

A. I. Nº - 298624.0002/14-3  
AUTUADO - GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA.  
AUTUANTE - WAGNER RUY DE OLIVEIRA MASCARENHAS E JOSE MACEDO DE AGUIAR  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 13.10.2015

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

**ACÓRDÃO JJF Nº 0156-01/15**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDA INTERESTADUAL DE PRODUTOS ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. **b)** PROCEDEU RETENÇÃO A MENOS. As operações interestaduais de saída de peças automotivas (Protocolo ICMS 41/08), assim como tintas, vernizes (Convênio ICMS 74/94) encontram-se sujeitas à sistemática de substituição tributária, em relação ao imposto incidente sobre as subsequentes operações de saída. Nas remessas promovidas pelo fabricante de equipamentos, partes, peças, para substituição de produto em virtude de garantia, legal ou contratual é inaplicável, contudo, a sistemática do regime da substituição tributária por antecipação. Destinados tais produtos ao consumo do estabelecimento destinatário será exigido do remetente o recolhimento antecipado do diferencial de alíquotas do ICMS. Infração subsistente em parte. Rejeitados os pedidos de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração lavrado para constituir crédito tributário, no valor de R\$299.236,00, em relação aos fatos a seguir narrados:

01 - Deixou de proceder a retenção 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. Período janeiro/abril, julho/dezembro de 2011; janeiro/setembro de 2012. Valor de R\$21.840,29, acrescido da multa de 60%.

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. Período janeiro/dezembro de 2011 e janeiro/dezembro de 2012. Valor de R\$277.395,71, acrescido da multa de 60%.

O autuado apresenta impugnação tempestiva às fls. 101/111. Assinala sobre a tempestividade das razões; apresenta uma síntese dos fatos, aduzindo que as operações autuadas tinham como consumidores finais os próprios concessionários revendedores, na medida em que as peças foram adquiridas em substituição àquelas defeituosas, amparadas pela garantia contratual.

Completa que no tocante às saídas interestaduais de tintas, diz foram as mesmas destinadas ao uso e consumo dos estabelecimentos concessionários, eis que empregadas na pintura dos automóveis, em decorrência da prestação de serviço de funilaria e lanternagem, não ocorrendo a revenda destes produtos. Coube, nesse caso, contudo, o recolhimento do DIFAL-ST (cláusula primeira, § 3º, inciso II, do Protocolo ICMS nº 41/08 e cláusula primeira do Convênio ICMS nº 74/94), não havendo falar em diferença de ICMS-ST, conforme equivocadamente pretendido pela fiscalização. Diz que realizou o pagamento de parte do crédito tributário (R\$11.182,47), relativo ao DIFAL-ST de algumas das operações listadas pelos Auditores Fiscais (DOC 02).

Explica que as operações interestaduais de saída de peças automotivas, assim como de tintas, encontram-se sujeitas à sistemática de substituição tributária, em relação ao imposto incidente sobre a presumida operação de saída futura. Na hipótese de estes produtos serem destinados ao ativo permanente e/ou uso e consumo do estabelecimento destinatário será exigido do remetente (substituto) o recolhimento antecipado do diferencial de alíquotas do ICMS. Diz que tais obrigações encontram-se expressamente definidas na cláusula primeira, §§ 1º e 3º, inciso II, do Protocolo ICMS nº 41/08 e cláusula primeira do Convênio ICMS nº 74/94. Transcreve os textos.

Argui que a premissa fiscal é que o contribuinte deveria ter apurado e retido o ICMS-ST em favor do Estado da Bahia, considerando a hipótese de os produtos por ela remetidos aos estabelecimentos concessionários serem posteriormente comercializados, fazendo incidir as correspondentes margens de valor agregado; diz que a autoridade Fiscal não considerou em sua apuração a quantia correspondente à base de cálculo das operações próprias praticadas pela ora Impugnante, pois esta já fora oferecida à tributação, especificamente para o fim de cálculo do diferencial de alíquotas do ICMS retido por substituição tributária pelo estabelecimento autuado em favor do erário baiano. Argumenta que este é o ponto crucial da presente controvérsia.

Reitera que todas as peças automotivas e tintas, objeto das operações listadas pelo Fisco tinham como destinatários finais os estabelecimentos concessionários, seja em função de sua utilização para substituição de peças com defeito, em regime jurídico de garantia contratual, ou para uso e consumo dos destinatários, na prestação de serviço de funilaria e lanternagem de veículos.

Observa que as saídas de peças automotivas ocorreram em virtude de cumprimento de obrigação contratual de garantia, concernente à substituição de produto defeituoso por outro em bom estado. Define o significado do termo garantia, do ponto de vista jurídico, no âmbito das relações de consumo, na doutrina, aduzindo que a substituição de peça defeituosa em garantia por outra nova, em perfeito estado de uso, não se coaduna com o arquétipo legal e constitucional relacionado ao fato gerador do ICMS, segundo o qual, para que possa ocorrer a hipótese de incidência do imposto, é necessária a saída do produto, mediante a sua transferência jurídica e econômica na cadeia de consumo.

Diz que na operação em comento, o estabelecimento concessionário reporta à impugnante a necessidade de substituição de determinada peça automotiva em garantia, e esta, promove a saída de produto novo em substituição àquele defeituoso. Defende que o novo produto remetido aos estabelecimentos concessionários, por ser destinado à substituição de peça defeituosa, em regime jurídico de garantia contratual, jamais será objeto de subsequente saída, na medida em que sua aplicação se presta unicamente a reparar dano causado ao proprietário do veículo, e cuja responsabilidade é solidária entre o fabricante e o concessionário.

Resume que ao efetuar a troca da peça com defeito por outra nova em plena capacidade de uso, o contribuinte autuado e a concessionária estão, nesta hipótese, apenas retrocedendo à situação jurídica original vivenciada pelo proprietário do veículo quando da aquisição deste bem. Anexa, a título meramente exemplificativo, os pedidos/ordens de serviço demandados pelos estabelecimentos concessionários, informando da necessidade de substituição de peças em virtude de garantia. (DOC 03). Informa que os referidos pedidos/ordens de serviço identificam o chassi do veículo cuja peça será substituída, bem como as informações relativas à data de início da garantia, motivo do defeito apresentado na peça, dentre outros dados que permitam o conhecimento da operação. Juntou também as notas fiscais de saída das peças defeituosas, emitidas pelas concessionárias, com destino ao estabelecimento do autuado (DOC 03).

Anexa ainda cópia das notas fiscais emitidas para amparar saídas normais de peças, nas quais há, de fato, a saída subsequente do produto pelo estabelecimento concessionário (DOC 04), cujo CFOP é (6.401), diverso daquele indicado na documentação relacionada a da autuação (6.949), que se trata de operação de troca em garantia, com observação, no campo “informações complementares”, da hipótese de substituição da peça.

Diz que tais aspectos permitem aos Julgadores concluir que estas operações não envolvem saída subsequente do produto do estabelecimento concessionário em operação comercial de revenda, sendo absolutamente ilógico, do ponto de vista legal, agregar-se qualquer margem de valor a produto que será objeto de troca. Deduz que a substituição de peça defeituosa, a partir de termo de garantia firmado, enseja apenas o recolhimento do DIFAL/ICMS-ST ao Estado da Bahia, como fez o estabelecimento autuado.

Destaca também que diversos produtos (peças) que foram objeto do levantamento fiscal não se encontram abrangidos pela regra de substituição tributária estabelecida pelo Protocolo ICMS nº 41/08, porque não estão listados em seu Anexo Único.

No que concerne às tintas remetidas pelo estabelecimento autuado, afirma que tais produtos destinaram-se ao uso e consumo dos concessionários, na medida em que foram empregados na prestação de serviço de funilaria e lanternagem de veículos (item 14.12 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03). Diz que os estabelecimentos concessionários não comercializam tintas de uso automobilístico, mas, são utilizadas em suas oficinas, nos serviços de reparo de lataria e outros sinistros ocorridos nos veículos da marca do fabricante. Defende que a tinta adquirida pelos concessionários constitui elemento intermediário na prestação final do serviço de funilaria e lanternagem nas oficinas, de modo que tais produtos e não podem ser classificados como mercadorias, e objeto de saída subsequente. Cita doutrina nesse sentido.

Diz que a única sistemática de apuração possível na hipótese dos autos era exatamente aquilo que fez a impugnante: reter e recolher ao erário baiano o diferencial de alíquotas do ICMS, consoante determinado pela parte final da cláusula primeira do já citado Convênio ICMS nº 74/96 e artigo 155, § 2º, inciso VIII, da Constituição Federal.

Pede o julgamento improcedente do auto de infração, protestando pela produção de prova documental suplementar, em razão da evidente complexidade da matéria em debate e em respeito ao princípio da verdade material, que norteia o processo administrativo fiscal.

O sujeito passivo protocola um adendo (Processo SIPRO 083917/2014-9), fls. 161/162, para apresentar relação das notas fiscais que emitiu cujas mercadorias não se encontram relacionadas no anexo único do Protocolo ICMS 41/08, não sujeitas ao regime da substituição tributária (cláusula primeira). Pede a exclusão das correspondentes operações.

Ao produzir a informação fiscal (fls. 168/171), um dos Auditores Fiscais que a prestou diz que em relação às tintas, concordam com a impugnante, já que as mesmas se incorporam nos serviços de funilaria e lanternagem, devem ser tributadas pelo ISS, cabendo ao estado o recolhimento da DIFAL. A exigência do ICMS-ST em relação às tintas foi, então, excluída.

No entanto, em relação aos demais produtos, toma por base o TERMO DE ACORDO (fls.11 a 13) assinado pelo autuado e o Estado da Bahia que prevê: ... “*fica responsável como contribuinte substituto pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes ou à entrada para integração ao ativo imobilizado ou ao uso consumo do destinatário, relativamente ao imposto correspondente ao diferencial de alíquotas, de todas as peças, componentes e acessórios que envia aos seus revendedores concessionários e não somente aos listados no Anexo Único do Protocolo 41/08*”.

Deduz que não caberia a seguinte alegação da defesa: “*diversos produtos (peças) que foram objeto do levantamento fiscal não se encontram abrangidos pela regra do Protocolo 41/08, no seu anexo único, exemplificando*” (fl.107) e “*independentemente de terem ou não sido objeto de subsequente saídas pelo concessionário, não estão inseridos no regime de substituição tributária, o que inviabiliza, de plano, a manutenção da acusação fiscal*” (fl.108).

Afirmam que pelo Termo de Acordo toda remessa está submetida ao protocolo 41/08.

Em relação aos documentos apresentados pelo autuado, informam que o DOC 03 trata de ordens de serviços e notas fiscais de saídas dos revendedores, que por si só não dizem nada; no DOC 04 são

juntadas duas notas fiscais de saída: na nota fiscal numero 65.858 (fl.56), observaram nas informações complementares da mesma a seguinte expressão: "*conjunto a ser substituído deverá ser devolvido*" - com isso notamos que essa nota fiscal não pode dar suporte a nenhuma nota de entrada, já que deveria constar nas "informações complementares" o numero da Nota Fiscal de entrada que dá suporte a esta saída sem tributação; na nota fiscal de número 44.454 (fl.57), saída normal tributada, e o contribuinte observa que é o CFOP, no caso 6401, que diz se o produto é tributado ou não, enquanto que produtos com CFOP 6409 podem ser tributados se proceder a tributação e a empresa não observou que possui o "termo de acordo", tentando sustentar que as mercadorias que não estejam no anexo do protocolo 41/08 não são tributadas, o que não, entende, não é verdadeiro, pois, todas devem ser tributadas, conforme prevê o aludido termo.

Informam que a juntada do Processo SIPRO 083917/2014-9, confirma a não tributação das mercadorias não relacionadas no anexo do protocolo 41/08, independentemente de sua destinação. Deduz que isto mostra o desconhecimento do autuado, em relação ao Termo de Acordo.

Nesses termos, opinam pela procedência da infração 01 e abate os valores recolhidos pelo contribuinte (fls. 129/132), observando que na Infração 1 não existem tintas. Demonstrativo de débito remanescente acostado às fls. 172/201.

Em relação a Infração 2, opinam pela procedência parcial, retiram as tintas e os catalizadores da planilha original e reduzimos o valor que foi recolhido pelo contribuinte (fl.131). Para os valores remanescentes, acostam demonstrativo de débito, fls. 172/201.

O sujeito passivo volta a manifestar-se aduzindo que a autoridade fiscal concordou com a exclusão de parcela da exigência fiscal relacionada às operações de saídas de tintas, reconhecendo que tais produtos são empregados na prestação de serviços de funilaria e lanternagem executados pelas concessionárias, não havendo, pois, que se falar em subsequente hipótese de revenda. O mesmo não ocorreu, todavia, no que concerne às operações com peças automotivas destinadas à substituição em regime de garantia e o correspondente crédito tributário foi mantido, por, equivocadamente, acreditar que tais produtos teriam sido objeto de operações subsequentes de revenda pelos estabelecimentos concessionários.

Reitera que a acusação fiscal está baseada na suposta infringência às disposições contidas nas cláusulas primeira e quarta do Protocolo ICMS nº 41/08, conforme expressamente indicado no Relato Fiscal constante da presente autuação, não obstante sua verificação que grande parte das peças automotivas objeto das operações listadas na autuação não se encontra sujeita às disposições legais do referido Protocolo ICMS nº 41/08, eis que não relacionadas em seu Anexo Único.

Reescreve a afirmação da autoridade fiscal: "*que pelo Termo de Acordo firmado com o Estado da Bahia toda remessa está submetida ao Protocolo nº 41/08*".

Aduz que não se pode concordar com tal afirmativa, na medida em que o Termo de Acordo é ato normativo complementar unilateral e de natureza discricionária, com efeitos legais restritos ao território baiano; se o mesmo engloba operações com mercadorias não previstas no Protocolo ICMS nº 41/08, este sim, inserido na ordem jurídica do Convênio ICMS nº 81/93, evidentemente que as respectivas saídas não estão inseridas na sistemática da norma regida pelo CONFAZ.

Insiste que o ponto principal a ser analisado neste Processo consiste no fato de que as peças automotivas, cujas operações estão relacionadas neste lançamento, foram remetidas aos estabelecimentos concessionários para substituição em regime contratual de garantia. Não existe em tais operações a subsequente saída a ensejar a incidência do ICMS/ST, como provam os documentos anexados nos autos.

Afirma, por meio dos exemplos anexados, que nas saídas normais de autopeças, nas quais há a hipótese de revenda e consequente incidência do ICMS-ST, as correspondentes Notas Fiscais estão preenchidas de modo absolutamente diverso das Notas Fiscais emitidas para acobertar saída de peça

para substituição no concessionário, as quais, por sua vez, fazem expressam menção à natureza da operação.

Diz, bastaria que a Autoridade Fiscal, em seu procedimento de apuração, tivesse comparado os fluxos da Nota Fiscal de Saída original (com retenção do ST), da NF de devolução da mercadoria com defeito (sem ST) e o da nota fiscal, objeto do presente lançamento, emitida para acobertar a saída da peça em substituição por contrato de garantia (com retenção do DIFAL/ST), que levaria a concluir que o imposto retido por substituição, em operação de saída futura, jamais se concretizaria.

Diz ainda que, se estas operações constituíssem típicas saídas para revenda, o estabelecimento autuado poderia efetuar o lançamento a crédito referente ao imposto originalmente retido, em razão da devolução da peça pelo concessionário, nos termos então autorizados pelo artigo 362 do RICMS/BA, com redação do Decreto nº 6.284/1997, o que não foi feito pelo estabelecimento.

Pede a exclusão do crédito tributário.

Em nova Informação Fiscal, um dos autuantes dá ciência à manifestação retro descrita e diz que já fez os pronunciamentos necessários, fl. 213.

O PAF é convertido em diligência, fls. 218/219.

O presente auto de infração diz respeito ao lançamento de ICMS relativo às infrações relatadas na inicial dos autos.

A 1ª JJF, em pauta suplementar, resolve baixar os autos em diligência (fls. 248/248), a fim de que sejam adotadas as providências necessárias, para que reste efetiva e definitivamente esclarecida, as demandas a seguir anunciadas, colaborando na elucidação dos fatos controversos:

1 – Examinar os pedidos/ordens de serviço demandados pelos estabelecimentos concessionários, informando da necessidade de substituição de peças em virtude de garantia, acostados aos autos no DOC 03. Intimando o sujeito passivo para fazer provas acerca das peças substituídas, com a identificação dos respectivos veículos, informações sobre data de início da garantia, defeito apresentado na peça ou outros dados que confirmem a garantia, além das notas fiscais de saída das peças defeituosas, emitidas pelas concessionárias, com destino ao estabelecimento do autuado.

2 - Identificar separadamente as operações de saídas normais de peças, das saídas que se referem às operações de troca em garantia, conforme está indicado por amostragem pelo autuado no que chamou de DOC 04.

3 - Identificar também, separadamente, relação das notas fiscais arguidas pelo autuado, cujas operações não se encontram relacionadas no anexo único do Protocolo ICMS 41/08, portanto, não sujeitas ao regime da substituição tributária (cláusula primeira).

A diligência é cumprida (fl. 222). Acostados aos autos o Parecer Fiscal (fl. 222), intimação (fl. 223) e resposta do autuado, apresentando os documentos solicitados e pedindo dilação de prazo.

O parecer informa que o autuado apresentou as notas fiscais de remessa em garantia; que foram impressos os relatório e acostados aos autos as páginas inicial e final (fls. 230/233) além do CD (fls. 229/234). Dizem que foram identificadas pelo CFOP as notas fiscais de saídas normais de peças (CFOP 6401 e 6403), fls. 172/201, e aquelas que se referem às trocas em garantia (CFOP 6949), fls. 240/253, encartadas na mídia CD, fl. 234.

Diz que a empresa possui Termo de Acordo (fls. 11/13), devendo recolher ICMS sobre toda a operação. Elaborado demonstrativo, fls. 236/237. Os valores iniciais não foram modificados.

Informam que em face aos artigos 380 a 383 RICMS BA e convênio 129/06, entendem que as notas fiscais de remessa em garantia são tributadas normalmente. Explica que na saída da peça nova, o concessionário deverá emitir nota fiscal com destaque do ICMS e a base de cálculo será o preço cobrado pelo fabricante, conforme cláusula sétima de Convênio 129/06.

Observam e aceitam a argumentação do autuado de que recolhe DIFAL ST em relação a tintas e catalizadores, cujos valores foram estornados da planilha original. Dizem que não cobrou a DIFAL ST originalmente, cabendo ao julgador acatar ou não o abatimento.

O autuado manifesta-se sobre a diligência fiscal (fls. 258/261), arguindo que a autoridade lançadora apresenta entendimento absolutamente inédito e somente agora defende a tese de que as operações de saída praticadas pelos concessionários seriam tributadas à luz do que dispõem os artigos 380 a 383 do RICMS/BA e, especialmente, o Convênio ICMS nº 129/06. Aduz que o presente lançamento de ofício encontra-se materialmente amparado na obrigação prevista no Protocolo ICMS nº 41/08, sendo que, somente após a réplica elaborada pelo próprio Fiscal, foi esclarecido que a acusação fiscal também estaria lastreada nas disposições do Termo de Acordo oriundo do Processo nº 11194220089.

Sublinha que nem o referido Protocolo, tampouco o aludido Termo de Acordo, contêm uma única linha sequer em seus textos legais dispendendo sobre o regime jurídico previsto no Convênio ICMS nº 129/06. Diz que nem poderiam, pois se tratam de diplomas normativos que dispõem acerca de sistemáticas de tributação absolutamente distintas – uma, vinculada a operações de revenda de autopeças; outra, relacionada à saída de autopeças ao abrigo do regime legal de garantia contratual.

Diz que a Cláusula Segunda do Termo de Acordo estabelece que a base de cálculo, para fins de substituição tributária, será aquela determinada pelo Protocolo ICMS nº 41/08; considerando os fundamentos do Auto de Infração, o Fiscal deveria ter adotado a base de cálculo prevista no Protocolo ICMS nº 41/08 para o cômputo do presente crédito tributário, ao contrário daquilo que prevê a Cláusula Sétima do Convênio ICMS nº 129/06, como ele próprio reconhece, para a qual a base tributável na saída em garantia deve ser o valor cobrado do fabricante.

Conjectura que o Fiscal tenha tomado emprestada a base de cálculo prevista no Convênio ICMS nº 129/06, mas aplicando à presente hipótese, de forma inadvertida, o regime jurídico do Protocolo ICMS nº 41/08 e Termo de Acordo firmado com o Fisco Baiano. Diz que outra dicotomia é a disposição na Cláusula Sexta do Termo de Acordo, que fora utilizada pela Fiscalização como arcabouço da acusação fiscal. Segundo este dispositivo legal, as hipóteses regidas pelo Termo de Acordo sujeitam-se às regras gerais de substituição tributária prevista no Convênio ICMS nº 81/93, combinadas ao regime jurídico do Protocolo ICMS nº 41/08.

Diz que, contudo, o Convênio ICMS nº 129/06, em momento algum, estabelece que a hipótese de saída de autopeça em garantia sujeita-se à sistemática de substituição tributária. Outra patente ilegalidade quanto à aplicação conjugada dos regimes jurídicos acima suscitados. Insiste na existência de duas hipóteses e aplicação de "verdadeira metamorfose jurídica malsucedida" e a conjugação de regimes de tributação distintos entre si.

Considerando que a exigência fiscal esteja amparada nas disposições do Convênio ICMS nº 129/06, deve a presente autuação ser declarada nula por vício material, pois a fundamentação da acusação fiscal está toda calcada nas disposições do Protocolo ICMS nº 41/08, e, como suscitado na réplica fiscal, no Termo de Acordo firmado com o Fisco.

E ainda que se considerasse válida a alteração do critério jurídico para o lançamento tributário, isto é, que fosse permitida à Autoridade Fiscal, segundo a sua conveniência e oportunidade, a modificação da fundamentação do lançamento de ofício, por meio da aplicação das disposições do Convênio ICMS nº 129/06, é certo que a impugnante não poderia ser demandada como sujeito passivo da obrigação. Isto porque, segundo a já citada Cláusula Sétima do referido convênio, cabe somente ao concessionário, ou à oficina mecânica, a responsabilidade legal pelo eventual recolhimento do imposto na saída da peça em garantia. Haveria, portanto, erro de sujeição passiva com a escolha da Impugnante para responder pelo crédito tributário.

Pede a exclusão do crédito tributário proposta pelo Fiscal Autuante.

Novamente, um dos Auditores Fiscais presta esclarecimentos, aduzindo que as remessas em garantia são tributadas normalmente (fl. 266). Não houve alteração no valor exigido.

É o relatório.

## VOTO

Trata o lançamento de ofício da constituição de crédito tributário em relação às duas infrações descritas e relatadas na inicial dos autos, totalizando R\$299.236,00.

Inicialmente constato que o presente Auto de Infração foi lavrado em conformidade com o disposto no art. 39 do RPAF/99. Não houve qualquer violação aos princípios constitucionais que regem o procedimento e o processo administrativo fiscal - PAF, em especial, os da legalidade, da ampla defesa, e do contraditório, sendo que o contribuinte autuado apresentou razões de defesa da forma e nas condições que lhe aprouve, demonstrando pleno entendimento da lide tributária. Na existência de fatos controversos, que careciam de esclarecimentos adicionais, o PAF foi convertido em diligência e se encontra apto a surtir seus efeitos legais e jurídicos.

No mérito, as exigências se referem à falta de retenção (infração 01) e a retenção feito a menor (infração 02) do ICMS-ST 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.

Para o primeiro item, os Auditores Fiscais elaboraram demonstrativo analítico, inicial, fls. 15/19, discriminando cada operação que entenderam irregular pela falta de recolhimento do ICMS-ST, nos termos das primeira e quarta do Protocolo ICMS nº 41/08, identificando a concessionária adquirente, números e datas das respectivas notas fiscais, códigos fiscais das operações, descrição dos produtos vendidos, valor de base de cálculo normal e substituição tributária e ICMS-ST a recolher em valor que totalizou R\$21.840,29.

No segundo item, de forma semelhante, foi elaborado demonstrativo analítico, inicial, acostado no PAF, fls. 20/92, discriminando cada operação com exigência de ICMS-ST recolhido a menos, nos termos do Protocolo ICMS nº 41/08, do Convênio ICMS 74/94, valor que totalizou R\$277.395,71.

Nas razões, o autuado alega que as operações autuadas tinham como consumidores finais os próprios concessionários revendedores, uma vez que as peças foram adquiridas para substituir as defeituosas, amparadas pela garantia contratual; as tintas não foram comercializadas, mas, destinadas ao uso e consumo, na pintura dos automóveis dos concessionários, decorrente da prestação de serviço de funilaria e lanternagem. Diz que, nesses casos, não houve fato gerador do ICMS, correspondente à saída do produto mediante transferência jurídica e econômica na cadeia de consumo, mas recolheu o ICMS DIFAL-ST (cláusula primeira, § 3º, inciso II, do Protocolo ICMS nº 41/08 e cláusula primeira do Convênio ICMS nº 74/94), no valor de R\$11.182,47 (DOC 02).

Os Auditores Fiscais autuantes admitem, inicialmente, a correção defensiva com relação às tintas, uma vez que as mesmas se incorporam nos serviços de funilaria e lanternagem, cabendo apenas a exigência do ICMS DIFAL. Em relação aos demais produtos, dizem que o Termo de Acordo celebrado com o Estado da Bahia autoriza a antecipação do ICMS de todas as peças, componentes e acessórios que envia aos seus revendedores concessionários e não somente os listados no Anexo Único do Protocolo 41/08. Opinam pela procedência da infração 01, mas apresenta novo demonstrativo de débito com os valores remanescente (fls.172/201), excluindo os valores recolhidos pelo autuado. Em relação a Infração 2, retiram as exigências relacionadas às tintas e os catalizadores da planilha original, além de reduzir os valores recolhido pelo autuado (fls. 128/132), conforme demonstrativo remanescentes (fls. 172/201).

Mesmo após os esclarecimentos e comprovantes das operações em garantia apresentados pelo autuado, a fiscalização confirmou o acerto da sua autuação, aduzindo, entretanto, que as operações de remessa em garantia devem ser tributadas normalmente com destaque de imposto; na saída do concessionário da peça nova, este deverá emitir nota fiscal e a base de cálculo será o preço cobrado pelo fabricante, nos termos da cláusula sétima do Convênio 129/06.

Examinando as peças dos autos, verifico que o PAF foi convertido em diligência para apuração das operações em garantia, ordens dos serviço demandados pelos estabelecimentos concessionários e a substituição de peças em virtude dessa garantia, identificação das operações de saídas normais, além da relação das notas fiscais, cujas mercadorias não se encontram relacionadas no anexo único do Protocolo ICMS 41/08, e não sujeitas ao regime da substituição tributária, conforme alegação do autuado. As demandas foram atendidas; comprovações acostadas nos autos DOC. 03 e 04 (fls. 134 / 165).

Com efeito, as operações interestaduais de saída de peças automotivas, assim como de tintas, encontram-se sujeitas à sistemática de substituição tributária, em relação ao imposto incidente sobre as subsequentes operações de saída. Na hipótese de estes produtos serem destinados ao ativo permanente e/ou uso e consumo do estabelecimento destinatário será exigido do remetente (substituto) o recolhimento antecipado do diferencial de alíquotas do ICMS. Tais obrigações encontram-se expressamente definidas na cláusula primeira, §§ 1º e 3º, inciso II, do Protocolo ICMS nº 41/08 e cláusula primeira do Convênio ICMS nº 74/94.

Referidos acordos determinam que nas operações interestaduais com peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no seu Anexo único (Protocolo ICMS nº 41/08), alem das tintas (Convênio ICMS nº 74/94) realizadas entre contribuintes situados nas unidades federadas signatárias, atribui-se ao remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, relativo às operações subsequentes.

No caso em concreto, contudo, as saídas de peças automotivas ocorreram em virtude de cumprimento de obrigação contratual de garantia, concernente à substituição de produto defeituoso por outro em bom estado. Trata-se a "*garantia*", de importante instrumento do ponto de vista jurídico, no âmbito das relações de consumo, significando a substituição de peça defeituosa em garantia por outra nova, em perfeito estado de uso. Contudo, a operação não se coaduna com o arquétipo legal e constitucional relacionado ao fato gerador do ICMS-ST, segundo o qual, para que possa ocorrer a hipótese de incidência do imposto antecipado, é necessária a saída do produto, mediante a sua transferência jurídica e econômica na cadeia de consumo, em operações subsequentes.

Assim, nas remessas promovidas pelo fabricante de equipamentos, partes, peças etc. (bens duráveis) para substituição de produto em virtude de garantia, legal ou contratual, ou de contrato de manutenção, inaplicável é a sistemática do regime jurídico-tributário da substituição tributária por antecipação. Na substituição de produtos em garantia ou relativa ao contrato de manutenção, em que o fabricante se vale da intermediação por terceiros (concessionárias, no presente caso) para atendimento ao consumidor final, ocorre apenas uma operação de circulação de mercadorias, a saída do estabelecimento do fabricante, de modo que a intermediação realizada pela prestadora de serviços autorizada consiste em prestação de serviços.

Ao efetuar a troca da peça com defeito por outra nova em plena capacidade de uso, o fabricante e mesmo as concessionárias ou oficinas autorizadas, estão, nessa hipótese, apenas retrocedendo à situação jurídica original vivenciada pelo proprietário do equipamento, quando da aquisição deste bem. No caso em concreto, ainda que de forma amostral, durante a diligência solicitada pelo órgão julgador, o contribuinte autuado enviou pedidos/ordens de serviço demandados pelos estabelecimentos concessionários, informando da necessidade de substituição de peças em virtude de garantia, identificando o chassi do veículo cuja peça será substituída, informações relativas à data de início da garantia, motivo do defeito apresentado na peça, dentre outros dados vinculados às operações, além cópia de cópia das notas fiscais de saída das peças defeituosas, emitidas pelas concessionárias, com destino ao estabelecimento do autuado (DOC 03). Consta ainda, nos autos, cópia das notas fiscais emitidas para amparar saídas normais de peças, com a saída subsequente do produto pelo estabelecimento concessionário (DOC 04).

A legislação desse Estado, determina, na hipótese de realização de conserto em virtude de garantia oferecida pelo fabricante do produto, que o estabelecimento deverá observar o disposto

nos artigos 517 a 520 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto 6.284/97, para os fatos havidos no período das operações em análise.

Na saída da peça nova (ou parte) em substituição à defeituosa, o concessionário, revendedor, agência ou oficina autorizada deverá emitir nota fiscal destinada ao proprietário do bem, com destaque do imposto, se cabível, cuja base de cálculo será o preço cobrado do fabricante pela peça e a alíquota será a aplicável às operações internas, posto que se refere a uma nova saída relativa à circulação de mercadoria.

Tais operações não envolvem, portanto, saída subsequente do produto do estabelecimento concessionário em operação comercial de revenda, não se amoldando ao conceito da substituição tributária pretendida pela fiscalização. Não se agrega qualquer margem de valor a produto que será objeto de troca, por isso mesmo a base de cálculo dessa saída, diz a norma baiana, será o preço cobrado do fabricante, do que trata o art. 520 do Regulamento de ICMS do Estado da Bahia (Decreto 6.284/97), vigente à época dos fatos. conforme transcreto a seguir:

"Art. 520. Na saída da peça nova em substituição à defeituosa, o concessionário, revendedor, agência ou oficina autorizada deverá emitir nota fiscal indicando como destinatário o proprietário da mercadoria, com destaque do imposto, quando devido, cuja base de cálculo será o preço cobrado do fabricante pela peça e a alíquota será a aplicável às operações internas".

Percebe-se nas operações de garantia, a existência de duas relações jurídicas distintas. Uma delas corresponde à relação jurídica entre o consumidor final e a prestadora de serviços autorizada, mediante a qual incumbe a esta prestar aquele serviços relativos ao reparo dos produtos defeituosos. A outra é a que se dá diretamente entre o consumidor final e o fabricante do produto, seja em virtude de garantia, legal ou contratual, ou de contrato de manutenção, mediante a qual compete ao fabricante o fornecimento de peças ou mercadorias para reposição, caracterizando operações com circulação de mercadorias, sujeitas à incidência do ICMS.

No cumprimento contratual da garantia, as etapas podem ser assim sintetizadas: a prestadora de serviços autorizada (concessionárias): 1) recebe produtos (bens duráveis) que necessitam de reparo diretamente dos consumidores finais ou do fabricante nos casos de contrato de manutenção; 2) remete o produto ou partes e peças defeituosas ao fabricante; 3) recebe do fabricante o produto ou partes e peças para substituição; 4) entrega o produto substituído por um novo ou reparado com novas partes e peças ao consumidor final ou ao cliente que mantém contrato de manutenção com o fabricante.

Desse modo, entendo que a prestadora de serviços autorizada (concessionárias) não promove a circulação de mercadorias, atuando apenas como intermediária na relação entre fabricante e consumidor final e, portanto, não realiza saída de mercadoria para fins de incidência do ICMS. Não há, por conseguinte, em relação ao ICMS-ST, uma operação subsequente à saída promovida pelo fabricante, não se podendo exigir a aplicação do regime de substituição tributária por antecipação nas saídas de produtos, parte ou peças do estabelecimento fabricante para as concessionárias, seja para substituição, reparo em virtude de garantia ou em relação a contrato de manutenção.

Por isso, não acolho a dedução fiscal de que o Termo de Acordo celebrado com o Estado da Bahia, autoriza a antecipação do ICMS de todas as peças e demais acessórios enviados aos revendedores concessionários, além daqueles listados no Anexo Único do Protocolo 41/08.

O Termo de Acordo foi firmado entre o contribuinte autuado e o Estado da Bahia, através de Regime Especial nº 111.942/2008-9, acostado aos autos, fls. 10/13, para *"proceder a retenção do ICMS relativo à substituição tributária nas vendas interestaduais de todas as peças, componentes e acessórios para autopropulsados destinados as suas concessionárias"*. A retenção obrigatória, de todas as peças, independente de estarem relacionadas ou não no Anexo Único do Protocolo ICMS 41/2008 recai sobre todas as operações de vendas, e não sobre as operações de Remessa de Peças Substituição em Garantia, que envolvem as operações em garantia.

Trata-se também de um equívoco fiscal o chamamento ao Convênio ICMS nº 129/06, que não vincula

as operações tratadas nos autos, considerando que o acordo estabelece disciplina em relação às operações com partes e peças substituídas em virtude de garantia, por fabricantes de veículos autopropulsados, seus concessionários ou oficinas autorizadas, mas não cuida da substituição tributária de peças e tintas.

Por outro lado, na hipótese de remessa de produto para unidade da Federação signatária do Protocolo ICMS 41/08, destinado a estabelecimento de contribuinte para integração ao ativo imobilizado ou ao uso ou consumo do destinatário, a nota fiscal deverá ser emitida, além dos demais requisitos, com a retenção do imposto devido por substituição tributária correspondente ao diferencial de alíquota, relativamente à mercadoria nele referida. Assim também, as tintas, previstas no Convênio ICMS nº 74/94, que não foram comercializadas, mas, destinadas ao uso e consumo, na pintura dos automóveis dos concessionários, decorrente da prestação de serviço de funilaria e lanternagem, cabível o recolhimento do ICMS em relação ao diferencial de alíquotas, nos termos da cláusula primeira, § 3º, inciso II (Protocolo ICMS nº 41/08) e cláusula primeira (Convênio ICMS nº 74/94), no valor que totalizou R\$11.182,47.

Posto isso, após toda a exposição retro referida, a infração 01 resta subsistente em parte, conforme o quadro abaixo, devendo ser homologadas as parcelas já quitadas:

<b>MÊS/ANO</b>	<b>VLR. JULGADO</b>
jan/11	R\$ 126,53
mar/11	R\$ 346,59
ago/11	R\$ 129,69
out/11	R\$ 128,11
nov/11	R\$ 139,02
dez/11	R\$ 3,16
fev/12	R\$ 5,60
mar/12	R\$ 126,53
jul/12	R\$ 160,83
set/12	R\$ 42,54
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 1.208,60</b>

A infração 02 subsiste também parcialmente, conforme o quadro abaixo:

<b>MÊS/ANO</b>	<b>VLR. JULGADO</b>
jan/11	R\$ 253,65
abr/11	R\$ 161,40
ago/11	R\$ 18,84
set/11	R\$ 665,05
out/11	R\$ 592,05
nov/11	R\$ 1.585,45
dez/11	R\$ 877,22
abr/12	R\$ 375,29
jul/12	R\$ 215,70
ago/12	R\$ 1.521,23
set/12	R\$ 311,32
out/12	R\$ 545,27
nov/12	R\$ 1.335,65
dez/12	R\$ 1.515,79
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 9.973,91</b>

O Auto de Infração é PROCEDENTE EM PARTE.

É o voto.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298624.0002/14-3**, lavrado contra **GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$11.182,51**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de setembro de 2015.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSE RAIMUNDO CONCEIÇÃO - RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR