

**PROCESSO** - A. I. N° 299389.0002/06-0  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - PR DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS E ALIMENTOS LTDA. (PR JUA)  
**RECURSO** - REPRESENTAÇÃO DA PGE/PROFIS  
**ORIGEM** - INFAS JUAZEIRO  
**INTERNET** - 06/10/2009

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

#### ACÓRDÃO CJF N° 0261-11/09

**EMENTA:** ICMS. ILEGITIMIDADE PASSIVA. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. Representação proposta de acordo com o art. 119, II, § 1º da Lei nº 3.956/81 (COTEB), a fim de que seja declarada a nulidade da autuação, por ilegitimidade passiva. Representação ACOLHIDA. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Representação proposta pela PGE/PROFIS, com fundamento no artigo 119, inciso II, da Lei nº 3.956/81 (COTEB), propondo que seja decretada a nulidade do presente Auto de Infração, lavrado em 31/03/2006, para exigir do contribuinte o ICMS supostamente devido em decorrência da seguinte irregularidade:

*“Deixou de proceder à retenção e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia”.*

O nobre procurador assistente, José Augusto Martins Júnior, inicia o seu pronunciamento transcrevendo a cláusula primeira do Protocolo 10/92, *in verbis*:

*“Cláusula primeira. Nas operações interestaduais com cerveja, chope e 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 sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) relativo à(s) operação(ões) subseqüentes(s), realizada(s) por quaisquer estabelecimentos.*

*§ 1º O disposto no caput aplica-se, também, às saídas relativas a xarope ou extrato concentrado destinado ao preparo de refrigerante em máquina pre-mix ou post-mix.*

*Nova redação dada ao § 2º pelo Prot. ICMS 28/97, efeitos a partir de 06.10.97.*

*§ 2º 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.*

*Redação original, efeitos até 05.10.97.*

*§ 2º O regime de que trata este Protocolo não se aplica à transferência da mercadoria entre estabelecimentos industriais da mesma empresa.*

*§ 3º Na hipótese do parágrafo anterior, a substituição tributária caberá ao estabelecimento que promover a saída da mercadoria para estabelecimento de contribuinte diverso ou para estabelecimento comercial da própria indústria”.*

Posteriormente, assevera que, da leitura da norma acima referida, percebe-se que as operações sujeitas ao regime de substituição tributária cingem-se àquelas operações interestaduais com cerveja, chope e refrigerante, em que um dos contraentes tenha a condição de industrial ou importador, cabendo-lhe o recolhimento do imposto por substituição tributária.

Aduz que, diferentemente do que concluiu o Parecer exarado pela procuradora Ângeli Maria G. Feitosa (fls. 6.869/6.874), a norma aplicável ao caso concreto não é aquela descrita na cláusula primeira do Protocolo ICM 10/92, uma vez que as operações de transferência em testilha se

operaram entre duas empresas atacadistas, inexistindo industrial ou importador responsável pelo recolhimento do imposto.

Prossegue, afirmando que é imputável ao caso concreto a norma descrita na cláusula segunda do mesmo protocolo, a seguir transcrita, para melhor compreensão da controvérsia:

**“Cláusula segunda** *O disposto na cláusula anterior aplica-se, também, a qualquer estabelecimento que efetuar operação interestadual a contribuinte do ICMS localizado nos Estados signatários deste Protocolo, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.*

*§ 1º Na hipótese desta cláusula, o contribuinte substituto emitirá Nota Fiscal para efeito de ressarcimento, junto ao estabelecimento que tenha efetuado a primeira retenção, do valor do imposto retido, em favor do Estado de destino, acompanhada de cópia do respectivo documento de arrecadação.*

*§ 2º O estabelecimento que efetuou a primeira retenção poderá deduzir, do próximo recolhimento ao Estado de origem, a importância do imposto retido a que se refere o parágrafo anterior, desde que disponha dos documentos ali mencionados.*

*§ 3º Em substituição à sistemática prevista no § 1º, poderão os signatários estabelecer forma diversa de ressarcimento”.*

Conclui que a situação descrita no presente lançamento se amolda perfeitamente à hipótese fática prevista abstratamente no Protocolo 10/92, restando clara a responsabilidade da PR DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS E ALIMENTOS LTDA. com sede no Estado de Pernambuco, pelo recolhimento do tributo objeto do presente lançamento, na condição de substituta tributária.

Questiona se é possível a cobrança do imposto em epígrafe à PR DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS E ALIMENTOS LTDA. com sede no Estado da Bahia, sendo a mesma substituída na relação obrigacional objeto do lançamento.

Nesse tópico, entende ser possível a cobrança do imposto ao estabelecimento baiano, desde que realizada de forma supletiva, ou seja, depois de esgotadas todas as tentativas de cobrança do sujeito passivo por substituição, comungando inteiramente com a tese esposada no Parecer de fls. 6.869/6.874, no sentido de que a responsabilidade do substituído só subsistiria na hipótese da impossibilidade da cobrança do substituto tributário, na espécie o estabelecimento pernambucano.

Salienta que a responsabilização do estabelecimento da Bahia, de forma indistinta, consoante tracejou o autuante em sua informação fiscal de fls. 6.866/6.867, fere frontalmente o princípio basilar da autonomia dos estabelecimentos, axioma somente temperado na hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, cuja prova da utilização da pessoa jurídica com intuito de fraude deve restar absolutamente patente.

Acrescenta que o mencionado princípio encontra previsão no art. 11, da Lei Complementar nº 87/96.

Transcreve doutrina de Hugo de Brito Machado acerca do assunto e pugna, ao final, pela decretação da nulidade do Auto de Infração, sugerindo a remessa dos autos à Inspetoria de Origem para a realização de novo lançamento contra o verdadeiro sujeito passivo da relação obrigacional em epígrafe, especificamente a PR DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS E ALIMENTOS LTDA. com sede no Estado de Pernambuco.

Esclareça-se, por oportuno, que, anteriormente à representação submetida à apreciação deste Conselho de Fazenda, o contribuinte solicitou parcelamento do débito objeto da autuação (fls. 6.789/6.791), tendo sido deferido o pleito formulado.

## VOTO

Consoante relatado, cuidam os autos de procedimento administrativo fiscal que visa à cobrança de ICMS-substituição tributária, tendo sido atribuída ao autuado a responsabilidade pela retenção

e respectivo recolhimento do tributo, incidente sobre operações com bebidas remetidas do estabelecimento localizado no Estado de Pernambuco para o estabelecimento baiano.

A hipótese dos autos se submete ao regramento constante do Protocolo ICM 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 pré-mix ou post-mix*”.

Através da Cláusula Primeira do referido Protocolo, do qual Bahia e Pernambuco são signatários desde o início, estabeleceu-se a responsabilidade do estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de contribuinte substituto, pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes, realizadas por quaisquer outros estabelecimentos.

Como bem frisou o nobre procurador José Augusto Martins Júnior, não é essa cláusula, isoladamente, que justifica a ilegitimidade passiva propugnada na representação em análise, mas, sim, a sua conjugação em face do disposto na Cláusula Segunda, que giza:

**“Cláusula segunda** *O disposto na cláusula anterior aplica-se, também, a qualquer estabelecimento que efetuar operação interestadual a contribuinte do ICMS localizado nos Estados signatários deste Protocolo, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.*

*§ 1º Na hipótese desta cláusula, o contribuinte substituto emitirá Nota Fiscal para efeito de ressarcimento, junto ao estabelecimento que tenha efetuado a primeira retenção, do valor do imposto retido, em favor do Estado de destino, acompanhada de cópia do respectivo documento de arrecadação.*

*§ 2º O estabelecimento que efetuou a primeira retenção poderá deduzir, do próximo recolhimento ao Estado de origem, a importância do imposto retido a que se refere o parágrafo anterior, desde que disponha dos documentos ali mencionados.*

*§ 3º Em substituição à sistemática prevista no § 1º, poderão os signatários estabelecer forma diversa de ressarcimento”.*

Pois bem. Não restam dúvidas de que, independentemente da espécie de estabelecimento remetente (industrial ou comercial), é ele o responsável pela retenção e posterior recolhimento do ICMS relativo a todas as operações de remessa, para estabelecimentos localizados nos Estados signatários, dos produtos especificados no indigitado texto normativo.

No caso dos autos, portanto, a responsabilidade recai sobre o estabelecimento localizado no Estado de Pernambuco, que remeteu as mercadorias objeto da autuação ao estabelecimento localizado neste Estado da Bahia, autuado. O sujeito passivo deste feito administrativo somente poderia ser alcançado pela exigência supletivamente, acaso exauridas todas as possibilidades de cobrança do tributo em face do substituto tributário, conforme estabelece o §1º, do art. 125, do RICMS vigente:

*“§ 1º Nas aquisições, de outra unidade da Federação, de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação em virtude de convênio ou protocolo, não tendo sido feita a retenção do imposto pelo remetente e não sendo possível, por qualquer motivo, a sua cobrança do sujeito passivo por substituição na forma do item 1 da alínea “i” do inciso II, poderá ser emitida Notificação Fiscal em nome do destinatário, no sentido de efetuar o recolhimento espontâneo do imposto, na forma, prazo e condições estabelecidas no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, sendo que:*

*I - só deverá ser adotado este procedimento após esgotadas todas as possibilidades de exigência do tributo do responsável por substituição, circunstância esta que deverá ser declarada ou demonstrada formalmente:*

*a) pela Procuradoria da Fazenda, no processo originário, quando se tratar de matéria afeta ao Poder Judiciário;*

*b) pelo Auditor Fiscal, nos demais casos;*

*II - a atribuição da responsabilidade supletiva ao contribuinte substituído, de que cuida este parágrafo, implica a desistência, por parte da fazenda pública estadual, da cobrança do imposto do sujeito passivo por substituição;*

*III - iniciado o procedimento fiscal, o Auditor Fiscal anexará o processo originário à Notificação Fiscal, a menos que o mesmo tenha sido incorporado fisicamente ao processo judicial ou requisitado por autoridade do Poder Judiciário ou do Poder Legislativo”.*

Em resumo, como não houve retenção e recolhimento por parte do remetente, poderia o Fisco baiano ter exigido o pagamento do ICMS no momento da entrada da mercadoria no território do Estado, nos termos do art. 125, II, alínea “i”, item 1, do RICMS. Como assim não procedeu, tem de perseguir o crédito tributário frente ao estabelecimento remetente, localizado no Estado do Pernambuco, a teor da norma acima transcrita. Somente se a cobrança restar infrutífera, o que deverá ficar formalmente demonstrado, poderá o Fisco baiano exigir do autuado o pagamento do imposto lançado nesta autuação, mesmo assim deverá fazê-lo, inicialmente, mediante notificação que conceda ao contribuinte a possibilidade de recolher espontaneamente o tributo, ou seja, sem multa por descumprimento de obrigação principal.

No caso em exame, como nenhuma das providências preparatórias foi adotada pelo Fisco, não poderia constituir o crédito tributário contra o estabelecimento autuado, em observância, inclusive, ao primado da autonomia dos estabelecimentos, norma expressa que norteia e influencia o ordenamento jurídico vigente, constante do §3º, do art. 11, da Lei Complementar nº 87/96, *in verbis*:

“Art. 11. (...)

§3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

I - (...)

II – é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;”

A tese defendida pelo autuante, em sua informação fiscal, é tão incoerente quanto juridicamente inviável. Incoerente porque, afastando-se a autonomia do estabelecimento, ter-se-ia de concluir, necessariamente, que a remessa de mercadorias do Estado de Pernambuco para o Estado da Bahia, envolvendo estabelecimentos de mesma titularidade, não materializa fato gerador do ICMS. E, assim, nenhum tributo seria devido, nem mesmo a título de substituição tributária.

Juridicamente inviável porque o direito não admite que os operadores utilizem suas normas de acordo com as suas próprias conveniências, aplicando-as apenas quando lhes convém. Quando se estabeleceu a autonomia dos estabelecimentos possibilitou-se a cobrança de impostos nas transferências, por exemplo, mas também trouxe repercussão para a legitimidade passiva, como se vê no caso em análise. Logo, por questões óbvias, há de se aplicar, aqui, a autonomia do Estabelecimento, para anular a autuação, como sabiamente propugnou a doura PGF/PROFIS, no exercício do controle da legalidade.

Ante o exposto, voto pelo ACOLHIMENTO da Representação proposta, para ANULAR o Auto de Infração, nos termos do art. 18, IV, alínea “b”, do RPAF, representando à autoridade competente para que renove a ação fiscal em face do verdadeiro legitimado – o estabelecimento do Estado de Pernambuco.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, em ACOLHER Representação proposta.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de setembro de 2009.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO SÉ - REPR. DA PGF/PROFIS