

A. I. N° - 297745.0494/07-8  
AUTUADO - REAL COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA.  
AUTUANTE - JORGE LUIZ MAGALHÃES NUNES  
ORIGEM - IFMT-DAT/NORTE  
INTERNET - 19.12.2007

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0363-02/07**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SUJEITO PASSIVO ESTABELECIDO EM OUTRO ESTADO. REFRIGERANTES. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. A legislação prevê que não se fará a retenção ou antecipação do imposto nas aquisições interestaduais de mercadorias quando estas forem destinadas a outro contribuinte ao qual a legislação atribua a condição de responsável pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição, em relação à mesma mercadoria. Essa regra está prevista no inciso II do art. 355 do RICMS-BA, que se baseia em orientação consubstanciada no Convênio ICMS 81/93, cláusula quinta, I, com a redação dada pelo Convênio ICMS 96/95. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 12/9/07, diz respeito à falta de retenção do ICMS pelo autuado, na qualidade de sujeito passivo por substituição estabelecido no Estado do Rio Grande do Norte, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Imposto lançado: R\$12.650,93. Multa: 60%.

O sujeito passivo apresentou defesa explicando que remeteu a mercadoria para uma empresa estabelecida na Bahia sem reter o ICMS porque a substituição tributária, salvo disposição em contrário, não se aplica às operações interestaduais que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição relativamente à mesma espécie de mercadoria. A seu ver, o fisco, ao buscar arrimo, neste caso, nas cláusulas primeira, quarta e quinta do Protocolo ICMS 10/92, demonstra descaso pelo conjunto das normas jurídico-tributárias. Argumenta que, acontecendo algum evento relativo ao ICMS no território baiano, e estando tal evento descrito no regulamento do imposto, manifestam-se os efeitos de direito, na conformidade do ordenamento jurídico-tributário estadual como um todo, e, não obstante isso, o fisco selecionou as cláusulas primeira, quarta e quinta do Protocolo ICMS 10/92 para enquadrar a infração em apreço. Observa que, nos termos do art. 2º do Decreto nº 6.284/97, foram recepcionadas por ele as normas dos convênios, ajustes e protocolos firmados entre o Estado da Bahia e as demais unidades da Federação, naquilo em que forem compatíveis com o regulamento aprovado pelo aludido decreto. Argumenta que o decreto que aprovou o regulamento do ICMS concede garantia jurídica ao contribuinte, pois recepciona as normas dos acordos interestaduais que tratam de substituição tributária, embora o faça naquilo em que forem compatíveis com o aludido regulamento. Frisa que as mercadorias foram vendidas a uma empresa estabelecida na Bahia que fabrica refrigerantes, estando sua atividade classificada no regime de substituição tributária, e foi por isso que não foi feita a retenção do imposto, haja vista que a substituição tributária não se aplica às operações que destinem mercadorias a substituto tributário da mesma espécie de mercadoria. Sustenta que, nas operações interestaduais com mercadorias sujeitas a substituição tributária por força de convênio ou protocolo, a responsabilidade atribuída ao sujeito passivo por substituição

não exclui a responsabilidade supletiva do substituto, motivo pelo qual, esgotadas todas as possibilidades de exigência do imposto do sujeito passivo por substituição, nos termos do art. 372, § 3º, III, do RICMS-BA, seriam adotadas as providências previstas no § 1º do art. 125.

Argúi, como preliminar, a nulidade do Auto, com fundamento no art. 18 do RPAF, tendo em vista tratar-se de ato levado a efeito por servidor incompetente e por ter o Auto de Infração sido lavrado contra contribuinte inscrito no Estado de origem das mercadorias, tendo havido indicação errônea do autuado, configurando-se ilegitimidade passiva, inviabilizando a continuidade da relação processual.

Pede que seja anulada a autuação, ou que, não sendo acolhida essa pretensão, seja declarada improcedente.

Protesta pela apresentação de provas.

O fiscal autuante prestou informação dizendo que não há nenhuma dúvida quanto à responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto por parte do remetente das mercadorias, na qualidade de substituto tributário, em face da cláusula primeira do Protocolo ICMS 10/92. Aduz que as únicas exceções são as previstas no § 2º, que trata da não aplicação do regime de substituição tributária às transferências de mercadorias entre estabelecimentos industriais da mesma empresa e nas remessas efetuadas pela indústria para seu estabelecimento filial atacadista. Conclui dizendo que, como não ocorreu nenhuma situação descrita nas exceções, opina pela manutenção da obrigação materializada no presente Auto de Infração.

## VOTO

O autuado é acusado de, na qualidade de sujeito passivo por substituição, ter deixado de fazer a retenção de ICMS na venda de refrigerantes para contribuinte estabelecido na Bahia. O autuado é situado no Estado do Rio Grande do Norte.

A defesa suscitou três preliminares. Na primeira, alega que o lançamento foi feito por servidor incompetente.

Nos termos do art. 42 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), são competentes para a lavratura de Autos de Infração os Auditores Fiscais. No Auto não consta qual o cargo do preposto fiscal. Tendo em vista, contudo, que a peça foi visada pelo supervisor da fiscalização do trânsito de mercadorias, deduz-se que ele verificou esse aspecto. Como a alegação da defesa é vaga, e não constando nenhum elemento concreto que indique tratar-se de servidor incompetente, supero a preliminar.

A segunda questão suscitada preliminarmente diz respeito a ilegitimidade passiva, por ter o Auto de Infração sido lavrado contra contribuinte inscrito no Estado de origem das mercadorias, tendo por isso havido indicação errônea do autuado.

A Súmula nº 3 deste Conselho declara ser nulo, por ilegitimidade passiva, o lançamento fiscal que exija o imposto do remetente da mercadoria, quando estabelecido em outra unidade da Federação, salvo norma expressa em contrário, a exemplo das operações sujeitas ao regime de substituição tributária por força de acordo interestadual. No presente caso, há um acordo interestadual nesse sentido – Protocolo ICMS 10/92 – firmado pela Bahia e também pelo Rio Grande do Norte. Supero também essa questão.

Na terceira preliminar a defesa questiona a indicação, no Auto, das cláusulas primeira, quarta e quinta do Protocolo ICMS 10/92, argumentando que a fiscalização deveria basear-se na legislação interna baiana.

A questão suscitada tem a ver com o princípio da legalidade, haja vista que a definição do sujeito passivo da obrigação tributária só pode ser feita por lei (CTN, art. 97, III).

Até certo ponto, o autorizado tem razão. O enquadramento legal foi feito nas cláusulas primeira, quarta e quinta do Protocolo ICMS 10/92. A obrigação tributária constitui matéria de reserva legal, isto é, só pode ser estabelecida por *lei*. Convênio não é lei.

O CTN, no art. 100, ao listar as “normas complementares” das leis e dos decretos – note-se bem: normas complementares –, refere-se a “convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”. Friso bem que o Código deixa claro que tais atos são “normas complementares” das leis, dos tratados e convenções internacionais e dos decretos. Os convênios a que alude o CTN consistem em atos destinados ao implemento de programas conjuntos de fiscalização e arrecadação, visando a complementar miudamente as leis e decretos *em função dos quais são celebrados*, não podendo se contrapor aos mesmos, haja vista que o alcance de tais convênios se restringe ao das leis, tratados ou decretos a que servem.

Quando a Lei Complementar nº 87/96 diz, no art. 9º, que a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais *dependerá* de acordo específico celebrado pelos Estados interessados, não está com isso dizendo que a substituição tributária, nas operações interestaduais seja feita *por meio de* acordos (convênios, protocolos), mas, sim, que a legislação de cada Estado *dependerá* de prévio acordo entre os Estados.

Desse modo, repito, convênio não é lei – convênio é um ato em que os Estados, visando a uniformizar em todo o País as normas da substituição tributária nas operações interestaduais, atendendo à regra do art. 9º da Lei Complementar nº 87/96, se comprometem a elaborar suas leis internas em consonância com os parâmetros traçados no acordo interestadual. O convênio é portanto um *ato preparatório*, com base no qual são elaboradas as leis estaduais. Quando o sujeito passivo deixa de atender às regras da substituição tributária, não infringe as normas do convênio, mas da lei estadual. Isso é absolutamente válido inclusive nas operações interestaduais.

Convênio é um ato bilateral ou plurilateral, sendo vinculante evidentemente apenas para as *partes*, ou seja, para os *signatários*. Se o contribuinte não figura no convênio como um de seus signatários, e se não outorgou poderes para que o Estado firmasse o acordo em seu nome, não se pode dizer que o contribuinte infringe a norma do convênio. Somente quem pode infringir o convênio é aquele Estado que, tendo subscrito o acordo, venha a comportar-se de modo contrário ao que nele foi pactuado. O contribuinte em face de um convênio é terceira pessoa, não participa da relação jurídica.

Na legislação baiana, o instituto da substituição tributária está regulado nos arts. 8º a 10 e no art. 23 da Lei nº 7.014/96. Ali se encontram os preceitos atinentes à responsabilidade por substituição, base de cálculo e outras matérias correlatas ao regime, tanto nas operações internas como nas operações interestaduais. É nesses dispositivos e, subsidiariamente, nos dispositivos dos decretos regulamentadores da lei que deve ser efetuado o enquadramento dos fatos.

Porém essa falha procedural também não acarreta nulidade do Auto de Infração. Desde que os fatos estejam claramente descritos, é possível chegar-se ao direito a eles aplicável.

Ultrapassadas as preliminares, passo ao exame do mérito.

O deslinde da questão é simples porque a matéria é objeto de disciplina clara e objetiva da legislação, sendo bastante ler o que está escrito.

O sujeito passivo justificou a falta de retenção do imposto dizendo que a substituição tributária, salvo disposição em contrário, não se aplica às operações interestaduais que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição relativamente à mesma espécie de mercadoria.

O fiscal autuante contrapõe que as únicas exceções à substituição tributária interestadual são as previstas no § 2º da cláusula primeira do Protocolo ICMS 10/92, que trata da não aplicação do regime de substituição tributária às transferências de mercadorias entre estabelecimentos industriais da mesma empresa e nas remessas efetuadas pela indústria para seu estabelecimento filial atacadista.

O ponto de vista sustentado pelo nobre autuante tem fundamento no inciso I do art. 355 do RICMS-BA. Ocorre que o autuante não atentou para o inciso seguinte, que dá total amparo ao argumento da defesa. Com efeito, prevê o RICMS-BA:

“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:

.....  
II - a outro contribuinte ao qual a legislação atribua a condição de responsável pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição, em relação à mesma mercadoria, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto nas operações internas subsequentes;”

Por conseguinte, o regulamento, de forma expressa, prevê que não é devida a retenção ou antecipação do imposto nas aquisições de mercadorias procedentes de outros Estados, quando as mercadorias se destinarem “a outro contribuinte ao qual a legislação atribua a condição de responsável pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição, em relação à mesma mercadoria, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto nas operações internas subsequentes”.

O destinatário das mercadorias neste caso é uma distribuidora de refrigerantes denominada Norsa Refrigerantes Ltda. A lei baiana atribui aos distribuidores de refrigerantes a condição de responsáveis tributários nas operações com refrigerantes. A mercadoria é a mesma. A Norsa é que, na condição de destinatária das mercadorias, ficará responsável pela retenção do imposto nas operações internas subsequentes.

Poder-se-ia contra-argumentar, inadvertidamente, que no caso de contradição entre o regulamento e o protocolo devesse prevalecer o protocolo. Embora eu jamais possa admitir tal raciocínio, pois uma norma complementar não pode sobrepor-se à norma principal em função da qual é editada, advirto que o protocolo em questão é de 1992, e um convênio posterior, visando uniformizar a linguagem dos diversos convênios e protocolos, prevê regras diversas, aplicáveis a toda e qualquer mercadoria. Refiro-me ao Convênio ICMS 96/95. A ementa desse convênio deixa claro que ele tem aplicação a todas as espécies de mercadorias objeto de convênios ou protocolos anteriores, ao explicitar que altera o Convênio ICMS 81/93, que estabelece “normas gerais sobre substituição tributária”. O Convênio ICMS 96/95 deu nova redação ao inciso I da cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93, nestes termos:

“Cláusula primeira. O inciso I da cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93, de 10 de setembro de 1993, passa a vigorar com a seguinte redação:

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

Com essa alteração, a cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93 passou a dispor que a substituição tributária não se aplica às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria:

“Cláusula quinta. A substituição tributária não se aplica:

I - às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria;”

Foi em função desse convênio que o legislador baiano estabeleceu a regra do inciso II do art. 355 do regulamento, acima transcrita.

Pleonasticamente, talvez para prevenir dúvidas de interpretação, o regulamento repete a mesma regra no inciso I do art. 375:

“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);”

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº 297745.0494/07-8, lavrado contra **REAL COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de dezembro de 2007

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

ANTÔNIO CÉSAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR