

**A. I. N°** - 297745.0497/07-7  
**AUTUADO** - REAL COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA.  
**AUTUANTE** - JORGE LUIZ MAGALHAES NUNES  
**ORIGEM** - IFMT/DAT/ NORTE  
**INTERNET** - 03. 04. 2008

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0090-01/08

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ACORDO INTERESTADUAL. REFRIGERANTE. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO PELO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO. Não é devida a retenção do imposto, quando a mercadoria se destina 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 subseqüentes. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 14/09/2007, foi lançado ICMS no valor de R\$ 12.175,89, acrescido da multa de 60%, por ter sido constatada a falta de retenção do imposto e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia. Consta no campo “Descrição dos Fatos” que se refere a mercadoria enquadrada no Protocolo ICMS n° 10/92, oriunda de outra unidade da Federação, destinada a contribuinte deste Estado, cujo remetente não possui inscrição de substituto tributário no Estado da Bahia, nem efetuou o recolhimento do imposto através de GNRE.

O autuado impugnou o lançamento de ofício às fls. 15 a 18, argüindo, em preliminar, a nulidade do Auto de Infração, por ter sido lavrado contra contribuinte inscrito no Estado do Rio Grande do Norte, tendo ocorrido, dessa forma, a indicação errônea do autuado, configurando-se a ilegitimidade passiva, inviabilizando a continuidade da relação processual.

Atacando o mérito da autuação, esclarece que se trata de pessoa jurídica de direito privado, exercendo a atividade econômica de fabricação e comercialização de refrigerantes, sendo, portanto, contribuinte subordinado ao regime de substituição tributária, conforme os artigos 850 a 862 do RICMS/RN. Ressalta ter comercializado através da Nota Fiscal n° 323.478, mercadorias (coca-cola em lata) para a empresa Norsa Refrigerantes Ltda., estabelecida em Feira de Santana-BA, inscrita no CAD/ICMS sob o n° 49.698.284, enquadrada na atividade econômica de “comércio atacadista de cerveja, chope e refrigerante”, bem como classificada como substituto tributário.

Manifesta o entendimento que a substituição tributária não se aplica às operações que destinem mercadorias a contribuinte substituto da mesma mercadoria, entendimento este diverso do autuante que lavrou o Auto de Infração em lide com base no Protocolo ICMS n° 10/92, cláusulas primeira, quarta e quinta, sem atentar para as disposições contidas no ordenamento jurídico-tributário do Estado da Bahia. Nesse sentido, transcreve o art. 2° do Dec. 6.284/97, que aprovou o RICMS/BA e que versa a respeito da recepção das normas dos convênios, ajustes e protocolos firmados entre a Bahia e as demais unidades da Federação.

Finaliza, requerendo a nulidade da autuação, com base no art. 18 do RPAF/99, ou a sua improcedência.

Protesta pela apresentação de todos os meios de prova em direito admitidos, indicando o endereço situado à Rodovia BR 304, km 5,8 – nº. 450, Centro Industrial Avançado no Município de Macaíba, Rio Grande do Norte, CEP 59.280-000, para notificação de qualquer comunicado de natureza processual.

O autuante prestou informação fiscal à fl. 33, contestando as alegações defensivas, afirmando que aplicou as disposições do Protocolo ICMS nº. 10/92, em razão da supremacia dos acordos interestaduais. Acrescenta que não existe dúvida quanto à responsabilidade do remetente pela retenção e recolhimento do imposto, conforme a cláusula primeira do referido Protocolo. Sustenta que as únicas exceções previstas no § 2º, se referem à não aplicação do regime de substituição tributária nas transferências da mercadoria entre estabelecimentos industriais da mesma empresa e nas remessas efetuadas pela indústria para o seu estabelecimento filial atacadista.

Conclui mantendo a autuação, por entender que não ocorreu nenhuma dessas exceções.

#### **VOTO**

Registro, inicialmente, que em relação à solicitação do autuado para que qualquer notificação de comunicado de natureza processual seja encaminhada para o endereço localizado na Rodovia BR 304, km 5,8 – nº. 450, Centro Industrial Avançado no Município de Macaíba-RN, CEP 59.280-000, não vislumbro qualquer óbice ao seu atendimento, o que deverá ser observado pelo órgão competente da Secretaria da Fazenda ao enviar as intimações e demais comunicações relativas ao Auto de Infração em lide. Vale ressaltar, porém, que o não atendimento à solicitação do autuado não caracteriza a nulidade da autuação, haja vista que as situações para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão previstas no artigo 108 do RPAF/99.

O presente lançamento se refere à falta de retenção e recolhimento do ICMS pelo autuado, estabelecido no Estado do Rio Grande do Norte, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia, de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (refrigerantes – NCM 22021030).

Ao examinar as alegações oferecidas pelo impugnante, verifico que é suscitada, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração, sob o entendimento de que o mesmo foi lavrado contra contribuinte inscrito no Estado do Rio Grande do Norte, havendo indicação errônea do autuado, caracterizando a ilegitimidade passiva. Considerando, entretanto, que a decisão de mérito favorecerá ao sujeito passivo, não pronunciarei a nulidade da ação fiscal, tendo em vista o disposto no parágrafo único do art. 155 do RPAF/99.

A mercadoria objeto da autuação está sujeita ao regime de substituição tributária, conforme o Protocolo ICMS nº. 10/92, cabendo ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto relativo às operações subsequentes. Neste ponto, entendo que se faz necessária uma análise do quanto dispõe a legislação tributária concernente à matéria aqui em discussão, especificamente no que se refere à seguinte questão: a quem deve ser atribuída a condição de responsável tributário?

Conforme se verifica no citado protocolo, contribuinte substituto, nas operações com refrigerante é o estabelecimento industrial fabricante da mercadoria, bem como o importador e o arrematante da mercadoria importada e apreendida. Assim, somente quando a operação envolver, como remetente e destinatário, essas categorias de contribuintes (industrial fabricante, importador ou arrematante) é que estará afastada a aplicação da substituição tributária, desde que seja contribuinte substituto da mesma mercadoria.

No presente caso, se torna imperioso verificar a qualificação do destinatário, examinando qual o seu código correspondente à Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), registrado no cadastro de contribuintes - CAD/ICMS -, para que seja identificada a sua condição, para uma perfeita adequação do fato à norma, ou seja, se o destinatário é ou não sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria, e, por conseguinte, se estaria o autuado obrigado a efetuar a retenção e recolhimento do imposto retido, conforme exigido no Auto de Infração.

Através da verificação da consulta ao sistema de informação cadastral da SEFAZ, acostada à fl. 11, constatei que o estabelecimento destinatário da mercadoria, no caso, Norsa Refrigerantes Ltda., localizado na via Urbana, s/nº., quadra 2, km 3,5 – Bairro CIA Sul - Simões Filho-BA, inscrição estadual nº. 48.814.960, encontra-se inscrito com a atividade econômica principal sob o código nº. 1122401 - fabricação de refrigerantes -, valendo dizer que se refere a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria.

Nesta linha de entendimento, vale observar que sendo o estabelecimento destinatário, conforme explicitado acima, substituto tributário em relação à mesma mercadoria objeto da autuação, não é admissível que uma empresa tenha em seu estoque um mesmo tipo de mercadoria, neste caso refrigerante em lata, com dois regimes jurídicos, isto é, uma parte estando sujeita ao regime normal de tributação e a outra ao regime de substituição tributária, o que se constituiria num sério problema a ser administrado no que se refere ao controle fiscal.

Observo que o art. 353, inciso II, item 3, subitem 3.2 do RICMS/97, estabelece a condição de sujeito passivo por substituição ao contribuinte deste Estado alienante dos refrigerantes classificados na posição 2202 da NCM; por outro lado, o art. 355, inciso II, desse mesmo diploma regulamentar, prescreve que não deve ser efetuada a retenção ou antecipação do ICMS nas aquisições de outras unidades da Federação quando a mercadoria se destinar a contribuinte ao qual a legislação atribua a condição de responsável pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição em relação à mesma mercadoria.

Convém, ainda, colocar em destaque as disposições contidas no art. 370 do Regulamento do ICMS deste Estado, que transcrevo em seguida, o que servirá para uma melhor compreensão da lide:

*“Art. 370. Nas operações interestaduais, a substituição tributária rege-se-á conforme o disposto nesta subseção e nos convênios e protocolos (Anexo 86) para esse fim celebrados entre a Bahia e as demais unidades da Federação interessadas (Conv. ICMS 81/93).*

*§ 1º As regras estipuladas nesta subseção não se aplicam, nas operações interestaduais, à substituição tributária decorrente de convênios ou protocolos celebrados anteriormente a 10/09/93, salvo no tocante aos seguintes dispositivos, que se aplicam inclusive retroativamente a todos os convênios e protocolos já firmados (Conv. ICMS 81/93, cláusula décima sexta, e Convs. ICMS 19/94 e 51/96):*

*(...)*

*II - o art. 375, inciso I - não-aplicação da substituição tributária sendo as mercadorias destinadas a sujeito passivo por substituição relativamente à mesma espécie de mercadoria (Conv. ICMS 81/93, cláusula quinta, inciso I, e Conv. ICMS 96/95);”*

Observo, ademais, que visando dar um tratamento uniforme às operações do estabelecimento concernente às situações aqui analisadas, o § 2º do art. 356 do RICMS/97 estipula que se, excepcionalmente, forem adquiridas mercadorias com o imposto pago por antecipação, para que seja dado ao seu estoque e às suas operações um tratamento fiscal uniforme, deve o contribuinte utilizar como crédito fiscal tanto o ICMS da operação normal, como o imposto retido ou

antecipado, obrigando-se, contudo, a efetuar a retenção do imposto relativo às operações internas subsequentes.

Conforme se vê da leitura dos dispositivos regulamentares acima transcritos, que recepcionaram as disposições dos Convênios e Protocolos – inclusive o Protocolo nº. 10/92 -, as operações interestaduais relativas à substituição tributária são regidas conforme o disposto nestes dispositivos regulamentares e nos Convênios e Protocolos para esse fim celebrados entre a Bahia e as demais unidades da Federação interessadas.

Para fins de melhor esclarecer a presente questão, trago, ainda, a disposição contida Cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93, que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária instituídos pelos acordos firmados entre os Estados e o Distrito Federal:

***“Cláusula quinta A substituição tributária não se aplica:***

*I - às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria.*

*II - às transferências para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a empresa diversa.”*

Fica claro, desta forma, que as normas anteriormente indicadas se coadunam perfeitamente com a determinação acima. Este fato me conduz à conclusão que o contribuinte remetente das mercadorias, estabelecido no Estado do Rio Grande do Norte, fica desobrigado de reter o imposto devido por substituição tributária nas vendas para o Estado da Bahia, dos refrigerantes classificados na posição 2202 da NCM, quando os adquirentes forem igualmente responsáveis por substituição em relação às operações que realizar com as mesmas mercadorias.

Quero aqui sugerir à autoridade fazendária que verifique a possibilidade de determinar o acompanhamento da regularidade das operações praticadas pelo destinatário, no caso a empresa Norsa Refrigerantes Ltda.

Voto pela improcedência do Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº. **297745.0497/07-7**, lavrado contra **REAL COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de março de 2008.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - JULGADOR