

**A. I. N°** - 211311.0016/12-1  
**AUTUADO** - FREVO BRASIL INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA.  
**AUTUANTE** - LUIZ MARCOS REZENDE FONSECA  
**ORIGEM** - IFMT/METRO  
**INTERNET** - 15.12.2014

**2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0230-02/14**

**EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SUJEITO PASSIVO ESTABELECIDO EM OUTRO ESTADO. CERVEJAS EM LATA. RETENÇÃO DO IMPOSTO EFETUADA A MENOS.** A legislação prevê que, na venda de mercadorias destinadas a estabelecimento localizado no Estado da Bahia o responsável pela retenção do imposto, que em princípio seria da fábrica, transfere-se para o estabelecimento atacadista, e a margem de valor agregado (MVA) aplicável para a retenção do imposto pelo atacadista é a prevista no Protocolo 10/92. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 18/03/2012, exige ICMS no valor de R\$18.819,17 mais multa, além dos acréscimos moratórios em decorrência da seguinte infração:

Infração 01: 55.06.02 - Procedeu a retenção a menor do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia, no mês de março de 2012. Valor R\$ 18.819,17. Multa proposta de 60% do valor do imposto. Consta da descrição dos fatos: “ ICMS devido por substituição tributária (Protocolo ICMS 10/92) retido com valor inferior ao efetivamente devido, conforme DANFE n° 405405”.

A autuada apresenta impugnação às folhas 18 a 33, na qual contesta o presente lançamento, deduzindo as razões a seguir.

Discorre acerca da substituição tributária, informando que neste arrazoado, a substituição tributária será vista em função da Constituição Federal, da lei complementar, da lei ordinária do estado da Bahia e do Protocolo ICMS n° 10/92.

Transcreve o § 7º do art. 150 da CF/88, para pôr em evidência norma constitucional autorizadora da atribuição, por lei, de responsabilidade ao sujeito passivo.

Transcreve, a seguir, a alínea “b” do inciso XII do § 2º do art. 155, onde há a referência à reserva de lei complementar para editar regras relativas a substituição tributária.

Alega que o § 7º citado acima exige que a substituição tributária seja matéria de lei ordinária. Sem essa normatividade, assegura, inexiste substituição tributária. Defende que nenhum outro tipo normativo poderá substituir a lei ordinária.

Leciona que sobre a substituição tributária, diz o art. 155, § 2º, XII, “b”, que a substituição tributária, no plano intermediário, deve ser objeto de lei complementar. É dizer, explica: a lei ordinária deve observar o disposto em lei complementar. Desse modo, conclui, a lei complementar é norma fundante da lei ordinária, é o esquema delimitador da atuação do legislador ordinário.

Continua sua argumentação, afirmando que, no âmbito do ICMS, o disciplinamento intermediário é feito pela Lei Complementar nº 87/96.

Afirma que a substituição tributária subsume-se à lei ordinária, conforme dispõe a Constituição Federal, cujos textos (do artigo 5º, inciso II e do art. 150, inciso I, § 7º) transcreve.

Afirma que a lei ordinária não pode ser substituída por nenhum ato normativo, pouco importando sua especialidade. Ela é imprescindível, segundo o defendant. Sem lei ordinária, assevera, a substituição tributária não existe.

Alega que o acordo normativo entre Estados tem legitimidade nas matérias restritas de: a) incentivos fiscais, conforme alínea “g”, do inciso XII, do § 2º, do art. 155 da CF/88, cujo texto transcreve.

Afirma que a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados. Defende que esse acordo entre os Estados não tem valia assegurada apenas com a celebração dele, mas quando for recepcionado por lei ordinária do Estado signatário daquele ato. Não havendo essa recepção, o acordo não tem força normativa. É ilegítimo.

Leciona que o Estado da Bahia disciplinou a substituição tributária com a Lei nº 7.014/96, em seu art. 23.

Questiona como harmonizar a exigência de lei complementar com a lei ordinária? Responde, afirmando que no caso da substituição tributária, a Lei Complementar nº 87/96 é norma fundante da lei ordinária estadual pertinente. Primeiro, raciocina, deve-se observar o disposto em lei complementar, que tem papel delimitador da lei ordinária. Segundo, deve-se observar a lei ordinária, que deve ater-se aos limites da lei complementar. Advoga que só com essa harmonização tem-se a normatividade da substituição tributária.

Explica que a Lei Complementar nº 87/96, norma fundante da lei ordinária, trata da base de cálculo da substituição tributária no art. 8º, §4º, cujo texto reproduz.

Alega que o Auto de Infração não observa as diretrizes fixadas pela Lei Complementar nº 87/96, para calcular o ICMS devido por substituição tributária; não demonstra o cálculo da respectiva base imponível. Sem essa demonstração, que é ilegal, ainda se cerceia o direito de defesa, ferindo o princípio constitucional do direito de defesa.

Defende, por isso, que o Auto de Infração é improcedente.

Transcreve o texto do § 4º do art. 23 da Lei 7.014/96 para concluir, em seguida, que a Lei ordinária citada fez uma outorga inadmissível, porquanto, nos termos do art. 7º do CTN, a competência legislativa é indelegável. A delegação para o Poder Executivo é inconstitucional. Por isso, a base de cálculo adotada pelo Fisco, no Auto de Infração qualificado na inicial, não se subsume à hipótese da Lei citada. Ela é ilegal, assevera.

À vista dessa Lei, explica, editou-se o Decreto nº 6.284/97, que é inconstitucional por ser indelegável a competência normativa que lhe foi deferida. Transcreve o inciso II do art. 61 do RICMS/97 para evidenciar o seu ponto de vista.

Deixando à margem, para efeito de análise, o vício da inconstitucionalidade, alega que o Auto de Infração não segue as diretrizes desse ato normativo.

Afirma que o Protocolo nº 10/92, conforme já visto anteriormente, se referendado por lei ordinária, é legítimo para dispor sobre o aspecto pessoal da substituição tributária, mas não sobre o aspecto quantitativo dessa figura tributária. Assevera que sem respaldo em lei ordinária, o mencionado protocolo é ilegal, não servindo como fundamento jurídico do cálculo do ICMS devido como substituto tributário.

Reitera que o acordo entre os Estados, quanto ao ICMS, está limitado a duas materialidades: a) incentivos fiscais (CF, art. 155, §2º, XII, g); e b) nomear o substituto tributário nas operações interestaduais (LC-87/96, art. 9º). Conclui, por isso, que o acordo entre os Estados, em qualquer modalidade, não pode dispor sobre base de cálculo do ICMS. Por essa razão, defende que o Protocolo nº 10/92 é ilegal.

Afirma que é certo que a responsabilidade tributária, nas operações interestaduais tem por ato normativo fundante o acordo interestadual. Contudo, tal ato requer recepção por lei ordinária. Alega que o Auto de Infração não indica o dispositivo legal (lei ordinária) que o recepcionou, o que indica inexistir tal recepção. Sem essa recepção, volta a afirmar que o Protocolo ICMS nº 10/92 é ilegal.

À luz do exposto requer seja declarada a improcedência do auto de infração em tela, extinguindo-se o crédito tributário dele decorrente.

Termos em que pede deferimento.

O autuante presta informação fiscal às folhas 37 a 39, tecendo as considerações a seguir.

Afirma que é questionável às considerações da impugnante, já que a lei estadual determina em três incisos do § 4º do Art. 23, conforme texto na folha 22, quais critérios devem ser observados na edição regulamentar da base de cálculo do ICMS/ST.

Alega, então, entender-se que a LC 87/96 foi cumprida, já que os critérios estão suficientemente estabelecidos em lei. Argumenta que estranho seria exigir sempre a edição de lei nova para, eventualmente, alterar as margens de valor adicionadas sujeitas às variações do mercado.

Ainda assim, alega que todas as alegações acima não fazem sentido, pois o foro administrativo não é o lugar para se questionar a constitucionalidade da lei 7014/96, de maneira que o próprio decreto regulamentar dos processos administrativos fiscais veda a declaração de inconstitucionalidade pelo órgão julgador administrativo, conforme texto do inciso I do art. 167 do RPAF, cujo texto transcreve.

Explica aquilo que chama de contradição entre o que se arrazoou e o que, efetivamente, se realizou (a substituição do ICMS à menor, conforme fls. 6 e 7) pelo fato de a peça ter sido elaborada por escritório de advocacia, mas assinada por representante legal da autuada.

Quanto ao valor cobrado, informa que foi calculado como manda a legislação vigente conforme memória de cálculo anexada ao processo (folha 39), situação que pode ser confirmada através do DANFE 405405, fixado que foi de acordo com Anexo I do RICMS-BA e Protocolo 10/92 (cervejas e chopes). Portanto, conclui, não há de se questionar valores, como o próprio impugnante não o fez.

Desse modo, entende que os cálculos demonstrados estão corretos e cabe ao impugnante a complementação do ICMS devido por substituição, já que o mesmo procedeu a retenção a menor ao efetivamente devido.

Defende, por fim, que a ação fiscal questionada encontra-se amplamente amparada em lei, portanto com pleno substrato legal, não encontrando dentro do processo nenhuma procedência a pretensão da autuada em epígrafe.

De tudo exposto, e devidamente fundamentado, requer o Autuante o auto de infração seja julgado procedente.

À folha 44, a 4ª JJF baixou o processo em diligência a fim de que fosse dada ciência ao sujeito passivo da manifestação fiscal e dos novos documentos então acostados ao processo.

À folha 47, o autuante cumpriu a diligência.

Entendendo que não houve o cumprimento da diligência solicitada, a 2ª JJF voltou a baixar o processo em diligência, conforme folha 50.

Às folhas 52 e 53, houve o cumprimento da diligência, tendo sido o sujeito passivo cientificado mediante intimação.

Esse é o relatório.

## VOTO

Preliminarmente, constato que o autuante descreveu detalhadamente os fatos objetos do presente lançamento de ofício, tendo apresentado um demonstrativo de débito à folha 39, além de ter anexado cópia do documento fiscal apreendido, no qual se encontra o valor que serviu de base para o cálculo do imposto apurado.

Afasto, assim, a preliminar de nulidade relativa ao cerceamento do direito de defesa alegada pela suposta falta de demonstração do imposto apurado.

Quanto ao mérito, observo, igualmente, que a autoridade fiscal fez anexar ao processo o documento fiscal comprobatório da ocorrência do fato gerador e da subsequente infração. Desincumbiu-se, portanto, do seu ônus probatório naquilo que se refere aos elementos reveladores da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

A autuada não negou a ocorrência do fato descrito no presente auto de infração, pelo contrário, admitiu-o, tendo, contudo, negado o caráter ilícito da conduta a ela atribuída.

O exame das peças processuais nos leva à conclusão de que o cerne da questão é a metodologia utilizada para apuração do ICMS-ST, tendo o contribuinte apurado um valor de R\$ 3.009,60, enquanto que a autoridade fiscal encontrou um valor de R\$ 21.828,77 (R\$ 18.819,17 + R\$ 3.009,60). Daí a explicação para se cobrar a diferença R\$ 18.819,17.

Examinando a cópia do DANFE, anexada à folha 06, é possível perceber que a divergência de cálculo está associada aos diferentes MVA's utilizados pelas partes para levar a termo o cálculo do ICMS devido. Isso porque o valor das mercadorias se encontra devidamente registrado no documento fiscal, não havendo margem para dúvidas.

O cálculo da MVA aplicada à operação vem disciplinado na alínea "a", do inciso "I", da cláusula quarta do Protocolo Confaz ICMS 10/92, cujo texto vai reproduzido a seguir.

"Cláusula quarta. No caso de não haver preço máximo de venda a varejo, fixado nos termos da cláusula anterior, o imposto retido pelo contribuinte substituto será calculado da seguinte maneira:

I - ao valor total da Nota Fiscal será adicionada a parcela resultante da aplicação dos seguintes percentuais:

- a) cerveja, até 140%;
- ..."

A aplicação das normas protocolares às operações ocorridas no âmbito do território do Estado da Bahia foi autorizada pelo art. 289 do RICMS, cujo texto assim dispõe:

"Art. 289. Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo 1 deste regulamento."

O Anexo 1 referido relaciona, no seu item 10, a mercadoria descrita como "Cervejas e chopes-2203 e 2202 (cerveja não alcoólica)", cuja denominação e código NCM coincidem com os dados constantes do documento fiscal anexo, no quadro "DADOS DOS PRODUTOS E SERVIÇOS", em suas respectivas colunas "DESCRIPÇÃO DOS PRODUTOS E SERVIÇOS" e "NCM".

A legislação citada não dá, portanto, margem a dúvidas no que se refere ao MVA a ser aplicado à operação autuada, qual seja, 140%, índice que corresponde àquele utilizado pelo autuante em seu "DEMONSTRATIVO DE DÉBITO", à folha 03, na coluna "MVA".

Não há, portanto, reparo a ser feito ao lançamento fiscal, neste aspecto.

A impugnante, por sua vez, não trouxe, ao processo, qualquer argumento contrário à utilização da MVA citada, pois escolheu a estratégia defensiva de atacar o ato normativo que deu base ao lançamento de ofício, traduzido pelo Protocolo Confaz ICMS 10/92, cuja eficácia questiona, conforme se extrai de trecho de sua peça impugnatória, a seguir transcrita.

"Conforme já noticiado anteriormente, o acordo entre os Estados, quanto ao ICMS, está limitado a duas materialidades:

- a) incentivos fiscais (CF, art. 155, §2º, XII, g);
- b) nomear o substituto tributário nas operações interestaduais (LC-87/96, art. 9º).

O acordo entre os Estados, em qualquer modalidade, não pode dispor sobre base de cálculo do ICMS.  
Por essa razão, o Protocolo nº 10/92 é ilegal.”

Em outro trecho, reitera a negativa de vigência do acordo interestadual citado, na forma a seguir.

“É certo que a responsabilidade tributária, nas operações interestaduais tem por ato normativo fundante o acordo interestadual. Contudo, tal ato requer recepção por lei ordinária.

O Auto de Infração não indica o dispositivo legal (lei ordinária) que o recepcionou, o que indica inexistir tal recepção. Sem essa recepção, o Protocolo ICMS nº 10/92 é ilegal.”

Os protocolos são atos normativos subscritos pelo Chefe do Poder Executivo Estadual, nos termos do art. 38 do Regimento Interno do Confaz, abaixo reproduzido.

“Art. 38. Dois ou mais Estados e Distrito Federal poderão celebrar entre si Protocolos, estabelecendo procedimentos comuns visando:

- I - a implementação de políticas fiscais;
  - II - a permuta de informações e fiscalização conjunta;
  - III - a fixação de critérios para elaboração de pautas fiscais;
  - IV - outros assuntos de interesse dos Estados e do Distrito Federal.
- ...”

Como tal, submetem e vinculam toda a órbita administrativa, não sendo possível, a este colegiado, negar-lhe vigência, em conformidade com o que prescreve o inciso III do art. 167 do RPAF, abaixo transscrito.

“Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

...

III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.”

Assim, acolho a metodologia adotada pela autoridade fiscal para apuração do *quantum debeatur*. Entendo, por isso, restar caracterizada a infração, tendo ficado provado que a conduta da autuada se encontra em desconformidade com o que preceitua o Protocolo CONFAZ ICMS 10/92.

Diante do exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA** do presente auto de infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 211311.0016/12-1, lavrado contra **FREVO BRASIL INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$18.819,17**, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de dezembro de 2014.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS OLIVEIRA - JULGADOR