

PROCESSO - A. I. Nº 281508.0462/07-3
RECORRENTE - COMPANHIA ALAGOANA DE REFRIGERANTES
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0141-04/08
ORIGEM - IFMT-DAT/NORTE
INTERNET - 19/11/2008

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0333-12/08

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 subsequentes, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas vendas interestaduais realizadas para contribuinte atacadista, localizado no Estado da Bahia, o fornecedor estabelecido no Estado de Alagoas, por serem estas unidades da Federação signatárias do Protocolo ICMS 10/92. Infração caracterizada. Razões recursais insuficientes para modificar a Decisão recorrida. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 4ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 19/10/2007, o qual exige do autuado ICMS no valor de R\$8.409,03, acrescido da multa de 60%, por ter deixado de efetuar a retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia, através Nota Fiscal nº 259536 (fl. 06).

O autuado apresentou defesa, ao lançamento de ofício às fls. 17 a 20, invocando, inicialmente, a tempestividade da defesa, porque apresentada no prazo regulamentar de 30 dias da ciência.

No mérito, esclarece que se trata de pessoa jurídica e fabricante dos refrigerantes franqueados por THE COCA-COLA COMPANY e que através da nota fiscal 259.536, emitida em 16.10.2007, vendeu a prazo para outra empresa franqueada desses refrigerantes NORSA REFRIGERANTES LTDA, estabelecimento situado no Centro Industrial Subaé de Feira de Santana – Bahia, o que deu causa a presente autuação.

Diz que sendo ambas as empresas, a vendedora e compradora, “*sujeitos passivos por substituição tributária da mesma mercadoria*”, não caberia a retenção e recolhimento do ICMS SUBSTITUTO, na operação de comercialização configurada na nota fiscal supra referida. Transcreve cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93, alterada pelo Convênio ICMS 96/95, em reforço ao seu argumento, para designar que “a substituição tributária não se aplica às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria”.

Afirma ainda que tal procedimento encontra-se recepcionado pelo artigo 375 inciso I, RICMS BA, pedindo que seja a presente impugnação reconhecida e provida exonerando o sujeito passivo do recolhimento do crédito tributário correspondente.

Na informação fiscal às fls. 41 a 43, o autuante, pontuando termos das razões defensivas apresentada, referência Convênio ICMS 81/93 e artigo 375 do Regulamento do ICMS na Bahia, para asseverar que a tese da impugnante não se aplica à operação objeto da ação fiscal.

Assente que a tese da impugnante não se aplica à operação em tela porque a atividade econômica principal do destinatário das mercadorias, inscrito no Estado da Bahia, NORSA REFRIGERANTES LTDA., inscrição estadual 49.698.284, é o comércio atacadista de cervejas, chope e refrigerante, além do comércio de água mineral e de bebidas não especificadas anteriormente, conforme documentos de fls. 7 e 8, não se tratando, assim, de atividade fabril, mas de atividade de comércio atacadista, sem qualquer vínculo com a remetente.

Lembra ainda que o parágrafo único do convênio retro mencionado expressa que “sujeito passivo por substituição é aquele definido como tal no protocolo ou convênio que trata do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria” e que os refrigerantes encontram-se relacionados no Protocolo ICMS 10/92. Cuida ainda esse protocolo, em seu § 2º, da ressalva em questão, estabelecendo que *“o regime de que trata este protocolo não se aplica às transferências da mercadoria entre estabelecimentos industriais da mesma empresa e nas remessas efetuadas pela indústria para seu estabelecimento filial atacadista”*.

Na Decisão recorrida, o ilustre relator explicita que: sendo o destinatário da operação contribuinte atacadista que comercializa mercadorias adquiridas, aplica-se integralmente o regime de substituição tributária, cabendo ao remetente promover a retenção e recolhimento do ICMS referente às operações subseqüentes, em favor do Estado da Bahia, tendo em vista que o Estado de Alagoas é signatário do Protocolo ICMS 10/92, conforme exigido no Auto de Infração em exame. Ao finalizar, o relator votou pela procedência do Auto de Infração, tendo sido acompanhado pelos demais membros da 4ª JJF.

Inconformado com a Decisão proferida pela 4ª JJF, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, repetindo todo o teor da defesa inicial e arguindo na peça impugnatória que: *“(...) O que argüimos na peça impugnatória, nada mais é do que os argumentos e dispositivos legais, citados no julgamento do Auto de Infração nº 297745-0494/07-8 considerado improcedente por unanimidade, na 2ª Junta de Julgamento Fiscal, que gerou o Acórdão JJF nº 0363-02/07, do qual transcrevemos”*.

A representante da PGE/PROFIS, em Parecer de fls. 75 a 80, observa que: *“em função da norma da Cláusula Primeira do referido Protocolo ICMS 10/92, é do autuado a responsabilidade pela retenção e recolhimento do tributo devido aos cofres baianos. Registre-se que este Protocolo integra a legislação tributária, que, ao lado das normas legais também invocadas, regem a obrigação de recolher o tributo devido, não se vislumbrando ofensa ao princípio da legalidade, como aduz o recorrente”*. A procuradora colaciona decisões da 1ª CJF Nº 0184-11/08 e ACORDÃO CS Nº 00008-21/06, onde este entendimento encontra-se consolidado. Por fim, opina pelo Não Provedimento do Recurso Voluntário.

VOTO VENCIDO

O presente Auto de Infração foi lavrado contra contribuinte inscrito no Estado de Alagoas sobre a falta de retenção e recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, na operação de venda de refrigerantes em lata, através da Nota Fiscal nº 259536, realizada para contribuinte localizado no Estado da Bahia, mercadoria esta enquadrada no regime de substituição tributária.

No Recurso Voluntário apresentado, o contribuinte reafirma as alegações constantes na inicial, que a nota fiscal objeto da acusação fiscal foi emitida pela impugnante, tendo como natureza da operação venda a prazo, para a empresa NORSA REFRIGERANTES LTDA, estabelecimento situado no Centro Industrial Subaé de Feira de Santana – Bahia, fábrica dos refrigerantes franqueados

pela THE COCA-COLA COMPANY, como são também, por franquia da THE COCA-COLA COMPANY, fabricados os produtos comercializados pela impugnante através da referida Nota Fiscal que deu causa a autuação; e, assim sendo, afirma que ambas as empresas, “vendedora (autuada) e compradora, sujeitos passivos por substituição tributária da mesma mercadoria...”, não caberia o recolhimento do ICMS SUBSTITUTO, na operação de comercialização configurada na nota fiscal.

Entendo que a Decisão da 2ª JF, Acórdão JF nº 0363-02/07, que julgou improcedente, por unanimidade, o Auto de Infração nº 297745-0494/07-8, está correta e não merece nenhuma retificação em seu teor, razão pela qual a transcrevemos:

“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);”

Concordo com os argumentos apresentados na Decisão proferida pela 2ª JF ACÓRDÃO Nº 0363-02/07, e declaro a improcedência da autuação.

Voto pelo PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

VOTO VENCEDOR

Data *venia* discordo do posicionamento expresso pelo nobre Conselho de Fazenda, bem como, da Decisão exarada pela 2ª JF.

Inicialmente ressalto que Convênios e Protocolos (atos que tratam de concessões de prerrogativas entre estados, com a finalidade de administrar os interesses comuns, uma vez que estados estão mutuamente envolvidos na situação) no ordenamento jurídico nacional são normas que devem ser cumpridas. Por estas razões é que a Lei Estadual nº 7.014/96 nos seus arts. 10 e 11 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, é a ele que a norma deve se voltar.

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 da antecipação tributária – refrigerantes (art. 353, inciso II, item 3, do RICMS/97).

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.

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 subseqüentes.

Estas determinações regulamentares têm como fundamento as disposições contidas na cláusula quinta, inciso I, do Convênio nº. 81/93 (alterado pelo Convênio ICMS 96/95), 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 Convênio 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 ICMS 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, 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, à 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.

Quanto ao Acórdão JF nº 0363-02/07, trazido pelo recorrente para fundamentar sua argumentação e acolhido pelo nobre Conselheiro em seu voto, observo que através do Acórdão 184-11/08 da 1ª

CJF esta posição da 2ª JJF foi reformada, já que a sua jurisprudência é contrária àquela Decisão. Cito como exemplos os Acórdãos 0156-11/08, 0177-11/08 e 0184-11/08.

Diante do aqui exposto, comungando com o entendimento tão bem exposto pela 4ª JJF, bem como do não questionamento de qualquer outro fato ligado ao mérito da autuação, acolho o opinativo da douda 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, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281508.0462/07-3**, lavrado contra **COMPANHIA ALAGOANA DE REFRIGERANTES**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$8.409,03**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros (as): Mônica Maria Roters, Eduardo César Gonçalves Braga, Álvaro Barreto Vieira e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTO VENCIDO - Conselheiros: Paulo Sérgio Sena Dantas e Márcio Medeiros Bastos.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de outubro de 2008.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

PAULO SÉRGIO SENA DANTAS – RELATOR/VOTO VENCIDO

MÔNICA MARIA ROTERS – VOTO VENCEDORA

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE – REPR. DA PGE/PROFIS