

**PROCESSO** - A. I. Nº 298624.0003/10-7  
**RECORRENTE** - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0046-01/11  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 03/05/2012

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0127-11/12

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ACORDO INTERESTADUAL. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO A MENOS. A classificação fiscal - NCM-SH nº 2202.1000 – do produto H2O compreende não só a água mineral, como também os refrigerantes, sendo que, conforme registro do produto no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, este é um refrigerante, assim entendido a *bebida gaseificada, obtida pela dissolução, em água potável, de suco ou extrato vegetal de sua origem, adicionada de açúcar*, conforme conceitua o Decreto Federal nº 6.871, de 04 de junho de 2009, que regulamenta a Lei nº 8.918, de 14 de julho de 1994, que dispõe sobre a padronização, classificação, registro, inspeção, produção e fiscalização de bebidas. Por outro lado, o sujeito passivo comprovou que efetuou a retenção com base nas instruções normativas que estabelecem a pauta fiscal como base de cálculo nas operações com os produtos refrigerantes, no item “Outros”, no qual se enquadram os refrigerantes não especificados nos itens anteriores. Infração não caracterizada. Modificada Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal - através do Acórdão JF nº 0046-01/11 - que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração epigrafado, lavrado para imputá-lo a retenção a menos do imposto e consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro a setembro de 2008, abril e outubro de 2009.

O Relator da Junta de Julgamento Fiscal assim se manifestou em seu voto, *in verbis*:

*“...No Auto de Infração em epígrafe, o autuado foi acusado de ter retido a menos o ICMS, e conseqüente recolhimento, devido por substituição tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia.*

*Divergindo do entendimento do autuado, creio que há nos autos elementos suficientes para se determinar a infração (retenção e recolhimento a menos do ICMS devido por substituição tributária) e o infrator (o fabricante dos produtos, no caso o autuado). O demonstrativo de fls. 8 a 11, que foi referido às fls. 91 a 94, deixa evidente todos os elementos constitutivos do débito tributário: as datas de ocorrência, os números das notas fiscais, as quantidades dos produtos comercializados, a base de cálculo e o valor do imposto recolhido e o recolhido a menos.*

*A descrição dos fatos está clara nos autos, assim como é a rotineiramente empregada na hipótese de retenção e recolhimento a menos do ICMS devido por substituição tributária. Ao tipificar a infração apurada, o autuante apenas citou dispositivos do Protocolo ICMS 11/91 (fl. 1), no entanto, esse fato não nulifica o lançamento, pois, ao teor do art. 19 do RPAF/99, “a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal”. Em face do acima exposto, afasto a preliminar de nulidade suscitada na defesa.*

*Ao prestar a informação fiscal, os autuantes refizeram a apuração do imposto devido, tendo o débito passado de R\$ 71.546,04 para R\$ 49.135,97 (fls. 91 a 94). Explicaram que esse valor é atinente ao produto H2OH, pois, em relação a esse produto, o autuado tinha efetuado a retenção do ICMS com base na pauta fiscal de refrigerante, quando deveria ter utilizado o critério previsto no Protocolo ICMS 11/91, já que se tratava de água mineral aromatizada, sabor limão. Ao se pronunciar sobre a informação fiscal, o autuado, quanto ao mérito, defende a tese de que o produto H2OH é um refrigerante e, portanto, o imposto foi apurado corretamente.*

*Dessa forma, o ponto controverso do presente processo está em saber se o produto H2OH é uma espécie de água mineral aromatizada ou se é um tipo de refrigerante. Caso o referido produto seja classificado como água mineral aromatizada, a autuação subsistirá parcialmente no valor apurado na informação fiscal (R\$ 49.135,97); se o produto em comento se classificar como um refrigerante, deduz-se da informação fiscal que a autuação não subsistirá.*

*Examinando os Anexos das Instruções Normativas nºs 57/2008, 35/2007 e 32/2006, não vislumbro como se classificar o produto H2OH entre os ali discriminados, uma vez que essas Instruções Normativas tratam da fixação de pautas fiscais para refrigerantes e para bebidas energéticas. Dessa forma, depreendo que, efetivamente, o produto H2OH é uma espécie de água mineral aromatizada e, no presente caso, com sabor limão. Corroborando esse entendimento, observo que nas notas fiscais trazidas ao processo na defesa (fls. 74 a 85) o produto H2OH é classificado na NCM 22021000, cuja descrição na Nomenclatura Comum do Mercosul é referente a “ÁGUA INCL. MINERAL/GASEIF. ADICION. AÇÚCAR, AROMATIZADA, ETC”.*

*Considerando que, para fins do ICMS e do IPI, o produto H2OH está classificado na NCM 22021000, conforme comprovam as notas fiscais acostadas aos autos; o documento de fl. 103, denominado de “Registro de Produto”, emitido pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, não possui o condão de modificar a classificação fiscal do citado produto. Ademais, observo que o produto citado nesse Registro é “H2O! SEVEN UP” e, portanto, não coincide exatamente com o que se encontra em análise.*

*Não vislumbro qualquer antinomia entre o Protocolo ICMS 11/91 e as Instruções Normativas que fixam pauta fiscal para refrigerantes. Saliento que, caso houvesse alguma antinomia, a questão deveria ser resolvida com base na norma hierarquicamente superior – o Protocolo ICMS 11/91. Sem sombra de dúvida, as Instruções Normativas, exaradas pela Superintendência da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda, são hierarquicamente inferiores aos Acordos Interestaduais, os quais são firmados entre Unidades da Federação.*

*Em face do acima exposto, o produto H2OH é uma espécie de água mineral aromatizada, sabor limão e, ao apurar o imposto de forma diversa da prevista na legislação, o autuado reteve e recolheu a menos o ICMS devido por substituição tributária. Acolho as correções efetuadas pelos autuantes na informação fiscal e concluo que a infração subsiste parcialmente, no valor de R\$ 49.135,97, conforme demonstrativos às fls. 91 a 94.*

*Por fim, ressalto que a multa indicada na autuação é a prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, para a irregularidade que foi apurada, não havendo, assim, como prosperar os argumentos defensivos atinentes ao alegado caráter de confisco da referida multa. Ademais, este órgão julgador administrativo não tem competência para afastar a aplicabilidade ou para decretar a inconstitucionalidade da Legislação Tributária Estadual, em conformidade com o disposto no artigo 167 do RPAF/99. Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 49.135,97, conforme demonstrativo às fls. 91 a 94.”.*

Inconformado com o Julgado de Primeira Instância, o sujeito passivo interpõe o presente Recurso Voluntário – fls. 118 a 125 - onde requer a alteração da Decisão proferida pela JJF aos seguintes argumentos, em síntese:

- I. que da análise das notas fiscais acostadas aos autos, verifica-se que o produto H2O foi corretamente classificado entre os discriminados nas instruções normativas editadas pela administração tributária baiana;
- II. que, assim, não assiste razão à JJF ao afirmar que a classificação na NCM 22021000, utilizada pela empresa nas notas fiscais refere-se exclusivamente a água mineral aromatizada, pois a Tabela NCM, como comprova com sua juntada aos autos, não traz em

nenhuma das suas classificações qualquer produto descrito como “refrigerante”, devendo, portanto, ser utilizado o código 22021000, já que o refrigerante nada mais é do que água gaseificada com sabor, adicionada de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizada;

- III. que, por outro lado, a afirmação da JJF de que o registro de produto junto ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA - por ele colacionado aos autos, no qual o produto em referência é classificado como refrigerante, “*não possui o condão de modificar a classificação fiscal do citado produto*”, em razão de ter sido classificado nas notas fiscais na NCM 22021000, não pode prosperar, porque confere a um ato do contribuinte – indicação da classificação adotada na nota fiscal – força suficiente para desconsiderar um ato do Poder Público – registro junto ao referido Ministério, que, como é sabido, goza de presunção de veracidade, o que, obviamente, admite prova em contrário;
- IV. que nem o registro nem a nota fiscal têm força suficiente para dizer, de modo absoluto, a classificação válida e adequada do bem comercializado, sendo, contudo, necessário admitir que o registro do produto junto ao MAPA tem força de prova superior ao mero preenchimento de um documento fiscal, que é feito por prepostos do recorrente, passível, pois, de falha humana;
- V. que a classificação fiscal do produto deve considerar a sua verdadeira definição, refletir a sua substância, não se podendo olvidar do que prescreve o art. 110 do Código Tributário Nacional, a determinar respeito à semântica dos termos, além do que a indicação da NCM até pode ser considerada a princípio pela Fiscalização como presunção da verdadeira classificação do produto, mas nunca de forma estanque;
- VI. que fez e faz prova de que a mercadoria em causa é, de fato, refrigerante, pelo que, ainda que tivesse erroneamente preenchido a nota fiscal com um dado incorreto – o que não aconteceu, ainda assim caberia à Administração Fiscal verificar a veracidade de tal informação, desprezando eventuais equívocos;
- VII. que o próprio rótulo do produto, acostado aos autos, diz expressamente se tratar de “refrigerante de limão de baixa caloria”, ademais, e que reforça essa afirmação, o fato de outros produtos constantes das notas fiscais acostadas aos autos, que notoriamente se tratam de refrigerantes, como Guaraná Antarctica e Pepsi Cola, terem sido classificados na mesma NCM, 22021000, que também é a aplicável aos refrigerantes;
- VIII. que, efetivamente, verifica-se no documento anexado aos autos, que o produto foi registrado no MAPA como “refrigerante de limão de baixa caloria”, sob o n.º RS-05020 00037-9, como consta na sua própria embalagem, aposto no rótulo, e que tal numeração corresponde ao registro da mercadoria na Unidade Central (primeira unidade onde o registro do produto foi requerido), verificando-se, igualmente, que H2O!Seven Up é o nome adotado pelo MAPA, mas na marca a empresa possui registros apenas como H2OH e outros como H2OH Seven Up, o que significa a mesma coisa, tratando-se, portanto, do mesmo produto, como pode se observar nos respectivos registros, o que esclarece a suposta divergência suscitada pela Decisão recorrida;
- IX. que, em assim sendo, nas operações realizadas sob a égide das Instruções Normativas n.ºs 35/2007 e a 57/2008, o produto H2OH, refrigerante que é, e na ausência de referência específica ao seu nome, foi classificado de acordo com os subitens 16.33 e 16.47 “Outros – todas as versões”, tendo sido o valor recolhido a título de ICMS pelo recorrente em conformidade com os valores de ICMS por unidade do produto fixados na Instrução Normativa, variando em razão do conteúdo da embalagem, pelo que deve ser julgada improcedente a totalidade da autuação, com a reforma integral da Decisão recorrida;
- X. que, por fim, a multa aplicada é abusiva, em flagrante afronta aos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e do não confisco, ferindo o Estado Democrático de

Direito, contido no art. 1º da CF/88, pelo que, caso assim não entendam os julgadores, requer que seja reduzida a multa aplicada a patamar justo, em atenção aos referidos princípios.

A PGE/PROFIS, em seu opinativo de fls. 154 a 157, da lavra da Procuradora Maria Helena Cruz Bulcão, opina pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, consignando que não é relevante verificar o código fiscal utilizado, mas a natureza do produto, se água mineral ou refrigerante, e que os documentos trazidos pelo recorrente revelam que o seu registro é como refrigerante, constando tal informação no seu rótulo e no registro perante o Ministério da Agricultura, além do que a sua composição não deixa dúvida de que se trata de refrigerante. Ressaltou que o código fiscal NBM 2202.1000 foi aplicado a todos os refrigerantes, como se pode ver das planilhas elaboradas pelo autuado, e informa que o Ministério Público Federal ingressou com ação civil pública contra o fabricante do referido produto por entender que o consumidor pode ser induzido a erro, imaginando que o produto é água gaseificada, quando, em verdade, trata-se de refrigerante, ao tempo que reproduz trecho de reportagem a respeito.

Conclui, assim, que o produto H2OH deve ser aceito como refrigerante, não havendo, pois, diferença de ICMS a ser recolhida.

## VOTO

Da análise dos elementos constantes dos autos e da Decisão recorrida, entendemos merecerem guarida as razões recursais para ver modificado o Julgado de Primeira Instância, visto que, de fato, o produto em referência, H2OH, é um refrigerante, conforme classificação fiscal dada pela Tabela de incidência do IPI (TIPI) – NCM-SH nº 2202.1000, que denomina como tal não só o produto água mineral, como também as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou outros edulcorantes, que são os refrigerantes.

Abaixo segue a denominação dada ao produto pela TIPI, *in verbis*:

22.02	Águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas e outras bebidas não alcoólicas, exceto sucos (sumos) de frutas ou de produtos hortícolas, da posição 20.09.
2202.10.00	- Águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas

Por outro lado, de acordo com o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA - “a lei brasileira entende que água é somente aquela obtida de uma fonte de água mineral”, que não contem acidulantes, edulcorantes, aromatizantes, e é isenta de qualquer conservante, produto, portanto, diverso do comercializado pelo recorrente, que, segundo o registro do próprio Ministério, acostado pelo recorrente às fls. 130 a 134, é um refrigerante de limão de baixa caloria, embora seja um refrigerante diferente dos tradicionais, por predominar em sua composição água – com 99,5% do conteúdo - e ainda ser levemente gaseificado (técnica feita através do uso do produto dióxido de carbono), sem adição de açúcar, contendo vitaminas e suco artificial de limão, podendo ser em outros sabores, tais como maçã, maracujá, tangerina.

Por sua vez, o Decreto-Lei nº 7.841/45, em seu art. 1º, define como águas minerais naturais, aquelas provenientes de fontes naturais ou de fontes artificialmente captadas, que possuam composição química ou propriedades físicas ou físico-químicas distintas das águas comuns, com características que lhe confirmam uma ação medicamentosa.

Registre-se que a própria Administração Tributária baiana, através da Gerência de Substituição Tributária – GERSU - proferiu Parecer a pedido do próprio CONSEF, através da sua 2ª CJP, no bojo do PAF nº 298624.00002/10-0, cuja autuação envolve produto similar – ‘Aquarius fresh’, e que tem a mesma classificação fiscal do produto H2OH, produto, aliás, similar ao chamado H2OH Seven up, ao contrário do entendido pela JJF.

Neste Parecer, a GERSU se posiciona, em apertada síntese, no sentido de que, embora haja confusão em relação ao produto água mineral, em decorrência do seu nome comercial, se trata de um refrigerante, e que o Decreto Federal nº 6.871, de 04 de junho de 2009, que regulamenta a Lei nº 8.918, de 14 de julho de 1994, que dispõe sobre a padronização, classificação, registro, inspeção, produção e fiscalização de bebidas, define tais produtos como refrigerante, em seu art. 23, que tem a seguinte redação:

*“Art. 23. refrigerante é a bebida gaseificada, obtida pela dissolução, em água potável, de suco ou extrato vegetal de sua origem, adicionada de açúcar.*

*§1º o refrigerante deverá ser obrigatoriamente saturado de dióxido de carbono, industrialmente puro.”.*

Do exposto, como o recorrente comprova que utilizou como base de cálculo o valor da pauta fiscal estabelecida pelas instruções normativas fixadas pela Administração tributária baiana para o produto refrigerante, vigentes à época dos fatos geradores da presente autuação (Instrução Normativa nºs 32/06; 35/07 e 57/08), aplicáveis para o cálculo do ICMS devido por substituição tributária, ainda que nas operações interestaduais, não há que se falar em recolhimento a menor do imposto.

Registre-se, por fim, que corretamente o recorrente utilizou os valores pertinentes ao item “outros” das referidas instruções normativas, que abarcam os demais refrigerantes não especificados nos itens anteriores.

Do exposto, votamos pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração epigrafado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 298624.0003/10-7, lavrado contra **COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV**.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de abril de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS