

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.945/13/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000170609-13  
Impugnação: 40.010130707-46  
Impugnante: H-Buster do Brasil, Indústria e Comércio Ltda.  
IE: 001582193.00-81  
Proc. S. Passivo: Andréa Benites Alves  
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - SP

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO ICMS/ST – PROTOCOLO/CONVÊNIO. Imputação fiscal de falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, incidente sobre as operações de remessa, a contribuintes mineiros, dos produtos listados nos itens 8, 14, 29 e 44 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Contudo, a Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 deve ser excluída por inadequação do tipo nela descrito à conduta imputada a Impugnante. Deve também ser deduzida do valor do ICMS/ST a parcela referente ao ICMS relativo à operação própria, ainda que não destacado no documento fiscal. Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º da Lei n.º 6.763/75, parcialmente mantidas. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária incidente sobre operações com alto falantes, antenas e outras mercadorias, constantes dos itens 08, 14, 29 e 44 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, no período de 1º de maio de 2008 a 31 de janeiro de 2011.

Exigências de ICMS/ST apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, no arts. 56, inciso II, § 2º e 55, inciso VII. A multa isolada foi majorada em 50% (cinquenta por cento), em relação aos fatos geradores ocorridos entre 13 de fevereiro de 2010 e 11 de junho de 2010 e, em 100% (cem por cento) a partir de 12 de junho de 2010, face à constatação de reincidências na prática da infração, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei n.º 6.763/75.

**Da Impugnação**

Inconformada, a Impugnante apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 643/647, em síntese, aos fundamentos seguintes:

- o Agente Fiscal considerou que todas as operações apontadas eram de venda, não observando que todas as operações são com produtos enviados para conserto/reparo e seu devido retorno ao cliente como sendo operação em garantia;

- cita o art. 19 do RICMS/MG;

- o Agente Fiscal tomou conhecimento do conteúdo de todas as notas fiscais, porém as ignorou, pois nem ao menos descreve porque não aceitou a expedição das notas fiscais de retorno de simples remessa para conserto;

- era obrigação do Agente Fiscal descrever os motivos que o levaram a acreditar que tais operações seriam tributadas como vendas e não retorno de mercadorias para conserto/reparo, sendo que todas as mercadorias foram devolvidas antes do prazo de 180 (cento e oitenta) dias;

- as operações apontadas como tributadas são amparadas pela legislação como isentas de imposto;

- todas as notas de saída emitidas pelo terceiro para conserto da mercadoria estão devidamente relacionadas nas notas fiscais de saída emitidas;

- conserto/reparo não obriga às regras da substituição tributária para o Estado de Minas Gerais, uma vez que restou comprovado que se trata de operação de remessa em razão de reparo de peças e mercadorias em garantia;

- a operação de conserto/reparo em garantia não configura a circulação da mercadoria, em razão de não haver relação comercial de venda, sendo tal entendimento esclarecido na resposta às Consultas n.ºs 117/10 e 221/10;

- como não havia imposição legal para recolhimento do imposto, não há que se falar em multa, muito menos em reincidência;

- além disso, tanto o primeiro auto (PTA 04.002166264) quanto o segundo (PTA 04.002177569-32) em nada comprovam a reincidência das infrações, pois referem-se a falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária de operações de venda e não de reparos/consertos em garantia.

Ao final, sustenta que, diante de todos os fatos alegados deverão ser revistas todas as imposições apontadas, visto que as operações tratavam de remessas para conserto/reparo em virtude da garantia da mercadoria e que tais operações estão suspensas de recolhimento de ICMS, conforme disposto no art. 19 do Anexo III do RICMS/MG, bem como a irregularidade na aplicação da multa isolada (reincidência), uma vez que se tratam de operações distintas e que além de suspenso o recolhimento do imposto, não pode se espelhar nos Autos de Infração exigidos anteriormente.

**Da Manifestação Fiscal**

O Fisco se manifesta às fls. 3.173/3.181, contrariamente ao alegado na impugnação, em resumo, aos fundamentos que se seguem:

- equivocou-se a Impugnante quando simplesmente sustenta que o Fiscal considerou que todas as operações apontadas eram venda de produtos e que não foi observado que se trata de produtos a ela enviados para conserto/reparo em garantia com o devido retomo aos seus clientes e que há notas fiscais casadas que comprovam tratar-se de retomo de mercadoria enviada pelo terceiro para conserto/reparo;

- dentre as notas fiscais autuadas, há algumas em que foi consignado como natureza da operação "venda", mas na maioria das notas fiscais foi consignado como natureza da operação "retorno de mercadoria ou bem recebido para conserto ou reparo";

- não obstante, o cerne do presente trabalho reside na constatação de que foi apurado ICMS/ST devido a Minas Gerais em relação a todas as notas fiscais autuadas, independentemente da natureza da operação declarada pela emitente, ora Impugnante;

- a título de exemplo, cita as Notas Fiscais n.ºs 000.093.971 (fl. 602) e 000.094.063 (fl. 603);

- o art. 19 do RICMS/MG trata da suspensão do imposto, todavia, a suspensão referida não se aplica às operações autuadas, porquanto a simples menção do CFOP 6.916 na nota fiscal não é suficiente para que seja aceita a operação como retorno de mercadoria recebida para conserto;

- ao contrário do alegado, o Agente Fiscal considerou o conteúdo das notas fiscais e concluiu pela incidência do ICMS/ST;

- não há menção à saída original da mercadoria promovida pela Autuada e, tampouco, do consequente recebimento para realização de conserto, condições essas imprescindíveis para que haja a efetiva remessa da mercadoria já consertada;

- cita o art. 12 do Anexo XV do RICMS/02;

- as operações de devolução de conserto ou retorno em garantia não são hipótese de inaplicabilidade da substituição tributária nos termos do art. 18 do Anexo XV do RICMS/02;

- não pode ser aceita a afirmação de que as operações autuadas são amparadas pela isenção;

- o Fisco, em diversas ocasiões, solicitou à Autuada a apresentação de documentos fiscais, dando a oportunidade para demonstrar a veracidade e procedência da utilização do CFOP 6.916, sendo, que não foi atendido em suas solicitações;

- a Autuada não apresentou a documentação solicitada, de forma que foi lavrado o Auto de Infração n.º 01.000170365-08 por falta de atendimento à solicitação fiscal, que restou quitado, numa demonstração de reconhecimento do não atendimento;

- as respostas às consultas citadas pela Impugnante não têm o condão de afastar a presente exigência fiscal porquanto não se coadunam com o caso concreto;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- as cópias de notas fiscais juntadas pela Impugnante não logram êxito em afastar a exigência fiscal porque não comprovam tratar-se de operações de remessa de produtos recebidos para conserto;

- a empresa faz fogueira de mais calor do que luz ao juntar 2507 (dois mil quinhentos e sete) documentos fora de ordem e sem qualquer planilha explicativa dos quais apenas 117 (cento e dezessete) notas fiscais apresentam relação com o Auto de Infração ora questionado;

- analisando especificamente estas 117 (cento e dezessete) notas fiscais observa-se que 103 (cento e três) são notas fiscais de saída relacionadas nos Anexos "B" (fls. 19/141) e "C" (fls. 142/179) elaborados pelo Fisco; 13 (treze) delas são notas fiscais de entrada de emissão da Autuada e apenas uma de emissão de contribuinte mineiro e nenhum destes documentos é suficiente para ilidir o trabalho fiscal;

- os PTA n.ºs 04.0021662-64 e 04.002177569-32 são suficientes para exigência da reincidência das infrações;

- no que tange ao pleito da Impugnante para provar o alegado por todos os meios de prova permitidas em direito, pela prova pericial para apuração dos documentos fiscais envolvidos e ainda pela juntada posterior de documentos, resta claro tratar-se de pleito meramente procrastinatório, tendo, em vista que não foi apresentado na impugnação nenhum documento forte o suficiente para afastar a exigência fiscal;

- cita o parágrafo único do art. 139 do RPTA.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento

### **Da Instrução Processual**

Às fls. 3.187/3.188, no exercício da competência estatuída nos arts. 146 e 147 do RPTA a Assessoria do CC/MG e exara despacho interlocutório que gera a manifestação da Impugnante e juntada de documentos em meio eletrônico (fls. 3.196/3.197); a intimação fiscal de fls. 3.198/3.199; a juntada, pela Impugnante, de novos documentos em meio eletrônico às fls. 3.201/3.203; a manifestação fiscal de fls. 3.204/3.209 refutando os documentos apresentados pela Impugnante e destacando que não atendem à determinação da Assessoria do CC/MG e a impressão e anexação aos autos de documentos constantes da mídia eletrônica entregue pela Impugnante (fls. 3.211/3.260).

### **Do Parecer da Assessoria do CC/MG**

A Assessoria do CC/MG, em parecer fundamentado e conclusivo de fls. 3.261/3.272, opina pela procedência parcial do lançamento para deduzir, no montante do ICMS/ST apurado, do valor relativo à operação própria, ainda que não destacado no documento fiscal e adequar a multa isolada exigida ao percentual de 20% (vinte por cento), nos termos da alínea "c" do inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, com a alteração promovida pela Lei n.º 19.978/11, c/c art. 106, inciso II, alínea "c" do Código Tributário Nacional, sem prejuízo de sua majoração, por reincidência.

**DECISÃO**

Compete à Câmara a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe o qual versa sobre a imputação fiscal de, no período de 1º de maio de 2008 a 31 de janeiro de 2011, ter a Impugnante deixado de reter e recolher o ICMS/ST devido a este Estado, incidente sobre as operações com as mercadorias listadas nos itens 08, 14, 29 e 44 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS/ST, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e § 2º e 55, inciso VII. A multa isolada foi majorada em 50% (cinquenta por cento), em relação aos fatos geradores ocorridos entre 13 de fevereiro de 2010 e 11 de junho de 2010 e, em 100% (cem por cento) a partir de 12 de junho de 2010, face à constatação de reincidências na prática da infração, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei n.º 6.763/75.

Compõem o presente processo os seguintes "Anexos":

- Anexo A (fl. 18): "Demonstrativo do Crédito Tributário";
- Anexo B (fls. 20/141): "Demonstrativo da Apuração da BC-ST e do ICMS-ST por Produto e por Nota Fiscal";
- Anexo C (fls. 143/179): "Demonstrativo da Diferença de BC-ST e do ICMS-ST Devido por Nota Fiscal por Mês";
- Anexo D (fls. 181/191): "Relação dos Produtos Sujeitos à Substituição Tributária";
- Anexo E (fls. 197/204): "Relação dos Contribuintes Destinatários Substituídos";
- Anexo F (fl. 206): "Demonstrativo da Multa Isolada";
- Anexo G (fls. 208/210): utilizado para exemplificar a forma de apuração das diferenças apuradas referentes à base de cálculo e ao ICMS/ST;
- Anexo H (fls. 212/628): cópias das notas fiscais objeto da autuação.

Em sua peça defensiva, a Impugnante alega que o Fisco considerou que todas as operações objeto da presente autuação eram referentes a vendas de produtos, sem observar, porém, que se tratava de retorno de mercadorias recebidas para conserto/reparo (em garantia).

A seu ver, todas as notas fiscais comprovariam sua afirmação, ou seja, que as operações apontadas como vendas são referentes a retorno de mercadorias enviadas por terceiros para conserto/reparo.

Aduz que o Fisco *"tomou conhecimento do conteúdo de todas as notas fiscais, porém as ignorou, pois nem ao menos descreve porque não aceitou a expedição das notas fiscais de retorno de simples remessa para conserto"*.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Salienta que todas as notas emitidas pelos remetentes, para fins de conserto/reparo, estão devidamente relacionadas nas respectivas notas fiscais de retorno emitidas.

Assevera que a operação de conserto/reparo em garantia não está sujeita à substituição tributária, pois não configura a circulação de mercadoria, em razão de não haver relação comercial de venda da mercadoria entre a empresa e o consumidor final, entendimento que estaria respaldado nas respostas às Consultas de Contribuintes n.ºs 117/10 e 221/10.

Conclui afirmando que, como prova de todo o alegado, *"traz aos autos cópias de suas notas fiscais de saída, bem como as notas correspondentes emitidas pelo terceiro, provando, mais uma vez, que se trata de operação amparada da isenção do recolhimento do ICMS, bem como da não incidência da aplicação da substituição tributária"* (documentos acostados às fls. 663/3.170).

Cumprе destacar, inicialmente, que as Consultas de Contribuintes n.ºs 117/20 10 e 221/2010 fazem alusão à inaplicabilidade da substituição tributária na remessa de mercadoria diretamente pelo fabricante para empresa de assistência técnica, situada no território mineiro para troca ou emprego no reparo de produto, o que não é o caso dos autos, que se refere a remessas de mercadorias supostamente reparadas a contribuintes mineiros (comerciantes varejistas, em sua maioria - vide "Anexo E" - fls.197/204), a saber:

### CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 117/2010

#### **EMENTA:**

ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - PRODUTOS ELETRÔNICOS E DE INFORMÁTICA - REMESSA PARA REPARO OU TROCA EM GARANTIA - A remessa de mercadoria diretamente pelo fabricante para empresa de assistência técnica situada no território mineiro para troca ou emprego no reparo de produto não configura sua comercialização, **desde que comprovado que se trata de remessa em razão de garantia dada ao consumidor final**, não cabendo ao remetente responsabilidade por substituição tributária estabelecida no Anexo XV do RICMS/02.

### CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 221/2010

#### **EMENTA:**

ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - PRODUTOS ELETRÔNICOS - REMESSA PARA REPARO OU TROCA EM GARANTIA - A remessa de mercadoria, efetuada diretamente pelo fabricante e destinada a empresa de assistência técnica situada no território mineiro, para fins de troca ou emprego no reparo de produto não configura comercialização, **desde que comprovado que se trata de remessa em razão de garantia ou contrato**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de manutenção estabelecido entre o fabricante e o consumidor final, não cabendo ao remetente a responsabilidade por substituição tributária estabelecida no caput do art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

(grifos não constam do original)

De toda forma, deve ser observado que as próprias consultas acima deixam claro que a inaplicabilidade da substituição tributária somente ocorre se ficar comprovado que se trata de remessa em razão de garantia ou contrato de manutenção estabelecido entre o fabricante e o consumidor final.

Assim, o simples fato de constar nas notas fiscais o Código Fiscal de Operação (CFOP) n.º 6.916 (Retorno de mercadoria ou bem recebido para conserto ou reparo) não é suficiente, por si só, para descaracterizar a incidência do ICMS/ST, se não houver a comprovação efetiva da natureza da operação, mediante apresentação de documentação hábil e idônea.

No presente caso, não houve a efetiva e necessária comprovação de que se tratava de operação de retorno de mercadoria remetida para conserto.

Oportuno mencionar que o Fisco, conforme seu relato, em pelo menos três oportunidades (TIAF e nos Ofícios citados à fl. 3.777) solicitou à Impugnante a apresentação da documentação que comprovasse a veracidade e procedência da utilização do CFOP 6.916 nas notas fiscais autuadas, porém suas solicitações não foram atendidas, o que acarretou, inclusive, a lavratura do Auto de Infração n.º 01. 000 170365-08, por falta de atendimento de intimações, que foi quitado pela empresa em 27 de junho de 2011.

Com relação à documentação apresentada pela Impugnante (fls. 663/3.170), o Fisco demonstra à fls. 3.178/3.180 que a maioria absoluta das notas fiscais anexadas aos autos não tem qualquer vinculação com aquelas objeto da presente autuação (relacionadas no "Anexo B" do Auto de Infração - fls. 20/142).

Foram apresentados cerca de 2.500 (dois mil e quinhentos) documentos fiscais, sem qualquer ordenação e sem planilhas ou texto elucidativos, sendo que apenas 117 (cento e dezessete) deles tinham alguma relação com a autuação, porém sem força probante de que as operações se referiam a "Retorno de mercadoria ou bem recebido para conserto ou reparo", em garantia.

Não obstante todo o exposto, através do interlocutório de fls. 3.187/3.188 exarado pela Assessoria do CC/MG nova oportunidade foi concedida à Impugnante para apresentação dos documentos que pudessem comprovar suas alegações, *in verbis*:

Interlocutório - Fls. 3.187/3.188

"No exercício da competência estatuída nos artigos 146 e 147, do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/2008, **decide** a Assessoria do CC/MG em exarar Despacho Interlocutório para que o Sujeito Passivo, no prazo de **30 (trinta) dias**, cumpra o abaixo solicitado:

Às fls. 643/645, essa empresa apresentou as seguintes alegações quanto à autuação:

'Alega o Sr. Agente Fiscal que a impugnante deixou de reter e recolher o ICMS devido por substituição tributária, e ainda descumpriu obrigações acessórias, como a falta de destaque da base de cálculo, bem como do imposto ...

Pois bem. Analisando o teor do Auto de Infração vemos que o agente fiscal considerou que todas as operações apontadas eram vendas de produtos. Porém, o que o mesmo não observou foi que todas as operações lá relacionadas tratam-se de produtos enviados para a Impugnante para conserto/reparo e seu devido retorno ao cliente como sendo operação em garantia.

Todos os documentos, notas fiscais casadas, comprovam que as operações apontadas como venda, tratam-se de retomo de mercadoria que fora enviada pelo terceiro para conserto/reparo.

Podemos notar que todas as notas de saída emitidas pelo terceiro para conserto da mercadoria da Impugnante estão devidamente relacionadas nas notas fiscais de saída da mercadoria emitida pela Impugnante.

Assim, como prova de todo alegado até o momento **a Impugnante trás aos autos cópias de suas notas fiscais de saída**, bem como as notas correspondentes emitidas pelo terceiro, provando, mais uma vez, que trata-se de operação amparada da isenção do recolhimento do ICMS, bem como da não incidência da aplicação da substituição tributária' (grifou-se)

Porém, às fls. 3.178/3.180, o Fisco demonstra que a maioria absoluta das notas fiscais anexadas aos autos por essa empresa não tem qualquer vinculação com aquelas objeto da presente autuação (relacionadas no "Anexo B" do Auto de Infração - fls. 20/142).

Diante disso, favor providenciar o que se segue:

**1-** Tomando como referência o Anexo 8 supracitado (fls. 20/142), anexar aos autos **cópias de todas as notas fiscais objeto da presente autuação**, na ordem em que relacionadas, acompanhadas das respectivas notas fiscais de recebimento de mercadoria para conserto/reparo (notas fiscais emitidas por terceiros, de remessa para conserto/reparo, e as notas fiscais de saída/retorno, emitidas por essa empresa);



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**2** - Anexar, também, cópias das respectivas ordens de serviço, com identificação do tipo de serviço prestado (conserto/reparo) e das partes e peças substituídas por ocasião do serviço, se for o caso;

**3** - Conceder vista ao Fisco.

Observação: Caso seja necessário, o prazo acima concedido (trinta dias) poderá ser prorrogado por mais 30 (trinta) dias, nos termos da Deliberação 04/08, do CC/MG, desde que sua utilização seja formalmente comunicada ao Fisco." (Grifos Originais)

Comparecendo à fl. 3.196, a Impugnante informa, inicialmente, que "dado o volume de documentos, os mesmo foram gravados em CD no formato PDP" (fl. 3.197).

A seguir, esclarece que "as notas fiscais de terceiros que não foram juntadas, tratam-se de consumidor final, que por lei não estão obrigados a emitir NF (art. 76, § 4(" da Parte Geral do RICMS/MG). Em sua substituição, estão sendo juntadas as NF de entradas emitidas pela H Buster para suprir tal operação".

Acrescenta que as ordens de serviços, que acobertariam tais operações, também foram gravadas em CD, no formato "PDF".

No entanto, os documentos apresentados (meio eletrônico) não atenderam à solicitação contida no interlocutório e não têm o condão de ilidir o feito fiscal, pelos seguintes motivos:

a) as notas fiscais foram apresentadas fora da ordem solicitada no interlocutório, sendo várias delas repetidas;

b) a grande maioria das notas fiscais gravadas no CD sequer fazem parte do processo, pois não se encontram entre aquelas relacionadas no "Anexo 8" (fls. 20/142);

c) no período de setembro de 2009 a janeiro de 2011, aproximadamente 1.000 (mil) notas fiscais foram objeto da presente autuação. Para o mesmo período, foram gravadas no CD cerca de 11.900 (onze mil e novecentos) "DANFES" referentes às notas fiscais eletrônicas de saída e de entrada, todas de emissão da Autuada, o que demonstra a falta de correlação entre os documentos gravados no CD e aqueles autuados;

d) não conta no CD apresentado nenhuma nota fiscal de remessa para conserto/reparo, de emissão dos contribuintes destinatários mineiros, que receberam as mercadorias supostamente reparadas;

e) os documentos intitulados "Relatório de Conserto" (vide amostragem às fls. 3.211/3.260) não possuem os dados necessários para uma perfeita identificação do tipo de serviço prestado (conserto/reparo) e/ou das partes e peças substituídas por ocasião do serviço, conforme o caso.

Ainda assim, o Fisco concedeu novo prazo à Impugnante, para que esta apresentasse "os documentos na forma e nos termos que foram solicitados no Despacho Interlocutório".

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Apesar de ter apresentado novo CD (fl. 3.203), as "novas informações" continuaram a apresentar incoerências/inconsistências similares às acima citadas, conforme demonstrado na Manifestação Fiscal (fls. 3.206/3.208), merecendo especial destaque as seguintes observações do Fisco:

"Em 19/11/2012 o sujeito passivo apresentou nesta unidade fiscal um novo CD. Na análise dos documentos constantes no mencionado CD verificamos que foram apresentados os arquivos eletrônicos denominados: a) planilha "OS\_HB\_MG"; b) pasta denominada 'Notas Fiscais Formulário' que contém duas subpastas denominadas 'Entrada' e 'Saída'; c) pasta 'Notas Eletrônicas Saída' e d) pasta 'Notas Eletrônicas Entrada' ...

1 - A planilha 'OS\_HB\_MG' apresentada, ao contrário do que informa a empresa autuada no documento de fls. 3.201, não se presta para melhor entendimento do Fisco, mas antes como documento para criar embaraço, pelos motivos abaixo:

1.1 - Trata-se de extensa planilha cujos **dados foram gravados fora da ordem cronológica;**

1.2 - ... nesta nova oportunidade dada pelo Fisco à Impugnante para justificar suas alegações, apenas 30% das notas fiscais relacionadas na planilha em tela estão de fato autuadas e novamente **não foram juntadas as notas fiscais de terceiros de remessa para conserto/reparo;**

1.3 - Nesta mesma planilha gravada no CD pela Impugnante constam 4997 números de OS associados a 3994 notas fiscais. Depois de desconsideradas as repetições, apenas 735 notas fiscais autuadas e relacionadas no Anexo 'B' (fls. 20/142) estão associadas aos números de OS. Considerando que foram autuadas 2541 notas fiscais, conclui-se que 1806 notas fiscais sequer estão relacionadas a qualquer número de OS e **a correlação feita para as 735 notas fiscais mencionadas não é suficiente para afastar a exigência fiscal ...**

.....

5 - Na pasta 'OS' constam gravados 1854 documentos denominados 'Relatórios de Conserto' os quais, em que pese as informações constantes na planilha denominada 'OS HB MG' associando o número da nota fiscal de saída com as notas fiscais de entrada e com estes Relatórios de Conserto, não permitem a perfeita associação com as operações realizadas através das notas fiscais de saída relacionadas no Anexo B.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme mencionado acima, observa-se nos documentos anexos que **muitos destes sequer apresentam o número das notas fiscais relacionadas e outros identificam clientes estabelecidos em outros Estados (SP/GO/ES)**... Ou seja, tais documentos não possuem o condão de esclarecer os fatos e justificar a emissão de notas fiscais autuadas de remessa de produtos sem o destaque do ICMS-ST .

..... " (grifos não constam do original)

Reitere-se uma vez mais que a afirmação da Impugnante de que as notas fiscais de entrada foram emitidas em seu próprio nome, em função de se tratar de remessa para conserto diretamente por pessoa física, não tem respaldo na legislação vigente.

Se fosse esse o caso, quem deveria emitir nota fiscal de entrada seria o contribuinte mineiro, que recebesse da pessoa física o produto a ser destinado a conserto. No passo seguinte, o contribuinte mineiro remeteria o produto à Impugnante, com o fim específico de conserto/reparo e receberia desta (Impugnante) o produto já reparado, para entrega final ao consumidor final (pessoa física).

Essas notas fiscais, principalmente as de remessa do contribuinte mineiro de retorno, emitidas pela Impugnante, deveriam estar perfeitamente vinculadas, o que não aconteceu no caso dos autos, como demonstrado acima.

Como não houve a efetiva e necessária comprovação de que as operações objeto da autuação dizem respeito ao retorno de mercadoria remetida para conserto, não pode ser acolhida a afirmação da Impugnante de que essas operações não estariam sujeitas à substituição tributária.

Correta, portanto, a exigência do ICMS relativo à substituição tributária, nos termos do art. 12 c/c art. 13 do Anexo XV do RICMS/MG, a saber:

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.

.....  
Art. 13. A responsabilidade prevista no artigo anterior aplica-se também ao remetente não-industrial situado em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, que realizar operação interestadual para destinatário situado neste Estado, ainda que o imposto tenha sido retido anteriormente para outra unidade da Federação.

**Adequação do Valor do ICMS/ST = Dedução do ICMS Operação**

**Própria**

Conforme demonstrado às fls. 20/141, para fins de cálculo do ICMS devido a título de substituição tributária, o Fisco deduziu o valor do ICMS relativo à operação própria somente quando este estivesse devidamente destacado no respectivo documento fiscal, ou seja, nos casos em que não houve o destaque, não houve a sua dedução no cálculo do ICMS/ST devido a este Estado.

Tal procedimento, no entanto, equivale a exigir para o Estado de Minas Gerais a parcela do imposto (relativa à operação própria) que é devida ao Estado de São Paulo, onde se encontra sediado o estabelecimento autuado.

Observe-se que, em grande parte de seus documentos fiscais, a Impugnante deixou de destacar não só o ICMS/ST como também o relativo à operação própria, por entender que não havia a incidência do imposto, uma vez que suas operações seriam de simples retorno de mercadoria recebida para conserto/reparo, o que não ficou demonstrado nos autos.

Essas operações foram consideradas normalmente tributadas e sujeitas à substituição tributária exatamente pelo fato de não haver a efetiva e necessária comprovação de que se tratava de retorno de mercadoria remetida para conserto.

Nesse caso, a partir do momento em que se considera que as operações eram normalmente tributadas sujeitas à substituição tributária, no cálculo do ICMS/ST deve ser deduzida a parcela do imposto devida ao Estado de São Paulo (operação própria), ainda que não destacado no documento fiscal, uma vez que a incidência do imposto decorre exclusivamente da descaracterização da alegada operação de simples retorno de mercadorias recebida para conserto/reparo.

**Exclusão da Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75:**

Necessária se faz a análise pormenorizada do tipo descrito no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 para verificação da perfeita aplicação da penalidade prevista em face da imputação fiscal ora em exame.

Nesta linha, cumpre verificar os exatos termos do citado dispositivo legal vigente à época da autuação:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se refere os incisos II e IV do art. 53 desta Lei são os seguintes:

.....  
VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

..... (grifos não constam do original)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Analisando o dispositivo acima transcrito percebe-se que a conduta descrita na norma sancionatória é a consignação em documento fiscal de “base de cálculo diversa da prevista pela legislação”.

Como se depreende do texto acima transcrito, o verbo núcleo do tipo penal consistia precisamente em "consignar", no documento fiscal acobertador da operação (ou da prestação), base de cálculo distinta daquela estabelecida em lei.

O significado deste verbo, segundo os nossos dicionários, consiste em "afirmar, declarar, estabelecer" (Aurélio - Novo Dicionário da Língua Portuguesa), "assinalar por escrito; afirmar, declarar, estabelecer" (Michaelis - Moderno Dicionário da Língua Portuguesa), "declarar, mencionar formalmente, registrar" (Aulete Digital).

No caso sob examine, a Impugnante se absteve de mencionar qualquer valor a título de base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, deixando também de consignar o imposto devido no campo do documento fiscal para este fim destinado, por entender que a hipótese não estava alcançada pela incidência do imposto.

Dos autos extrai-se que a Impugnante entendia que à época da emissão das notas fiscais relativas às operações não haveria que se destacar qualquer base de cálculo do ICMS por não estar a operação sujeita ao recolhimento do ICMS por substituição tributária. Assim, não há nos autos nem mesmo indícios de que a Defendente não tenha destacado o ICMS utilizando-se de fraude, dolo ou má-fé. O que se conclui do conjunto probatório dos autos é que a Impugnante fez uma interpretação das normas estaduais diversa daquela feita pelo Fisco.

Este fato torna-se importante para o deslinde da questão e para a verificação da correta aplicação da penalidade determinada no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75.

Neste sentido, a base de cálculo do ICMS destacado nos documentos fiscais objeto do lançamento está determinada, na forma ditada pela Lei n.º 6.763/75, pelo art. 43 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02.

Portanto, os fatos e fundamentos que levaram a autuação dizem respeito a entendimentos e interpretações da legislação tributária.

Ao analisar a questão do erro no Direito Penal, o eminente jurista Hugo de Brito Machado, em sua obra “Estudos de Direito Penal Tributário”, assim se manifesta:

“ A doutrina do Direito Penal registra notável evolução no tratamento do erro. Antes, referia-se ao erro de fato, como capaz de elidir a responsabilidade penal, e ao erro de direito, que tinha como irrelevante para esse fim, fundada no princípio de que ninguém pode descumprir a lei alegando que a desconhece.

A doutrina moderna, porém, já não cogita de *erro de fato* e *erro de direito*, mas de *erro de tipo* e *erro de proibição*. (.....)

Assim, o erro na interpretação da lei tributária, que no entendimento do Chefe do Ministério Público Federal,

acolhido em alguns julgados da Corte Maior, é capaz de excluir a configuração do crime de supressão ou redução de tributo, ganha explicação coerente, e consistente, no âmbito da doutrina dos penalistas, como *erro de tipo*. O erro, que, em princípio, não tem esse relevo é o denominado erro de proibição, consistente no errado entendimento do próprio preceito penal.”

Ademais, para aplicação das penalidades no campo tributário, por se tratar de norma sancionatória, deve-se ter em mente os mesmos ditames do direito penal e para tanto deve o tipo descrito na norma sancionatória guardar estrita consonância com a conduta tida como faltosa ou delituosa.

Não é outro o entendimento da doutrina pátria. Neste sentido, cite-se do Mestre Ricardo Corrêa Dalla, em sua obra “Multas Tributárias – natureza jurídica, sistematização e princípios aplicáveis”:

“Toda legislação sobre multas deve necessariamente obedecer aos Princípios da Tipicidade e da Generalidade, conforme exposto neste trabalho.

De que tratam realmente estes princípios?

Quanto ao primeiro, o da Tipicidade, pode ser definido como sendo o delineamento completo da hipótese de incidência das multas. É o que descreve a sujeição ativa e passiva, a base econômica, a alíquota, a materialidade, o lugar, o tempo de descumprimento dos deveres instrumentais e outros aspectos relevantes.

Misabel Derzi já esclareceu que “o modo de pensar padronizante (dito, inadequadamente, tipificante) conduz o intérprete a uma distância do caso isolado; ele só alcança o esquema do próprio caso.”

Costuma-se entender a tipicidade de forma restritiva. Para nós, trata-se do delineamento completo da hipótese sancionatória, no caso, a multa tributária.”

No caso em tela, a norma determinava como conduta a ser punida “*consignar em documento fiscal que acobertar a operação (...) base de cálculo diversa da prevista pela legislação.*”

Na hipótese ora analisada, a Impugnante não destacou o imposto.

É de se ressaltar aqui que a penalidade inculpada no inciso VII do art. 55, da forma como se encontrava redigida à época em que aplicada ao caso em tela, procurava punir contribuinte que, conhecendo a base de cálculo da operação no momento de sua realização, deixava de consigná-la no documento fiscal de forma proposital visando reduzir os valores a serem recolhidos de forma indevida e questionável.

Portanto, a sanção trazida pelo inciso VII do art. 55 visava coibir procedimentos tomados com o conhecimento da questão. Efetivamente, a norma não visava punir o erro na interpretação das leis tributárias.

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Com o advento da Lei n.º 19.978/2011, ocorreu a inclusão do inciso XXXVII ao art. 55 da Lei n.º 6.763/75, abaixo transcrito, que passou a apenar a conduta da Impugnante, a saber:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

.....

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

.....

Contudo, não é possível a aplicação retroativa deste dispositivo, nos termos dos arts. 105 e 106 do Código Tributário Nacional.

Por outro lado, esta mesma lei alterou o texto do inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, criando novas penalidades ao incluiu as alíneas “a”, “b” e “c” ao respectivo inciso, deixando claro todas as condutas abrangidas dentro do tipo que possui como núcleo “por consignar”.

Abaixo, transcreve-se a redação atual do referido dispositivo:

Art. 55 - .....

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de aposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas “a” e “b” deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

.....

Também neste caso não é cabível a aplicação da nova norma, pois a mesma não se constitui em mera interpretação da penalidade anteriormente posta, mas, verdadeiramente, em novas penalidades.

Nos termos do art. 106 do Código Tributário Nacional, tem-se as regras para aplicação retroativa das normas tributárias, a saber:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Determina o art. 106 do Código Tributário Nacional as hipóteses em que, necessariamente, deve a legislação tributária retroagir seus efeitos para atingir fato pretérito. Contudo, nenhuma destas hipóteses adequa-se ao caso dos autos.

Não se vislumbra nas alíneas inseridas no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 que as alterações introduzidas tenham caráter expressamente interpretativo e, com certeza, não se trata aqui de hipótese de exclusão da aplicação de penalidade. Portanto, descartada a aplicação do inciso I do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Sobre este ponto, cumpre ressaltar que esta alteração denota que a redação anterior não abrangia mesmo o caso tratado nos autos.

Também não seria hipótese de aplicação do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, pois, apesar de não ter havido julgamento definitivo do caso, a alteração trazida pela Lei n.º 19.978/11 não deixou de definir a situação como infração, muito menos lhe cominou penalidade menos severa, ao contrário, criou uma penalidade para uma conduta que até então não era passível de sanção pelo dispositivo.

Ademais, o art. 106 do Código Tributário Nacional consagra a chamada “retroatividade benigna”.

Desta forma, não há como admitir que uma nova lei que veio para punir uma conduta até então não atingida pelo dispositivo, ainda que no caso em tela traga uma penalidade menor que a prevista anteriormente, possa ser aplicada a casos já ocorridos.

Pelo exposto, não pode ser mantida a exigência da penalidade isolada tal como lançada no Auto de Infração em análise, devendo a mesma ser excluída do lançamento.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para: 1) deduzir, no montante do ICMS/ST apurado, o valor relativo à operação própria, ainda que não destacado no documento fiscal; 2) excluir a multa isolada por inaplicável à espécie. Vencido, em parte, o Conselheiro Alexandre Périssé de Abreu (Revisor), que mantinha a multa isolada exigida ao percentual de 20% (vinte por cento), nos termos da alínea "c" do inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, c/c a alteração promovida pela Lei n.º 19.978/11, sem prejuízo da majoração, por reincidência. Pela Fazenda Pública Estadual,



**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além da signatária e do Conselheiro vencido, os Conselheiros, Orias Batista Freitas e René de Oliveira e Sousa Júnior.

**Sala das Sessões, 24 de abril de 2013.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Presidente / Relatora**

CC/MG

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

---

Acórdão:	20.945/13/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000170609-13	
Impugnação:	40.010130707-46	
Impugnante:	H-Buster do Brasil, Indústria e Comércio Ltda.	
	IE: 001582193.00-81	
Proc. S. Passivo:	Andréa Benites Alves	
Origem:	DGP/SUFIS - NCONEXT - SP	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Alexandre Périssé de Abreu, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Os argumentos apresentados no parecer da Assessoria foram os mesmos utilizados para embasar o presente voto, salvo pequenas alterações.

Na decisão proferida, acordou a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para: 1) deduzir, no montante do ICMS/ST apurado, o valor relativo à operação própria, ainda que não destacado no documento fiscal; 2) excluir a multa isolada por inaplicável à espécie.

Não há discordância no voto por mim proferido no que diz respeito ao item 1 acima mencionado.

Quanto ao item 2, há que se observar que a Impugnante consignou nas notas fiscais por ela emitidas bases de cálculo nulas (R\$ 0,00), tanto no que se refere às próprias operações quanto à substituição tributária, sendo inferiores, portanto, às previstas pela legislação, especialmente no tocante à substituição tributária.

Diante disso, dentre outras exigências, o Fisco aplicou a Multa Isolada prevista no art. 55, VII da Lei nº 6.763/75, que possuía a seguinte redação, à época dos fatos geradores:

Efeitos de 1º/11/2003 a 31/12/2011

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada.

Vê-se, pois, que até 31/12/11, a conduta tipificada no referido dispositivo legal sujeitava o infrator a uma multa no percentual equivalente a 40% (quarenta por

cento) do valor correspondente à diferença entre a base de cálculo declarada e aquela expressamente prevista na legislação.

Ocorre, porém, que o referido dispositivo legal teve sua redação alterada pela Lei nº 19.978/11, com vigência a partir de 01/01/12, sendo que, a partir desta data, a penalidade por consignação em documento fiscal de base de cálculo da substituição tributária em valor inferior ao previsto na legislação passou a ser de 20% (vinte por cento) da diferença apurada, sendo, portanto, penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da infração analisada.

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de oposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada. (grifou-se)

Diante disso e tendo em vista no disposto no art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN, a penalidade em questão deve ser adequada ao percentual de 20% (vinte por cento), nos termos da alínea "c" do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, com a alteração promovida pela Lei nº 19.978/11.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Note-se que a penalidade supracitada (art. 55, VII) foi majorada em 50% (*cinquenta por cento*), no que diz respeito aos fatos ocorridos entre 13/02/10 e 11/06/10, e em 100% (*cem por cento*) a partir de 12/06/10, face à constatação de reincidência da empresa autuada, nos termos previstos no art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75.

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

§ 7º - A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subsequentes. (grifou-se)

De acordo com as telas do SICAF acostadas às fls. 12/14 e 3.184/3.186, a caracterização da reincidência pode ser assim demonstrada:

- Autuações Anteriores:

1) PTA nº 04.002166264-40 (fls. 12/14):

- Data do pagamento: **12/02/10**.

- Penalidade Aplicada: art. 55, VII da Lei nº 6.763/75.

2) PTA nº. 04.002177569-32 (fls. 12/14):

- Data do pagamento: **11/06/10**.

- Penalidade Aplicada: art. 55, VII da Lei nº 6.763/75.

3) Período Objeto da Presente Autuação: 07/05/08 a 31/01/11;

- Penalidade Aplicada: a mesma acima citada (Art. 55, VII).

4) Conclusão:

- 1ª Reincidência: a partir de 13/02/10;

- 2ª Reincidência: a partir de 12/06/10.

Portanto, ao contrário do alegado pela Impugnante, as telas do SICAF acostadas aos autos (fls. 12/14) comprovam, plenamente, a reincidência a ela imputada, independentemente de a infração ter sido decorrente da descaracterização da alegada operação de simples retorno de mercadoria recebida para conserto/reparo.

Assim, corretamente agiu o Fisco ao majorar a Multa Isolada exigida, uma vez caracterizada a reincidência da Impugnante, nos termos estabelecidos no art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75.

Por isso, julgo parcialmente procedente o lançamento, para: 1) deduzir, no montante do ICMS/ST apurado, do valor relativo à operação própria, ainda que não destacado no documento fiscal; 2) adequar o valor da Multa Isolada exigida ao percentual de 20% (vinte por cento), nos termos da alínea “c” do inciso VII do art. 55

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

da Lei nº 6.763/75, com a alteração promovida pela Lei nº 19.978/11, c/c art. 106, II, “c” do CTN, sem prejuízo de sua majoração, por reincidência.

**Sala das Sessões, 24 de abril de 2013.**

**Alexandre Périssé de Abreu  
Conselheiro**

CC/MIG