

PROCESSO - A. I. N° 298624.0001/07-4  
RECORRENTE - CERVEJARIA BELCO S.A.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2<sup>a</sup> JJF n° 0311-02/07  
ORIGEM - SAT/DAT/METRO  
INTERNET - 30/12/2008

## 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0435-11/08

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SUJEITO PASSIVO ESTABELECIDO EM OUTRO ESTADO. BEBIDAS. RETENÇÃO DO IMPOSTO EFETUADA A MENOS. A legislação prevê que, quando o preço de partida realizado pelo estabelecimento atacadista for o praticado pelo próprio estabelecimento industrial, o imposto a ser retido pelo contribuinte substituto será calculado sobre o valor da operação acrescido do percentual de 140%, conforme § 2º, item “1”, da Cláusula quarta, do Protocolo ICMS 11/91, cujos Estados envolvidos, Bahia e São Paulo, são signatários. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O presente Recurso Voluntário foi interposto pelo recorrente contra a Decisão da 2<sup>a</sup> JJF - Acórdão JJF n° 0311-02/07 - que julgou o Auto de Infração Procedente, lavrado para exigir o ICMS retido a menos pelo autuado, no valor de no valor de R\$176.726,29, com multa de 60%, na condição de sujeito passivo por substituição tributária, estabelecido no Estado de São Paulo, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Na Decisão recorrida foi salientado que a discussão travada neste caso é quanto à margem de valor agregado (MVA), onde o contribuinte entende que deve ser de 70% e os autuantes argumentam que no caso deva ser a de 140%, por se equiparar o estabelecimento atacadista ao industrial.

Destaca a JJF que, nos termos do art. 355, I, do RICMS-BA, que se baseia em orientação consubstanciada no Protocolo ICMS 11/91, na transferência de mercadorias da fábrica para outro estabelecimento da mesma empresa que desenvolva o comércio atacadista, o responsável pela retenção do imposto, que em princípio seria a fábrica, transfere-se para o estabelecimento atacadista, e a MVA aplicável para a retenção do imposto pelo atacadista é a prevista para estabelecimento industrial, ao qual se equipara.

Esclarece a JJF que não ficou comprovada a alegação de defesa que o estabelecimento fabril transfere as mercadorias para o estabelecimento atacadista já com o IPI destacado e pago, sem, portanto, se valer do instituto da suspensão do pagamento do IPI. Quanto à alegação de erros quantitativos relativamente às Notas Fiscais n<sup>os</sup> 6667, 6729 e 6822, aduz a JJF que a defesa apenas mencionou isso, sem nenhuma demonstração dos erros. Assim, mantém a exigência fiscal.

No Recurso Voluntário, às fls. 112 a 124 dos autos, o recorrente aduz que o julgador não aplicou o direito corretamente ao caso concreto. Informa que a autuação imposta foi fundamentada na Cláusula Quarta e Quinta do Protocolo ICMS 11/91 e art. 42, II, “e” da Lei n°. 7.014/96.

Alega o recorrente que, conforme estabelece o protocolo, utilizou para a determinação da base de cálculo o preço do fabricante praticado na operação, acrescido do IPI, seguro, frete até o

estabelecimento varejista e de outros encargos ou transferíveis ao destinatário aplicando-se sobre este total os percentuais especificados dependendo da atividade econômica. Sustenta que, no presente caso, por não se tratar de unidade industrial e sim de distribuidor/varejista, o percentual aplicado corresponde a 70%.

Alega também que, o fato das mercadorias que foram vendidas pelo estabelecimento atacadista terem sido transferidas de uma unidade fabricante não descharacteriza a natureza da operação, não sendo obrigado a recolher o imposto aplicando a MVA do fabricante.

Ressalta que o Protocolo ICMS 11/91, firmado entre os Estados, lhe dá suporte, a continuar a emitir notas fiscais com base cálculo de forma como vem praticando, com percentual de 70% de margem de lucro, nas remessas destinadas aos seus clientes do Estado da Bahia, pois explora o ramo de comércio atacadista de bebidas.

Declara que não está questionando a juridicidade do Instituto da Substituição Tributária, mas os aspectos objetivos e a dinâmica de sua aplicação e, por conseguinte, a operacionalização em um caso específico.

Salienta que se enquadra como distribuidor/varejista e não indústria/fabricante sendo que a margem de valor agregado a ser utilizada é de 70% e não 140%. Assim, assevera não existir tributo recolhido a menor, conforme planilha anexada à defesa, às fls. 78 a 87 dos autos. Assim, sustenta que os valores apresentados como devidos pelo fisco não espelham a verdade dos fatos, tornado a Decisão proferida sem fundamento fático e legal.

Registra que, conforme consignou na defesa, alguns casos em que deveriam ser utilizada a Pauta Fiscal foram utilizados a Margem de Valor Agregado, conforme destacado na citada planilha, a exemplo das Notas Fiscais de nº. 30, 80, 125, entre outras, onde o valor recolhido com base na MVA é maior do que se tivesse utilizado a Pauta Fiscal, o que demonstra, segundo o recorrente, que o contribuinte sempre recolheu os impostos corretamente, inclusive pagando valores a mais do que o realmente devido.

Destaca também que, conforme depreende das Notas Fiscais nº. 6667, 6729 e 6822, as quantidades de produtos lançadas na planilha pelo fisco não conferem com as consignadas nos respectivos documentos fiscais, caracterizando vínculo que sequer foi analisado pela Decisão recorrida. Cita Decisão prolatada pelo Estado do Rio Grande do Sul que julgou improcedente a exigência fiscal.

Diante do acima exposto requer a reforma da Decisão singular e consequentemente que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

A PGE/PROFIS, às fls. 129 a 131 dos autos, esclarece que a irresignação manejada na pretensão de reexame da Decisão proferida pela 2ª JJF, interposta pelo contribuinte autuado limita-se a repetir os mesmos argumentos ventilados na defesa, não trazendo nenhum fato novo ao processo ou prova capaz de ensejar a improcedência do Auto de Infração, uma vez que o recorrente insiste basicamente que o percentual de 70% da MVA aplicada está correto, porque seu estabelecimento é distribuidor/varejista e que o estabelecimento industrial (também de sua propriedade) transfere as mercadorias para o estabelecimento atacadista já com o destaque do IPI e seu respectivo pagamento, razão pela qual segundo ele, é possível utilizar o percentual de 70% ao invés de 140%, conforme estabelece o protocolo ICMS 11/91.

Aduz a PGE/PROFIS que, muito embora o autuado tenha comprovado sua condição de distribuidor, o que lhe confere o direito de utilizar MVA de 70%, não restou comprovado o pagamento do IPI, pelo que também faria jus a este percentual, já que não estaria se valendo do instituto da suspensão desse imposto, por isso, acata as razões do ilustre relator do caso em tela, quando afirma que a legislação prevê que na transferência de mercadorias da fábrica para outro estabelecimento da mesma empresa que desenvolva comércio atacadista, o responsável pela retenção do imposto que em princípio seria da fábrica, passa a ser o estabelecimento atacadista, e a MVA aplicável para a

retenção do ICMS pelo atacadista é a prevista para o estabelecimento industrial, ao qual se equipara, ou seja, 140%. Neste sentido transcreve o art. 355, I, do RICMS/BA, *in verbis*:

**"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, observado o disposto no § 2º do artigo seguinte;"*

Assim sendo, opina a PGE/PROFIS que, como a empresa autuada admite às fl. 117 da sua peça recursal, que as mercadorias vendidas pelo Atacadista foram de fato transferidas de uma unidade fabril, corrobora-se o quanto acima afirmado, não restando dúvidas quanto ao percentual de MVA a ser aplicado, que está determinado no protocolo 11/91.

Neste passo, aduz que o recorrente não carreou aos autos nenhum elemento novo, restando claro, portanto, que os princípios do contraditório e da ampla defesa foram resguardados e assegurados ao sujeito passivo, tornando-se ainda mais controverso, que as razões recursais apresentadas não são capazes de elidir a presente autuação, que está pautada na mais absoluta regularidade.

Assim, infere-se do exposto, que os argumentos do autuado não são suficientes para infirmar o Auto de Infração em tela, pelo que, opina pelo conhecimento e Não Provimento do Recurso Voluntário interposto.

## VOTO

O contribuinte é acusado, na qualidade de sujeito passivo por substituição, de ter feito a retenção e o consequente recolhimento de ICMS a menos, relativo às operações subsequentes, nas vendas de cerveja e refrigerantes realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, consoante cláusulas quarta e quinta do Protocolo ICMS 11/91, cujos Estados envolvidos da Bahia e São Paulo são signatários.

O sujeito passivo, à fl. 116 do PAF, alega que "*O recorrente conforme estabelece o protocolo, utilizou para a determinação da base de cálculo o preço do fabricante praticado na operação, acrescido do IPI, seguro, frete até o estabelecimento varejista e de outros encargos ou transferíveis ao destinatário aplicando-se sobre este total os percentuais especificados dependendo da atividade econômica*". Sustenta que, no presente caso, por não se tratar de unidade industrial e sim de distribuidor/varejista, o percentual aplicado corresponde a 70%.

Alega também que, o fato das mercadorias que foram vendidas pelo estabelecimento atacadista terem sido transferidas de uma unidade fabricante não descharacteriza a natureza da operação, não sendo obrigado a recolher o imposto aplicando a MVA do fabricante.

Portanto, o cerne da questão reside em se o contribuinte se enquadra na condição de distribuidor/varejista, sujeita a MVA de 70%, ou de indústria/fabricante, sujeita a MVA de 140%.

O aludido Protocolo ICMS 11/91, cujos Estados da Bahia e de São Paulo são signatários, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com cerveja, refrigerantes, água mineral ou potável e gelo, estabelece em sua cláusula quarta o seguinte:

***Cláusula quarta O imposto a ser retido pelo sujeito passivo por substituição será calculado mediante aplicação da alíquota vigente para as operações internas, no Estado de destino da mercadoria, sobre o preço máximo de venda a varejo fixado pela autoridade competente, deduzindo-se, do valor obtido, o imposto devido pelo***

*industrial, importador, arrematante ou engarrafador, ou, na hipótese da cláusula anterior, o imposto devido pelo distribuidor, depósito ou estabelecimento atacadista.*

§ 1º Na hipótese de não haver preço máximo fixado por autoridade, o imposto a ser retido pelo contribuinte será calculado sobre a seguinte base de cálculo:

1. ao montante formado pelo preço praticado pelo distribuidor, depósito ou estabelecimento atacadista, incluídos o IPI, frete e/ou carreto até o estabelecimento varejista e demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, será adicionada a parcela resultante da aplicação dos seguintes percentuais, sobre o referido montante:

- a) 40% (quarenta por cento), quando se tratar de refrigerante em garrafa com capacidade igual ou superior a 600 ml;
- b) 70% (setenta por cento), quando se tratar de água mineral, gasosa ou não, ou potável, naturais, em garrafa plástica de 1.500 ml;
- c) 100% (cem por cento), quando se tratar de refrigerante pré-mix ou post-mix, e de água mineral, gasosa ou não, ou potável, naturais, em copos plásticos e embalagem plástica com capacidade de até 500 ml;
- d) 115% (cento e quinze por cento), quando se tratar de chope;
- e) 170% (cento e setenta por cento), quando se tratar de água mineral, gasosa ou não, ou potável, naturais, em garrafa de vidro, retornável ou não, com capacidade de até 500 ml;
- f) 70% (setenta por cento), quando se tratar de água mineral, gasosa ou não, ou potável, naturais, em embalagem com capacidade igual ou superior a 5.000 ml;
- g) 70% (setenta por cento), nos demais casos, inclusive quando se tratar de água gaseificada ou aromatizada artificialmente;
- h) 100% (cem por cento), quando se tratar de água mineral, gasosa ou não, ou potável, naturais, em embalagem de vidro, não retornável, com capacidade de até 300 ml.

2. ao montante formado pelo preço praticado pelo industrial, incluídos o IPI, se for o caso, frete e/ou carreto até o estabelecimento destinatário e demais despesas a ele debitadas, será acrescido do valor resultante da aplicação do percentual de 100% (cem por cento), quando se tratar de gelo.

§ 2º Na hipótese do item 1 do parágrafo anterior, quando o preço de partida for o praticado pelo próprio industrial, importador, arrematante ou engarrafador aplicam-se os seguintes percentuais:

1. 140% (cento e quarenta por cento), nos casos das mercadorias referidas nas alíneas "a", "c", "d", "g" e "h";
2. 250% (duzentos e cinqüenta por cento), no caso das mercadorias referidas na alínea "e";
3. 100% (cem por cento), no caso das mercadorias referidas na alínea "f".
4. 120% (cento e vinte por cento), no caso das mercadorias referidas na alínea "b".

Assim, na aplicação da norma ao fato concreto, para a aplicação da base de cálculo da substituição tributária, o próprio contribuinte afirma ter utilizado “o preço do **fabricante praticado na operação**”. Logo, se verifica que o imposto a ser retido deverá ser calculado nos termos da cláusula quarta, § 2º, item “1”, ou seja, o percentual de Margem de Valor Adicionado (MVA) de 140%, uma vez que restou comprovada a venda por estabelecimento distribuidor ou atacadista com preços praticados pelo industrial.

Portanto, a legislação específica ao caso concreto prevê um percentual de 140% quando o valor da operação for praticado o preço do fabricante e de 70% quando o montante for formado pelo preço realizado pelo distribuidor ou atacadista, em ambas as situações, a base de cálculo da substituição tributária deverá ser acrescida dos valores correspondentes a seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente.

Quanto à alegação de erros quantitativos relativamente às Notas Fiscais nºs 6667, 6729 e 6822, a defesa apenas mencionou isso, sem nenhuma demonstração dos erros.

Por fim, o recorrente não carreou aos autos nenhum elemento novo, sendo que as razões recursais apresentadas não são capazes de modificar a Decisão recorrida.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> 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 298624.0001/07-4, lavrado contra **CERVEJARIA BELCO S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$176.726,29**, 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, 18 de dezembro de 2008.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COLEHI LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS