

PROCESSO - A. I. Nº 281508.0474/07-1
RECORRENTE - REAL COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0047-03/08
ORIGEM - IFMT - DAT/NORTE
INTERNET - 24/10/2008

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0298-12/08

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. REFRIGERANTES. OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA À CONTRIBUINTE DESTE ESTADO INSCRITO NA CONDIÇÃO DE ATACADISTA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. O autuado alega ilegitimidade passiva, por não ser responsável pela retenção e recolhimento do imposto, em decorrência de previsão contida no RICMS/BA, determinando que a substituição tributária não se aplica às operações que destinem mercadorias para contribuinte substituto da mesma mercadoria. Restou comprovado que o destinatário da mercadoria não é contribuinte substituto da mesma mercadoria, haja vista a sua condição de inscrito no CAD/ICMS sob o código de atividade econômica principal nº 4635402 – comércio atacadista de cerveja, chope e refrigerantes. Infração subsistente. Rejeitada a nulidade argüida. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0047-03/08) que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 05/11/2007, para exigir o ICMS, no valor de R\$6.303,05 acrescido da multa de 60%, em razão da sua não retenção, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia, através da Nota Fiscal nº 324976 (fl.06) e CTRC nº 09192 (fl.07).

O autuado ao impugnar o lançamento fiscal (fls. 15/18), argüiu, em preliminar, a nulidade do Auto de Infração, pois ele havia sido lavrado contra contribuinte inscrito no Estado do Rio Grande do Norte, ocorrendo, desta maneira, indicação errônea do autuado, configurando-se a ilegitimidade passiva e inviabilizando a continuidade da relação processual.

Esclareceu que exerce a atividade econômica de fabricação e comercialização de refrigerantes, e nesta condição vendeu, através da Nota Fiscal nº 324976, 6.336 caixas de coca-cola, contendo 12 unidades cada, à empresa NORSA REFRIGERANTES LTDA., estabelecida em Feira de Santana, sem a retenção do ICMS substituto, uma vez que entendeu não se aplicar a substituição tributária às operações que destinem mercadorias para contribuinte substituto da mesma mercadoria. Destacou, em seguida, que o autuante fundamentou o seu trabalho na cláusula primeira, quarta e quinta do Protocolo ICMS 10/92, em detrimento de norma inserta no art. 2º do Regulamento de ICMS do Estado da Bahia. Discorrendo acerca da responsabilidade supletiva do contribuinte substituto com base nas determinações do art. 372, § 3º, inciso III, RICMS/BA, pugnou pela desconstituição do lançamento fiscal.

A 3ª JJF, através do Acórdão JJF nº 0047-03/08, rejeitou a preliminar de nulidade argüida pela empresa após detida análise do Protocolo ICMS 10/92.

Quanto ao mérito da lide, a Primeira Instância deste Colegiado analisou minuciosamente a legislação tributária Estadual que versa sobre a matéria em lide, o Protocolo ICMS 10/92, os fatos ocorridos, concluindo e decidindo pela manutenção da autuação.

Tomando conhecimento da Decisão proferida pela 1ª Instância deste Colegiado (fls. 47/48), o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 50/54) alegando que a preliminar de nulidade expressa na sua inicial fora rejeitada pela JJF sem motivo ou fundamentação, ou seja, sem sintonia com as disposições contidas no art. 355, II, do RICMS/BA.

Observou que a Fazenda Pública, em obediência ao princípio da estrita legalidade, não poderia buscar amparo à autuação nas determinações de qualquer Protocolo como feito e sim nas determinações emanadas do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, que tem por base a Lei nº 7.014/97. Para fundamentar seu entendimento citou as determinações dos artigos 30. 142, 97, inciso III, do CTN e afirmou que o Protocolo ICMS 10/92 *“não é lei, nem regulamento elaborado segundo a lei.”* Assim, sem sustentação legal, a infração combatida não poderia prosperar. Reiterou o pedido de nulidade argüido na sua exordial.

No mérito, disse que vendeu, através da Nota Fiscal nº 324976 e em operação interestadual, refrigerante (coca-cola lata) para a Norsa Refrigerantes Ltda., empresa estabelecida em Feira de Santana, portadora da inscrição Estadual n. 49.698.284, sem providenciar a retenção do ICMS, uma vez que na referida operação comercial não se aplica a substituição tributária, já que as mercadorias se destinaram a sujeito passivo por substituição das mesmas mercadorias. Tudo feito, disse, em consonância com as disposições contidas no art. 355, inciso II, do RICMS/BA. Seguindo com sua argumentação, afirmou que restava provado que a Norsa Refrigerantes Ltda era a responsável pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição, em relação à mesma mercadoria, não cabendo à si o recolhimento do tributo. Trouxe aos autos as determinações da Súmula nº 3 deste CONSEF para consubstanciar seu argumento de ser sujeito passivo ilegítimo da relação tributária ora guerreada e Decisão da 2ª. JJF (Acórdão nº 0041-02/08) que decidiu pela improcedência do Auto de Infração nº 281508.0472/07-9, que versa sobre a mesma matéria.

Por fim requereu que fosse provido seu Recurso Voluntário para tornar sem efeito a Decisão recorrida.

Em Parecer (fls. 70/72) a PGE/PROFIS não acolheu as razões recursais tendo em vista que:

1. A legislação tributária aplicável é expressa no sentido de que nas operações interestaduais com chopes, cervejas, refrigerantes e xarope ou extrato concentrado destinado ao preparo de refrigerantes em máquinas, o contribuinte substituto, responsável pela retenção/recolhimento do tributo relativo às operações subseqüentes, é o estabelecimento industrial remetente.
2. Não procedia a alegação recursal de ofensa ao princípio da reserva legal tributária. A substituição tributária em questão está regularmente prevista, no âmbito estadual, nos arts. 10 e 11 da Lei nº 7.014/96, que facultou ao Estado da Bahia a celebração de acordos com as demais unidades da federação, com vistas à adoção do citado regime. Desta forma, o Protocolo ICMS 10/92 se encontra assentado em sólido suporte normativo da Lei nº 7.014/96, que *“não apenas permitiu a sua celebração, como condicionou a esta a possibilidade de implementação da aludida sistemática de substituição.”*
3. As determinações contidas no art. 355, II, do RICMS/BA não se aplicava no caso em combate, uma vez que a empresa destinatária tem por atividade o comércio atacadista de cerveja, chope e refrigerante, sem que tenha sido provado que ela é também fabricante de tais bebidas, para que nesta qualidade, fosse enquadrada como sujeito passivo por substituição relativamente às mesmas mercadorias.

VOTO

O recorrente suscitou preliminar de nulidade para a desconstituição do Auto de Infração e, conseqüentemente, à reforma da Decisão de 1ª Instância deste Colegiado. Entretanto como esta preliminar se confunde com o mérito da matéria guerreada, a apreciação ao longo desta Decisão.

O recorrente entendeu que, como a autuação teve por base legal as Cláusulas primeira, quarta e quinta do Protocolo ICMS 10/92 e não o Regulamento do ICMS, que se baseia na Lei nº 7.014/96, existiu afronta ao princípio constitucional da estrita legalidade que deve ser rigidamente

obedecido pela administração pública. Afirmou, textualmente, que protocolo “*não é lei, nem regulamento elaborado segundo a lei.*”

Os Protocolos são atos administrativos e tratam de concessões de prerrogativas entre estados. Eles só podem ser editados mediante permissão de órgão colegiado, no caso, o COTEPE/ICMS, representante dos estados da Federação. As regras a serem seguidas nestes Protocolos estão determinadas no Convênio ICMS 17/90, que aprovou o Regimento do Conselho de Política Fazendária – CONFAZ, estabelecido pela Lei Complementar nº 24 de 07/01/75 e criado com a finalidade de administrar os interesses comuns, uma vez que estados estão mutuamente envolvidos na situação.

Por sua vez, o Código Tributário Nacional – CTN, em seu art. 100, inciso IV, determina que são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos os convênios que entre si celebram a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Indo além determina que através de convênios firmados entre os entes tributantes, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade, a legislação tributária de cada ente vigora fora dos respectivos territórios (art. 102).

Pelo exposto, Convênios e Protocolos, no ordenamento jurídico nacional, são normas que devem ser cumpridas. Por estas razões é que a Lei Estadual nº 7014/97 nos seus arts 10 e 11, como bem pontuou a PGE/Profis, estabelece que:

Art. 10. Nas operações interestaduais, a adoção do regime de substituição tributária dependerá de acordo específico para este fim celebrado entre a Bahia e as unidades da Federação interessadas.

Art. 11. Quando for celebrado entre a Bahia e outras unidades da Federação acordo para cobrança do imposto por substituição tributária nas operações com determinada mercadoria, ficará esta automaticamente enquadrada no regime, na forma prevista em regulamento.

Em sendo assim, existindo protocolo relativo à substituição tributária sobre as mercadorias guerreadas na presente lide, e sendo este protocolo base para as determinações emanadas do RICMS/BA, por força, inclusive, da Lei estadual nº 7014/96, não posso comungar com o recorrente de que houve desobediência ao princípio da estrita legalidade ao ser indicado, na autuação, as cláusulas do Protocolo ICMS nº 10/92, já que ele é norma estabelecida em lei.

Como segundo argumento, a empresa disse ser sujeito passivo ilegítimo da relação tributária.

O Auto de Infração trata da falta de retenção e recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia, de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária – coca-cola em lata (art. 353).

Seguindo as determinações emanadas dos convênios e protocolos firmados entre os estados e sendo o Estado da Bahia seu signatário, o Regulamento do ICMS – RICMS/BA, recepcionou as regras que devem ser obedecidas em relação à antecipação ou substituição tributária nas operações interestaduais e contidas nos diversos protocolos e convênios firmados pelos Estados Federados. Em vista destas determinações e existindo, em vigor, o Protocolo ICMS 10/92, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com cerveja, chope, refrigerante e xarope ou extrato concentrado destinado ao preparo de refrigerante em máquina, o contribuinte substituto é o estabelecimento industrial fabricante da mercadoria, bem como o importador e o arrematante da mercadoria importada e apreendida.

As regras gerais sobre a substituição tributária expressas no RICMS/97 não foram atacadas pela empresa, ela apenas se apegou às determinações contidas no art. 355, inciso II para provar sua condição de ilegitimidade passiva da relação tributária. E este é o cerne da questão.

O art. 355, inciso II determina que não se fará a retenção ou antecipação do imposto nas aquisições de outra unidade da Federação quando a mercadoria se destinar 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. Neste caso, fica o destinatário responsável pela retenção do imposto nas operações internas subsequentes.

Estas determinações regulamentares têm como fundamento as disposições contidas na cláusula quinta, inciso I, do Convênio ICMS 81/93, que estabelece normas gerais a serem aplicadas ao regime de substituição tributária instituído por Convênios ou Protocolos, firmados entre os Estados e o Distrito Federal.

Em vistas destas determinações é necessário indagar qual é o sujeito passivo destinatário da mesma mercadoria. É o próprio Protocolo ICMS 81/93 quem nos dar a resposta. O Parágrafo único da citada Cláusula Quinta define quem é o contribuinte substituto em determinada operação, ou seja, *sujeito passivo por substituição é aquele definido como tal no protocolo ou convênio que trata do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria*. Ora, o Protocolo nº 10/92 identifica como contribuinte substituto, nas operações com cerveja, chope e refrigerante o estabelecimento industrial fabricante da mercadoria, bem como, o importador e o arrematante da mercadoria importada e apreendida. Assim, como bem frisou a JJF, *somente quando a operação envolver, em ambos os pólos, como remetente ou destinatário, essas categorias de contribuintes, sejam industrial fabricante, importador ou arrematante, é que estará afastada a aplicação da substituição tributária, desde que seja contribuinte substituto da mesma mercadoria*.

Portanto é de fundamental importância se verificar a condição do destinatário das mercadorias. No caso em tela a NORSA Refrigerantes Ltda, á época da autuação, encontrava-se inscrito nesta Secretaria de Fazenda com a atividade econômica principal sob o código nº 4635402 – comércio atacadista de cerveja, chope e refrigerantes e, como atividades secundárias, o comércio atacadista de água mineral (código – 4635401) e comércio atacadista de bebidas não especificadas anteriormente (código – 4635499). Com estas atividades ela não poderia, dentro das regras emanadas da legislação tributária, ser enquadrada como fabricante e ser excepcionada das determinações da legislação estadual para ser identificada como sujeito passivo por substituição, em relação à mesma mercadoria, ficando responsável pela retenção do imposto nas operações internas subseqüentes.

Superada esta questão e em conformidade com as disposições contidas no Protocolo ICMS nº 10/92 e art. 373, do RICMS/97, o recorrente é o sujeito passivo por substituição, devendo figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária, sendo rejeitada a arguição de nulidade por ilegitimidade passiva. Também não pode ser aventada, neste momento, a Súmula nº 3 deste CONSEF por não se aplicar ao caso. E quanto à Decisão da 2ª JJF, por ser julgamento de 1ª Instância esta 2ª. Câmara de Julgamento Fiscal pode, e deve, reformá-la.

Diante do aqui exposto, comungando com o entendimento tão bem exposto pela 3ª. JJF, bem como do não questionamento de qualquer outro fato ligado ao mérito da autuação, acolho o opinativo da douta PGE/PROFIS e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, pois restou caracterizada a infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281508.0474/07-1**, lavrado contra **REAL COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$6.303,05**, 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, 01 de outubro de 2008.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PGE/PROFIS