

**PROCESSO** - A. I. Nº 281508.0470/07-6  
**RECORRENTE** - REAL COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0170-04/08  
**ORIGEM** - IFMT - DAT/NORTE  
**INTERNET** - 08/10/2008

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJP Nº 0320-11/08

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDAS DE REFRIGERANTES. OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA PARA CONTRIBUINTE ATACADISTA LOCALIZADO NO ESTADO DA BAHIA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. É responsável pela retenção e recolhimento do imposto, relativo às operações subseqüentes, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas vendas interestaduais realizadas para contribuinte atacadista, localizado no Estado da Bahia, o fornecedor estabelecido no Estado do Rio Grande do Norte, por serem estas unidades da Federação signatárias do Protocolo ICMS 10/92. Infração caracterizada. Razões recursais insuficientes para modificar a Decisão recorrida. Rejeitada a preliminar de nulidade por ilegitimidade passiva do autuado. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 4ª JJF - Acórdão JJF nº 0170-04/08 - que julgou Procedente Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir ICMS no valor de R\$3.166,73, acrescido da multa de 60%, decorrente da falta de retenção, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte atacadista localizado no Estado da Bahia, consoante Nota Fiscal nº 324955, de fl. 07, emitida em 02/11/2007, pelo autuado, estabelecido no Estado do Rio Grande do Norte, sendo relativa a refrigerantes, por estar a aludida mercadoria enquadrada no Protocolo ICMS 10/92, cujas unidades da Federação são signatárias.

A Decisão recorrida rejeitou, inicialmente, a ilegitimidade passiva suscitada pelo contribuinte, ao argumento de que a condição de sujeito passivo por substituição é determinada em razão da realização, pelo contribuinte, de operações interestaduais com refrigerante, que está submetida ao regime de substituição tributária, conforme Protocolo ICMS 10/92, cabendo-lhe, portanto, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto relativo às operações subseqüentes.

No mérito, o decisório hostilizado consignou que, consoante disposto na cláusula primeira do Protocolo ICMS 10/92, nas operações interestaduais com refrigerantes, entre contribuintes situados nos Estados signatários, *“fica atribuída ao estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de contribuinte substituto, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subseqüentes, realizada por quaisquer estabelecimentos”*, excetuando no seu § 2º, as transferências de mercadorias entre estabelecimentos industriais da mesma empresa e nas remessas efetuadas pela indústria para seu estabelecimento filial atacadista, situação em que a substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário. Portanto, de acordo com o mencionado dispositivo legal, o remetente é sujeito passivo por substituição e se tratando de operação de venda destinada a estabelecimento comercial atacadista, conforme documentos de

fls. 06 e 07, não se enquadra nas situações excetuadas pelo mencionado Protocolo, haja vista não ser considerada operação de transferência ou remessa para estabelecimento filial.

Rebate a JJF o argumento de que o ICMS substituto deveria ser exigido por responsabilidade supletiva do contribuinte substituído, face à não retenção pelo remetente, com supedâneo no art. 372, § 3º, III do RICMS/BA, com amparo no art. 370 do mencionado diploma legal, o qual estabelece que, nas operações interestaduais, a exigência do imposto por substituição é regida por Convênios e Protocolos celebrados entre o Estado da Bahia e as demais unidades da Federação, confirmando, assim, a correção do procedimento da fiscalização ao aplicar as regras previstas no Protocolo ICMS 10/92, em relação à operação objeto da autuação.

Ressalta a Junta que, conforme decidido por maioria na Câmara Superior, através do Acórdão CS Nº 0008-21/06, 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, exatamente a situação do presente PAF.

Por fim, confirma a Procedência do Auto de Infração.

Inconformado, o contribuinte interpôs o Recurso Voluntário de fls. 45/51, aduzindo, de início, que o princípio da legalidade deve ser observado quando exercido o poder de exigir tributo do contribuinte. Destaca que vendeu refrigerantes para a empresa Norsa Refrigerantes Ltda., estabelecida no Estado da Bahia, sem providenciar a retenção do ICMS, em razão da substituição tributária não ser aplicada às operações que destinam mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria.

Suscita preliminar de nulidade da autuação por ilegitimidade passiva, sob o argumento de que é nulo o lançamento fiscal que exige 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. Sustenta, também, que a operação de venda de refrigerantes, por meio da Nota Fiscal nº 324955, não se encontrava sujeita ao regime de substituição tributária, uma vez que, no específico, a legislação tributária atribui a condição de responsável pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição, em relação à mesma mercadoria (refrigerante), ao estabelecimento da Norsa Refrigerantes Ltda., portador da Inscrição Estadual nº 55.443.324, ficando o mesmo, na condição de destinatário, responsável pela retenção do imposto nas operações internas subseqüentes, conforme previsionamento do art. 355, II, do RICMS/BA.

No mérito, invoca o princípio da legalidade, aduzindo que a obrigação tributária principal, matéria de reserva legal, só pode ser estabelecida em lei, consoante o disciplinado no art. 97, III, do CTN. Afirma que o Protocolo ICMS 10/92 não é lei, nem regulamento elaborado segundo a lei.

Por último, assevera que restou provado que não se fará a retenção do ICMS substituto, na venda interestadual de refrigerantes, para a empresa considerada responsável pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição, em relação à mesma mercadoria, como é exatamente o caso da Norsa Refrigerantes Ltda, conforme comando regulamentar insculpido no art. 355, II, do RICMS/BA, já que foi retido o ICMS substituto nas operações de saídas internas subseqüentes destinadas a clientes diversos, de acordo com as notas fiscais anexadas como prova, as quais têm o imposto em substituição destacado.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 74/75, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, pois a empresa destinatária da mercadoria não é industrial, não se tratando, pois, de substituta tributária de refrigerante. Assim, o autuado deveria ter retido e recolhido o ICMS incidente na presente operação.

Conclui, admitindo que não houve qualquer prova do recorrente quanto à condição da empresa destinatária, nem questionamento aos cálculos apresentados, inexistindo, portanto, matéria fática a ser apreciada.

## VOTO

De plano, rejeito a pretendida nulidade por ilegitimidade do autuado, eis que inobservado tal vício na presente autuação. Em verdade, consoante se verifica da Decisão coarctada, a qual, no particular, fica ratificada na íntegra, cabe ao remetente, que é estabelecimento industrial, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto relativo às operações subsequentes, na condição de contribuinte substituto, nas saídas interestaduais de refrigerantes direcionadas a destinatário não submetido ao regime da substituição tributária, consoante previsto no Protocolo ICMS 10/92, que, registre-se, são signatários os Estados envolvidos nesta lide administrativa.

No mérito, do exame detido da procedimentalidade, confirmo que o adquirente da mercadoria possui como atividade principal o comércio atacadista de cerveja, chope e refrigerante, consoante documento à fl. 06 dos autos.

Nesse contexto, por não ser o destinatário estabelecimento industrial, nem filial atacadista do remetente, fica o estabelecimento que deu saída à mercadoria, na condição de contribuinte substituto, responsável pela retenção e recolhimento do ICMS, em favor do Estado da Bahia, como impõe a cláusula primeira, do Protocolo ICMS 10/92, taxativamente: ***“Nas operações com cerveja, chope, refrigerante entre contribuintes situados nos Estados signatários deste Protocolo, fica atribuída ao estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de contribuinte substituto, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e de Comunicação (ICMS) relativo às operações subsequentes, realizadas por quaisquer estabelecimentos”***.

De outro lado, a Lei nº 7.014/96 confirma e ampara, nos seus artigos 10 e 11, a legalidade da imputação fiscal, conforme a seguir transcrito:

***“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”***;

***“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”***;

Ressalte-se, outrossim, que o RICMS/BA, no seu art. 373 previsionalmente expressamente:

***“Nas operações interestaduais entre Estados signatários de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo regime de substituição tributária, é atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor da unidade federada destinatária, na condição de sujeito passivo por substituição (Conv. ICMS 81/93)”***.

Destarte, dúvidas inexistem quanto à responsabilidade do autuado pela retenção e recolhimento do tributo devido aos cofres do Estado, em razão da regra estatuída na Cláusula Primeira do referido Protocolo ICMS 10/92.

A par disso, registre-se que o mencionado Protocolo integra a legislação tributária, junto com as normas legais também, reportadas, fundamentando a obrigação de recolher o tributo devido, não se vislumbrando qualquer ofensa ao princípio da legalidade, como, equivocadamente, aduz o recorrente.

Finalmente, examinados os dados cadastrais da Norsa Refrigerantes (fl. 06), verifica-se que o fato de constar, no campo específico, que a forma de apuração do ICMS da empresa, no caso a destinatária, é a substituição tributária, embora insuficiente para apartar a responsabilidade tributária do recorrente pela infração apontada, pode influenciar na falta de retenção do ICMS pelo remetente da mercadoria, já que para emitir a correspondente nota fiscal de saída recomenda-se a consulta pública ao cadastro disponibilizado, na internet, pela SEFAZ-BA, e se a

informação prestada é no sentido de que a destinatária está submetida à substituição tributária, pode-se entender, erradamente, pela não efetivação, naquele momento, da retenção do imposto devido em favor do Estado da Bahia.

Diante do exposto, torna-se necessário que a Secretaria da Fazenda reveja as informações lançadas no sistema de consulta disponibilizado na internet, visando evitar que os remetentes de mercadorias possam ser induzidos a erro, ressaltando-se que, no caso presente, o recorrente poderá requerer ao Órgão competente a dispensa da multa por descumprimento de obrigação principal, nos termos do parágrafo 8º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96.

Concludentemente, o meu voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para manter, na integralidade, a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal.

#### **VOTO EM SEPARADO**

Em que pese concordarmos com o voto proferido pelo relator quanto ao não provimento do presente Recurso Voluntário, discordamos das suas argumentações expendidas ao final do referido voto, onde assevera que a circunstância de constar do cadastro do destinatário (Norsa Refrigerantes) disponibilizado através de consulta pública – SINTEGRA – a informação da forma de apuração por substituição tributária induziu o contribuinte a erro, o que lhe possibilitaria requerer ao órgão competente - Câmara Superior deste CONSEF – a dispensa da multa por descumprimento da obrigação principal, nos termos do §8º do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Ora, primeiramente a informação em tela em nada poderia induzir o sujeito passivo a erro, pois consta expressamente do próprio cadastro citado a condição de atacadista do destinatário, e o Protocolo ICMS 10/92 atribui a condição de responsável pela retenção e recolhimento do imposto nas operações com os produtos nele especificados expressamente ao industrial e ao importador. Registre-se, aliás, que foi com base nesta regra que o digno relator negou provimento ao Recurso Voluntário.

Em segundo lugar, está correta a indicação da forma de apuração do destinatário Norsa Refrigerantes como sendo o de substituição tributária, tendo em vista a condição do referido estabelecimento no cadastro deste Estado como sendo filial atacadista de indústria, o que o faz receber em transferência os produtos do estabelecimento fabricante (matriz) sem retenção do imposto, ficando a Norsa atacadista com a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto por substituição tributária na saída subsequente, tudo com arrimo na regra do art. 355, I, do RICMS, regra esta trazida da cláusula do Convênio ICMS 81/93, que estabelece normas gerais de substituição tributária. Abaixo transcrevemos as regras em apreço, respectivamente:

*“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:*

*I - a estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, no caso de transferência de estabelecimento industrial ou de suas outras filiais atacadistas, localizado nesta ou em outra unidade da Federação, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto referente às operações internas subsequentes, hipótese em que aplicará a MVA prevista para a retenção por estabelecimento industrial, observada o disposto no § 2º do artigo seguinte;”*

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

*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.”*

Assim, diante das razões acima aduzidas, não merece guarida a ressalva final do voto do ilustre relator.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 **281508.0470/07-6**, lavrado contra **REAL COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.166,73**, 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, 23 de setembro de 2008.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – VOTO EM SEPARADO  
(Quanto a Fundamentação)

MARIA HELENA CRUZ BULCÃO - REPR. DA PGE/PROFIS