

**A. I. N°** - 110526.0009/05-1  
**AUTUADO** - COMPANHIA ALAGOANA DE REFRIGERANTES  
**AUTUANTE** - ANTONIO ARAÚJO AGUIAR  
**ORIGEM** - IFMT METRO  
**INTERNET** - 26/07/05

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0245-03/05

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ÁGUA MINERAL. OPERAÇÕES DE SAÍDAS INTERESTADUAIS DO ESTABELECIMENTO ENGARRAFADOR. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. O Protocolo ICMS 11/91 atribui ao fabricante de água mineral a condição de sujeito passivo por substituição, relativamente ao imposto a ser retido nas operações de saídas interestaduais que efetuar, para fins de antecipação do tributo referente à operação ou operações subseqüentes a serem realizadas pelos adquirentes revendedores localizados neste Estado. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 20/01/05, para exigir o ICMS no valor de R\$4.522,21, acrescido da multa de 60%, em decorrência da falta de retenção, e conseqüente recolhimento, do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Consta, ainda, na descrição dos fatos que, ao emitir as Notas Fiscais n°s 590683 e 590698, o estabelecimento remetente deixou de reter o ICMS devido por força da substituição tributária referente às operações subseqüentes, nos termos do Protocolo 11/91, do qual o Estado onde se localiza é signatário, tendo em vista que o destinatário não é engarrafador de água mineral e, portanto, não é sujeito passivo por substituição (artigo 375, inciso I, do RICMS/97 e Cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93).

O autuado apresentou defesa (fls. 25 a 27), alegando que a empresa Norsa Refrigerantes Ltda. é fabricante de água mineral em sua filial localizada em Teresina – Piauí e, mesmo a sua filial localizada em Simões Filho – Bahia (o destinatário das mercadorias) “é responsável por Substituição Tributária, inclusive nas vendas efetuadas com a mercadoria de revenda Água Mineral, conforme declaração anexa”.

Argumenta que, mesmo que o contribuinte destinatário da água mineral não fosse engarrafador da mercadoria, não significa dizer que não é sujeito passivo por substituição, nos termos do artigo 375, inciso I, do RICMS/97 (o qual transcreve). Afirma que não existe na legislação (Cláusula quinta, inciso I, do Convênio ICMS 81/93 e Cláusula primeira, inciso I, do Convênio ICMS 96/95) “nada que diga que contribuintes responsáveis tributários por substituição, têm que ser fabricantes”. Por fim, pede a improcedência do lançamento.

O autuante, em sua informação fiscal (fls. 50 a 52), afirma que foi exarado o Parecer n° 1474/02, pelo órgão de orientação e consulta tributária da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, o qual é inteiramente reproduzido.

No citado Parecer, a empresa NORSA REFRIGERANTES LTDA., pretendendo comercializar água mineral de outra marca, proveniente do Estado de Alagoas, consulta “se, em virtude de preceito legal, sendo responsável pela retenção e recolhimento do ICMS em substituição devido a este Estado, sobre a saída da mercadoria água mineral “York”, que recebe em transferência da pré-citada filial estabelecida em Terezina-PI, é correto o entendimento firmado pela consulente, de considerar-se sujeito passivo por substituição dessa espécie de mercadoria, para o fim de adquiri-la junto à empresa localizada em Alagoas, consoante o que prescreve o inciso I, do artigo 375, do RICMS/Ba?”

Segundo o preposto fiscal, a SEFAZ, por intermédio do órgão de orientação e consulta tributária, manifestou o seguinte entendimento:

1. nas operações interestaduais com água mineral, entre contribuintes, o Protocolo ICMS 11/91 atribui, dentre outros, ao engarrafador de água, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, devendo o remetente, situado em Estado signatário do citado acordo, efetuar a retenção do imposto em favor da unidade federativa destinatária;
2. o Protocolo ICMS 11/91 estabelece duas regras de exceção à aplicação do regime de substituição tributária: a) transferência da mercadoria entre estabelecimentos da empresa industrial, importadora, arrematante ou engarrafadora; b) operações entre sujeitos passivos por substituição, industrial, importador, arrematante ou engarrafador. Nestes dois casos, o pagamento do imposto, por substituição tributária, deve ser feito pelo estabelecimento destinatário quando promover a saída da mercadoria para contribuinte diverso;
3. as operações em que a Consulente recebe a água mineral da filial localizada no Estado do Piauí encontram-se enquadradas na primeira regra de exceção, acima elencadas, encontrando-se o remetente dispensado de proceder à retenção do ICMS;
4. a primeira regra de exceção não se aplica, entretanto, às aquisições do produto (água mineral), quando proveniente do Estado de Alagoas, pois a empresa fornecedora não é filial da Consulente, não se tratando, portanto, de operação de transferência;
5. a segunda regra de exceção também não se aplica às aquisições de água mineral da empresa localizada em Alagoas, pois, embora o Protocolo exclua do regime de substituição tributária as operações entre sujeitos passivos por substituição, o Convênio ICMS 81/93 prevê que esta regra somente se aplica se se tratar da mesma mercadoria;
6. o artigo 375, inciso I, do RICMS/97 estabelece também a mesma condição, que não se encontra presente na operação, haja vista que o Consulente não produz, nem engarrafa água mineral, apenas a adquire, e, sendo assim, o contribuinte estabelecido em Alagoas, Estado signatário do Protocolo ICMS 11/91, se encontra na condição de sujeito passivo por substituição, devendo efetuar a retenção do imposto, em favor do Estado da Bahia, nas vendas que realizar para contribuintes deste Estado, uma vez que não existe norma que o dispense dessa obrigação;
7. a Consulente, ao adquirir água mineral de terceiros com o ICMS pago por substituição tributária, deve utilizar, como crédito fiscal, o imposto da operação normal e o imposto retido ou antecipado, a fim de dar ao seu estoque tratamento uniforme, devendo, ainda, efetuar a retenção do ICMS nas operações internas subsequentes, aplicando a MVA prevista no § 1º do artigo 372 c/c o § 2º do artigo 356 do RICMS/97.

O autuante finaliza salientando que, na sistemática da substituição tributária interestadual, a interpretação do inciso II da Cláusula segunda do Protocolo ICMS 11/91 deve ser feita em consonância com o inciso I da Cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93, ou seja, “para que a

operação não seja regida pelo regime da substituição tributária, não basta que o destinatário da mercadoria seja sujeito passivo por substituição em razão da atividade geral de industrializar, importar, arrematar; é necessário que a mercadoria adquirida seja objeto de sua atividade econômica; no caso em tela que o destinatário no Estado da Bahia engarrafasse água mineral”. Por fim, pede a procedência do Auto de Infração.

## VOTO

O presente Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS em decorrência da falta de retenção, e conseqüente recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia, haja vista que o destinatário da mercadoria não é engarrafador de água mineral, tudo conforme o Termo de Apreensão e Ocorrências acostado às fls. 6 a 9 dos autos.

O autuado alegou que não é devido o imposto por substituição tributária, considerando que a empresa Norsa Refrigerantes Ltda. é fabricante de água mineral em sua filial localizada em Teresina – Piauí e, mesmo a sua filial localizada em Simões Filho – Bahia (o destinatário das mercadorias) “é responsável por Substituição Tributária, inclusive nas vendas efetuadas com a mercadoria de revenda Água Mineral, conforme declaração anexa”. Argumentou que, mesmo que o contribuinte destinatário da água mineral não fosse engarrafador da mercadoria, não significa dizer que ele não é sujeito passivo por substituição, nos termos do artigo 375, inciso I, do RICMS/97, já que não existe na legislação “nada que diga que contribuintes responsáveis tributários por substituição, têm que ser fabricantes”.

O autuante, por outro lado, reproduziu o teor do Parecer nº 1474/02 exarado pelo órgão de orientação e consulta tributária da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (GETRI/GECOT) para corroborar seu entendimento de que, como o contribuinte destinatário não é engarrafador de água mineral, não pode ser considerado sujeito passivo por substituição tributária daquela mercadoria, consoante a interpretação do inciso II da Cláusula segunda do Protocolo ICMS 11/91 a qual deve ser feita em consonância com o inciso I da Cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93.

Pela análise dos elementos processuais, verifico que o lançamento foi efetuado contra empresa engarrafadora remetente de água mineral, situada no Estado de Alagoas, com destino à empresa Norsa Refrigerantes Ltda. localizada no Estado da Bahia, tendo sido o imposto apurado pela fiscalização de trânsito de mercadorias.

Efetivamente, nas operações interestaduais com cerveja, refrigerantes, água mineral ou potável e gelo, devem ser aplicadas as regras previstas em Convênios e/ou Protocolos (e não a legislação interna de cada Estado), desde que as unidades da Federação envolvidas nas referidas operações sejam signatárias de tais acordos interestaduais, o que é a situação do presente PAF.

No caso de realização de operações interestaduais de saídas de água mineral, entre contribuintes situados nos Estados do Espírito Santo e Bahia, deve ser aplicado o Protocolo ICMS 11/91, com suas alterações posteriores, que determina que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS é atribuída ao industrial, importador, arrematante de mercadoria importada e apreendida ou engarrafador de água, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, sendo, inclusive, o contribuinte, obrigado a se inscrever no cadastro da Secretaria da Fazenda do Estado destinatário das mercadorias.

Pela declaração fornecida pela Norsa Refrigerantes Ltda., com inscrição estadual nº 48.814.960-NO e estabelecida em Simões Filho – Bahia, a qual foi juntada à fl. 28, constato que o destinatário das mercadorias é uma “empresa fabricante de refrigerantes” e “enquadra-se, ainda, na qualidade de sujeito passivo por substituição, quando, recebendo água mineral transferida da filial industrial NORSA REFRIGERANTES LTDA, CNPJ/MF nº 07.196.033/0022-22, estabelecida em

Teresina-PI, obriga-se a reter a parcela de ICMS-substituto, sobre as vendas que realizar para clientes (contribuintes substituídos), estabelecidos no Estado da Bahia”.

De imediato observo que o contribuinte destinatário não é engarrafador de água mineral, limitando-se a revender a mercadoria, a qual pode ser proveniente: a) de sua filial-indústria localizada no Piauí; b) da empresa Companhia Alagoana de Refrigerantes (o autuado), situada em Alagoas.

O Protocolo ICMS 11/91, que regula as operações interestaduais com água mineral (dentre outros produtos), entre contribuintes, atribui ao engarrafador de água a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes, na qualidade de sujeito passivo por substituição, em favor da unidade federativa onde se situa o destinatário da mercadoria (Cláusula primeira).

O referido Protocolo ainda estabelece, em sua Cláusula segunda, duas regras de exceção à aplicação do regime de substituição tributária:

**“Cláusula segunda.** *O regime de que trata este protocolo não se aplica:*

*I - à transferência da mercadoria entre estabelecimentos da empresa industrial, importadora, arrematante ou engarrafadora;*

*II - às operações entre sujeitos passivos por substituição, industrial, importador, arrematante ou engarrafador.*

**Parágrafo único.** *Na hipótese desta cláusula, a substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário que promover a saída da mercadoria para estabelecimento de pessoa diversa.”*

Por sua vez, o artigo 375 do RICMS/97 estabelece o seguinte:

**“Art. 375.** *Não se aplica a substituição tributária, nas operações interestaduais:*

*I - sendo as mercadorias destinadas a sujeito passivo por substituição relativamente à mesma espécie de mercadoria (Conv. ICMS 96/95);*

*II - tratando-se de transferência para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento destinatário, quando efetuar a saída da mercadoria com destino a empresa diversa.”*

De logo há que se observar que as operações em lide não se enquadram no inciso I da Cláusula segunda do Protocolo ICMS 11/91 e no inciso II do artigo 375 do RICMS/BA, haja vista que não se trata de transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa.

Dessa forma, cabe-me analisar se o destinatário é, ou não, sujeito passivo por substituição, consoante o disposto no inciso II da Cláusula segunda do Protocolo ICMS 11/91 e no inciso I do mencionado artigo 375 do RICMS/97, situação em que não haveria a obrigatoriedade de o remetente (o autuado) efetuar a retenção do imposto.

O Convênio ICMS 81/93, que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal prevê, em sua Cláusula quinta, o seguinte:

**“Cláusula quinta** *A substituição tributária não se aplica:*

*I - às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria.*

*II - às transferências para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a empresa diversa.”*

Pela análise da legislação acima transcrita, fica bastante claro que, para que não haja a obrigatoriedade de retenção do ICMS pelo engarrafador de água mineral nas operações interestaduais que realizar, o destinatário da mercadoria deve ser também sujeito passivo por substituição tributária **em relação à mesma mercadoria**, o que implica dizer que, se o comprador da água mineral não for também engarrafador, ele não pode ser considerado sujeito passivo por substituição.

No caso dos autos, o adquirente da água mineral localizado no Estado da Bahia é apenas um revendedor da mercadoria e, dessa forma, não se enquadra na definição legal de sujeito passivo por substituição tributária, embora o seja em relação aos refrigerantes e à água mineral que recebe, por transferência, de sua filial situada no Piauí. Conseqüentemente, está correta a ação fiscal, ao exigir, do remetente (o autuado), situado em Alagoas (Estado signatário do Protocolo ICMS 11/91), o ICMS devido por substituição tributária, o qual deve ser pago em favor da Bahia, unidade federativa onde se localiza o destinatário da mercadoria.

Quanto à base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária, o Protocolo ICMS 11/91 estabelece, na Cláusula quarta, o seguinte: “O imposto a ser retido pelo sujeito passivo por substituição será calculado mediante aplicação da alíquota vigente para as operações internas, no Estado de destino da mercadoria, sobre o preço máximo de venda a varejo fixado pela autoridade competente, deduzindo-se, do valor obtido, o imposto devido pelo industrial, importador, arrematante ou engarrafador (...)”

Na hipótese de não haver preço máximo fixado pela autoridade competente, o § 2º da Cláusula quarta acima mencionada determina que o imposto a ser retido pelo sujeito passivo por substituição será calculado sobre o preço de partida praticado pelo próprio industrial, importador, arrematante ou engarrafador (quando for o caso), incluídos o IPI, frete e/ou carreto e demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, com o acréscimo dos seguintes percentuais, a título de margem de valor agregado (MVA):

1. 140%, no caso de saídas de refrigerante em garrafa com capacidade igual ou superior a 600 ml, refrigerante pré-mix ou post-mix, e de água mineral, gasosa ou não, ou potável, naturais, em copos plásticos e embalagem plástica com capacidade de até 500 ml, chope, água gaseificada ou aromatizada artificialmente, água mineral, gasosa ou não, ou potável, naturais, em embalagem de vidro, não retornável, com capacidade de até 300 ml;
2. 250%, no caso de saídas de água mineral, gasosa ou não, ou potável, naturais, em garrafa de vidro, retornável ou não, com capacidade de até 500 ml;
3. 100%, no caso de saídas de água mineral, gasosa ou não, ou potável, naturais, em embalagem com capacidade igual ou superior a 5.000 ml;
4. 120%, no caso de saídas de água mineral, gasosa ou não, ou potável, naturais, em garrafa plástica de 1.500 ml.

Na situação em tela, consta nas Notas Fiscais nºs 590683 e 590686 que se trata de vendas de garrafas de 1.500 ml de água mineral e, dessa forma, deve ser aplicada a MVA de 120%, estando correto o cálculo do tributo feito pelo autuante à fl. 2 do PAF.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **110526.0009/05-1**, lavrado contra **COMPANHIA ALAGOANA DE REFRIGERANTES**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.522,21**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de julho de 2005.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA- PRESIDENTE/RELATORA

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – JULGADOR

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – JULGADOR