

**PROCESSO** - A. I. Nº 110526.0009/05-1  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - COMPANHIA ALAGOANA DE REFRIGERANTES  
**RECURSO** - RECURSO EXTRAORDINÁRIO – Acórdão CJP nº 0369-12/05  
**ORIGEM** - IFMT - DAT/METRO  
**INTERNET** - 04/05/2005

## CÂMARA SUPERIOR DE JULGAMENTO

### ACÓRDÃO CS Nº 0008-21/06

**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 subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes revendedores localizados neste Estado. O presente Recurso Extraordinário sustenta que a Decisão recorrida contraria a legislação vigente e as provas dos autos tendo em vista que o destinatário não se encontrava revestido da condição de engarrafador nem de substituto tributário na operação com água mineral. Infração caracterizada. Recurso **PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Extraordinário tempestivamente interposto às fls. 101/103 em face do Acórdão CJP Nº 0369-12/05, prolatado pela 2ª CJP, que, ao acatar as razões do Recurso Voluntário, julgou o Auto de Infração nº 110526.0009/05-1 Improcedente.

O vertente Auto de Infração acusa a ora recorrida de falta de retenção e, conseqüentemente, recolhimento, do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Consta na descrição dos fatos que, ao emitir as Notas Fiscais nºs 590683 e 590698, o remetente deixou de reter o ICMS devido por força da substituição tributária referente às operações subsequentes, nos termos do Protocolo nº 11/91, tendo em vista que o destinatário não é engarrafador de água mineral e, portanto, não é sujeito passivo por substituição (art. 375, I, do RICMS-BA e Cláusula quinta do Convênio ICMS Nº 81/93).

Em sede de defesa, rebate as acusações ao fundamento de que se constitui em lícito sujeito passivo por substituição tributária, ostentando tal condição mesmo nas operações de venda de água mineral, conforme documento juntado às fl. 28.

Protocolizada a réplica fiscal às fls. 50 e 51, mantém o autuante as acusações sustentando, após alusão a Protocolos, Convênios, Regulamento e Parecer, que “...para que a operação não seja regida pelo regime de substituição não basta que o destinatário da mercadoria seja sujeito passivo por substituição em razão da atividade geral de industrializar, importar, arrematar, engarrafar; é necessário que a mercadoria adquirida seja objeto de sua atividade econômica;”

A instância primária concluiu que o destinatário da mercadoria arrolada na autuação não é engarrafador de água mineral, limitando-se a efetuar revenda de água mineral proveniente de sua

filial-indústria localizada no Piauí ou da Companhia Alagoana de Refrigerantes situada em Alagoas.

Explicou que o Protocolo ICMS 11/91, do qual os Estados de Alagoas e Bahia são signatários, prevê que nas operações interestaduais com água mineral entre contribuintes, cabe ao engarrafador de água a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subseqüentes, na qualidade de sujeito passivo por substituição.

Em abono de sua inteligência, transcreve a Cláusula segunda do referido Protocolo, os incisos I e II do art. 375 do RICMS-BA e a Cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93, enfatizando a inaplicabilidade à espécie das previsões excepcionais compatíveis ao regime de substituição tributária.

Postos tais esclarecimentos, decidiu a JJF pela Procedência do Auto de Infração, assim fundamentado:

*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.*

No tempestivo apelo ordinário de fls. 71 a 74, a ora recorrida retoma suas alegações, sustentando a subsunção da espécie em voga na segunda regra de exceção veiculada no Protocolo 11/91: “*operação entre sujeito passivo por substituição, industrial, importador, arrematante ou engarrafador.*” Pugna, por fim, pelo provimento do Recurso Voluntário e, corolariamente, a improcedência total da autuação.

O Parecer de fls. 80 e 81, exarado pelo Dr. Fernando Telles, ratifica a Decisão de base, ao fundamento de que o destinatário – Norsa Refrigerantes Ltda. – é um revendedor da mercadoria em questão, a qual é adquirida já acondicionada em garrafas “pets” de 1,5 litros. Frisa que nessa situação não foi desenvolvida nenhuma atividade de “engarrafamento”. Aduz que, na transação comercial em tela, há que se desprezar eventual condição de substituto tributário do destinatário da mercadoria, ainda que a declaração de fl. 28 possa ter valia para outras operações mercantis, que não a documentada no presente feito.

Distribuído o feito à 2ª CJF, a insurgência empresarial prevaleceu por Decisão não unânime às fls. 89/92, vencidos os ilustres Cons. Relator Álvaro Barreto Vieira e Helcônio de Souza Almeida. A divergência exitosa foi suscitada pelo ilustre Cons. Tolstoi Seara Nolasco, acompanhado dos ilustres Cons. José Antônio Marques Ribeiro, Fauze Midlej e Nelson Antônio Daiha Filho.

A tese esposada pelo voto vencido sustentou que “*nas operações interestaduais com água mineral, entre contribuintes localizados em Estados signatários do Protocolo ICMS Nº 11/91, cabe ao engarrafador da água a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subseqüentes em favor da unidade da Federação onde está situado o destinatário da mercadoria. Portanto, por força desse Protocolo, o recorrente, localizado no Estado de Alagoas, está obrigado a reter e recolher o ICMS que está sendo exigido em favor do Estado da Bahia.*”

Invoca, por derradeiro, a aplicação do Parecer nº 1474/2002, exarado pela GECOT em resposta a consulta provocada pela Norsa Refrigerantes Ltda., destacando que “*... o contribuinte estabelecido em Alagoas, Estado signatário do Protocolo nº 11/91, se encontra na condição de sujeito passivo por substituição; por conseguinte, deverá efetuar a retenção do imposto em favor do Estado da Bahia nas vendas efetuadas para contribuintes deste Estado, uma vez que não existe norma que o dispense desta obrigação.*”

Em contraste ao voto emitido pelo ilustre relator, o ilustre Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco objetou que a Norsa Refrigerantes ostenta o status de substituta tributária, pois recebe, por transferência, a água mineral de sua filial, no Estado do Piauí, promovendo a retenção do ICMS nas etapas posteriores de circulação. Assim sendo, a espécie em evidência se subsume na hipótese excepcional veiculada no Protocolo ICMS 11/91 e RICMS, devendo a tributação incidir no estágio subsequente de circulação das mercadorias.

*Assenta ainda que “o fato de a Norsa Refrigerantes Ltda. receber água mineral de sua filial localizada no Estado do Piauí sem a retenção do imposto dá amparo às remessas feitas pelo recorrente/autuado. Sendo a filial de Teresina – PI uma engarrafadora de água mineral, a Norsa Refrigerantes Ltda. localizada em Simões Filho-Ba, adquire a condição de substituta tributária para esta específica mercadoria, não se aplicando ao caso o princípio da independência dos estabelecimentos, pois o núcleo da interpretação correta do presente caso se encontra na natureza ou qualificação da mercadoria adquirida, e não no fato do estabelecimento não ser engarrafador, mas distribuidor de água mineral. A verdade é que o estabelecimento em questão se equipara a engarrafador, pois distribui água mineral engarrafada pela mesma empresa. Além disso, o lançamento do crédito tributário, via Auto de Infração da fiscalização do trânsito de mercadorias, se deu em momento onde as circunstâncias acima descritas não poderiam ser devidamente apuradas, devendo neste caso o procedimento fiscal ser renovado pela fiscalização de estabelecimentos comerciais a fim de apurar se, de fato, as operações de aquisição acobertadas pelas notas fiscais acostadas aos autos foram objeto de substituição tributária nas saídas subsequentes.”*

Provido o Recurso Voluntário, para julgar improcedente a autuação, mediante o Acórdão nº 0369-12/05, a Douta PGE/PROFIS, representada dignamente pela Dra. Adriana Vianna Andrade, instaura a instância excepcional mediante tempestivo Recurso Extraordinário de fls. 100 a 103.

Sustenta que a legislação que rege a espécie é o Protocolo 11/91, o qual impõe a retenção do ICMS por substituição ao engarrafador de água, dentre outros, na condição de sujeito passivo por substituição, sendo-lhe exigido, inclusive, sua inscrição no Cadastro da SEFAZ.

Acentua a ausência de previsão legal que respalde a conduta empresarial, eis que as duas hipóteses de isenção veiculadas na cláusula segunda do Protocolo não incidem na espécie.

Arremata sua fundamentação asseverando que

*“A destinatária da mercadoria, como restou demonstrado de modo incontroverso, não era engarrafadora de água mineral, pois recebia a mercadoria já acondicionada e a revendia. Portanto, a situação não se enquadra na primeira exceção prevista na cláusula segunda do Protocolo 11/91.*

*A destinatária da mercadoria, como também restou demonstrado, não era substituta tributária da mercadoria água mineral nessa operação autuada. A destinatária, Norsa Refrigerantes, pode até ser substituta tributária em outras operações, mas não a que se refere à autuação.*

*Portanto, não resta caracteriza a outra espécie de exceção da substituição tributária prevista na cláusula segunda do Protocolo nº 11/91.”*

Em contra razões ao Apelo Extraordinário, a ora recorrida sustenta a mesma tese veiculada na impugnação e Recurso Voluntário, qual seja, que se constitui em lídimo sujeito passivo por substituição tributária, ostentando tal condição mesmo nas operações de venda de água mineral, subsumindo-se na segunda regra de exceção veiculada no Protocolo 11/91: “*operação entre sujeito passivo por substituição, industrial, importador, arrematante ou engarrafador.*”

## VOTO VENCIDO

A acusação versa sobre a ausência de retenção e recolhimento do ICMS, eis que o recorrido seria sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Corrobora a acusação à premissa pela qual o destinatário - Norsa Refrigerantes Ltda. - não é engarrafador de água mineral e, portanto, não é sujeito passivo por substituição, a teor do art. 375, I, do RICMS-BA e Cláusula quinta do Convênio ICMS Nº 81/93.

A tese empresarial, sustentada em todas as instâncias de julgamento, defende a condição de sujeito passivo por substituição tributária, ostentando tal condição mesmo nas operações de venda de água mineral.

O ora recorrido e o voto vencido argumentam que cabe ao engarrafador da água mineral a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subseqüentes em favor do Estado de origem do destinatário da mercadoria, na forma definida no *Protocolo ICMS Nº 11/9*.

Ilidem, assim, a condição de engarrafador conferida à Norsa Refrigerantes Ltda., bem assim, a qualidade de substituta tributária relativamente às operações envolvendo água mineral.

Entendo, *data venia*, não assistir razão à tese recorrente.

Factualmente, restou incontroverso que a Norsa Refrigerantes Ltda., estabelecida na cidade de Teresina, Estado do Piauí, constitui-se em lídima engarrafadora de água mineral.

Neste diapasão, a Norsa Refrigerantes Ltda., estabelecida na cidade de Simões Filho, Estado da Bahia, ao receber, por transferência, água mineral de sua filial/Teresina sem a retenção do imposto, adquire o status, nesta operação específica, de substituta tributária.

Destarte, as remessas de água mineral realizadas pela recorrida tornam-se legitimadas na medida em que a Norsa Refrigerantes/Simões Filho promove a retenção do ICMS nas etapas posteriores de circulação.

Ademais, conforme acentuou o ilustre Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco no seu voto vencedor, descabe na espécie a ascendência do princípio da autonomia dos estabelecimentos (art. 11, da LC Nº 87/96), *“pois o núcleo da interpretação correta do presente caso se encontra na natureza ou qualificação da mercadoria adquirida, e não no fato do estabelecimento não ser engarrafador, mas distribuidor de água mineral. A verdade é que o estabelecimento em questão se equipara a engarrafador, pois distribui água mineral engarrafada pela mesma empresa.”*

Por tudo exposto, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Extraordinário, mantendo íntegro o Acórdão CJP Nº 0369-12/05, por seus próprios fundamentos.

## VOTO VENCEDOR

Discordo, *data venia*, do voto do ilustre relator deste PAF.

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 (Norsa Refrigerantes Ltda.), 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.

O lançamento foi efetuado contra uma empresa engarrafadora remetente de água mineral, situada em Estado signatário do referido Protocolo, 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 em Estados signatários deve ser aplicado o Protocolo ICMS 11/91 com suas alterações posteriores, o qual 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 observa-se que o contribuinte destinatário **não** é engarrafador de água mineral, limitando-se a revender a mercadoria, a qual pode ser proveniente:

1. de sua filial-engarrafadora localizada no Piauí;
2. da empresa Companhia Alagoana de Refrigerantes (o autuado), situada em Alagoas.

A 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, por maioria de votos (vencido o relator), entendeu que *“a Norsa Refrigerantes, destinatária da água mineral, é sim substituta tributária, pois recebe o referido produto de sua filial, no Estado do Piauí, por transferência, fazendo a retenção nas etapas posteriores de circulação”* e que o fato de *“a Norsa Refrigerantes Ltda, receber água mineral de sua filial localizada no Estado do Piauí sem a retenção do imposto dar (sic) amparo às remessas feitas pelo recorrente/autuado”, “pois sendo a filial de Teresina – PI uma engarrafadora de água mineral, a Norsa Refrigerantes Ltda. localizada em Simões Filho – Ba adquire a condição de substituta tributária para esta específica mercadoria, não se aplicando ao caso o princípio da independência dos estabelecimentos, pois o núcleo da interpretação correta do presente caso se encontra na natureza ou qualificação da mercadoria adquirida (sic), e não no fato do estabelecimento não ser engarrafador, mas distribuidor de água mineral”, haja vista que “o estabelecimento em questão se equipara a engarrafador, pois distribui água mineral engarrafada pela mesma empresa”*.

O entendimento da 2ª CJF, *data venia*, está equivocado, na medida em que atribui ao distribuidor adquirente estabelecido na Bahia a condição de substituto tributário nas **aquisições** de água mineral, quando esta condição somente lhe é atribuída pela legislação nas entradas de água mineral por **transferência** de sua filial, como veremos a seguir:

O Protocolo ICMS 11/91, que regula as operações interestaduais com água mineral (dentre outros produtos), entre contribuintes, atribui ao **engarrafador de água mineral** 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 objeto deste lançamento 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.

Ressalte-se, por oportuno, que, se uma operação é de venda de mercadoria, logicamente não pode ser de transferência, haja vista que uma hipótese exclui imediatamente a outra.

Assim, somente quando a empresa Norsa Refrigerantes Ltda. (adquirente das mercadorias) recebe a água mineral por **transferência** de sua filial estabelecida no Piauí, é que a legislação lhe atribui a condição de substituto tributário, determinando que o remetente da mercadoria não efetue a retenção do ICMS, o qual somente é exigível nas saídas realizadas posteriormente pelo adquirente (Norsa Refrigerantes Ltda.).

Porém, quando a Norsa Refrigerantes Ltda. **adquire** a água mineral de outra empresa a regra a ser aplicada é completamente diferente: neste caso, de acordo com o inciso II da Cláusula segunda do Protocolo ICMS 11/91 e no inciso I do artigo 375 do RICMS/BA, o ICMS somente não poderá ser exigido do remetente (o autuado) apenas e tão somente se ficar provado que o adquirente (a empresa Norsa Refrigerantes Ltda., no caso) é também sujeito passivo por substituição tributária em relação à mesma espécie de mercadoria.

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.

Entender, como fez a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal e o eminente Relator deste PAF que a Norsa Refrigerantes Ltda. (adquirente) é substituto tributário em **todas** as operações de entradas de água mineral (sejam aquisições ou transferências) é interpretar a legislação de forma ilógica, porque, ou o adquirente compra a água mineral ou a recebe por transferência. Não há como confundir as operações porque o tratamento tributário é diferente para cada situação:

1. se a Norsa Refrigerantes Ltda. recebe a água mineral por **transferência**, o lançamento e o pagamento do ICMS por substituição tributária é postergado para o momento em que o adquirente promover operações posteriores de saída – nesse caso, a legislação equiparou o distribuidor a engarrafador, exclusivamente porque se trata de empresas do mesmo grupo econômico; é como se um estabelecimento fosse uma extensão do outro. O que importa, nesta hipótese, é a condição do estabelecimento;
2. entretanto, se a Norsa Refrigerantes Ltda. recebe a água mineral por **aquisição** de outra empresa, o que vai importar para a definição do responsável pelo lançamento e pagamento do ICMS por substituição tributária não é mais a equiparação de distribuidor a industrial, mas o fato de o adquirente ser ou não sujeito passivo por substituição em relação à mesma espécie de mercadoria. No caso da água mineral, somente o engarrafador é considerado pela legislação como sujeito passivo por substituição (Protocolo ICMS 11/91, Cláusula segunda, Inciso II). Como a Norsa refrigerantes Ltda. não é um engarrafador, mas um mero distribuidor de água mineral, não pode ser considerado sujeito passivo por substituição nas AQUISIÇÕES de água mineral, embora o seja em relação apenas às entradas por TRANSFERÊNCIA. Uma situação não se confunde com a outra.

Em resumo, acorde os incisos I e II da Cláusula segunda do Protocolo ICMS 11/91 (que regula as operações interestaduais de circulação da água mineral, refrigerante, cerveja e gelo), abaixo transcrito, somente **não** será exigida a retenção do ICMS por substituição tributária do remetente:

1. nas transferências da mercadoria entre estabelecimentos da empresa industrial, importadora, arrematante ou engarrafadora, aí incluído o distribuidor e excluído o varejista, nos termos da Cláusula quinta do 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);

2. nas operações de vendas entre sujeitos passivos por substituição, mas não qualquer sujeito passivo, é importante salientar, **apenas o industrial, o importador, o arrematante ou engarrafador**, estando excluído, portanto, o distribuidor, mesmo sendo considerado substituto tributário nas transferências de mercadorias.

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 nas operações de vendas de água mineral destinadas a contribuinte distribuidor localizado no território baiano, imposto que deve ser pago em favor da Bahia.

Voto pelo PROVIMENTO do Recurso Extraordinário para reformar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE o presente Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da Câmara Superior do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso Extraordinário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 110526.0009/05-1, lavrado contra **COMPANHIA ALAGOANA DE REFRIGERANTES**, devendo ser intimado o recorrido 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.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros Denise Mara Andrade Barbosa, Álvaro Barreto Vieira, Fernando Antonio Brito Araújo, Helcônio de Souza Almeida, Fábio de Andrade Moura, Oswaldo Ignácio Amador e Antonio Ferreira de Freitas.

VOTO VENCIDO: Conselheiros Bento Luiz Freire Villa-Nova, Tolstoi Seara Nolasco e Nelson Antonio Daiha Filho.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de março de 2006.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE

BENTO LUIZ FREIRE VILLA NOVA – RELATOR/VOTO VENCIDO

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – VOTO VENCEDOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS