

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 consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, 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 1<sup>a</sup> 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 arguido 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 2<sup>a</sup> 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 subsequentes, 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 1<sup>a</sup> Instância deste Colegiado. Entretanto como esta preliminar se confunde com o mérito da matéria guerreada, a aprecio 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 subsequentes.

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 AMOÉDO CAVALCANTE - REPR. DA PGE/PROFIS