

A. I. N° - 232892.3021/16-7  
AUTUADO - CENTRO TECNOLÓGICO LTDA. - EPP  
AUTUANTE - HELENA DOS REIS REGO SANTOS  
ORIGEM - INFRAZ FEIRA DE SANTANA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 21.03.2017

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

### ACÓRDÃO JJF N° 0007-02/17

**EMENTA: ICMS.** 1. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. Ainda que as mercadorias recebidas se destinem a substituição em garantia, é devido o ICMS por antecipação parcial. Infração mantida. 2. OPERAÇÃO ENQUADRADA NO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE SUPLETIVA. FALTA DE RECOLHIMENTO. Incidência do imposto na remessa do estabelecimento industrial para o estabelecimento credenciado para prestar a assistência técnica. Responsabilidade do pagamento do tributo ao destinatário. Artigo 12, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96. Infração procedente. Não acolhidas as preliminares suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 30 de setembro de 2016 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$ 51.369,40, bem como multa no percentual de 60%, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **02.01.03.** Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, no valor de R\$48.839,23, ocorrência constatada nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2016.

Infração 02. **08.25.02.** Deixou de proceder o recolhimento do ICMS, devido em razão de responsabilidade solidária, referente às aquisições de outra unidade da Federação de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária em virtude de Convênio ou Protocolo, não tendo sido feita a retenção, no período de janeiro a março de 2016, no total de R\$2.530,17.

A empresa autuada, tempestivamente apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 282 a 289, onde argui em sua defesa que é uma oficina especializada no conserto, manutenção ou reforma de bens em virtude de quebras, desgastes ou defeitos, sendo autorizada pelo fabricante dos equipamentos.

Esclarece que na prática, o cliente final coloca o produto defeituoso em seu estabelecimento que após análise e em caso da substituição da peça defeituosa o fabricante é acionado para no prazo previsto em Lei enviar a peça nova cuja natureza da operação é “Remessa para Substituição em Garantia”, apresentando cópia de nota fiscal a título exemplificativo.

E continua: a assistência por sua vez efetua o reparo e cobra do fabricante o valor correspondente ao serviço, não sendo cobrado o valor da peça ora enviada pelo fabricante para substituição em garantia, sendo que o Fisco Estadual entende que nessa operação a Assistência Técnica é contribuinte do ICMS na forma de antecipação parcial, mesmo não comercializando produtos e não auferindo nenhuma renda na cadeia tributária, com enquadramento nos artigos 2º, inciso I, 6º, inciso XV e 32 da Lei 7.014/96.

Conclui assim, pelos documentos apresentados, que não é contribuinte para o recolhimento do ICMS antecipação, pois a operação realizada é apenas o recebimento e colocação da peça enviada

pelo Fabricante para produtos em substituição em garantia, não possuindo nenhuma receita advinda da peça colocada em reparo no produto, apenas cobrando do fabricante o valor correspondente aos serviços o que não inclui o valor da peça.

Com a comprovação de que houve apenas e tão somente apenas a operação por parte do Fabricante de Remessa para Substituição em Garantia, entende estar isenta do ICMS a remessa da peça defeituosa para o fabricante promovida pelo estabelecimento ou pela oficina credenciada ou autorizada, desde que a remessa ocorra até trinta dias depois do prazo de vencimento da garantia. Transcreve o teor do artigo 516 do RICMS/97 que entende amparar seu pleito.

Observa pelos exames dos documentos em apenso, que: as notas fiscais emitidas pelo Fabricante possuem a natureza da operação remessa para substituição em Garantia (cópias anexas); não há nenhuma comercialização de produto.

Portanto, entende descaber a presunção de que artigo 2º, inciso I, artigo 6º, inciso XV e artigo 32 da Lei 7.014/1996 possam ser utilizados com embasamento legal, sentindo-se injustiçada, ao ver-se injustamente tributada por algo inexistente.

Fala inexistirem elementos nos autos suficientes que determinam com segurança, a incidência do ICMS e/ou à antecipação parcial nas operações realizadas pelo contribuinte, e a ação fiscal não comprova a regularidade dos valores lançados revelando insegurança jurídica quanto a acusação fiscal.

Cita doutrina, e segurança jurídica para requerer a nulidade do Auto de Infração pela falta de certeza e liquidez no lançamento e pela Insegurança Jurídica demonstrada no mesmo.

No mérito, aduz ser incabível o Auto de Infração apresentado, diante do fato de estar sendo exigido ICMS em decorrência da falta de recolhimento por ter praticado operações tributáveis como não tributáveis não levando em conta que a natureza da operação tratar de remessa para substituição em garantia e em decorrência da responsabilidade solidária, referente às aquisições de outra unidade da Federação de mercadorias supostamente enquadradas no regime de substituição tributária em virtude de Convênio ou Protocolo, sem considerar a natureza da operação.

Verifica não ter sido acostado ao processo nenhum documento que comprove, com exatidão, a regularidade da acusação fiscal, ou seja, que as mercadorias efetivamente se destinavam à comercialização, salientando que as notas fiscais arroladas pela autuante, não são passível de cobrança do ICMS Antecipação Parcial, pois trata-se de oficina especializada no conserto, manutenção ou reforma de bens em virtude de quebras, desgastes ou defeitos, sendo autorizada do fabricante do equipamento.

Esclarece que efetua o reparo e cobra do fabricante o valor correspondente, tão somente ao “serviço”, não sendo cobrado o valor relativo a peça enviada pelo fabricante para substituição em garantia.

Fala que se forem analisados os elementos que compõem o processo se constata que todas as notas fiscais colacionadas ao feito, foram emitidas por empresa estabelecida em São Paulo e registram como natureza da operação “remessa de peças enviadas em garantia”.

Diante dos fatos ora narrados, reafirma que tal procedimento revela insegurança jurídica quanto a acusação imputada, cerceando até o seu direito de defesa, fato motivador de nulidade do procedimento fiscal.

Repete inexistir nos autos elementos a provar que as mercadorias objeto da infração, elencadas nas notas fiscais que dão suporte a acusação fiscal, foram comercializadas na mesma formação que adquiridas para que se sujeitem à exigência de ICMS por antecipação tributária prevista na regra do artigo 352-A, e por tal razão, a pretensão fiscal se revela insubstancial em face de carecer de prova de sua ocorrência, pontuando mais vez o pedido de nulidade do Auto de Infração por falta de certeza e liquidez no lançamento.

Argumenta que houve equívoco cometido pela autuante, e o fato de não ter havido fato gerador que sustentasse a autuação, pois a remessa para substituição em garantia é ato distinto de comercialização de produtos, e inconfundível, não se aplicando as supostas fundamentações legais de enquadramento.

Informação fiscal constante às fls. 302 a 304 esclarece que a autuação se fundamentou no artigo 383 do RICMS/12, transcreto, não restando dúvidas de que tais operações são tributadas, e por via de consequência, as mercadorias recebidas em operações interestaduais realizadas sob a rubrica de “remessa para substituição em garantia”, sujeitam-se à antecipação parcial ou total.

Menciona o teor do Parecer DITRI 16.256, datado de 12 de julho de 2012, acostado às fls. 08 a 10 dos autos, para responder consulta relativa à substituição de peças em garantia, transcrevendo trechos do mesmo, motivo pelo qual mantém a autuação.

## VOTO

O lançamento constitui-se em duas infrações arroladas pela fiscalização, objeto de defesa por parte da empresa autuada.

A autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, os artigos infringidos, a previsão legal da multa, os prazos para interposição de defesa ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida no artigo 39 do RPAF/99, razão pela qual inexistem questões preliminares a serem apreciadas.

Tanto é assim que a empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou todos os aspectos da infração trazendo fatos, documentos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, com precisão e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Quanto às questões postas na defesa que ao seu entender implicariam na nulidade do lançamento, rejeito as mesmas, diante do fato de que inexistiu cerceamento do direito de defesa, não há falta de certeza e liquidez do lançamento, e insegurança jurídica, sendo atendidos os requisitos normativos para validade e eficácia.

E justifico: Todos os elementos que deram sustentação ao lançamento foram entregues ao sujeito passivo, inclusive as planilhas contendo os demonstrativos das infrações encontram-se às fls. 17 a 21, tendo sido entregues ao sujeito passivo, o qual teve pleno acesso a todos os atos processuais até o momento praticados. O fato de discordar da imputação não representa qualquer cerceamento de defesa, muito ao contrário. Ao impugnar o lançamento externando seu ponto de vista, está, igualmente, exercendo tal direito. Fato é que as planilhas foram elaboradas de forma clara o suficiente a possibilitar a sua compreensão pelo sujeito passivo.

Quanto à alegada insegurança jurídica também não vislumbra, diante do fato de que, em matéria tributária, é nítida a configuração da segurança jurídica em face da fixação de inúmeros princípios constitucionais, como o da irretroatividade tributária presente no artigo 150, inciso III, alínea “a”, o da anterioridade tributária estabelecido no artigo 150, inciso III, alínea “b”, a capacidade contributiva, a vedação ao confisco estabelecida no artigo 150, inciso IV, e a legalidade no mesmo artigo 150, só que no inciso I, todos da Constituição Federal.

Paulo de Barros Carvalho nos ensina (Curso de Direito Tributário. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2002) que: *“todo princípio atua para implantar valores. Há, contudo, conjuntos de princípios que operam para realizar, além dos respectivos conteúdos axiológicos, princípios de maior hierarquia, aos quais chamaremos de ‘sobreprincípios’. Se num determinado sistema jurídico tributário houver a consciência de diretrizes como a da legalidade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade da jurisdição, da anterioridade etc., dele diremos que abriga o sobreprincípio da segurança jurídica em matéria tributária”*.

Portanto, tendo sido atendidos os pressupostos da segurança jurídica, que sob o aspecto legal, quer sob o aspecto doutrinário, não há que se falar em insegurança jurídica, como quer o sujeito passivo.

Passo, pois, a analisar o mérito da acusação. Para as duas infrações, a autuada entende não ser devedora dos valores lançados, diante da sua condição de empresa responsável por prestar assistência técnica a produtos eletrônicos, e realizar substituição de peças em garantia. Já a autuante, sustenta o trabalho realizado, indicando que tanto a antecipação parcial quanto a substituição tributária por solidariedade são devidas.

Da análise dos documentos acostados ao processo, faço as seguintes observações: as notas fiscais de fls. 23 a 277 se reportam a operações de “remessa para substituição em garantia”, sendo emitidas pelas empresas LG Eletronics do Brasil Ltda., e BGH do Brasil Comunicações e Serviços Ltda., em operações de “substituição em garantia”, “remessa de reposição em garantia” (fls. 191, 195, 238 e 248), com destaque não somente do ICMS, como igualmente, do IPI.

Da mesma forma, as DMAs colacionadas às fls. 11 a 16, documentos preenchidos pelo contribuinte e que trazem os dados cadastrais do mesmo, além de elementos que correspondem a movimentação mensal, indicam a atividade econômica da empresa autuada “comércio varejista especializado de equipamentos”.

Para esclarecer qualquer dúvida acerca da incidência ou não da antecipação parcial ou da substituição tributária em operações interestaduais de mercadorias destinadas à comercialização, impende à análise do conteúdo da resposta à consulta formulada por outro contribuinte, na mesma situação ora posta, o qual inquiriu a Administração Tributária acerca dos corretos procedimentos, resultando no Parecer DITRI 16.56/12. Assim reza a sua Ementa:

*“ICMS. Simples Nacional. Peças e equipamentos para substituição em garantia. Remessas dos produtos defeituosos para os fabricantes; devolução de produtos novos e saídas para o proprietário da mercadoria. Tratamento tributário. Lei 7.014/96, art. 12-A c/c art. 8º, inciso II e (Decreto 13.780/12 (RICMS-BA/12) art. 298. Procedimentos. RICMS-BA/12 arts. 380 a 382”.*

O conteúdo do mencionado Parecer DITRI 16.256, datado de 12 de julho de 2012, o qual foi juntado pela autuante às fls. 08 a 10, embasando o seu trabalho, diz:

*“Informa a consulente que, na condição de autorizada, recebe equipamentos danificados, que, por não serem passíveis de conserto, devem ser substituídos por novos em garantia.*

*Nesse contexto, indaga:*

*(...)*

*3. Qual o tratamento tributário dispensado pela legislação e que procedimentos deve adotar nas entradas das mercadorias novas remetidas pelo fabricante, para posterior entrega aos seus clientes, em substituição aos produtos danificados?*

*RESPOSTA*

*(...)*

*Questão 03:*

*O conceito de comercialização empregado pelo legislador ao disciplinar a antecipação parcial do ICMS, no art. 12-A da Lei 7.014/96, e total, no RICMS-BA/12, art. 289, a seguir transcritos, foi aplicado em sentido genérico, abrangendo não só operações de compra e venda, mas a circulação econômica da mercadoria. Portanto, ainda que não haja um pagamento por parte do usuário proprietário, as operações com produtos (peças, equipamentos e aparelhos) para substituição em garantia, ocorre uma nova operação de circulação da mercadoria, operando-se, uma comercialização em sentido genérico, na qual deverá incidir o ICMS.*

*Dessa forma, tem-se que, quando as mercadorias novas (para substituição em garantia), forem faturadas em nome da autorizada pelo estabelecimento fabricante, haverá incidência do imposto. Assim sendo, nas entradas de tais produtos, caberá ao destinatário (ora consulente) efetuar o recolhimento da antecipação parcial do imposto (Lei 7.014/96, art. 12-A), se o produto for sujeito ao regime normal de tributação; e, no caso de mercadoria sujeita à substituição tributária, a consulente será responsável lançamento e recolhimento do ICMS (antecipação total do imposto), na condição de sujeito passivo por substituição, apenas se a mercadoria for remetida sem o imposto retido pelo fabricante.*

*'Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição'.*

*Quando da saída do produto novo para o proprietário, a título de substituição em garantia, a consulente deverá emitir nota fiscal com observância dos procedimentos indicados no RICMS-BA/12, art. 383. Ressalte-se que, em tais operações, a consulente não terá ICMS a recolher. Com efeito, no caso de saídas de mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação não há receita para a consulente que, por ser optante pelo Simples Nacional, recolhe o ICMS sobre a receita bruta total mensal auferida (Regime de Competência) ou recebida (Regime de Caixa), conforme previsto na Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, caput e § 3º, e Resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011, art. 16, caput. No caso de produto sujeito à substituição tributária, a fase de tributação da mercadoria está encerrada, não havendo que se falar em imposto a recolher, devendo o respectivo documento fiscal ser emitido com a seguinte declaração, ainda que por meio de carimbo: "ICMS pago por substituição tributária" (Ajuste SINIEF 4/93), como determina o RICMS-BA/12, art. 292 (Ajuste SINIEF 4/93).*

*Ressalte-se, por fim, que, dentro de 20 (vinte) dias após a ciência da resposta à consulta, deverá a consulente acatar o entendimento manifestado na mesma, ajustando-se à orientação recebida, e, se for o caso, efetuar o pagamento das quantias porventura devidas".*

A resposta, diante da sua amplitude, precisão e objetividade, espanca qualquer dúvida acaso existente, frente à situação ora analisada nos presentes autos, facilitando sobejamente o trabalho do julgador.

Isso diante do fato de que, conforme firmado no texto acima transcrito, o entendimento para fins de tributação é o de "circulação econômica de mercadoria", sendo importante destacar que o âmbito de tal resposta fica abrangido por todos os contribuintes do imposto, sem qualquer segregação e distinção de regime de apuração, diante do comando emanado pela Lei 7.014/96.

Neste conceito, a ideia de circulação estaria presente, e tendo em vista que o imposto incide sobre circulação de mercadorias, bens ou serviços, haveria a sua tributação em operações como aquelas realizadas pela autuada, quer a título de antecipação parcial (sem encerramento de tributação), que a título de substituição tributária (com encerramento da fase de tributação).

José Eduardo Soares de Melo (ICMS: teoria e prática. 4ª. ed. São Paulo: Dialética, 2000 p. 16) assim se posiciona ao tratar do tema: "As mercadorias, passando por diversos intermediários no seu percurso entre os produtores e os consumidores, constituem objeto de variados e sucessivos contratos. Na cadeia dessas transações dá-se uma série continuado de transferência da propriedade ou posse das mercadorias. Eis o que se diz circulação de mercadorias".

Assim, a hipótese, não há que ser considerada apenas e tão somente a mera existência de mercadoria, mas sim de uma operação, enquanto negócio jurídico mercantil, podendo ser a compra e venda, a doação, a troca etc., e a hipótese de incidência do ICMS recai sobre uma obrigação de dar uma mercadoria, ora consubstanciada em uma operação jurídica.

Desta maneira, irrelevante o tipo de operação realizado quando do envio das mercadorias pela indústria para a sua assistência técnica.

Feitas tais considerações, na infração 01, não assiste razão à autuada, tendo em vista o não somente o conceito do imposto, como, de igual modo, diante do entendimento da Administração Tributária do Estado da Bahia, e o fato de estarem operações como as praticadas pela empresa sujeitas à incidência da antecipação parcial. Infração subsistente.

Quanto ao artigo 516 do RICMS/97 mencionado pela defesa em sua peça, não tem qualquer aplicabilidade para o presente caso, vez que diz respeito à entrada de mercadoria defeituosa na assistência autorizada, e não, como no caso ora analisado, a entrada de mercadoria enviada pelo fabricante para a substituição em garantia, momento posterior ao daquele tomado como parâmetro pela empresa. Além disso, no período dos fatos geradores do presente lançamento, já estava em vigor nova legislação, através do RICMS/12, aprovado pelo Decreto 13.780, com vigência a partir de 01 de abril de 2012.

Da mesma forma, na infração 02, frente igualmente ao conceito de circulação econômica da mercadoria, entendo que da mesma maneira vista na infração anterior, há a incidência do tributo, tanto é assim que os documentos fiscais emitidos pelas empresas fabricantes dos aparelhos eletrônicos os tributa quando da emissão das notas fiscais destinadas às assistências técnicas respectivas.

Isso diante do fato de que as mercadorias recebidas o foram sem que fosse realizada a retenção e o recolhimento em favor do estado da Bahia do imposto correspondente. Infração mantida, sendo a cobrança realizada por solidariedade, frente ao fato dos remetentes das mercadorias não o fazerem.

Por tais argumentos, julgo o Auto de Infração procedente.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 232892.3021/16-7 lavrado contra **CENTRO TECNOLÓGICO LTDA. – EPP**, devendo o contribuinte ser intimado a recolher ICMS no valor de **R\$51.369,40**, além da multa de 60% prevista no artigo 42, inciso II alíneas “a” e “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 10 de fevereiro de 2017.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR