 11.289/08 e, portanto, em relação a tais produtos não é devido o ICMS-ST.*

*Na informação fiscal, a autuante acata o argumento defensivo e exclui da exigência fiscal os produtos listados acima. Na diligência realizada, a auditora fiscal estranha ao feito elabora o demonstrativo de débito para a infração em comento, tendo apurado o valor de R\$ 48,57.*

*Acato as retificações feitas pela autuante na informação fiscal, uma vez que os produtos citados na defesa não estavam enquadrados no regime de substituição tributário no período abrangido por esse item do lançamento. Dessa forma, a Infração 7 subsiste parcialmente, no valor de R\$ 48,57, como apurado na diligência, ficando o demonstrativo de débito conforme o de fl. 1707.*

*Em relação à Infração 8, o autuado afirma que não se pode exigir ICMS-ST sobre os produtos óleo de peroba king (NCM 27101999), semorim anti-mancha (NCM 28353190), pano perfex / pano multi-uso (NCM 56031290/63079010), essência ubon (NCM 33012919/33011300) e esponja clarus (NCM 39249000/56039400), pois não estão inclusos no Protocolo 106/09.*

*Na informação fiscal, a autuante não acata o argumento defensivo, alegando que o autuado informou incorretamente a NCM dos referidos produtos. Diz que, por esse motivo, considerou a descrição constante no Anexo Único do Protocolo 106/09 para verificar a MVA correta. Ao se pronunciar sobre a informação fiscal, o autuado assevera que não procede a alegação de que teria informado a NCM incorretamente. Considerando a controvérsia instaurada, o processo foi convertido em diligência, para que fosse verificado o correto enquadramento dos citados produtos na NCM e que, sendo caso, fosse corrigida a apuração do imposto devido.*

*No cumprimento da diligência, foi informado que o Anexo Único do Protocolo 106/09 lista como sujeitos à substituição os seguintes produtos: óleo para conservação e limpeza de móveis e outros artigos de madeira (NCM 2710.11.90), porém o óleo de peroba possui a NCM 2710.1999, conforme a nota fiscal emitida pelo fabricante e acostada à fl. 1.689; rodilhas esfregões, pano de prato ou de cozinha, flanelas e artefatos de limpeza semelhantes (NCM 6307.10.00), contudo os panos perfex e multi-uso possuem a NCM 5603.12.90 conforme as notas fiscais dos fabricantes às fls. 1.692 e 1.694; odorizantes/desodorizantes de ambiente e superfície (NCMs 3307.41.00, 3307.49.00, 3307.90.00 e 3808.94.19), porém a essência de eucalipto Ubom e a essência de lima limão Ubom possuem a NCM 3301.12.19, segundo consta na nota fiscal do fabricante acostada à fl. 1.695. Afirma que o produto esponja para limpeza está listada no Anexo Único do Protocolo 106/09 com a NCM 6805.30.90, tendo o autuado alegado que a NCM do produto esponja clarus era 5603.94.00; intimado a apresentar a nota fiscal do fabricante o autuado apresentou um documento fiscal sem a NCM correspondente; dessa forma, em relação a esse produto não foi acolhida a alegação defensiva.*

*Com base nesses dados, a diligenciadora refez a apuração do imposto devido, passando o valor originalmente lançado na infração em comento (R\$ 36.179,48) para R\$ 254,12, conforme demonstrativo à fl. 1707.*

*O autuado foi notificado acerca do resultado da diligência, porém não se pronunciou. Interpreto esse silêncio do autuado como um acolhimento, tácito, da diligência. Por sua vez, a autuante ao tomar ciência da diligência, acolheu sem ressalva os novos valores apurados pela diligenciadora.*

*Também acato o resultado da diligência realizada, uma vez que está respaldada em documentação probante acostada ao processo, está em conformidade com a legislação aplicável ao caso e foi acatada pela autuante e pelo autuado. Dessa forma, a Infração 8 subsiste parcialmente, no valor de R\$ 254,12, conforme apurado na diligência, ficando o demonstrativo de débito de acordo como o de fl. 1.707.*

*No que tange às Infrações 9, 11 e 12, o autuado afirma que é indevida a exigência de ICMS-ST sobre os seguintes produtos cujas notas fiscais estão acostadas às fls. 979 a 1377, pois são produtos/brindes (brinquedos, bicicletas e um aparelho celular) dados a título de bonificação a consumidores finais.*

*Na informação fiscal, a autuante explica que as mercadorias que constituem objeto normal de comercialização estão excluídas do conceito de brindes. Após transcrever o disposto no art. 54, I, “a”, do RICMS-BA, diz que nessas infrações é devido apenas o ICMS-ST da diferença de alíquotas.*

*Nos termos do art. 564 do RICMS-BA, considera-se brinde a mercadoria que, não constituindo objeto normal da atividade do contribuinte, tiver sido adquirida para distribuição gratuita a consumidor ou usuário final. No caso em tela, as mercadorias consignadas nas notas fiscais acostadas ao processo na defesa constituem objeto da atividade do autuado e, portanto, não podem ser classificadas como brindes. Dessa forma, é devido o ICMS-ST, conforme foi lançado originalmente no Auto de Infração e, portanto, as Infrações 9, 11 e 12 são procedentes.*

Quanto à Infração 10, o autuado afirma que não estão relacionados no Protocolo ICMS 109/09 os produtos rolo de alumínio para cozinha (NCM 76071190), toalha de papel (NCM 48182000) e papel manteiguito para cozinha (NCM 48062000). Na informação fiscal, a autuante acata o argumento defensivo apenas o produto toalha de papel não está no referido Protocolo. Refaz a apuração do imposto devido, excluindo os débitos referentes a esse citado produto.

Correto o procedimento da autuante, uma vez que os produtos rolo de alumínio para cozinha (NCM 76071190) e papel manteiguito (NCM 48062000) estão relacionados no Anexo Único do Protocolo ICMS 109/09. Dessa forma, a Infração 10, subsiste parcialmente no valor de R\$ 4.005,63, ficando o demonstrativo de débito conforme o elaborado na diligência à fl. 1.707.

Quanto às Infrações 13 e 14, observo que o autuado não aponta equívocos na apuração dos valores cobrados. A lide, em relação a esses itens do lançamento, fica, portanto, restrita as questões preliminares, as quais já foram afastadas no início deste voto. Dessa forma, as Infrações 13 e 14 subsistem integralmente.

Em face ao acima exposto, os valores cobrados no Auto de Infração ficam da seguinte forma:

INFRAÇÕES	VALOR LANÇADO (R\$)	DECISÃO	VALOR JULGADO (R\$)
1	0,32	PROCEDENTE	0,32
2	20.464,63	PROCEDENTE	20.464,63
3	1.319,45	PARC. PROC.	9,33
4	1,80	PROCEDENTE	1,80
5	240,53	PROCEDENTE	240,53
6	706,03	PARC. PROC.	489,16
7	23.698,32	PARC. PROC.	48,57
8	36.179,48	PARC. PROC.	254,12
9	2.838,66	PROCEDENTE	2.838,66
10	9.208,78	PARC. PROC.	4.005,63
11	791,18	PROCEDENTE	791,18
12	88,50	PROCEDENTE	88,50
13	1.385,69	PROCEDENTE	1.385,69
14	419,89	PROCEDENTE	419,89
TOTAIS	97.343,26	---	31.038,01

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor total de R\$ 31.038,01."

Prolatada a Decisão, devido a redução ocorrida nas infrações 3, 6, 7, 8 e 10, a 1ª JJF interpõe Recurso de Ofício, consoante previsão legal vigente á época do julgamento.

Irresignado, o Contribuinte interpõe Recurso Voluntário (fls. 1778 a 1798), 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, da informação fiscal e do julgamento de primeiro grau. Alega que demonstrou a nulidade do lançamento de ofício, devido a) dissonância dos fatos descritos e as planilhas do próprio Auto de Infração; b) violação ao art. 372, § 3º, inciso I, do RICMS/BA; c) violação ao art. 372, inciso III, cumulado com o art. 125, inciso II, alínea "I", item 1, e o art. 353, inciso II, todos do RICMS/BA; e d) erros verificados no lançamento.

Disse que o fiscal autuante reconheceu, em sua quase integralidade, os erros no levantamento fiscal apontados, elaborando um novo levantamento fiscal, reconhecidos pelos julgadores de primeiro grau.

Alega ser necessária reforma do Acórdão recorrido, com a declaração de nulidade 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 nº 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\$ 97.343,26 para R\$ 31.038,01. 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.

Em outro tópico, fala que ainda persistem erros no levantamento fiscal, tais quais: a) a não exclusão, no levantamento fiscal, das operações de remessa de mercadorias do estabelecimento capixaba deste contribuinte para o seu próprio estabelecimento baiano; e b) a não exclusão, nas infrações 9, 11 e 12, dos produtos ali listados (brinquedos, bicicletas e aparelho celular, que deveriam ter sido considerados brindes dados a título de bonificação a consumidores finais) e, na infração 10, dos produtos rolo de alumínio e papel manteiguito (considerados produtos de papelaria).

Quanto ao primeiro item, referente às transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte em estados diferentes (Espírito Santo e Bahia), assevera que a JJF, 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".

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 e transcreve 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 9, 11 e 12, dos produtos que considera ser brindes dados em bonificação a consumidores finais (brinquedos, bicicletas e telefones), alega que tanto as notas fiscais, quanto a própria informação fiscal, de fls. 1418, tem-se configurado que as mercadorias objeto da autuação não constituem objeto normal da atividade do contribuinte, e que foram distribuídas gratuitamente ao consumidor final. Neste ponto, transcreve trecho da informação fiscal com os seguintes dizeres:

"São consideradas brindes as mercadorias que, NÃO constituindo objeto normal da atividade do contribuinte, tenham sido adquiridas para distribuição normal gratuita a consumidor ou usuário final". (grifos apostos no original)

Por outro prisma, transcreve a cláusula terceira de seu contrato social, a seguir *in litteris*:

**CLÁUSULA TERCEIRA – OBJETO SOCIAL** – O objetivo da sociedade é: comércio atacadista de mercadorias em geral – produtos alimentícios, higiene, limpeza, etc (5191-8/01), comércio atacadista de drogas, medicamentos em suas embalagens originais e correlatos.

Fala que diante de seu objeto social, "resta caracterizado que as saídas de brinquedos, bicicletas e telefones são saídas de brindes, pois tais produtos não se enquadram no contrato social da empresa". Assevera que a transcrição da atividade da empresa apresentada na informação fiscal de fls. 1418 do processo não condiz com os objetivos sociais previstos na cláusula terceira do contrato social supracitada.

Ressalta que o volume desses brindes é mínimo, o que denota que não se tratam de mercadorias que constituem objeto normal da atividade da empresa. Ao longo de praticamente todo o ano de 2010, foram seis operações de saídas de brinquedos; quatro bicicletas; e quatro aparelhos de

telefonia celular (e não um como afirmou o contribuinte por equívoco em sua defesa/impugnação).

Em seguida, assevera que deverá ser considerada nula a inclusão de tais brindes no lançamento para fins de cobrança de ICMS/ST, pois, consoante o entendimento exposto no Acórdão nº 0220-05/11 (Auto de Infração nº 281078.0007/10-6), que transcreve, infração similar relativa a brindes e mercadorias não previstas em seu objeto social foi julgada nula.

Eis o enxerto extraído da referida Decisão da 5<sup>a</sup> JJF:

*"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, 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 a diferencial de alíquota, 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 acostas aos autos, fls. 407/409, incabível, portanto, a exigência pretendida pela fiscalização do Estado da 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 consumidor final e o ICMS normal recolhido naturalmente para o Estado de origem das mercadorias.*

*Posto isso, entendemos pela improcedência da infração 1."*

Diante dessa manifestação, alega que, como se comprovou se tratar de produtos destinados a consumidor final, deve-se seguir o posicionamento pela improcedência da exigência da substituição tributária conforme julgamento realizado pela 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal no Acórdão nº 0220-05/11.

Adiante, fala da necessidade de se excluir da infração 10 o rolo de alumínio e papel manteiguito. Diz ser equivocado o entendimento da Junta de Julgamento Fiscal de que tais produtos estariam contemplados no anexo único do Protocolo ICMS 109/09. Transcreve tal Protocolo para alegar que tal instrumento normativo trata especificamente de artigos de papelaria.

Aduz que restou demonstrado no presente PAF que produtos em questão são para cozinha, mas não artigos de papelaria e aponta, no trecho do Acórdão recorrido que reproduz, que a própria JJF atendeu que se trata de produtos para cozinha. Abaixo segue a transcrição da Decisão de piso citada:

*"Quanto à Infração 10, o autuado afirma que não estão relacionados no Protocolo ICMS 109/09 os produtos rolo de alumínio para cozinha (NCM 76071190), toalha de papel (NCM 48182000) e papel manteiguito para cozinha (NCM 48062000). Na informação fiscal, a autuante acata o argumento defensivo apenas o produto toalha de papel não está referido Protocolo. Refaz a apuração do imposto devido, excluindo os débitos existentes a esse citado produto.*

*Correto o procedimento da autuante, uma vez que os produtos rolo de alumínio para cozinha (NCM 760711900) e papel manteiguito (NCM 48062000) estão relacionados no Anexo Único do Protocolo ICMS 109/09. Dessa forma, a Infração 10, subsiste parcialmente no valor de R\$ 4.005,63, ficando o demonstrativo de débito conforme o elaborado na diligência à fl. 1.707." (grifos no original)*

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 que laborou em equívoco a Junta de Julgamento Fiscal ao manter a exigência na infração 10 da substituição tributária sobre os produtos rolo de alumínio para cozinha e papel manteiguito para cozinha com base no Protocolo ICMS 109/09.

Ao final de seu arrazoado, pede preliminarmente pela 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 descritas nas infrações 9, 11 e 12 (brindes) e 10 (rolo de alumínio para cozinha e papel manteiguito para cozinha).

Em termos, os autos foram para PGE para análise.

No Parecer de fls. 1812 a 1818, o ilustre procurador José Augusto Martins Junior, 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". Alega também que, até a definitiva constituição, o ato administrativo plenamente vinculado deve passar por todas as depurações necessárias para a sua perfeita adequação ao ditames normativos atinentes ao imposto.

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.

Quanto a argumento recursal de aplicação do inciso I do art. 353 do RICMS-BA, que dispensa a retenção do ICMS-ST quando a mercadoria se destinar a estabelecimento filial atacadista localizado neste estado, entende o n. Procurador que o disposto no parágrafo único da cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93 (que prevê que o Sujeito passivo por substituição é aquele definido como tal no protocolo ou convênio que trate do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria) seria bem claro ao determinar que o autuado é o responsável pela retenção e recolhimento do imposto devido ao Estado da Bahia, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, nas coesações com as mercadorias em tela.

Em relação aos supostos brindes, alega que analise deve ser feita à luz do princípio da razoabilidade "porquanto impossível a priori definir um bem de feição eminentemente comercial como objeto dum negócio jurídico de doação". Afirma que o único elemento passível de robustecer um juízo de valor sobre a questão é a quantidade dos produtos supostamente oferecidos como brinde. Neste sentido, alega que, consoante as notas de fls 1321 a 1350, a quantidade informada não se coaduna com idéia de bens para brinde, pois, um: "por não se tratar de um período que justifique uma promoção em alta escala" e dois: "pelo curto período da ocorrência das operações".

Quanto ao pedido de exclusão dos produtos rolo de alumínio para cozinha (NCM 76071190) e papel manteiguito (NCM 48062000), diz que não há como se emprestar guarda aos argumentos recursais, visto que, os mesmos estão relacionados no Anexo Único do Protocolo ICMS 109/09.

Ao final, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

**VOTO VENCIDO (Recurso Voluntário – Súmula 166)**

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 14 infrações, sendo consideradas procedentes as infrações 1, 2, 4, 5, 9, 11, 12, 13 e 14 e parcialmente procedentes as infrações 3, 6, 7, 8 e 10.

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 qual é a melhor estratégia a adotar diante das situações tributárias vividas. Entendo que poderia o Recorrente ter pago aquilo que reconhecia como devido, antes de decorrer os 30 dias, para usufruir da redução de multa de 70% prevista no citado art. 45 da Lei nº 7.014/96 e contestar somente a parte que gerasse dúvida.

Entretanto, devemos nos lembrar que estamos diante de um procedimento administrativo fiscal passível de revisão para seu perfeita adequação aos ditames legais e da verdade material. Por certo, como o lançamento tributário não é imutável, houve a tempo para o contribuinte usufruir da redução prevista em lei e ante a impossibilidade de se retroagir em tais situações, vejo que não merece guarda 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) nas infrações 9, 11 e 12, dos produtos por ela considerados brindes (brinquedos, bicicletas e aparelho celular) e c) na infração n. 10, dos produtos rolo de alumínio e papel manteiguito que seriam considerados produtos de papeleria.

Antes de analisar as teses do Recurso Voluntário, de ofício, aponto que as infrações 3, 8, 9, 10 e 11 são totalmente insubstinentes, uma vez que foram lançadas com base em operações originárias do Estado do Espírito Santo com destino ao Estado da Bahia, sendo aplicado porém Protocolos estabelecidos entre o Estado da Bahia e o Estado de São Paulo.

Compulsando os autos, observo que Protocolos ICMS 106/09 (infrações 3 e 8), 109/09 (infrações 9 e 10) e 110/09 (infração 11) foram celebrados em agosto de 2009, entre os Estados da Bahia e de São Paulo, por meio dos seus respectivos Secretários da Fazenda. Assim a legislação aplicada pela autuação não é pertinente ao caso dos autos, ficando prejudicadas as análises recursais das referidas infrações (3, 8, 9, 10 e 11), por entender que são improcedentes.

Superada a questão levantada de ofício, volto ao julgamento dos Recursos interpostos.

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.

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 imponível é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade. (Precedentes do STF: AI 618947 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 02/03/2010, DJe-055 DIVULG 25-03-2010 PUBLIC 26-03-2010 EMENT VOL-02395-07 PP-01589; AI 693714 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 30/06/2009, DJe-157 DIVULG 20-08-2009 PUBLIC 21-08-2009 EMENT VOL-02370-13 PP-02783.*

*Precedentes do STJ: AgRg nos EDcl no REsp 1127106/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 17/05/2010; AgRg no Ag 1068651/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2009, DJe 02/04/2009; AgRg no AgRg no Ag 992.603/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe 04/03/2009; AgRg no REsp 809.752/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/2008, DJe 06/10/2008; REsp 919.363/DF, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2008, DJe 07/08/2008) 2. “Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.” (Súmula 166 do STJ).*

3. A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se insculpida na Constituição Federal de 1988, *in verbis*: "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;" 4. A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.

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

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

(...) O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais." (Roque Antonio Carrazza, in ICMS, 10<sup>a</sup> ed., Ed. Malheiros, p.36/37) 6. In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo imobilizado da fábrica do corrente, 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 ao mesmo grupo empresarial.

Quanto ao segundo argumento de mérito, relativo à falta de exclusão dos produtos brinquedos, bicicletas e aparelho celular, que atesta serem brindes destinados a consumidores finais, entendo que também merece guarda.

Devido a aplicação de regramento jurídico não pertinente ao caso em tela (Protocolos ICMS 108/09 e 110/09) nas infrações 9 e 11, e com a devida constatação de improcedência das mesmas, não serão aqui analisadas as teses recursais referentes as essas infrações.

Sobra somente a análise da infração 12, que tange a circulação de aparelhos celulares.

Da análise dos autos, vejo que o lançamento ocorrido na infração 12 se refere a recolhimento a menor de ICMS-ST, relativo a operações subsequentes para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Temos a imposição da exação sobre um único aparelho acobertado pelo DANFE 139.253, acostado à fl. 1377 dos autos. Depreendo que a mercadoria teve como natureza da operação a bonificação, doação ou brinde a consumidores finais e não contribuintes de ICMS.

Temos uma única mercadoria, que não é objeto de mercancia do contribuinte, que foi destinada a brinde, conforme documentação fiscal acostada aos autos, consoante regra do art. 565 do RICMS/BA-97, a seguir transcrita:

*Art. 565. O contribuinte que adquirir brindes para distribuição direta a consumidor ou usuário final deverá:*

*I - lançar a Nota Fiscal emitida pelo fornecedor no Registro de Entradas, com direito a crédito do imposto destacado no documento fiscal;*

*II - emitir, no ato da entrada da mercadoria no estabelecimento, Nota Fiscal com lançamento do imposto, incluindo no valor da mercadoria adquirida o IPI eventualmente lançado pelo fornecedor e fazendo constar, no local destinado à indicação do destinatário, os mesmos dados do emitente da nota fiscal, bem como a seguinte expressão no corpo do documento fiscal: "Emitida nos termos do art. 565 do RICMS-BA";*

*III - lançar a Nota Fiscal referida no inciso anterior no Registro de Saídas, na forma regulamentar.*

*§ 1º É dispensada a emissão de Nota Fiscal na entrega de brinde ao consumidor ou usuário final.*

*§ 2º O contribuinte que efetuar a remessa de brindes para distribuição fora do estabelecimento diretamente a consumidor ou usuário final observará o seguinte:*

*I - emitirá Nota Fiscal relativa a toda a remessa, nela mencionando os requisitos previstos e, especialmente:*

*a) a natureza da operação: "Remessa para distribuição de brindes";*

*b) o número, a série, a data da emissão e o valor da Nota Fiscal referida no inciso II deste artigo;*

*II - a Nota Fiscal referida no inciso anterior será lançada no Registro de Saídas apenas nas colunas relativas ao número, série, data e "Observações".*

Como não é uma operação de comercialização destinada a terceiros, entendo que poderia ser cobrado eventual imposto, decorrente dessa operação específica de brinde e não por substituição tributária, com aplicação de MVA, conforme feita pela fiscalização neste lançamento.

Portanto, entendo indevida a cobrança de ICMS-ST na situação vivida nos autos, por se tratar de uma única mercadoria, destinada a consumidor final.

Infração 12 improcedente.

Quanto ao terceiro argumento de mérito relativo à falta de exclusão dos produtos "rolo de alumínio" e "papel manteiguito" por serem produtos destinados à cozinha e não artigos de papelaria, da infração 10, devido ao reconhecimento de ofício de sua improcedência, resta prejudicada a sua análise.

Infração 10 improcedente.

Recurso Voluntário parcialmente provido.

Passo a análise do Recurso de Ofício que tem por objeto as reduções ocorridas nas infrações 3, 6, 7, 8 e 10.

As infrações 3, 8 e 10, já foram apreciadas quando do Recurso Voluntário, sendo julgadas improcedentes, motivo pelo qual, não serão analisadas no presente Recurso de Ofício.

No que tange as infrações 6 e 7, vejo que elas foram reduzidas pela JJF com base na revisão fiscal da própria autuante que reconheceu em parte os argumentos defensivos, retirando do âmbito da substituição tributária produtos como escovas dentais elétricas e suas partes e inalador ultrassônico (infração 6), chicletes (NCM 17041000), bombons, balas, caramelos, confeitos, pastilhas, dropes (NCMs 17049010, 17049020 e 18069000) e pirulito (NCM 17049090) (infração 7) refazendo os cálculo dos valore a serem cobrados em cada uma das exações. Ou seja, a própria fiscal autuante reconheceu que vários produtos foram lançados com sendo de responsabilidade por substituição, mas com o cotejo de cada Convênio e Protocolo dos produtos relacionados, constatou-se que eles estavam fora da substituição tributária por antecipação à época dos fatos.

Portanto, entendo que as infrações 6 e 7 são parcialmente procedentes, conforme o julgamento de piso.

Recurso de Ofício Não Provisto.

Pelo todo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para julgar Improcedente a infração 12, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e, de ofício, voto pela **Imprecedência** das infrações 3, 8, 9, 10 e 11, ficando o débito remanescente, conforme quadro acima.

INFR	VALOR LANÇADO (R\$)	DECISÃO DE 1º GRAU	VALOR JULGADO NA 1ª JJF(R\$)	DECISÃO DE 2º GRAU	VALOR JULGADO NA 2ª CJF (R\$)
1	0,32	PROCEDENTE	0,32	PROCEDENTE	0,32
2	20.464,63	PROCEDENTE	20.464,63	PROCEDENTE	20.464,63
3	1.319,45	PARC. PROC.	9,33	IMPROCEDENTE.	0,00
4	1,80	PROCEDENTE	1,80	PROCEDENTE	1,80
5	240,53	PROCEDENTE	240,53	PROCEDENTE	240,53
6	706,03	PARC. PROC.	489,16	PARC. PROC.	489,16
7	23.698,32	PARC. PROC.	48,57	PARC. PROC.	48,57

8	36.179,48	PARC. PROC.	254,12	IMPROCEDENTE	0,00
9	2.838,66	PROCEDENTE	2.838,66	IMPROCEDENTE	0,00
10	9.208,78	PARC. PROC.	4.005,63	IMPROCEDENTE	0,00
11	791,18	PROCEDENTE	791,18	IMPROCEDENTE	0,00
12	88,50	PROCEDENTE	88,50	PROCEDENTE	0,00
13	1.385,69	PROCEDENTE	1.385,69	PROCEDENTE	1.385,69
14	419,89	PROCEDENTE	419,89	PROCEDENTE	419,89
TOTAIS	97.343,26	---	31.038,01	---	23.050,59

#### VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário – Súmula 166)

Não posso me alinhar ao pensamento expresso no voto do eminentíssimo 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 o 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 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;*

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”.*

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 nº 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 eminentíssimo 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:

*“AGRADO. 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.<sup>a</sup> 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 acombarcar 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 à 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 à 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 nº 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 pelo 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, uma das 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 pelo 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 embargos 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 à 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 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 pelo 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 pelo recorrente para Regime Especial foi solicitado em 18 de maio de 2007 e concedido em 04 de junho de 2007. Como o 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 pelo 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? Não me cabe respondê-las, por entender que somente o 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 pelo recorrente com a Fazenda Pública, concedido em atenção a sua solicitação, razão pela qual voto no sentido de que o ilustre Relator as considere quando da apreciação dos Recursos apresentados, e sobre eles se manifeste.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PARCIALMENTE PROVIDO** o Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, julgar **IMPROCEDENTE** as infrações 3, 8, 9, 10 e 11 para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281078.0008/10-2**, lavrado contra **UNIMARKA DISTRIBUIDORA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$23.050,59**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo. 42, II, alíneas “a” e “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário – Súmula 166) – Conselheiros(as): Valtercio Serpa Júnior, Mônica Maria Roters, e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Recurso Voluntário – Súmula 166) – Conselheiro(s): Rodrigo Lauande Pimentel, José Antonio Marques Ribeiro e Carlos Henrique Jorge Gantois.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de março de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Recurso Voluntário – Súmula 166)

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – VOTO VENCEDOR  
(Recurso Voluntário – Súmula 166)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS