

**A.I. N.** - 110526.0122/05-2  
**AUTUADO** - SHERWIN WILLIAMS DO BRASIL IND. E COM. LTDA.  
**AUTUANTE** - ANTONIO ARAÚJO AGUIAR  
**ORIGEM** - IFMT-DAT/METRO  
**INTERNET** - 22.12.2005

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0480-01/05

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Restou comprovado que não se trata de aquisição de mercadorias para comercialização pelo adquirente, considerando que este exerce a atividade de prestador de serviços e o imposto destacado nas Notas Fiscais de aquisição foi calculado com a aplicação da alíquota interna do Estado de origem. Infração insubsistente. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado no trânsito de mercadorias em 05/08/2005, exige do autuado ICMS no valor de R\$ 11.178,99, acrescido da multa de 60%, em decorrência da falta de retenção do ICMS e conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia. Consta que o autuado ao emitir as Notas Fiscais nº 353177 e 353148, de venda de mercadorias (tintas e outros) a contribuinte cadastrado neste Estado sob a condição de Empresa de Pequeno Porte, não reteve o ICMS em favor do Estado da Bahia, relativamente aos produtos enquadrados no regime de substituição tributária interestadual nos termos do Convênio 74/94.

O autuado apresenta peça impugnatória ao lançamento de ofício na qual suscita preliminares de nulidade do auto de infração nos seguintes termos:

Preliminar de nulidade, pela impossibilidade de exigir-se a retenção do imposto de pessoa jurídica não contribuinte do ICMS.

Afirma que a competência constitucional outorgada aos Estados para instituir o ICMS está definida no artigo 155 da Constituição Federal, sendo que dentre as diversas hipóteses de incidência, o imposto incide quando há realização de operação de circulação de mercadoria, sendo o montante do tributo devido somente ao Estado em que a operação ocorre, significando dizer que o pressuposto básico da regra-matriz de incidência tributária do ICMS é a ocorrência de circulação de mercadoria, que pode se dar dentro de um mesmo Estado, entre Estados (operação interestadual) ou ainda, entre um Estado e um país estrangeiro.

Prossegue, dizendo que em razão dessa sistemática do ICMS, a Constituição Federal previu nas operações interestaduais a repartição da receita tributária, no intuito de contemplar os Estados envolvidos na operação e não apenas o Estado de origem. Cita o §2º, inciso VIII, do art. 155 da CF que estabelece a destinação da diferença entre a alíquota interna e interestadual para o Estado de destino da mercadoria.

Transcreve o §2º, inciso VII, do mesmo artigo 155 da Constituição Federal, para dizer que na hipótese de operação interestadual que destine mercadoria a consumidor final não contribuinte do imposto, a alíquota aplicável é a interna, justamente por não haver operação de saída subsequente.

Continua o seu arrazoado, afirmando que jamais um Convênio ou legislação estadual poderá dispor sobre tributação em operações cujo destinatário da mercadoria seja pessoa jurídica não contribuinte do imposto, por falta de competência para tanto.

Diz que a substituição tributária prevista na Constituição Federal, somente autoriza a sua criação quando há a ocorrência de duas operações, uma de aquisição e a outra de revenda da mercadoria pelo destinatário.

Afirma que no Supremo Tribunal Federal - STF, está pacificada a constitucionalidade do regime de substituição tributária, sendo que no julgamento do RE nº 213.396-5, foram fixados os pressupostos para aplicabilidade desse regime. Informa que naquela oportunidade a matéria analisada foi a substituição tributária em operações de circulação de veículos automotores se diferenciando do presente auto de infração apenas no tipo de mercadoria que são tintas e vernizes e outras mercadorias da indústria química.

Acrescenta, transcrevendo o voto do Ministro Relator Ilmar Galvão, que a Suprema Corte fixou os pressupostos necessários para instituição do regime de substituição tributária, sendo o mais importante aquele referente à existência de pelo menos um fato econômico anterior ao último da cadeia econômica que consiste na entrega da mercadoria para o consumidor final, ou seja, para se configurar o regime de substituição tributária, necessariamente há que existir, no mínimo, duas operações. Exemplifica o seu entendimento.

Sustenta que, no presente caso, não existe a segunda operação, isto é, a empresa destinatária da mercadoria, ISOREL LOCAÇÃO E SERVIÇOS LTDA., adquiriu a mercadoria na qualidade de consumidor final, não havendo operação subsequente para ensejar a retenção do imposto, comprovando essa afirmativa a tributação com a alíquota interna de 18% constante nas notas fiscais objeto da autuação e o respectivo destaque do imposto, estando de acordo com o artigo 155, §2º, VII, “b”, da Constituição Federal.

Prossegue, dizendo que se não bastasse o argumento constitucional para demonstrar a falta de competência do Estado da Bahia para exigir-lhe a retenção do ICMS, nos termos do §1º, do artigo 6º, da Lei Complementar 87/96, a exigência de retenção e pagamento do imposto somente pode ser feita a terceiro que tenha participado da operação desde que o destinatário da mercadoria seja contribuinte do imposto.

Cita e transcreve o artigo 6º, §1º, da LC 87/96, para afirmar que somente poderá ser outorgada a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido por terceiro quando este último é contribuinte desse mesmo imposto.

Afirma que a empresa destinatária da mercadoria constante das notas fiscais objeto da autuação é uma prestadora de serviços, sujeita à incidência do ISS, não sendo contribuinte do ICMS, portanto, não poderia ser-lhe exigida a retenção e pagamento do imposto, por não ser devido na operação subsequente.

Cita e transcreve a decisão do STJ relativa ao RESP 63.515/RS, para corroborar o seu entendimento, registrando que na referida decisão existia regra convencional, estabelecendo a aplicação da substituição tributária para a hipótese de não ocorrência de operação subsequente.

Sustenta que a autuação é manifestamente nula, uma vez que deixou de observar o que prescreve a LC 87/96, requerendo o provimento dessa impugnação.

Preliminar de nulidade, pela indevida capitulação legal da infração.

Diz o autuado que na descrição dos fatos consta que este deixou de reter e recolher o imposto, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia.

Alega o defendente que a empresa destinatária da mercadoria ISOREL LOCAÇÃO E SERVIÇOS LTDA., é uma prestadora de serviços, como demonstram o seu cartão de CNPJ, o seu contrato social e o seu cartão de inscrição na Prefeitura Municipal de Salvador, anexados ao PAF, tendo o seu código de atividade econômica principal sob o nº 74.99-3-99 – “outros serviços prestados principalmente às empresas”. Assim, não sendo contribuinte do ICMS, e nessas condições não há como se exigir a retenção e o recolhimento do imposto prevista no Convênio 74/94, não podendo ser aplicada a multa prevista no artigo 42, inciso II, alínea “e”, da Lei nº 7.014/96, já que não se corporificou no caso concreto qualquer infração.

Preliminar de nulidade, incidência do artigo 355, inciso IV, do RICMS/97.

Cita e transcreve o autuado o artigo 355, inciso IV, do RICMS/BA, para dizer que não se aplica a substituição tributária quando o adquirente da mercadoria, oriunda de outro Estado, for prestador de serviço.

Prossegue, esclarecendo que em decorrência do que determina o artigo 355, IV, do RICMS/97, acima reportado, a ISOREL LOCAÇÃO E SERVIÇOS LTDA., formulou Consulta, questionando sobre a aplicação desse dispositivo, não tendo obtido resposta até a data de apresentação da peça defensiva, protestando pela posterior juntada da solução à Consulta.

Sustenta que, como o autuante não atentou para a previsão do artigo 355, inciso IV, do RICMS/97, o auto de infração está mortalmente eivado de nulidade.

Preliminar de nulidade, incidência do artigo 392-A, inciso IV, do RICMS/97.

Alega o autuado que a empresa destinatária das mercadorias objeto das notas fiscais analisadas é optante pelo regime especial do SIMBAHIA, sendo enquadrada como Empresa de Pequeno Porte, sendo que nos termos dos artigos 391-A c/c o artigo 392-A, do RICMS/97, que transcreve, tais empresas somente terão o dever de arcar com o imposto que deveria ter sido retido pela empresa remetente da mercadoria quando essa mercadoria não for consumida no próprio estabelecimento.

Diz que como a empresa destinatária adquiriu as mercadorias constantes das notas fiscais objeto da autuação para seu uso e consumo, a conclusão a que se chega é a de que não tinha a impugnant que efetuar o recolhimento antecipado do ICMS, merecendo ser declarada a nulidade do auto de infração.

No mérito, cita e transcreve a Cláusula primeira do Convênio 74/94, para dizer que exatamente aí é que se concretiza a improcedência da autuação, pois, a presunção do Fisco de que a mercadoria estava sendo adquirida para revenda é um ledô engano, considerando que foram destinadas para uso e consumo, prova disso é que não se apropriou dos respectivos créditos do imposto.

Registra, ainda, que o IPI integrou a base de cálculo do ICMS, o que demonstra que o destinatário das mercadorias analisadas pela fiscalização não as revendeu, nem tampouco deu as mesmas, outro fim que não o efetivo consumo decorrente do uso para desenvolvimento de suas atividades de prestação de serviços.

Conclui a sua peça defensiva requerendo a nulidade e improcedência do auto de infração.

Na informação fiscal apresentada o autuante esclarece que o fato de o estabelecimento destinatário se encontrar inscrito na condição de empresa de pequeno porte, gerou para os contribuintes (remetente e destinatário) dúvidas acerca da aplicação das normas relativas à substituição tributária em operação interestadual que envolva destinatário contribuinte que também presta serviços.

Prossegue, dizendo que diante disso, o estabelecimento destinatário formulou consulta tributária protocolada sob o nº 145.730/2005-0 que resultou no parecer 7676/2005, que anexa a informação fiscal.

Acrescenta que o parecer espanca quaisquer dúvidas sobre a aplicabilidade das regras de acordo interestadual, afirmando que o entendimento do órgão responsável pela resposta da consulta diverge do entendimento da consulente. Diz, ainda, que se o mesmo parecer for conjugado com as certidões de informe do movimento de recolhimento de ICMS e de autorizações para impressão de documentos fiscais de venda (AIDF), que anexa, a presunção, decorrente do número de inscrição no cadastro da SEFAZ, cede lugar à certeza de que o destinatário é de fato e de direito contribuinte do imposto.

Finaliza, mantendo a autuação.

Intimado para se manifestar sobre os documentos anexados ao processo pelo autuante, o autuado se pronuncia dizendo que a informação fiscal e os documentos juntados não são suficientes para refutar as suas alegações expostas na impugnação que se reporta e reitera.

Afirma que o fato da empresa adquirente estar inscrita no cadastro de contribuintes da SEFAZ/BA, por si só não a qualifica como contribuinte, sendo decorrente da necessidade de transportar as mercadorias que utiliza na prestação de serviços, já que não pode haver transporte de mercadorias sem documentação fiscal.

Sustenta que na própria solução à consulta, afirma-se que a regra da retenção somente se aplica quando as vendas se realizam para contribuintes do ICMS, o que confirma a sua alegação de que não está diante da hipótese de substituição tributária, tendo em vista que o adquirente das mercadorias é uma empresa prestadora de serviços.

Conclui, requerendo a nulidade e improcedência do auto de infração.

## **VOTO**

Inicialmente, rejeito as seguintes preliminares de nulidade argüidas pelo autuado:

- pela impossibilidade de exigir-se a retenção do imposto de pessoa jurídica não contribuinte do ICMS;
- pela indevida capitulação legal da infração;
- pela incidência do artigo 355, inciso IV, do RICMS/97;
- pela incidência do artigo 392-A, inciso IV, do RICMS/97.

Considero que o presente Auto de Infração foi lavrado atendendo as exigências do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, notadamente o artigo 39, seus incisos, alíneas e parágrafos, não incorrendo em nenhuma das hipóteses previstas no artigo 18, seus incisos, alíneas e parágrafos, que determinam a nulidade do ato, sendo afastadas assim as preliminares de nulidade suscitadas pelo autuado.

No mérito, se imputa ao autuado o cometimento de infração, decorrente da falta de retenção e recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia, relativamente aos produtos enquadrados no regime de substituição tributária interestadual nos termos do Convênio 74/94.

Da análise das peças processuais, observo que o autuado conduz a sua peça defensiva sustentando que o destinatário da mercadoria não é contribuinte do ICMS, mas, sim, do ISS, conforme o seu cartão de CNPJ, o seu contrato social e o seu cartão de inscrição na Prefeitura

Municipal de Salvador, anexados ao PAF, tendo o seu código de atividade econômica principal sob o nº 74.99-3-99 – “outros serviços prestados principalmente às empresas” e que as mercadorias foram destinadas a uso e consumo do estabelecimento na prestação de serviços.

Verifico, ainda, que o autuado alega ser a empresa destinatária das mercadorias objeto das notas fiscais analisadas, optante pelo regime especial do SIMBAHIA, enquadrada como Empresa de Pequeno Porte, estando inscrita no cadastro de contribuintes da SEFAZ/BA, pela necessidade de transportar as mercadorias que utiliza na prestação de serviços, já que não pode haver transporte de mercadorias sem documentação fiscal.

Por outro lado, constato que o autuante sustenta justamente o contrário, ou seja, o destinatário das mercadorias é contribuinte do ICMS de fato e de direito, sendo, inclusive, inscrito no cadastro da SEFAZ na qualidade de Empresa de Pequeno Porte, baseando o seu entendimento no parecer relativo à Consulta formulada pelo destinatário das mercadorias, nas certidões de informe do movimento de recolhimento de ICMS, e nas Autorizações para Impressão de Documentos Fiscais de venda (AIDF), anexados ao PAF.

Confrontando-se as duas argumentações, fica claro que a solução da lide reside precisamente na identificação da condição do destinatário das mercadorias acobertadas pelas Notas Fiscais nºs 353177 e 353148, no caso, a empresa ISOREL LOCAÇÃO E SERVIÇOS LTDA, na operação de aquisição das mercadorias objeto da autuação, se contribuinte ou não do ICMS.

Rigorosamente, não existe vedação legal para que uma empresa possa exercer atividade mista, ou seja, possa efetuar venda ou fornecer mercadorias juntamente com a prestação de serviços, quando as saídas ou os fornecimentos forem tributados pelo ICMS.

Inexiste, também, qualquer proibitivo legal para que uma empresa possa exercer atividade paralela, ou seja, possa comercializar mercadorias independentemente da prestação de serviços, ou vice-versa.

Pelo que pude inferir dos argumentos do autuante e do autuado, o destinatário das mercadorias exerce atividade paralela, ou seja, vende mercadorias sem nenhum vínculo com a prestação de serviços e presta serviços sem fornecimento de mercadorias tributados pelo ICMS.

Assim, pode ocorrer que em determinada operação de aquisição de mercadoria o destinatário esteja na qualidade de contribuinte ou não do ICMS. O que vai determinar esta condição é justamente a forma como a operação foi realizada, ou seja, se a aquisição ocorreu com a aplicação da alíquota interestadual ou alíquota interna do Estado de origem.

Sendo a operação realizada com a alíquota interestadual reduzida, fica caracterizada a aquisição para comercialização, a contrario sensu, se a aquisição ocorrer com a alíquota interna do Estado de origem, fica caracterizada a destinação para utilização na prestação de serviços.

A partir dessa constatação posso dizer que o destinatário das mercadorias, na operação de que cuida o presente Auto de Infração, agiu na qualidade de prestador de serviços, pois as Notas Fiscais nºs 353177 e 353148, foram emitidas com a aplicação da alíquota interna de 18%, vigente no Estado de São Paulo, tendo sido computado na base de cálculo, o IPI, caracterizando que a mercadoria efetivamente não se destinava à comercialização.

Ademais, no presente caso, a aplicação da alíquota interna de 18%, afasta a possibilidade de se argumentar que o autuado estaria se locupletando ilicitamente da parcela do imposto devido ao Estado da Bahia, como por exemplo acontece com aquele que sendo prestador de serviços e contribuinte do ICMS, utilizando-se da inscrição estadual, adquire mercadorias com a alíquota interestadual reduzida, mesmo sabendo que o destino da mercadoria será a prestação de serviços não tributados pelo ICMS.

Apenas a título de esclarecimento, considerando que não se trata precisamente da mesma matéria tratada no presente Auto de Infração, transcrevo abaixo o §3º, do artigo 352-A, do RICMS/97, que de forma análoga reforça o meu entendimento:

“Art.352...

*§ 3º Para os efeitos deste artigo, serão consideradas para fins de comercialização as aquisições interestaduais de mercadorias ou bens, cujo imposto tenha sido calculado com aplicação de alíquota interestadual, efetuadas por pessoas jurídicas inscritas no cadastro do ICMS na condição de especial ou por contribuintes inscritos na condição de normal que desenvolvam atividades sujeitas ao ICMS e ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS”.*

Diante do exposto, entendo como insubsistente a infração.

Por fim, cumpre-me registrar que incorre em equívoco o autuado quando justifica a inscrição do destinatário das mercadorias no cadastro da SEFAZ, pela necessidade de transportar as mercadorias utilizadas na prestação de serviços.

A minha discordância encontra amparo no artigo 150, inciso V, do Regulamento do ICMS - RICMS/97, que prevê a possibilidade de inscrição na condição de CONTRIBUNTE ESPECIAL, no cadastro da SEFAZ, para aquelas pessoas que não se enquadram como contribuinte do imposto e têm necessidade de movimentação de materiais.

Ora, se a empresa destinatária das mercadorias, exerce exclusivamente a atividade de prestador de serviços conforme alegado pelo autuado, a inscrição na condição de especial, afastaria a possibilidade de dúvidas e autuações, como no presente caso.

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 **110526.0122/05-2**, lavrado contra **SHERWIN WILLIAMS DO BRASIL IND. E COM. LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de dezembro de 2005.

CLARICE ANIZIA MÁXIMO MOREIRA- PRESIDENTE

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - RELATOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA- JULGADOR