

A. I. Nº - 210614.0123/19-5
AUTUADO - GE HEALTHCARE DO BRASIL COMÉRCIO E SERVIÇOS PARA EQUIPAMENTOS MÉDICO-HOSPITALARES LTDA.
AUTUANTE - JOSÉ NALDO JESUS SANTOS
ORIGEM - IFMT METRO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 11/02/2020

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0287-03/19

EMENTA: ICMS. TRÂNSITO DE MERCADORIAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DIFAL. REMESSAS DE BENS A PESSOA NÃO INSCRITA NO CADASTRO DO ICMS. EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015. Restou comprovado, que as operações autuadas envolveram remessas interestaduais de bens do Ativo Permanente, para serem utilizados na manutenção e reparação de equipamentos no estabelecimento de cliente do Autuado, localizado no Estado da Bahia. As provas documentais trazidas ao processo, evidenciando o retorno dos bens ao estabelecimento remetente, ora autuado, elidem a autuação. Infração insubsistente. Preliminar de nulidade não acatada. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 10/05/2019, exige crédito tributário no valor de R\$36.431,51, acrescido da multa de 60%, em razão da Infração - **62.01.02**. Falta de recolhimento do ICMS, em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na EC nº 87/15, nas saídas de mercadorias, bens e serviços destinados a consumidor final - contribuinte ou não - localizado neste Estado.

Consta como complemento: “Falta de recolhimento do ICMS na qualidade de substituto tributário sobre as mercadorias tributadas como não tributadas. Conforme determina a Emenda Constitucional 87/2015. As mercadorias acobertadas pelos Danfes números 46285 e 46286 destinados a circular dentro do estado de São Paulo e remetidos para a Bahia. Emitidos pela empresa, a mesma acima citada com CNPJ também já citado antes da entrada no estado da Bahia nas aquisições em outra unidade da federação (SP) e destinadas a Policlínica e Laboratório CNPJ 10617565/0001-76 e Instituto de Diagnóstico por Imagem 06555556/0001-20 conforme DACTES 509612 e 509601 cópias anexo não contribuinte do ICMS, conforme cadastro RICMS/BA.”

O Autuado ingressa com defesa fls. 22 a 47, mediante advogado, procuração, fls. 28 a 30. Destaca a tempestividade de sua peça defensiva. Reproduz a infração que lhe foi imputada com o respectivo enquadramento legal.

Frisa que, nos termos do seu contrato social, é pessoa jurídica de direito privado que tem como atividade principal o comércio atacadista de partes e peças de máquinas, aparelhos e equipamentos para uso odonto-médico-hospitalar. Continua explicando que secundariamente, realiza o aluguel de equipamentos científicos, médicos e hospitalares, sem o operador; o treinamento em desenvolvimento profissional e gerencial; a fabricação de aparelhos eletromédicos e eletroterapêuticos e equipamentos de irradiação; e a manutenção e reparação desses aparelhos eletromédicos e eletroterapêuticos e equipamentos de irradiação.

Esclarece que nesse contexto, possui diversos clientes localizados no Estado da Bahia, e rotineiramente encaminha máquinas, equipamentos e ferramentas para esses estabelecimentos para fins de manutenção e instalação dos aparelhos que comercializa.

Diz verificar a insubsistência do lançamento, devendo o Auto de Infração ser cancelado.

Observa que o lançamento tributário consubstanciado no Auto de Infração ora combatido é precário e deve ser considerado nulo por clara violação ao art. 142, do CTN, cujo teor transcreve.

Frisa que o referido artigo norteia o trabalho do agente fiscal no exercício da sua atividade fiscalizatória prévia ao lançamento de ofício. Assevera que no exercício fiscalizatório, é mandatório - inclusive em atenção aos princípios que regem a Administração [principalmente os da motivação [(art. 93, inciso IX, da CF e arts. 131, 165 e 458 do CPC) e da legalidade (art. 150, inciso I, da CF e 97 do CTN)] - que o Agente Fiscal averigue a ocorrência do fato concreto e a sua subsunção ao previsto na norma geral e abstrata, individualizando, tipificando e quantificando-a de forma correta.

No presente caso, explica que o crédito tributário em cobrança tem origem em suposta ausência de recolhimento do ICMS devido, na qualidade de substituto tributário, ao Estado de destino em razão da venda ser destinada a não contribuinte do ICMS. Continua assinalando que segundo Fiscalização, não teria recolhido o ICMS de partilha de consumidor final devido na saída de mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte do imposto, nos termos do inciso IV do art. 2º; inciso II do §4º do art. 2º; §7º do art. 15 e art. 49-B, todos da Lei nº 7.014/96 c/c art. 99 do ADCT da CF/88, acrescido pela EC nº 87/2015 e Convênio ICMS nº 93/2015.

Afirma que a descrição da infração apontada na autuação ora combatida deixa evidenciado que se trata da parcela do ICMS devido ao Estado da Bahia, em razão da saída de mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte do tributo localizado neste Estado.

Menciona que, se tivesse a Fiscalização seguido os preceitos do art. 14, do CTN no momento de verificar a ocorrência do fato gerador, teria observado que, os bens constantes nos Danfes, objeto da presente autuação, são ferramentas e equipamentos integrantes do seu ativo imobilizado, tendo sido remetidas ao Estado de Bahia nessa qualidade apenas e, tão-somente, para permitir a instalação e/ou manutenção de bens por ele comercializados. Esclarece que, tanto é assim que o CFOP utilizado nos respectivos documentos fiscais é o de “remessa de ativo para uso fora do estabelecimento”.

Arremata ressaltando que sendo assim, a descrição da infração não é compatível com a natureza da operação realizada e refletiva nos Danfes de nºs 46285 e 46286.

Neste sentido, lembra ensinamento de Hely Lopes Meireles assinalar que o auto de infração, como ato administrativo fiscal, sem motivação adequada e pertinente, é ato administrativo nulo, ineficaz, porque sendo sempre vinculado e regrado, deve ficar sempre de acordo com as previsões legais pertinentes.

Assinala que ao exigir valores que sequer são devidos, nos termos da legislação do Estado de São Paulo e também da do Estado da Bahia, o que se pode concluir é que Fiscalização está fundando a lavratura do auto de infração ora combatido em mera presunção, não autorizada por lei, de que o montante que supostamente seria devido – exclusivamente na hipótese de os bens não retornarem ao seu estabelecimento localizado no Estado de São Paulo –, não será efetuado.

Assevera, não haver que se falar em falta de recolhimento do ICMS na qualidade de substituto tributário – o que não aconteceu no presente caso. Diz também não haver dúvidas, portanto, que por não ter analisado adequadamente a operação que supostamente teria dado ensejo à cobrança do ICMS, o procedimento de fiscalização é precário e viola frontalmente o disposto no art. 142, do CTN, sendo de rigor a anulação do auto de infração dele decorrente.

Reafirma que, dentre as diversas outras atividades que exerce, realiza a manutenção, instalação e reparação de máquinas e equipamentos que comercializa. Para tanto, prossegue frisando que necessita encaminhar ao local em que se encontra o maquinário a ser instalado/reparado diversos bens que fazem parte do seu ativo imobilizado, principalmente ferramentas e equipamentos, que são de grande porte.

Afirma que as operações de remessa das máquinas e equipamentos para conserto e reparo é respaldada pela emissão de Nota Fiscal de Remessa de Ativo para uso fora do estabelecimento, com a utilização do CFOP 5554/6554 (Remessa de bem do ativo imobilizado para uso fora do estabelecimento).

Revela que após a prestação de serviço, conforme mencionado, emite Nota Fiscal de Retorno de Bem do Ativo Imobilizado (doc. 04), com a utilização do CFOP 1554/2554, fazendo referência nas informações complementares ao número da Nota Fiscal de Saída e ao local de entrega da mercadoria.

Assinala ser esse é o procedimento adotado corriqueiramente e que observa o previsto na legislação tanto, do Estado de São Paulo, local em que é sediada, quanto no Estado da Bahia, local de destino das ferramentas e equipamentos.

Afirma que a operação supra descrita e que foi objeto da exigência ora combatida é absolutamente a mesma realizada em relação à Danfe nº 46285 (doc. 05). Todavia, em relação a esta segunda nota fiscal, ainda não houve o retorno dos equipamentos em razão de estar sendo realizado o reparo do equipamento. Ressalta que ainda não expirou o prazo previsto na legislação bahiana para retorno dos equipamentos, o que, por si só, é suficiente para macular a cobrança.

Diz que as operações realizadas e que são objeto da presente autuação não caracterizam hipótese de incidência do ICMS, ou seja, não há a ocorrência de operações mercantis, que envolvam a circulação jurídica de mercadorias, mas, sim, a simples saída de bens do seu ativo imobilizado para a realização de manutenção e instalação, nas sedes de seus clientes, de bens comercializados, em atenção ao contrato de venda dos produtos que comercializa, os quais estabelecem seu dever de instalação e reparo dos bens no prazo de garantia nele estipulado.

Cita que de acordo, com o contrato de compra e venda de equipamento e outras avenças (doc. 06), firmado com a Amg Policlínica e Laboratório EIRELI, em suas cláusulas 5.1 e 6.1, é o responsável pela instalação dos equipamentos comercializados, devendo ainda demonstrar o funcionamento e procedimentos de operação a compradora.

Destaca que o referido contrato possui previsão também em sua “Cláusula Sétima” de que é responsável por providenciar os serviços de garantias pelo período de 12 meses contados da emissão do Certificado de Instalação, ou de 18 meses contados da data da emissão da Nota Fiscal de entrega do equipamento, o que ocorrer primeiro.

Diz ser justamente para a realização dessas instalações e manutenções que precisa encaminhar os bens de seu ativo imobilizado ao cliente, já que sem eles, os referidos acordos não poderiam ser cumpridos. Após a realização de sua obrigação, os referidos equipamentos retornam para seu estabelecimento.

Frisa que nesse contexto, o art. 3º da Lei Complementar nº 87/96 estabelece que o ICMS não incide sobre operações relativas a mercadorias que se destinem a ser utilizadas na prestação de serviços de qualquer natureza pelo próprio autor da saída.

Lembra que na mesma linha, o Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (“RICMS/SP”), normatizado pelo Dec. nº 45.490 de 30 de novembro de 2000, em seu art. 7º, inciso XIV, determina que o imposto não incide sobre a saída de bem do ativo permanente, cujo teor reproduz.

Declara que a legislação paulista não impõe qualquer condição para a não incidência do ICMS nessas operações. Tanto é assim, que em resposta a consulta tributária nº 19192/2019 (doc. 07), ficou consignado que não incide o ICMS na saída de bens e equipamentos do ativo para uso fora do estabelecimento e que não há prazo estabelecido para retorno desses bens, cujo teor reproduz.

Registra que, por sua vez, o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia (RICMS-BA/99), sobre o tema, estabelece em seus arts. 279 e 280, inciso XVI, que ficará suspenso o ICMS.

Observa que o art. 279, do RICMS-BA/99 impõe como condição para que não haja a ocorrência do fato gerador do ICMS nas operações acima mencionadas exclusivamente o retorno da mercadoria ao estabelecimento de origem, em prazo fixado pela legislação, se nesse prazo não for realizada a transmissão dessa propriedade.

Revela que o art. 280, inciso XVI, do RICMS-BA/12, estabelece o prazo estabelecido para retorno é de 180 dias, prazo este que ainda não expirou, considerando-se que os Danfes objeto da autuação foram emitidas em 09/05/2019.

Ressalta que os bens objeto do Danfe nº 46286 retornaram em 02/07/2019.

Revela que se não houve circulação de mercadorias, mas apenas a remessa de bens do ativo para uso fora do estabelecimento, não tendo sido ultrapassado o prazo da legislação bahiana para retorno, não há como se falar em não recolhimento do ICMS-DIFAL para o Estado da Bahia.

Observa que o ICMS-DIFAL consiste na diferença entre a alíquota interna do Estado da Bahia e a alíquota interestadual aplicável à operação. Continua assinalando que, dessa forma, considerando que, tanto a legislação do Estado da Bahia quanto a do Estado de São Paulo, normatizam que não há ICMS a ser recolhido na hipótese dos autos – uma vez que ainda não expirado o prazo para retorno dos bens objeto da Danfe nº 46285 e que já retornaram aquele objeto da Danfe nº 46285 -, pois essa diferença corresponderia a zero.

Assevera que **a)** - os bens objeto dos Danfes nº 46285 e 46286 fazem parte de seu ativo imobilizado; **b)** - a maioria desses bens já retornou para o Estado de origem, onde está a sua sede; e **c)** - os bens que ainda não retornaram estão dentro do prazo previsto pela legislação do Estado da Bahia.

Os bens encaminhados nos Danfes de nº 46285 e 46286 integram o seu ativo imobilizado.

Cita que, considerando inexistir na legislação tributária qualquer definição da expressão “ativo permanente” e por força das disposições do art. 110, do CTN, sua conceituação deve ser aquela que consta no art. 178, da Lei nº 6.404/79.

Revela que nos termos do art. 179, inciso IV, da Lei nº 6.404/76, o ativo imobilizado será composto por bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.

Menciona que, segundo a definição acima e tal como previsto no Manual de Contabilidade Societária - FIPECAFI, subentende-se que no grupo de contas relativo ao ativo imobilizado/permanente são incluídos todos os ativos tangíveis ou corpóreos de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e de seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade.

Diz ser este justamente o entendimento da Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo que, por meio da Decisão Normativa nº 02/2000, cujo teor transcreve.

Revela, considerando que no ativo permanente devem constar todos os bens destinados à manutenção das atividades da Empresa, que é fato que nesta conta devem ser registrados, além de, por exemplo, máquinas, aparelhos, equipamentos, ferramentas ou utensílios, todas as peças ou conjuntos de reposição dos mesmos que vierem a ser adquiridos pela Empresa, inclusive os bens que são utilizados nas instalações necessárias ao processo produtivo da empresa e de seus clientes.

Destaca que as mercadorias descritas nos Danfes de nºs 46285 e 46286 são as seguintes:

- Conjunto de cabos isolados com conectores - (Cód. Produto – 2135558)
- Fonte de alimentação de shiming - (Cód. Produto - 46-260777G3)
- Aparelho para medida e controle de corrente parasita (corrente de foucalt), sem dispositivo registrado (Cód. Produto - 5135527)

- Fonte de alimentação trifásico de 340V (Cód. Produto - 46-260776G4)
- Aparelho analisador de espectro para medidas elétricas, com dispositivo registrador - (Cód. Produto - 46-317724G2)
- Ferramentas utilizadas em manutenção de ressonância magnética (Cód. Produto - 2353394)
- Caixa com cabos e sondas usado para medir utilizado para a intensidade de campo (Cód. Produto - 46-251865GS)
- Aparelho para medida e controle de corrente parasita (corrente de foucalt), sem dispositivo registrado (Cód. Produto - 5135527)
- Dispositivo para teste sinal de aparelho de ressonância magnética (Cód. Produto - 5145298)

Informa que os referidos produtos encaminhados às empresas são contabilizados como bens que integram o seu ativo imobilizado, conforme os códigos das contas em que são registrados os equipamentos objeto das referidas notas, fls. 11 e 12 da defesa.

Observa que o Danfe nº 46286 foi emitido em 09 de maio de 2019 para encaminhar a AMG POLICLÍNICA E LABORATÓRIO, os produtos que discrimina.

Registra que, em atenção inclusive ao determinado pelo art. 279, do RICMSBA-BA/12, após a manutenção e instalação dos equipamentos do cliente, houve a emissão das Notas Fiscais de retorno dos bens encaminhados (doc. 04):

- Fonte de alimentação trifásico de 340V (Cód. Produto - 46-260776G4) - Nota Fiscal nº 714284;
- Aparelho analisador de espectro para medidas elétricas, com dispositivo registrador - (Cód. Produto - 46-317724G2) - Nota Fiscal nº 714309;
- Ferramentas utilizadas em manutenção de ressonância magnética (Cód. Produto - 2353394) - Nota Fiscal nº 714284;
- Caixa com cabos e sondas usado para medir utilizado para a intensidade de campo (Cód. Produto - 46-251865GS) - Nota Fiscal nº 714284;
- Aparelho para medida e controle de corrente parasita (corrente de foucalt), sem dispositivo registrado (Cód. Produto - 5135527) - Nota Fiscal nº 714311;
- Dispositivo para teste sinal de aparelho de ressonância magnética (Cód. Produto - 5145298) - Nota Fiscal nº 714310.

Diz restar comprovado que não há incidência de ICMS na operação realizada, conforme o disposto nos art. 7º, inciso XIV, do RICMS/SP e artigos 279 e 280, inciso XVI, do RICMS-BA/12.

Em relação à operação consignada no Danfe nº 46285, afirma que encaminhou em 09 de maio de 2019 as seguintes mercadorias: *i*) - conjunto de cabos isolado com conectores; *ii*) - fonte de alimentação de shimming; e *iii*) - aparelho para medida e controle de corrente parasita (corrente de foucalt) sem dispositivo registrador.

Registra que, consoante disposto no art. 280, inciso XVI, do RICMS-BA/12, o prazo de retorno dos bens é de 180 dias, pelo que tem até o dia 05 de novembro de 2019 para receber em retorno os referidos equipamentos e ferramentas. Afirma que, somente após transcorrido esse prazo é que poderia haver qualquer questionamento quanto a eventual recolhimento do ICMS-DIFAL.

Diz restar comprovado não haver incidência de ICMS na operação objeto do Danfe nº 46285, não devendo, por mais esse motivo, como prevalecer a exigência posta no presente Auto de Infração.

Protesta pela juntada posterior de quaisquer documentos que possam comprovar tudo o quanto foi alegado na presente Impugnação.

Conclui pugnando pelo o cancelamento integral do Auto de Infração.

O Agente de Tributo designado presta informação à fl. 94. Inicialmente registra que o Impugnante alega em sua defesa, como preliminar, que o lançamento tributário é nulo por clara violação art. 142, do CTN, já que, segundo ela, os bens constantes dos Danfes, acobertam produtos remetidos para uso fora do estabelecimento apenas e, tão-somente, para permitir a instalação e/ou

manutenção de bens comercializados pela impugnante, portanto, não sujeitos à regra tributária para pagamento do imposto.

Informa que, vistos e analisados os documentos colacionados ao presente PAF pelo Impugnante, (contrato de compra e venda e Danfes acostados às fls. 37, 38, 39 40 e 41), verifica que as razões de defesa procedem, acolhendo, portanto, o quanto defendido.

VOTO

Inicialmente, cabe enfrentar a preliminar de nulidade suscitada pela defesa, sob o fundamento de que a descrição da infração não é compatível com a natureza da operação, implicando ausência de motivação do ato administrativo. Ao compulsar os autos, verifico que apesar de na acusação fiscal os fatos terem sido descritos de forma indireta, o Autuado entendeu a imputação. Tanto é assim, que se defendeu plenamente e articulou de forma condizente suas razões de defesa. Eventuais óbices, tangenciam o mérito da autuação e serão tratados no enfrentamento do mérito.

Entendo que o Auto de Infração contém todos os requisitos previstos nos artigos 18 e 39 do RPAF-BA/99, por isso, não vislumbro qualquer ofensa à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal administrativo.

No mérito, o Auto de Infração em lide, é composto de uma única imputação de falta de recolhimento do ICMS, na qualidade de substituto tributário sobre mercadorias tributadas como não tributadas, apurada no trânsito de mercadorias, consoante Termo de Apreensão nº 2106141119/19-1, fl. 03, relativo às mercadorias acobertadas pelos Danfes de nº 46285 e 46286, destinados a circular dentro do Estado de São Paulo, e remetidos aos não contribuintes localizados neste Estado, Policlínica e Laboratório e Instituto Diagnóstico por Imagem.

O Impugnante, em sede de defesa, explicou que seu estabelecimento, dentre as diversas outras atividades que exerce, realiza a manutenção, instalação e reparação de máquinas e equipamentos que comercializa, e que necessita encaminhar ao local em que se encontra, o maquinário a ser instalado/reparado e diversos bens que fazem parte do seu ativo imobilizado, principalmente ferramentas e equipamentos, que são de grande porte. Destacou que as operações de remessa das máquinas e equipamentos para conserto e reparo, é respaldada pela emissão de Nota Fiscal de Remessa de Ativo para uso fora do estabelecimento, com a utilização do CFOP 5.554/6.554 (Remessa de bem do ativo imobilizado para uso fora do estabelecimento).

Esclareceu que após a prestação de serviço, conforme mencionado, emite Nota Fiscal de Retorno de Bem do Ativo Imobilizado, consoante cópia que acostou às fls. 37 a 41, com a utilização do CFOP 1.554/2.554, fazendo referência nas informações complementares ao número da Nota Fiscal de Saída e ao local de entrega da mercadoria, objeto da Autuação.

Sustentou ainda o Defendente, que as operações realizadas e que são objeto da presente autuação, não caracterizam hipótese de incidência do ICMS, ou seja, não há a ocorrência de operações mercantis, que envolvam a circulação jurídica de mercadorias, mas, sim, a simples saída de bens do seu ativo imobilizado para a realização de manutenção e instalação, nas sedes de seus clientes, de bens comercializados, em atenção ao contrato de venda dos produtos que comercializa, os quais estabelecem seu dever de instalação e reparo dos bens no prazo de garantia nele estipulado.

O Fiscal designado para proceder à Informação, fl. 94, depois de examinar os argumentos e documentos apresentados pelo Autuado, precipuamente os Danfes acostados às fls. 37 a 41, declarou que procedem as razões de defesa e que acolhe o quanto defendido pelo sujeito passivo.

Depois de compulsar os elementos que compõem o contraditório instalado nos presentes autos, constatado que os Danfes de nºs 714309, 714310 e 714311, acostados pelo Autuado, respectivamente, às fls. 38, 39 e 40, discriminam o retorno dos bens do ativo imobilizado do estabelecimento autuado constante do Danfe nº 46286, objeto da autuação.

Assim, entendo que assiste ao Autuante ao acatar as alegações da Defesa, uma vez restar evidenciado nos autos, que as operações objeto da autuação tratam de remessa para utilização de bens do ativo imobilizado para uso fora do estabelecimento, tendo sido comprovado seu retorno ao estabelecimento de origem. Em relação ao Danfe de nº 46285, que também se destina ao mesmo tipo de operação, emitido em 09/05/2019, portanto, por ocasião da autuação ainda não havia transcorrido o prazo para retorno de 180 dias estabelecido no inciso XVI, do art. 280, do RICMS-BA/12.

Logo, ante o exposto, resta patente nos autos que a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS, na qualidade de substituto tributário sobre mercadorias tributadas como não tributadas não restou caracterizada.

Concluo pela insubsistência da autuação.

Diante do exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **210614.0123/19-5**, lavrado contra a **GE HELATHCARE DO BRASIL COMÉRCIO E SERVIÇOS PARA EQUIPAMENTOS MÉDICO-HOSPITALARES LTDA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de dezembro de 2019.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA