

A. I. Nº - 232272.0010/18-8
AUTUADO - PLL SALVADOR SERVICE CELULARES EIRELI
AUTUANTE - JOÃO AUGUSTO DE MORAIS MEDRADO
ORIGEM - INFRAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 17/09/2019

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0131-01/19

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. CONTRIBUINTE OPTANTE PELO REGIME ESPECIAL UNIFICADO DE ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES DEVIDOS PELAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTO - SIMPLES NACIONAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Alegação defensiva de se tratar de prestação de serviço de *Assistência técnica* não elide a autuação. O subitem 14.02 – *Assistência técnica*, da Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, não abrange as atividades do autuado. O termo *Assistência técnica* alcança atividades que dizem respeito a conhecimento especializado colocado à disposição de terceiros. O serviço prestado pelo autuado, na realidade, se amolda à previsão contida no subitem 14.01 – *Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS)*, haja vista que realiza conserto, manutenção de aparelhos celulares com emprego de peças e partes que *ficam sujeitas ao ICMS*. Não acolhida a nulidade arguida. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 28/03/2018, formaliza a exigência de ICMS no valor histórico total de R\$1.233.759,89, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: *Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado.* Período de ocorrência: janeiro a setembro de 2016, março a dezembro de 2017.

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa (fls.26 a 49). Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Preliminarmente, argui a nulidade do Auto de Infração por não apresentação dos demonstrativos.

Alega que o autuante não entregou o respectivo demonstrativo e levantamento detalhado do débito consubstanciado na autuação, documentos estes imprescindíveis para a garantia do seu direito ao contraditório e à ampla defesa, garantido constitucionalmente no art. 5, LV da CF/88, bem como no art. 2º do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99).

Salienta que houve até a disponibilização física do CD/Mídia, porém, a referida mídia encontra-se vazia e/ou corrompida. Diz que desse modo, não teve acesso às informações necessárias para a

defesa da acusação fiscal, atendo-se a rebater tão somente os dados constantes no campo “descrição dos fatos” do Auto de Infração.

Acrescenta que assim sendo, as informações constantes no campo “descrição dos fatos” do Auto de Infração não se reportam a situação fática, porquanto o CD/Mídia disponibilizado encontra-se vazio e/ou corrompido.

Consigna que em conformidade com o previsto no art. 28, §4º, II, art. 39, IV e art. 41, II, todos do RPAF/BA, a apresentação do demonstrativo e dos levantamentos elaborados pelo preposto fiscal quando da lavratura do Auto de Infração são documentos imprescindíveis para fins de validade do lançamento. Reproduz os referidos dispositivos regulamentares processuais.

Salienta que a atividade administrativa fiscalizatória é estritamente vinculada, significando dizer que a autoridade administrativa está limitada aos termos legais previstos na legislação de regência, sob império do princípio da legalidade, de modo a garantir o cumprimento e respeito aos princípios da verdade material e do contraditório e ampla defesa, tudo em conformidade com o art. 2º do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, cuja redação reproduz.

Ressalta que o Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF) já detém o posicionamento consolidado de determinar a nulidade do Auto de Infração no caso de sua lavratura ter sido feita em detrimento dos direitos ao contraditório e à ampla defesa do contribuinte, em razão do referido lançamento ser ato administrativo vinculado, motivo pelo qual deve a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação de regência. Neste sentido, reproduz a ementa do Acórdão JJF Nº 0172-05/08.

Frisa que o não fornecimento dos levantamentos e demonstrativos, no presente caso, cerceia o seu direito ao contraditório e à ampla defesa, em razão da impossibilidade de se verificar quais as operações que geraram o débito ou, ainda, as notas fiscais que supostamente não tiverem o recolhimento do tributo, e/ou seu recolhimento a menos.

Conclusivamente, diz que resta demonstrada a nulidade do presente Auto de Infração.

Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação. Observa que o Auto de Infração exige ICMS em razão da suposta falta de recolhimento do imposto referente à antecipação tributária parcial, apurados em decorrência de operações de remessa em garantia de mercadorias procedentes de outras unidades da Federação, antes da entrada no território deste Estado.

Acrescenta que toda a atividade fiscalizatória está ancorada na premissa de que as mercadorias remetidas de outras unidades da Federação tinham como destino a revenda, quando, em verdade, estas mercadorias remitidas pelas fabricantes Motorola e Samsung destinaram-se à prestação de serviços de Assistência Técnica.

Esclarece que sua atividade empresarial está voltada, em sua imensa maioria, para a prestação do serviço de Assistência Técnica de aparelhos celulares, conforme se infere da análise de Contrato Social (Doc. 01). Diz que desse modo, na natural consecução de seu objeto social, a empresa vem se deparando com inúmeras autuações, sob a justificativa de que estaria deixando de promover o recolhimento do ICMS referente à antecipação tributária.

Registra que o primeiro aspecto a ser entendido por essa Junta de Julgamento Fiscal refere-se a natureza das operações praticada pela empresa, quais sejam: *(i)* serviços de Assistência Técnica Autorizada, atividade que prescinde da remessa interestadual de peças e acessórios pelas fabricantes, as quais são utilizadas para a substituição/reparação de mercadorias acobertadas pela garantia concedida pelas fabricantes; *(ii)* serviços de assistência técnica autorizada, atividade que também prescinde da remessa de peças e acessórios pelas fabricantes (procedentes de outras unidades da Federação), as quais são utilizadas para a substituição/reparação de mercadorias fora da garantia; e *(iii)* revenda de acessórios para celulares, no caso carregador, bateria, capas para celular e películas de proteção, que representa menos que 1% do total de receita bruta auferida pela empresa.

Afirma que a realidade acima apresentada contradiz a informação trazida pelo autuante no campo “descrição dos fatos” do Auto de Infração.

Aduz que talvez pela adoção dessa equivocada premissa, o autuante lavrou o presente Auto de Infração. Assevera que em hipótese alguma, comercializou o volume de peças descritos na autuação, mesmo porque, contratualmente, está impedido de fazê-lo. Ressalta que não funciona como Centro de Distribuição, Distribuidora, Depósito Fechado ou, algo que o valha, mas sim exerce atividade quase que exclusiva de Assistência Técnica.

Em face das atividades efetivamente desempenhadas pela empresa direcionadas quase que exclusivamente, aos serviços de Assistência Técnica, apresenta as seguintes considerações:

Primeira consideração - os serviços de Assistência Técnica encontram-se regulados no subitem 14.02 da Lista Anexa a LC 116/03, consistindo, portanto, como atividade regulada e de competência dos municípios. Observa que a legislação federal citada não é confrontada pelos Estados, muito pelo contrário, reafirmada pela própria legislação do Estado da Bahia (Lei nº 2º, II, “a” da Lei nº 7.014/96), ao estabelecer que o ICMS somente incidirá sobre o fornecimento de mercadoria com prestação de serviço acaso o referido serviço não esteja compreendido na competência tributária dos Municípios;

Segunda consideração – diz que caso seja ultrapassada aspectos de competência constitucional entre as diferentes esferas tributantes, evidenciando-se a partir de um erro de percepção quando da lavratura do Auto de Infração. A condução da fiscalização administrativa se pautou na premissa de que as mercadorias remetidas pelas fabricantes tinham a finalidade de revenda ao consumidor final. Observa que a situação fática é justamente o inverso, haja vista que aproximadamente 99% da receita bruta auferida pela empresa decorre da prestação de serviço de Assistência Técnica, enquanto a atividade de comercialização de acessórios para celulares corresponde a não mais que 1% desta receita.

Diz que desse modo, toda a atividade de fiscalização realizada está ancorada na premissa de que as mercadorias remetidas de outras unidades da Federação tinham como destino a revenda, quando, em verdade, estas mercadorias remitidas pelas fabricantes, Motorola e Sansung, destinaram-se integralmente à prestação de serviços de Assistência Técnica;

Terceira consideração – diz que igualmente ignorada até o momento, refere-se à própria natureza da operação de remessa para reposição em garantia, então evidenciadas mediante os *(i)* contratos firmados com as fabricantes (Doc. 04); pelas *(ii)* Notas de Prestação de Serviços emitidas para as fabricantes (Doc. 05); e, sobretudo, pelos *(iii)* itens descritos nas Notas de remessa das fabricantes (Doc. 06). Acrescenta que não se avança uma linha no sentido da segregação de operações que teriam a incidência da antecipação parcial e as que não teriam esta incidência;

Quarta consideração - baseada na hipótese de incidência do ICMS. Aduz que é assente o entendimento de que é necessário que haja efetiva operação de compra e venda, conforme disciplina o artigo 1º da Lei Complementar 87/96, para que se configure a hipótese de incidência do ICMS. Ou seja, para fins de incidência do ICMS faz necessário dois requisitos cumulativos: *(i)* circularização da mercadoria; *(ii)* circularização com a finalidade de mercancia. Observa que neste sentido, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao tratar de matéria análoga, pacificou o entendimento de que a mera circularização e/ou transferência de bens não constitui o fato gerador do ICMS, conforme Sumula 166: “*Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”;

Quinta consideração – diz que lastreada em aspectos principiológicos deve ser reafirmada com o objetivo de reprimir a adoção de medidas coercitivas pela Administração Pública no intuito de exigir ao contribuinte que efetue pagamentos de obrigações fiscais indevidas. Acrescenta que tais medidas implicam em impertinentes restrições aos direitos fundamentais de propriedade, consoante o artigo 5º, inciso XXII da CF/88, e de liberdade empresarial, este último quando se trata da garantia do livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, artigo 5º, inciso XIII da

CF/88; da garantia da livre iniciativa, artigo 170, *caput*, CF/88; e da garantia do livre exercício de qualquer atividade econômica, artigo 170, parágrafo único da CF/88.

Reporta-se sobre os fundamentos jurídicos. Tece comentário sobre o princípio da verdade material que se encontra previsto no art. 2º, *in fine*, do Regimento Interno do CONSEF (Decreto nº 7.529/99), bem como no art. 2º do RPAF (Decreto nº 7.629/99). Reproduz referidos dispositivos normativos.

Observa que no processo administrativo fiscal, predomina o Princípio da Verdade Material, no sentido de que, nele, se busca descobrir se realmente ocorreu (ou não) o fato gerador do tributo. Para formar sua convicção, pode o julgador mandar realizar diligências ou perícias, conforme for o caso, a fim de conhecer os verdadeiros fatos envolvidos no processo.

Assinala que o Conselho de Fazenda, por meio dos membros que compõem suas Juntas e Câmaras, tem mostrado o bom hábito de converter processos em diligência ou perícia fiscal, quando não há condições seguras de pronunciamento sobre o feito.

Aduz que na busca da verdade material, se tem como regra basilar o aspecto de que o ônus da prova deve ser atribuído ao Fisco, cabendo a ele provar a ocorrência do fato gerador ou da infração que se quer imputar ao sujeito passivo. Diz que somente deve haver inversão do ônus da prova, para transferi-lo ao contribuinte, na hipótese de haver disposição expressa da norma legal nesse sentido.

Do mesmo modo, tece comentário sobre o Princípio da Inquisitoriedade. Diz que este princípio, devidamente aplicável ao ramo do Direito Tributário, o fato gerador deve ser apurado de ofício, devendo a autoridade julgadora administrativa presidir a determinação do modo e da extensão dessa apuração, não estando adstrita, apenas, às alegações e provas produzidas pelo autuante e pelo autuado.

Diz que desse modo, reconhecendo-se a inquisitoriedade como princípio ínsito à atividade administrativo-tributária, as autoridades devem, sempre, atentar-se para as normas que regulamentam o processo administrativo fiscal, no tocante a ir em busca de novas provas, determinando, a pedido do sujeito passivo ou de ofício, a realização de perícias ou diligências necessárias, bem como a resposta de quesitos feitos pelo sujeito passivo, que visem a esclarecer os fatos conectados com o lançamento do crédito tributário.

Reporta-se sobre os serviços de Assistência Técnica. Subitem 14.02 da Lista Anexa a Lei Complementar nº 116/03.

Assevera que a imensa maioria das operações realizadas (Assistência Técnica) não se encontram regulamentadas pela legislação que trata do ICMS, mas sim pela Lei Complementar nº 116/03 que disciplina o ISS, especificamente no subitem 14.02 da Lista Anexa.

Acrescenta que ao se observar o que estabelece o Anexo 01 da Lei Complementar nº 116/03, entende-se que o legislador utilizou do bom senso ao incluir o serviço de assistência técnica sem qualquer ressalva à cobrança do ICMS:

Diz que com fundamento nos dispositivos normativos acima citados, tem-se como inconteste que a competência para regulamentação e cobrança dos tributos incidentes nas operações de assistência técnica é dos Municípios, não havendo o que se falar em cobrança do ICMS-Antecipação Parcial para casos desta natureza.

Afirma que deve ser entendido, nessas condições, que essa opção aplicada pelo legislador não prevê a incidência do ICMS sobre as mercadorias empregadas nas prestações do serviço de Assistência Técnica, haja vista que a mesma se caracteriza como “serviço”, não se utilizando das mercadorias para fins mercantis. Ou seja, não há uma atividade de comercialização das mercadorias, mas, sim, a sua simples utilização para atingir a atividade fim da empresa, que é a prestação de um serviço de Assistência Técnica. Acrescenta que neste sentido, realizou um recorte em trechos dos contratos firmados com as fabricantes Motorola e Samsung (Doc. 04), cujo

conteúdo atesta esta condição de prestação de serviço de assistência técnica:

Assinala que, aliado aos contratos colacionados (Doc. 04), que *de per si* são mais do que suficientes para comprovar que a empresa exerce a atividade de prestação de serviços Assistência Técnica Autorizada, compulsou aos autos, a título de reforço, diversas fotos do seu estabelecimento (Doc. 07).

Diz que, mais uma vez, no campo “descrição dos fatos”, parte integrante do Auto de Infração, o próprio autuante certifica a atividade efetivamente desempenhada pela empresa, conforme trecho da descrição que reproduz.

Conclusivamente, diz que, diante dos documentos expostos, no caso contrato de adesão celebrado com a Motorola e Samsung, fotos do estabelecimento (Docs. 04 e 07) e informações do próprio autuante, não restam dúvidas de que as peças e equipamentos recebidos pela empresa são integralmente utilizados para prestação do serviço de assistência técnica dos aparelhos defeituosos, não tendo qualquer tipo de destinação com fins mercantis.

Reporta-se sobre ofensa ao art. 155, II da Constituição Federal. Da não incidência do ICMS na operação praticada pela empresa.

Observa que o ICMS encontra-se previsto no art. 155, inciso II, e seguintes da Constituição Federal de 1988, sendo de competência dos Estados e do Distrito Federal. Acrescenta que esta previsão, contudo, demandou a edição de uma regulamentação, que surgiu com a edição da Lei Complementar nº 87/96, sendo que a nova legislação delimitou a hipótese de incidência para a cobrança do ICMS.

Registra que diante da permissão de instituição do ICMS prevista pela Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96, o Estado da Bahia estabeleceu, por meio da edição da Lei nº 7.014/96, a regulamentação para a cobrança do referido tributo, ratificando, inclusive o fato gerador do mesmo.

Salienta que o conceito de comercialização empregado pelo legislador constituinte e ordinário (LC 87/96) escolheu por disciplinar a incidência do ICMS em “stricto sensu”, de forma a estabelecer como fato gerador da referida exação apenas e simplesmente as relações que envolvam pecúnia. Diz que isto posto, não há que se discutir a incidência do ICMS nas remessas para substituição em garantia.

Assevera que inexiste na imensa maioria das operações realizadas pela empresa, comercialização em sentido estrito, isto é, compra e venda, mas, sim, comercialização em sentido genérico, ou seja, reposição de peça defeituosa em garantia ou fora de garantia - Assistência Técnica.

Afirma que não promove a venda das peças e celulares encaminhados pelas fabricantes, utilizando-as integralmente na prestação do serviço de substituição de peças e/ou celulares em garantia ou fora de garantia, auferindo renda tão apenas em relação aos valores pagos ora pelas fabricantes (em garantia), ora pelos clientes diretos (fora da garantia) na prestação do referido serviço de assistência técnica autorizada. Reafirma os entendimentos já esposados.

Reporta-se sobre a distinção entre serviço e comercialização de mercadoria.

Destaca que a CF/88, nos termos do seu artigo 146, prevê as hipóteses de cabimento de Lei Complementar em matéria tributária, entre as quais está dispor acerca do conflito de competência entre os Entes Federados.

Menciona que ao regulamentar o referido artigo, no que tange ao ICMS, foi promulgada a Lei Complementar nº 87/96, a qual dispõe sobre a incidência do ICMS, conforme transcrição que apresenta.

Observa que a previsão legal determina que apenas haverá a hipótese de incidência do ICMS nas operações em que concomitantemente estejam presentes (*i*) a circulação de mercadoria e a (*ii*) prestação de serviço não descrita na legislação municipal.

Observa que o fato gerador do ICMS somente ocorrerá quando houver a efetiva circulação de mercadorias e a prestação de um serviço e, ainda assim, quando houver, na legislação uma previsão autorizativa expressa para a cobrança do ICMS.

Enfatiza que a instituição do ISSQN pelos Municípios é regida por legislação federal, sob o texto da Lei Complementar nº 116/03. Acrescenta que o §2º, do art. 1º da referida Lei é elucidado no sentido de solucionar o aparente conflito de competência entre os respectivos Entes Federados, Estados e Municípios.

Diz que tal descrição define que a hipótese de incidência do ISSQN é traduzida pela lista anexa da Lei Complementar nº 116/03, que estabelece ser devido o tributo quando houver a prestação dos serviços contemplados na referida listagem. Diz que desta forma, há uma clara determinação que os serviços previstos na referida lista não estão sujeitos a incidência do ICMS, mesmo que haja fornecimento de mercadorias na prestação do serviço.

Consigna que em face das legislações apresentadas, no caso LC 87/96 e LC 116/03, atinentes ao ICMS e ISSQN, respectivamente, depreende-se que visando exaurir o suposto conflito de competência, a legislação federal promoveu a distinção da incidência dos dois tributos, tendo criado três modelos. Apresenta como primeira modalidade a previsão contida no art. 1º, § 2º da Lei Complementar nº 116/03, cuja redação reproduz. Como segunda modalidade a previsão contida no art. 2º, V da Lei Complementar nº 87/96 e a previsão contida no art. art. 1º, § 2º da Lei Complementar nº 116/03, também reproduzindo as redações. Como terceira modalidade a previsão contida no art. 2º, IV da Lei Complementar nº 87/96, cujo texto transcreve.

Aduz que diante do demonstrado, restará configurada a incidência do ICMS apenas quando não existir a previsão do serviço na Lista anexa da LC 116/03 da operação em que houve a prestação do serviço, e o concomitante fornecimento de mercadoria, hipótese na qual se visualizará a cobrança do ICMS incidente sobre o montante equivalente ao serviço e à mercadoria. Acrescenta que ainda assim, é necessário que exista a previsão do serviço com a ressalva, expressa, para a cobrança do ICMS.

Consigna que nessa toada, nos termos da Lei nº 7.014/96, que instituiu o ICMS no Estado da Bahia, só haverá a incidência do ICMS sobre o fornecimento de mercadoria com prestação de serviços nas seguintes hipóteses: *(i)* caso o serviço não esteja compreendido na competência tributária dos Municípios; ou *(ii)* quando a Lei Complementar sujeitar determinado serviço a incidência do ICMS. Neste sentido, reproduz o art. 2º, II, “a” e “b” da Lei nº 7.014/96.

Conclusivamente, diz que incluindo a legislação federal e estadual, resta evidente que somente haverá a incidência do ICMS neste Estado quando houver a combinação de prestação do serviço com o fornecimento da mercadoria, nas seguintes situações: ausente à previsão do serviço na lista da LC 116/03; quando, mesmo subsistindo a previsão na LC 116/03 houver a reserva da cobrança do ICMS.

Pontua que o serviço de Assistência Técnica encontra-se listado no subitem 14.02 da Lista Anexa a Lei Complementar nº 116/03, conforme transcrição que apresenta.

Conclusivamente, diz que dessa forma, resta demonstrada a não incidência do ICMS no caso, tendo em vista que a atividade de Assistência Técnica Autorizada desenvolvida pela empresa encontra-se prevista no subitem 14.02 da Lista Anexa a LC 116/03. Acrescenta que neste particular a própria legislação do Estado da Bahia, no caso o art. 2º, II, “a” da Lei nº 7.014/96, determina que o ICMS somente incidirá sobre o fornecimento de mercadoria com prestação de serviços caso o referido serviço não esteja compreendido na competência tributária dos Municípios, o que, segundo diz não ocorre.

Continuando, reporta-se sobre a impossibilidade da substituição tributária do ICMS.

Salienta que o serviço de Assistência Técnica não acaba por produzir a hipótese de incidência do ICMS. Afirma que não realiza, em nenhuma hipótese, o fato gerador do ICMS, de modo que

inexiste a possibilidade de enquadrá-lo na hipótese de recolhimento da referida exação na forma de antecipação tributária.

Ou seja, demonstrada a ausência do fato gerador, não há que se falar em antecipação tributária parcial do imposto, haja vista que é uma decorrência lógica da sua aplicação. Diz que desse modo, não subsistindo a prática do fato gerador do ICMS pela empresa, não há a obrigação de recolher antecipadamente o tributo.

Consigna que essa fundamentação encontra-se embasada no art. 8º, § 8º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, que dispõe que não poderá existir a antecipação quando as mercadorias utilizadas forem destinadas ao prestador do serviço, conforme a LC 116/03, como é em questão. Reproduz o referido dispositivo legal.

Salienta que o conceito adequado nas operações praticadas e espelhadas nas Notas Fiscais de saída emitidas pelos fornecedoras (peças e acessórios), enfatiza expressamente que a natureza da operação é de Assistência Técnica Autorizada.

Observa que o ICMS Antecipação Parcial exigido na autuação em questão baseia-se em operações de aquisições interestaduais de mercadorias destinadas à revenda, portanto, partindo, da premissa que estas mercadorias teriam sido adquiridas para revenda no Estado da Bahia.

Afirma que esta percepção equivocada da realidade deve ser revista pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, em razão da natureza das operações realizadas pela empresa não deterem viés de comercialização. Acrescenta que comprova essa alegação com as notas fiscais de saída emitida pelas fabricantes, cujos itens descritos nas notas, cumulados com a descrição da “Natureza da Operação”, indicam que não se está diante de uma compra de mercadorias para revenda, mas sim de remessa de peças para atendimento do serviço de assistência técnica autorizada. Apresenta exemplo de NFs de saída emitidas por uma das fabricantes:

Pontua que muito embora conste nas Notas Fiscais de remessa de produtos os CFOPs 6101, 6102 e 6106, deve-se levar em conta que os produtos descritos nas referidas NFs, em atendimento aos contratos firmados com as fabricantes (Doc. 04), são integralmente utilizados na prestação do serviço de assistência técnica realizada pela empresa, ou seja, no reparo e/ou substituição das peças defeituosas, quer estejam na garantia ou não.

Nota que independentemente dos CFOPs apontados pelas grandes fabricantes, que ora se utilizam dos CFOPs 6101, 6102 e 6106, ora se utilizam dos CFOPs 6949 e 6915, inexistem operações posteriores de comercialização dessas peças e equipamentos, mas sim a sua utilização na prestação de serviço de Assistência Técnica Autorizada.

Ressalta que eventuais erros na seleção do CFOP pelas fabricantes Motorola e Samsung não podem ser imponíveis a empresa. Acrescenta que com isso pretende-se que o mesmo tratamento concedido pelo auante quando acertadamente excluiu os CFOPs 6949 e 6915 da sua base de apuração, fato descrito no campo “descrição dos fatos” do Auto de Infração, mas que não pode ser confirmado em razão da ausência de apresentação dos demonstrativos, deve ser aplicável às operações cujos CFOPs são 6101, 6102 e 6106, mesmo porque, todas as NFs de aquisição de peças se prestam ao mesmo fim, qual seja: prestação de serviço de Assistência Técnica, estando o equipamento dentro ou fora da garantia da fabricante.

Em síntese, diz que contratos firmados com as fabricantes (Doc. 04), notas de prestação de serviços emitidas para a fabricante (Doc. 05) e, sobretudo, pelos produtos descritos nas notas fiscais emitidas pelas fabricantes, mesmo com CFOPs 6101, 6102 e 6106 (Doc. 06), representam operações que sequer potencialmente poderiam sofrer a incidência do ICMS Antecipação Parcial.

Conclusivamente, diz que as situações destacadas – remessa em garantia – não podem ser enquadradas como fato gerador do tributo, porque ausente a previsão legal para tanto. Acrescenta que dessa forma, nos moldes do art. 8º, §8º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, e nos documentos colacionados, não há o que se falar em recolhimento de ICMS antecipação tributária, dada a não

ocorrência do fato gerador do tributo.

Prosseguindo, observa que o Superior Tribunal de Justiça - STJ firmou entendimento por meio da Súmula de nº 166, a respeito da não incidência de ICMS na transferência interestadual de mercadoria da mesma empresa, no sentido de que, *NÃO CONSTITUI FATO GERADOR DO ICMS O SIMPLES DESLOCAMENTO DE MERCADORIA DE UM PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DO MESMO CONTRIBUINTE*.

Observa que apesar de não haver total similaridade entre as demandas em discussão, é possível, diante de tal posicionamento, extraír-se a ideia da não incidência do ICMS na simples circulação de mercadoria, ou seja, sem a finalidade de mercancia.

Diz que segundo o entendimento supracitado o fato gerador do ICMS é a operação relativa à “circulação de mercadorias” em “stricto sensu”, assim sendo, apenas incidiria o imposto nos casos de transferência de titularidade das mercadorias, de forma onerosa, com intuito de posterior revenda, o que não se verifica no presente caso.

Salienta que desse modo, o fato gerador do ICMS é o negócio jurídico que transfere a posse ou a titularidade de uma mercadoria mediante pagamento de determinado valor pago em pecúnia, razão pela qual, a simples remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro, em forma de substituição de peça em garantia, caracteriza-se como mera circulação em sentido genérico, sendo, por conseguinte, não passível de tributação por meio de ICMS, dada a inocorrência do seu fato gerador.

Finaliza a peça defensiva requerendo:

- a nulidade do Auto de Infração ou, a conversão do feito em diligência para que o autuante corrija o notório equívoco cometido quando da lavratura do Auto de Infração, determinando que haja a entrega dos levantamentos e demonstrativos à empresa, em arquivo acessível e em formato editável (extensão. “xlsx”) bem como que seja reaberto o prazo para oferecimento da respectiva defesa, tudo em conformidade com os princípios do contraditório e ampla defesa (art. 5º, LV da CF/88 c/c art. 2º do RPAF/BA);
- na remota hipótese de improcedência dos pedidos formulados, seja o Auto de Infração julgado improcedente;
- seja o Auto de Infração julgado parcialmente improcedente de modo a que seja reduzida a multa de 60% aplicada, tendo em vista sua flagrante desproporcionalidade e seu caráter confiscatório;
- a produção do todos os meios de prova de direito admitidos, inclusive juntada de novos documentos, depoimento pessoal dos agentes autuadores, bem como outras que se façam necessárias para o bom deslinde do PAF.

O autuante cientificado da Defesa do autuado se pronunciou (fl.477). Acolheu a alegação defensiva e opinou que o senhor Inspetor Fazendário autorizasse a entrega de novo CD/Mídia e concedesse a reabertura do prazo de defesa de 60 (sessenta) dias.

O senhor Inspetor Fazendário deferiu o pedido de reabertura do prazo de defesa de 60 (sessenta) dias.

O autuado recebeu novo CD/Mídia, sendo, inclusive, cientificado da reabertura do prazo de defesa de 60 (sessenta) dias (fls.481/482).

O autuado se manifestou (fl. 486) reiterando em todos os seus os termos a Defesa inicial de fls. 26 a 49.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal considerando que não constava nos autos a Informação Fiscal, converteu o feito em diligência à INFRAZ ATACADO, a fim de que o autuante ou outro Auditor Fiscal designado prestasse Informação Fiscal com clareza e precisão, abrangendo todos os aspectos da Defesa com fundamentação, conforme manda o artigo 127, § 6º do RPAF/99.

O autuante prestou Informação Fiscal (fls. 499/500). Esclarece que no ato da ciência foi entregue ao contribuinte o CD/mídia contendo os demonstrativos e planilhas que fundamentaram o Auto de Infração. Diz que os arquivos foram abertos e conferidos e, ainda assim, pelo fato de o autuado ter alegado que o CD estava vazio/corrompido, foi-lhe entregue nova mídia e, do mesmo modo que procedeu anteriormente, abriu os arquivos na presença do representante legal da empresa.

Consigna que conforme ressaltado na descrição dos fatos (fl. 01), as planilhas e demonstrativos foram entregues em meio magnético, devido à grande quantidade de documentos fiscais que seriam impressos. Explica que o CD contém: notas fiscais de compras realizadas pelo contribuinte (arquivos XML), identificadas pelos CFOPs 6101, 6102 e 6106; o levantamento fiscal da antecipação parcial, por mercadoria, acompanhado das planilhas-resumo da falta de pagamento e recolhimento a menos, respectivamente.

Afirma que com o acesso pleno à nova mídia, e com a reabertura do prazo de defesa por mais 60 dias, o autuado nada acrescentou aos autos; declarando, tão-somente, que *já houve apresentação da impugnação administrativa ao presente auto de infração, motivo pelo qual reitera todos os termos e pedidos da referida impugnação...*(fl.486).

Enfatiza que a exigência do ICMS por antecipação parcial incidiu sobre as operações de entradas de mercadorias cujos CFOPs indicam aquisições para comercialização, atividade de revenda de mercadorias, também exercida pelo autuado. Acrescenta que no cadastro da SEFAZ/BA, a empresa tem como atividade econômica secundária o comércio varejista especializado de equipamentos de telefonia e comunicação (CNAE 4752100).

Registra que não incluiu no levantamento as notas fiscais identificadas com o CFOP 6949 com natureza da operação “Remessa Para Substituição em Garantia”.

Finaliza a peça informativa mantendo na íntegra o Auto de Infração.

O PAF foi considerado instruído para julgamento.

Na sessão de julgamento realizada em 31/05/2019, após a sustentação oral do patrono do autuado, a Junta de Julgamento Fiscal, por maioria, em face da discordância do Relator, converteu o feito em diligência à Inspetoria Fazendária de origem (fl. 510), a fim de que fosse o autuado intimado a apresentar demonstrativo com relação das saídas tributadas das mercadorias objeto da autuação, caso existissem, indicando número do documento fiscal, descrição das mercadorias, data de emissão, base de cálculo e o imposto devido.

O autuado se manifestou (fls. 520 a 525). Indica o endereço eletrônico: tributario@lexss.adv.br, onde deverão ser encaminhadas todas as comunicações necessárias ao regular desenvolvimento do presente PAF, sob pena de nulidade.

Pugna pelo recebimento da Manifestação que apresenta, bem como dos documentos anexados (Docs. 01 e 02), segundo diz, porque só foram possíveis de serem apresentados agora, em razão da volumetria e dos períodos exigidos, que lhe demandaram um imenso trabalho, o qual não pode ser finalizado a tempo do prazo estipulado na intimação fiscal. Acrescenta que para tanto, fundamenta o pedido no princípio da boa-fé, verdade material, cooperação mútua, razoabilidade e proporcionalidade, todos previstos no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF/BA).

Registra que em resposta à intimação fiscal, os fabricantes emitem a Nota Fiscal de saída com os CFOPs incorretos, utilizando o CFOP 6101, 6102, 6106 e 6110, quando deveriam utilizar o CFOP 6949 ou 6915, com descrição de “REMESSA DE BENS PARA SUBSTITUIÇÃO EM GARANTIA”, “REMESSA DE MERCADORIAS OU BEM PARA CONSERTO/REPARO”, ou, ainda, “REMESSA DE BENS PARA SUBSTITUIÇÃO EM GARANTIA”.

Alega que muito embora haja o referido equívoco cometido por parte dos fabricantes, a descrição da natureza da operação é representada de forma correta, ou seja, nas mencionadas Notas Fiscais de saída constam as seguintes descrições: “REMESSA DE BENS PARA SUBSTITUIÇÃO EM

GARANTIA”, “REMESSA DE MERCADORIAS OU BEM PARA CONSENTO/REPARO”, ou, ainda, “REMESSA DE BENS PARA SUBSTITUIÇÃO EM GARANTIA”, operações essas que não ensejam a incidência do ICMS, conforme documentos colacionados (Doc. 01).

Frisa que nas operações interestaduais de saída realizadas pela empresa, identificadas sob os CFOPs 6915 e 6949, estão contidas as operações de saída de peças não utilizadas na prestação do serviço de assistência técnica autorizada realizada, ou seja, das peças não utilizadas na prestação de serviço, casos de excesso de volume enviada pela fabricante de uma determinada peça e descontinuidade de tecnologia e modelos, e/ou danificadas, as quais são destinadas às respectivas fabricantes, no caso MOTOROLA e SAMSUNG, hipótese que também não enseja a incidência do ICMS. Registra que colacionou documento por amostragem (Doc. 02).

Afirma que desse modo, a quase totalidade da receita da empresa é decorrente da prestação de serviço de assistência técnica autorizada, operações que se encontram materializadas/identificadas por meio das Notas Fiscais de prestação de serviços (Doc. 01), ora destinadas às fabricantes, nos casos em que a assistência técnica seja correlacionada à produtos em garantia, ora destinadas aos clientes, nos casos dos produtos fora da garantia.

Ressalta que as operações de saída identificadas sob os CFOPs 5916 e 5949 representam as seguintes operações não tributáveis a título de ICMS: saídas internas destinadas a lojas de varejo relativa às devoluções dos equipamentos reparados (fora da garantia). Acrescenta que tais serviços são prestados pela empresa junto aos grandes varejistas como, por exemplo, Máquina de Venda e Magazine Luiza, localizadas no Estado da Bahia e funcionam como atividade de assistência técnica em que tais varejistas são os clientes finais, hipótese em que, mais uma vez, não se realiza a hipótese de incidência do ICMS.

Salienta que em face do tamanho e da volumetria dos arquivos, optou por encaminhá-los em via digital mediante CD.

Finaliza a Manifestação pugnando pelo recebimento dos documentos, com o prosseguimento do feito em seus ulteriores termos, reiterando todos os fundamentos apresentados na Defesa inicial, dada a sua plausibilidade e comprovação documental.

VOTO

O Auto de Infração em exame versa sobre a exigência de ICMS, em decorrência de falta de recolhimento do ICMS devido por antecipação tributária parcial por parte do autuado, contribuinte optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional.

Inicialmente, cabe observar que o lançamento de ofício em exame foi realizado em conformidade com a legislação do ICMS, especialmente, o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, inexistindo vício ou falha que implique em sua nulidade. A descrição da infração é clara e precisa. Identifica-se claramente a infração, o sujeito passivo, a data de ocorrência, a base de cálculo, a alíquota aplicada, o montante do débito.

A alegação defensiva de que não recebera o demonstrativo e levantamento detalhado do débito consubstanciado na autuação, documentos estes imprescindíveis para a garantia do seu direito ao contraditório e à ampla defesa, apesar de até sido disponibilizado CD/Mídia, porém, a referida mídia encontrava-se vazia e/ou corrompida, foi acertadamente acolhida pelo autuante que, inclusive, solicitou ao senhor Inspetor Fazendário que autorizasse a entrega de novo CD/Mídia e reabrisse o prazo de defesa de 60 (sessenta) dias, que foi feito, conforme comprovantes acostados aos autos.

Os demonstrativos elaborados pela autuante, cujas cópias foram entregues ao autuado, conforme “Recibo de Arquivos Eletrônicos”, acostado à fl. 478, claramente identificam as notas fiscais arroladas na autuação com os seus respectivos valores e o ICMS devido por antecipação tributária

parcial. O autuado pode exercer plenamente o seu direito de defesa e do contraditório, o que efetivamente fez com a apresentação da peça defensiva.

Não acolho, portanto, a nulidade arguida.

No tocante à diligência solicitada por esta Junta de Julgamento Fiscal, cuja realização foi decidida por maioria - em face da discordância do Relator -, cabe esclarecer que teve como escopo o fundamento utilizado pelo ilustre Julgador Olegario Miguez Gonzalez no sentido de que fosse o autuado intimado a apresentar demonstrativo com relação das saídas tributadas das mercadorias objeto da autuação, caso existissem, indicando número do documento fiscal, descrição das mercadorias, data de emissão, base de cálculo e o imposto devido. Caso as saídas tivessem sido tributadas normalmente caberia, exclusivamente, a aplicação da multa de 60% sobre o valor do ICMS devido por antecipação não recolhido tempestivamente. Conforme esclarecido pelo próprio autuado no atendimento da diligência, as saídas realizadas pela empresa ocorreram sem tributação.

Quanto ao pedido do impugnante no sentido de recebimento da Manifestação que apresenta, bem como dos documentos anexados, porque só foram possíveis de serem apresentados, em razão da volumetria e dos períodos exigidos, que lhe demandaram um imenso trabalho, o qual não pode ser finalizado a tempo do prazo estipulado na intimação fiscal, os Julgadores que compõem esta Junta de Julgamento Fiscal, considerando o esforço empreendido pelo autuado no atendimento da diligência e principalmente os princípios da boa-fé, verdade material, cooperação mútua, razoabilidade e proporcionalidade, norteadores do processo administrativo fiscal, acolheram o pedido.

No mérito, constato que inexiste conflito de competência, haja vista que as mercadorias empregadas pelo autuado na alegada prestação de serviço de Assistência técnica, na realidade, estão sujeitas à incidência do ICMS e não pelo ISS, conforme passo a explanar.

A Lei Complementar nº 116/203 - que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal – estabelece no seu artigo 1º que:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

O § 2º do mesmo diploma legal apresenta a seguinte redação:

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

Ao tratar sobre serviços relativos a bens de terceiros a Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, dispõe no seu item 14:

14 - Serviços relativos a bens de terceiros.

Já no subitem 14.01 consta a seguinte redação:

14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

O subitem 14.02, por sua vez, tem o seguinte enunciado:

14.02 item – Assistência técnica.

A leitura do subitem 14.01 permite constatar que versa sobre a denominada operação mista, assim nomeada em face de a prestação do serviço ficar sujeita ao ISS e a operação com mercadorias sujeita à incidência ao ICMS.

Já a leitura do subitem 14.02 permite concluir que não se trata de uma operação mista, mas sim de uma pura prestação de serviço sujeita exclusivamente ao ISS.

No presente caso, o cerne da questão está em se identificar o alcance da expressão *Assistência técnica*, haja vista que esta é a tese sustentada pelo impugnante no intuito de elidir a autuação.

A meu sentir, s.m.j., não há como prosperar a tese defensiva, haja vista que a expressão *Assistência técnica* utilizada pelo legislador diz respeito a um serviço de natureza intelectual, ou seja, de aplicação de conhecimento técnico nas diversas áreas de sua aplicação, permitindo inferior que o subitem 14.02 não abrange os reparos realizados pelos fornecedores quando seus produtos apresentam falhas.

Vale dizer que a *Assistência técnica* se caracteriza como puramente uma prestação de serviço, haja vista que alcança atividades que envolvem um conhecimento especializado colocado à disposição de terceiros, o que não é o caso de que cuida o Auto de Infração em lide.

Diante disso, considerando que o serviço prestado pelo autuado se amolda perfeitamente à situação prevista no subitem 14.01, haja vista que realiza conserto, manutenção de aparelhos celulares com emprego de peças e partes que *ficam sujeitas ao ICMS*, e não *Assistência técnica* prevista no subitem 14.02, a autuação é subsistente.

Por derradeiro, no que concerne a indicação do impugnante do endereço para encaminhamento de todas as comunicações necessárias ao regular desenvolvimento do presente PAF, consigno que inexiste óbice para que o pleito seja atendido pelo órgão competente da repartição fazendária. Contudo, saliento que o não atendimento não implica em nulidade do ato, haja vista que as formas de intimação do sujeito passivo ou de pessoa interessada acerca de qualquer ato, fato ou exigência fiscal, poderá ser feita nos termos do art. 108 do RPAF/BA/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 232272.0010/18-8, lavrado contra **PLL SALVADOR SERVICE CELULARES EIRELI**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.233.759,89**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de agosto de 2019.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

OLEGARIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR

PAULO DANILO REIS LOPES - JULGADOR