

**A. I. N°** - 281508.0463/07-0  
**AUTUADO** - REAL COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA.  
**AUTUANTE** - DILSON OLIVEIRA DE ARAÚJO  
**ORIGEM** - IFMT-DAT/NORTE  
**INTERNET** - 06.06.08

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0148-04/08

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. REFRIGERANTES. REMESSA INTERESTADUAL DESTINADA À CONTRIBUINTE DESTE ESTADO INSCRITO NA CONDIÇÃO DE ATACADISTA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Autuado alega ilegitimidade passiva, por não ser responsável pela retenção e recolhimento do imposto, em decorrência de previsão contida no RICMS/BA, determinando que a substituição tributária não se aplica às operações que destinem mercadorias para contribuinte substituto da mesma mercadoria. Restou comprovado que o destinatário da mercadoria não é contribuinte substituto da mesma mercadoria, haja vista a sua condição de inscrito no CAD/ICMS sob o código de atividade econômica principal nº 4635-4/02 – comércio atacadista de cerveja, chope e refrigerantes. Infração subsistente. Rejeitada a nulidade argüida. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 19/10/2007, exige do autuado ICMS no valor de R\$ 5.777,80, acrescido da multa de 60%, por ter deixado de efetuar a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia, através nota fiscal 324308 (fl. 06). Consta que a mercadoria apreendida, objeto do presente auto de infração, ficou sob a guarda responsabilidade de NORSA REFRIGERANTES LTDA., CICMS nº 49.698.284, na qualidade de fiel depositário, conforme documentos de fls. 07 e 08.

O autuado apresentou peça impugnatória ao lançamento de ofício às fls. 16 a 19, argüindo em sede preliminar, a nulidade do Auto de Infração, por incompetência do auditor fiscal, posto que a lavratura ocorreu contra contribuinte inscrito no Estado do Rio Grande do Norte, ocorrendo indicação errônea do autuado, configurando-se a ilegitimidade passiva e inviabilizando a continuidade da relação processual.

No mérito, 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, Decreto 13.640/97.

Ressalta que, vendeu através da nota fiscal nº 324308, 69.696 latas de coca-cola a empresa NORSA REFRIGERANTES LTDA., estabelecida em Feira de Santana, inscrita no CAD/ICMS sob o nº 49.698.284, sem a retenção do ICMS substituto, uma vez que entendeu, não aplicar a substituição tributária às operações que destinem mercadorias para contribuinte substituto da mesma mercadoria. Tal entendimento, diverso do auditor fiscal, que lavrou o Auto de Infração em lide com base no Protocolo ICMS nº 10/92, cláusula primeira, quarta e quinta, aplicando a penalidade prevista na Lei nº 7.014/96 (art. 42, II, alínea “e”).

Cita o tributarista Paulo de Barros Carvalho, quanto à vigência das normas, destacada, conforme assinala a autuada, da obra “in curso de Direito Tributário, 17ª edição, 2005, editora Saraiva”, para criticar a atuação fiscal argumentando que o autuante fundamentou o seu trabalho na cláusula primeira, quarta e quinta do protocolo ICMS 10/92, em detrimento de norma inserta no art. 2º do Regulamento de ICMS do Estado da Bahia. Insiste que ocorrendo o evento relativo ao ICMS no âmbito do Estado da Bahia haveria de manifestar-se os efeitos de direito descritos nas normas do Decreto 6.284/97.

Reitera que na operação em questão efetuou venda de mercadoria através da nota fiscal 324.308 para contribuinte do Estado da Bahia, de atividade econômica “fabricação de refrigerante” e com o regime de apuração de ICMS substituição e, por esta razão, deixou de reter o ICMS substituto. Aduz ainda acerca da responsabilidade supletiva do contribuinte substituto do art. 372, § 3º, inciso III, RICMS/BA.

Finaliza, requerendo a nulidade da autuação; não sendo esta preliminar acolhida, a desconstituição do auto de infração por improcedência, cancelando-se o presente auto de infração, em face da inexistência da infração apontada, além do protesto pela apresentação de todos os meios de prova em direito admitidos, indicando o endereço Rodovia BR 304, km 5,8 – nº 450, Centro Industrial Avançado, Município de Macaíba, Rio Grande do Norte, CEP 59.280-000, para notificação de qualquer comunicado de natureza processual.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 30 a 34, contestando, inicialmente, a forma “agressiva e desrespeitosa” utilizada nas argumentações defensivas e repele a arguição de ilegitimidade passiva, tendo em vista que os Estados da Bahia e do Rio Grande do Norte são signatários do protocolo 10/92, que deu azo a presente ação fiscal, não havendo, portanto, qualquer impedimento para a prática dos procedimentos ora contestados.

Cita o Convênio ICMS 81/93, que estabelece, em sua cláusula sétima, a obrigatoriedade da inscrição do sujeito passivo por substituição; caso contrário, o imposto deverá ser recolhido ao Estado de destino, relativamente a cada operação, através de GNRE, acompanhando 1 via do documento o transporte da mercadoria. Enfatiza que as regras do Convênio 81/93 e do protocolo ICMS 10/92 encontram-se recepcionadas na legislação do Estado da Bahia, não prosperando, por conseguinte, a arguição de ilegitimidade passiva.

Assente que a tese da impugnante não se aplica à operação em tela porque a atividade do destinatário das mercadorias, inscrito no Estado da Bahia, é o comércio atacadista de cervejas, chope e refrigerante, além do comércio de água mineral e de bebidas não especificadas anteriormente, conforme documentos de fls. 9 e 10, não se tratando, assim, de atividade fabril, tampouco de transferência de mercadorias entre estabelecimentos industriais.

Conclui pelo acerto da ação fiscal, aplicação dos dispositivos do Protocolo 10/92 e observância do Regulamento de ICMS do Estado da Bahia, uma vez não existir dúvida quanto à responsabilidade do remetente pela retenção e recolhimento do imposto, conforme a cláusula primeira do referido Protocolo. Sustenta que as únicas exceções são verificadas no § 2º, que trata da não aplicação do regime de substituição tributária às transferências de mercadorias entre estabelecimentos industriais da mesma empresa e nas remessas efetuadas pela indústria para o seu estabelecimento filial atacadista.

Pede seja o auto julgado procedente.

## VOTO

Do exame das peças processuais, verifico que o autuado argúi, em sede preliminar, a nulidade do Auto de Infração, por ter sido lavrado contra contribuinte inscrito no Estado do Rio Grande do Norte, entendendo o defendente haver indicação errônea do autuado, caracterizando a ilegitimidade passiva.

Versa o Auto de Infração em lide sobre a falta de retenção e recolhimento do imposto, 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.

É cediço que a condição de sujeito passivo por substituição tributária é determinada pela realização por contribuinte de operações interestaduais com as mercadorias a que se referem os Convênios ou Protocolo correspondentes, sendo responsável pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário.

Nos termos do Protocolo nº 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, o contribuinte substituto é o estabelecimento industrial fabricante da mercadoria, bem como o importador e o arrematante da mercadoria importada e apreendida.

No caso concreto, a mercadoria objeto da autuação – refrigerantes em lata – está sujeita ao regime de substituição tributária, conforme o Protocolo nº 10/92, cabendo ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto relativo às operações subsequentes. Portanto, o autuado é o sujeito passivo por substituição, devendo figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária, não podendo prosperar a arguição de nulidade por ilegitimidade passiva. Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade argüida.

Ultrapassadas as questões de início, oportuna a análise das disposições da legislação do ICMS sobre a matéria em tela, para uma melhor compreensão da lide. Estabelece conforme a seguir o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia – RICMS/97, acerca do caso proposto:

*“Art. 370. Nas operações interestaduais, a substituição tributária reger-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).*

*Art. 372. Nas aquisições interestaduais efetuadas por contribuintes deste Estado, havendo convênio ou protocolo que preveja a substituição tributária entre a Bahia e a unidade federada de procedência das mercadorias, relativamente à espécie de mercadorias adquiridas:*

*(...)*

*III - não tendo o remetente efetuado a retenção, será exigido o imposto nos termos do item 1 da alínea “i” do inciso II do art. 125.*

*(...)*

*§ 3º Nas operações interestaduais com mercadorias sujeitas a substituição tributária por força de convênio ou protocolo, a responsabilidade atribuída ao sujeito passivo por substituição não exclui a responsabilidade supletiva do contribuinte substituído, observado o seguinte:*

*I - se o imposto não for retido ou recolhido antecipadamente, o tributo será exigido na fronteira, atribuindo-se responsabilidade ao remetente (art. 125, II “b”)*

*III - sempre que, esgotadas todas as possibilidades de exigência do imposto do sujeito passivo por substituição, essa cobrança se tornar impossível, adotar-se-ão as providências previstas no § 1º do art. 125.*

*Art. 373. Nas operações interestaduais entre Estados signatários de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo regime de substituição tributária, é atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor da unidade federada destinatária, na condição de sujeito passivo por substituição (Conv. ICMS 81/93)*

*Art. 375. Não se aplica a substituição tributária, nas operações interestaduais:*  
*I - sendo as mercadorias destinadas a sujeito passivo por substituição relativamente à mesma espécie de mercadoria (Conv. ICMS 96/95);”.*

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.

Com relação ao questionamento defensivo acerca da responsabilidade supletiva do contribuinte substituto do art. 372, § 3º, inciso III, RICMS/BA, em realidade, esta surge em confirmação à responsabilidade legal do remetente, que é, de fato, o responsável pelo pagamento do imposto (inciso I). A supletividade, como característica básica dessa modalidade vem a indicar que o contribuinte original não é ignorado, havendo mudança do sujeito passivo em momento posterior. Esse caráter supletivo da responsabilidade tributária, art. 128, CTN, apenas se concretiza quando o substituto não honra a sua obrigação; no caso em questão, nas situações excepcionais indicadas no próprio artigo nomeado pelo impugnante (inciso II) e após esgotadas todas as possibilidades de exigência do imposto do sujeito passivo por substituição ou essa cobrança se tornar impossível, adotar-se-ão as providências previstas no § 1º do art. 125, que exige ainda prova formal dessa circunstância.

Como se percebe, toda a legislação aplicável ao caso, possui uma clareza insofismável, não ensejando dúvidas, quanto à responsabilidade da recorrente pelo pagamento do ICMS-ST, no caso em tela.

Superado tal questionamento, o cerne da questão reside no fato de se determinar a real condição do destinatário, haja vista que, nos termos da cláusula quinta do Convênio nº. 81/93, que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal, recepcionado pelo RICMS/BA, no seu artigo 375, I, - a substituição tributária não se aplica às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria. Segundo alega o autuado, esta seria a qualidade do destinatário, ou seja, sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria.

Conforme explicitado acima, nos termos do Protocolo nº 10/92, contribuinte substituto, nas operações com cerveja, chope e 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, em ambos os pólos, como remetente ou destinatário, essas categorias de contribuintes, sejam 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, é indispensável verificar a qualidade do destinatário, examinando o seu Código de Atividade Econômica – CNAE, registrado no cadastro de contribuintes - CAD/ICMS – identificando a sua condição, para uma perfeita adequação do fato a norma, ou seja, se o destinatário é ou não sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria, e, por consequência, se estaria o autuado obrigado a efetuar a retenção e recolhimento do imposto retido, conforme exigido no Auto de Infração em exame.

Nessa linha de pensamento, o próprio cadastro de contribuintes do Estado da Bahia informa que o estabelecimento destinatário da mercadoria, no caso, NORSA REFRIGERANTE LTDA., localizado na rua do BANEZ, s/nº, Centro Industrial do Subaé, Feira de Santana-BA, inscrição estadual nº 49.698.284, encontra-se inscrito com a atividade econômica principal sob o código nº 4635-4/02

comércio atacadista de cerveja, chope e refrigerantes -, valendo dizer, portanto, não é sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria.

A propósito, vale consignar que, o estabelecimento atacadista somente recebe mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária sem a retenção do imposto nas operações interestaduais, quando se tratar de filial da indústria remetente, ou se receber de suas outras filiais atacadistas, conforme previsto no artigo 355, I, do RICMS/BA, abaixo transcrito:

*“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 destina:*

*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”.*

No que concerne, por fim, à indicação pelo autuado do endereço 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, não vislumbro qualquer óbice ao seu atendimento, 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 a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista no artigo 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/99 e, em perfeita sintonia com o estabelecido no Código Tributário Nacional, art. 127, que orienta, como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo, não elaborada de modo a prejudicar o trabalho do fisco.

Diante do exposto, sendo o destinatário da operação contribuinte atacadista, com relação a essa operação, aplica-se integralmente o regime de substituição tributária, cabendo ao remetente promover a retenção e recolhimento do ICMS referente às operações subsequentes, em favor do Estado da Bahia, conforme exigido no Auto de Infração em exame.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281508.0463/07-0**, lavrado contra **REAL COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 5.777,80**, 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, 26 de maio de 2008.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR