

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS		
--	--	--

Acórdão:	22.870/18/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000409091-56	
Impugnação:	40.010139908-96	
Impugnante:	LG Electronics do Brasil Ltda.	
	IE: 001382486.00-82	
Proc. S. Passivo:	Ricardo Hiroshi Akamine/Outro(s)	
Origem:	DF/Varginha	

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO. Constatado que a Autuada, remetente das mercadorias, substituta tributária por força de convênio/protocolo, deixou de reter e recolher o ICMS/ST nas operações de remessa de mercadorias para contribuintes estabelecidos no estado de Minas Gerais, nos termos do art. 12 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada do art. 55, inciso VII, ambos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Exclusão da multa isolada por ser inaplicável à espécie. Infração, em parte, caracterizada.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - RESOLUÇÃO Nº 3.166/01. Constatou-se que a Autuada (remetente das mercadorias), substituta tributária por força convênio/protocolo, sediada no estado de São Paulo, reteve e recolheu a menor o ICMS devido por substituição tributária a este estado, em razão de apropriação indevida, no cálculo do ICMS/ST, de parcela do ICMS da operação própria não cobrada e não paga ao estado de origem, em razão de benefício fiscal concedido sem aquiescência do CONFAZ, contrariando as disposições da LC nº 24/75, da Lei nº 6.763/75 e do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação em dobro capitulada no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Infração, em parte, caracterizada.

Decadência não reconhecida. Decisão unânime.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação, no exercício de 2010, de que a Autuada, estabelecida no estado de São Paulo, substituta tributária por força de convênio/protocolo, deixou de reter e recolher o ICMS/ST nas operações de remessa de

mercadorias para contribuintes estabelecidos no estado de Minas Gerais, nos termos do art. 12 do Anexo XV do RICMS/02, bem como reteve e recolheu a menor o ICMS devido por substituição tributária a este estado, em razão de dedução indevida, no cálculo do ICMS/ST, de parcela do ICMS da operação própria não cobrada e não paga ao estado de origem, em razão de benefício fiscal concedido sem aquiescência do CONFAZ, contrariando as disposições da Lei Complementar nº 24/75, da Lei nº 6.763/75 e do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação em dobro capitulada no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no inciso VII do art. 55 do citado diploma legal, sendo que em relação à infração relativa à dedução indevida do imposto exigiu-se apenas ICMS/ST e multa de revalidação.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 276/305, juntando documentos às fls. 352/2.745.

Da 1ª reformulação do crédito tributário

A Fiscalização promove, às fls. 2.748/2.751, a reformulação do lançamento, juntando CD-R com anexos às fls. 3.175.

Do 1º aditamento à Impugnação

A Autuada apresenta aditamento à Impugnação às fls. 2.765/2.795 e 2.798/2.804, juntando documentos às fls. 2.805/3.125.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 3.126/3.162, refuta as alegações de defesa.

Da instrução processual

A Assessoria do CC/MG retorna os autos à Fiscalização para que esta diligencie buscando sanear aspectos processuais do contencioso (fls. 3.171/3.172).

Do cumprimento da Diligência

A Fiscalização se manifesta às fls. 3.173/3.174, juntando, às fls. 3.175, CD-R contendo os anexos ao lançamento.

Do 2º aditamento à Impugnação

Intimada da resposta da Fiscalização à Assessoria do CC/MG e da juntada do CD-R, a Autuada apresenta aditamento à Impugnação às fls. 3.206/3.217 e 3.220/3.231.

Da 2ª reformulação do crédito tributário

A Fiscalização promove nova reformulação do lançamento às fls. 3.234/3.235, juntando CD-R às fls. 3.237.

Da 2ª Manifestação Fiscal

A Fiscalização se manifesta às fls. 3.238/3.253

Do 3º aditamento à Impugnação

Intimada da 2ª reformulação do lançamento, a Autuada se manifesta às fls. 3.261/3.269.

Da 3ª Manifestação Fiscal

A Fiscalização volta a se manifestar às fls. 3.272/3.285.

Da 3ª reformulação do crédito tributário

A Fiscalização volta a reformular o lançamento, conforme documento de fls. 3.299.

Do 4º aditamento à Impugnação

Intimada da reformulação, a Autuada se manifesta às fls. 3.309/3.311 e 3.313/3.347.

Da 4ª Manifestação Fiscal

Por fim, a Fiscalização volta a comparecer aos autos, às fls. 3.351/3.370, refutando os argumentos de defesa.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 3.373/3.403, opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do lançamento e, no mérito, por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período de janeiro a novembro de 2010 e pela procedência parcial do lançamento para excluir a Multa Isolada prevista no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no bem elaborado parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante argui a nulidade do lançamento sob diversos aspectos.

Sustenta que mesmo após as diversas alterações promovidas pela Fiscalização, o Auto de Infração encontra-se ainda eivado de erros de apuração.

Alega que as diversas retificações do lançamento representam claramente vício de nulidade, na medida em que priva a Defendente de qualquer tipo de controle sobre a composição da exigência que lhe foi efetuada, se surpreendendo a cada exclusão e a cada nova intimação para apresentação de nova defesa.

Assim, a nulidade do presente Auto de Infração se torna clara, posto estar estampado o cerceamento de defesa.

Importante ressaltar, de início, que algumas arguições de nulidade decorrentes de erros alegados no lançamento já foram devidamente sanadas nas reformulações promovidas pela Fiscalização ao longo do desenvolvimento do processo tributário administrativo.

Decerto que as alterações promovidas no lançamento decorreram, em sua maioria, de aspectos abordados em sede de Impugnação, tendo as alterações justamente acatado as arguições apontadas pela Defesa.

Nesse sentido, a alegação de surpresa a cada nova intimação decorrente de reformulação do lançamento a seu favor não pode ser encarada como um entrave ou vício do procedimento, tendo em vista que as alterações resultaram sempre em exclusões ou reduções do valor das exigências fiscais.

Cumprindo ainda ressaltar que a Impugnante teve acesso a todo o rol de informações que envolvem o lançamento, inclusive às manifestações da Fiscalização, obteve cópia das planilhas que fundamentam o lançamento, em formato *excel* (que inclusive, segundo a Fiscalização, o departamento fiscal da Autuada já as possuía desde as primeiras tratativas da Fiscalização com a Contribuinte, ao longo do ano de 2015), teve o prazo de 30 (trinta) dias reaberto em função da exclusão de alguns itens de mercadorias do Auto de Infração e consequente revisão para menor do crédito tributário, bem como por ter a Fiscalização acatado a alegação de que havia nova fundamentação legal quando da citação da Resolução nº 3.166/2001 na explicação do cálculo de certas operações.

Nesse sentido, reiterando, visando afastar qualquer dúvida e alegação de cerceamento de direito de defesa, a Fiscalização reabriu o prazo de 30 (trinta) dias para nova manifestação da Impugnante, nos termos do art. 120, inciso II, § 1º do RPTA.

Lado outro, a Impugnante continuou em suas peças de defesa a alegar afronta ao contraditório, ao devido processo legal e ao cerceamento de seu direito de defesa.

Porém, observa-se do relatório acima que a Impugnante teve total acesso a todas as planilhas, em *excel*, que fundamentam o lançamento, além de ter lhe sido franqueado toda possibilidade de acesso a todas as manifestações da Fiscalização.

Ademais, o Auto de Infração contém todos os elementos fundamentais para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. O lançamento foi devidamente instruído, e todos os requisitos necessários para efetivá-lo foram observados, formais e materiais, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Dessa forma, rejeita-se a prefacial arguida.

Do mérito

Da prejudicial de mérito

A Impugnante argui que nos lançamentos por homologação, como no caso do ICMS/ST, o contribuinte tem o dever de apurar e recolher o tributo devido, cabendo à Autoridade Fiscal o dever de fazer a verificação da apuração e respectivo recolhimento no prazo de 5 (cinco) anos.

Vencido este prazo, se considerarão tacitamente homologados os procedimentos realizados pelo contribuinte, consoante o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

Nesse contexto, aponta que o Auto de Infração, emitido em dezembro de 2015, estaria abrangendo períodos já decaídos, mais precisamente os meses de janeiro a novembro de 2010, restando, tão somente, o mês de dezembro de 2010 como passível de direito para a Fiscalização revisar.

Alega, ainda, existir comprovantes de recolhimento anexos à Impugnação que denotariam inequivocamente ter havido o recolhimento de ICMS/ST ao Fisco Mineiro.

Traz, novamente, a informação de que existem inúmeros julgados que corroboram o entendimento no sentido de que o art. 150, § 4º do CTN tem plena aplicação nas hipóteses de lançamento por homologação em que tiver sido realizado o pagamento do tributo, ainda que a menor.

Assim, requer que se reconheça que houve a perda do direito da Fiscalização de lançar os valores relativos aos meses de janeiro a novembro de 2010.

Alega que a Fazenda Pública Mineira somente poderia rever o primeiro lançamento até 31 de dezembro de 2015 e, qualquer revisão após esta data já estaria alcançada pela decadência do direito de constituir o crédito tributário, ainda que a contagem do prazo decadencial se realizasse pelo art. 173 do CTN.

Assim, o novo lançamento realizado em 14/07/17 e do qual a Impugnante foi notificada em 01/08/17 está decaído, sendo obrigatório o cancelamento integral da peça fiscal.

Relembra os valores originais da autuação, bem como os novos valores após a Impugnação apresentada, quando a Fiscalização acatou as considerações acerca do lançamento em duplicidade de algumas operações, cobradas no Auto de Infração nº 01.000179141-65, lavrado em 28/11/12, que abrange operações realizadas entre 01/09/2009 e 31/03/2012.

Alega estar se deparando com novo lançamento, realizado a partir de critérios jurídicos distintos, tanto em relação à multa aplicada, quanto à própria metodologia de apuração do tributo devido. Traz à baila as determinações contidas nos arts. 146 e 149 do CTN, alegando, desta feita, nulidade insuperável, bem como a pretensão fiscal estaria alcançada pela decadência.

Contudo, conforme estabelece o mencionado § 4º do art. 150 do CTN, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

O § 4º do art. 150 do CTN disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo Sujeito Passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa, sendo que a referida Autoridade, tomando conhecimento deste procedimento efetuado pelo Contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

No presente caso, não houve pagamento integral do ICMS devido e, não ocorrendo o cumprimento exato da obrigação tributária, na forma prescrita pela legislação, não há que se falar em homologação do lançamento e sim em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, considerando, para delimitação do prazo decadencial, o prescrito no art. 173, inciso I do CTN, *in verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Ressalte-se que este Egrégio Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida por este dispositivo, no qual consta que o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Citam-se, a título de exemplo, os Acórdãos nºs 3.907/12/CE, 4.238/14/CE, 19.574/12/2ª, 21.483/14/1ª e 22.179/16/3ª.

No mesmo sentido decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça (STJ) ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Saliente-se que, na fundamentação do *decisum*, após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o relator teceu a seguinte consideração:

“OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER

PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.”

Em outra recente decisão (23/06/16), o STJ voltou a manifestar-se pela aplicabilidade do art. 173, inciso I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, no julgamento do AgRg nos EDcl no REsp 1264479 / SP, cuja ementa se transcreve:

AGRG NOS EDCL NO RESP 1264479 / SP

RELATOR(A): MINISTRO GURGEL DE FARIA (1160)

ÓRGÃO JULGADOR: T1 - PRIMEIRA TURMA

DATA DO JULGAMENTO: 23/06/2016

DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE: DJE 10/08/2016

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. ART. 173, I, DO CTN. VÍCIO NA NOTIFICAÇÃO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO, POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU O ENTENDIMENTO DE QUE A DECADÊNCIA PARA A CONSTITUIÇÃO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DEVE SER CONTADA NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN, PARA OS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO OU QUANDO, EXISTINDO TAL PREVISÃO LEGAL, O RECOLHIMENTO NÃO É REALIZADO.

2. A ALEGAÇÃO DE QUE A NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO NÃO OCORREU DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL NÃO FOI ENFRENTADA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, RAZÃO PELA QUAL INCIDE, NO PONTO, O ENTENDIMENTO CONTIDO NA SÚMULA 282 DO STF.

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2010 somente expirou em dezembro de 2015, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 28/12/15.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acrescenta, ainda, a Impugnante, que a Fiscalização somente poderia rever o primeiro lançamento até 31 de dezembro de 2015, sendo que qualquer revisão após esta data estaria alcançada pela decadência, ainda que a contagem do prazo decadencial se realizasse pelo art. 173 do CTN.

Dessa forma, entende que todas as alterações realizadas pela Fiscalização estariam alcançadas pela decadência.

Relembrando, o lançamento se reporta ao período de 01/01/10 a 31/12/10, tendo sido a Impugnante intimada do Auto de Infração em 28/12/15.

A primeira reformulação do lançamento, às fls. 2.748/2.751, cuidou da exclusão de documentos fiscais que já tinham sido objeto das exigências no lançamento consubstanciado no AI nº 01.000179141-65, além da redução do percentual da Multa Isolada, prevista no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, de 40 para 20%, nos termos da alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN.

Essa reformulação foi efetivada em 08/03/16, tendo o Sujeito Passivo sido dela intimado em 01/04/16 (fls. 2.763).

A 2ª reformulação, às fls. 3.234/3.235, cuidou de exclusões de valores decorrentes de lançamentos apontados pelo Sujeito Passivo que tinham como destinatário pessoa física (consumidor final).

Salienta-se que foi informado nessa alteração que o destaque a menor do ICMS/ST decorreu de aproveitamento indevido (dedução) de créditos do imposto, nos termos da Resolução nº 3.166/01, bem como da não incidência do ICMS/ST nas operações sob o CFOP nº 6949.

Essa reformulação foi efetivada em 28/03/17, sendo a Impugnante dela intimada em 06/04/17 (fls. 3.260).

Por fim, na 3ª reformulação do lançamento, às fls. 3.299 dos autos, a Fiscalização reduziu a Multa Isolada, prevista no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, ao limite de duas vezes o valor do imposto incidente na operação, nos termos do inciso I do § 2º do citado art. 55 da Lei nº 6.763/75, com fulcro na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, bem como excluiu a majoração da citada multa isolada por reincidência, tendo em vista a revogação, pelo art. 79, I da Lei nº 22.549/17, dos §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei nº 6.763/75.

Essa alteração foi efetivada em 14/07/17, sendo a Impugnante dela intimada em 01/08/17.

Do exposto, impende ressaltar que todas alterações do lançamento acarretaram redução de seus valores, considerando-se as exclusões de exigências realizadas pela Fiscalização, exceção em relação à mera informação referente à dedução de créditos do imposto em valores menores que os destacados nos documentos fiscais, nos termos da Resolução nº 3.166/01.

Reitera-se que o lançamento original já contemplava tal dedução, porém sem a devida motivação formal.

Dentro desse raciocínio, se a Impugnante entende que as reformulações não devem ser validadas, ela deveria responder pelo crédito tributário original, de valor muito maior em relação àquele estabelecido após a terceira reformulação.

Contudo, em que pese essas alegações da Impugnante, verifica-se que essa não é a melhor conclusão para análise, devendo ser observadas as seguintes ponderações.

Ocorrido o fato gerador, nasce a obrigação tributária.

O lançamento, nos termos do art. 142 do CTN, é o **procedimento** administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Verifica-se, pois, que o lançamento é um conjunto de procedimentos visando a constituição do crédito tributário a ser exigido pela Fazenda Pública.

Por sua vez, a decadência, no direito tributário, consiste na perda do direito subjetivo da Fiscalização de constituir o crédito tributário pelo procedimento do lançamento, em decorrência de **inércia**, ultrapassando o respectivo prazo legal.

A decadência faz morrer, decair, perecer o próprio direito material, impedindo que a Fazenda Pública proceda ao lançamento, e constitua, consequentemente, o crédito tributário.

A legislação tributária exige a formalização de um ato oficial da Fiscalização para conferir liquidez à obrigação tributária surgida após a ocorrência do fato gerador, e tal formalização se dá por intermédio do lançamento.

O lançamento, uma vez formalizado, tem o condão de constituir o crédito tributário, ou seja, oficializa e documenta um crédito tributário da Fazenda Pública, surgido com a ocorrência daquele fato gerador, do qual nasceu uma obrigação tributária.

O lançamento torna líquida a obrigação tributária surgida.

Do exposto, considerando o lançamento como uma sequência de procedimentos que resultará num título executivo a ser exigido judicialmente pelo estado de Minas Gerais por intermédio da Advocacia Geral do Estado (AGE), verifica-se que qualquer reformulação (do lançamento) no curso do processo tributário administrativo não caracteriza novo lançamento e nem acarreta a perda do direito da Fiscalização de constituir o crédito tributário.

Vale registrar que o lançamento, após a notificação do contribuinte, se torna, em princípio, definitivo, tendo a legislação tributária brasileira consagrado, em nome da estabilidade e da segurança jurídica, o princípio da inalterabilidade do lançamento.

Contudo, o princípio em tela não é absoluto na medida em que o art. 145 do CTN traz, em seus incisos, hipóteses nas quais se admite a alteração do lançamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

No caso em tela, observando-se as motivações para as três reformulações do lançamento realizadas pela Fiscalização, verifica-se que elas foram motivadas pelos argumentos apresentados pelo próprio Sujeito Passivo em sede de Impugnação.

Reiterando, a primeira reformulação do lançamento cuidou da exclusão de documentos fiscais que já tinham sido objeto das exigências no lançamento consubstanciado no AI nº 01.000179141-65, além da redução do percentual da Multa Isolada, prevista no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, de 40 para 20%, nos termos da alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN.

A 2ª reformulação cuidou de exclusões de valores decorrentes de lançamentos apontados pelo Sujeito Passivo que tinham como destinatário pessoa física (consumidor final).

Por fim, na 3ª reformulação do lançamento, às fls. 3.299 dos autos, a Fiscalização reduziu a Multa Isolada, prevista no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, ao limite de duas vezes o valor do imposto incidente na operação, nos termos do inciso I do § 2º do citado art. 55 da Lei nº 6.763/75, com fulcro na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, bem como excluiu a majoração da citada multa isolada por reincidência, tendo em vista a revogação, pelo art. 79, I da Lei nº 22.549/17, dos § 6º e 7º do art. 53 da Lei nº 6.763/75.

Observa-se, pois, que não se verifica qualquer inércia da Fiscalização capaz de acarretar perda de seu direito de alterar o lançamento com o fim de constituir definitivamente o crédito tributário decorrente da obrigação tributária relacionada aos fatos geradores das operações que fundamentam o lançamento.

Importante, também, reiterar que as reformulações não foram determinadas de ofício pela autoridade administrativa; resultaram de argumentos oferecidos pela Impugnante em sede de Impugnação, exceto em relação à terceira reformulação que foi promovida nos termos da alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, tendo em vista alteração da legislação que limitou o percentual de exigência da multa isolada além de ter revogada a previsão de seu agravamento por reincidência.

Assim sendo, não há óbice para que a Fiscalização proceda à reformulação do crédito tributário, tampouco houve mudança do critério jurídico adotado no lançamento, tendo em vista, conforme já esclarecido, que as reformulações decorreram dos argumentos da própria Impugnação apresentada pelo Sujeito Passivo.

É de bom alvitre esclarecer que a reformulação do crédito tributário está prevista no inciso II do art. 120 do RPTA, nos seguintes termos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 120. Recebida e autuada a impugnação com os documentos que a instruem, a repartição fazendária competente providenciará, conforme o caso:

I - a manifestação fiscal, no prazo de 15 (quinze) dias, e encaminhará o PTA ao Conselho de Contribuintes;

II - a reformulação do crédito tributário.

§ 1º Caso o lançamento seja reformulado e resulte em aumento do valor do crédito tributário, inclusão de nova fundamentação legal ou material ou alteração da sujeição passiva, será aberto ao sujeito passivo o prazo de trinta dias para impugnação, aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos 30 (trinta) dias após o recebimento do Auto de Infração.

§ 2º Nas hipóteses de reformulação do lançamento não alcançadas pelo § 1º, será aberto prazo de 10 (dez) dias para aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas a que se refere o parágrafo anterior.

Assim, uma vez o Sujeito Passivo apresentando seus argumentos, poderá a Fiscalização reformular o lançamento, devendo em caso de aumento de crédito tributário e no caso de inclusão de nova fundamentação legal ou material abrir o prazo de trinta dias para que ele possa impugnar ou efetuar o pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos 30 (trinta) dias após o recebimento do Auto de Infração (AI).

Portanto, de todo o acima exposto, conclui-se que não cabem os argumentos quanto à perda do direito da Fiscalização de lançar ou reformular o lançamento.

Do Mérito Propriamente Dito

A autuação versa sobre a constatação, durante o exercício de 2010, de que a Autuada, estabelecida no Estado de São Paulo, substituta tributária por força de convênio/protocolo, deixou de reter e recolher o ICMS/ST nas operações de remessa de mercadorias para contribuintes estabelecidos no estado de Minas Gerais, nos termos do art. 12 do Anexo XV do RICMS/02, bem como reteve e recolheu a menor o ICMS/ST a este estado em razão de dedução indevida, no cálculo do imposto, de parcela do ICMS da operação própria não cobrada e não paga ao estado de origem, em razão de benefício fiscal concedido sem aquiescência do CONFAZ, contrariando as disposições da LC nº 24/75, da Lei nº 6.763/75 e do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação em dobro capitulada no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no inciso VII do art. 55 do citado diploma legal, sendo que em relação à infração relativa à dedução indevida do imposto exigiu-se apenas ICMS/ST e multa de revalidação.

A Fiscalização promoveu a verificação de operações da Autuada que tinham por destino o estado de Minas Gerais, operações constantes dos itens 5

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(lâmpadas elétricas e eletrônicas), 8 (pilhas e baterias), 18 (materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno), 22 (ferramentas), 29 (produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos), 44 (material elétrico) e 45 (máquinas e aparelhos mecânicos, elétricos, eletromecânicos e automáticos), todos da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, aprovado pelo Decreto nº 43.080/2002 e, portanto, sob o regime de substituição tributária.

Nessas operações cujos itens de nota fiscal estão relacionados nos respectivos anexos que compõem o lançamento, constatou-se que o destaque do valor correspondente ao ICMS/ST estava “zerado” ou estava consignado a menor do que seria devido, bem como também se constatou que a Autuada não consignou, nos documentos fiscais, a base de cálculo para o ICMS/ST prevista pela legislação.

A legislação que fundamenta a matéria encontra-se disposta nos seguintes dispositivos da Lei nº 6.763/75: infringências no art. 5º, § 1º, item 1; art. 6º, inciso VI; art. 12, inciso I, alínea d, subalínea d.1; art. 13, § 19, item 2; art. 16, incisos VI, IX e XIII; art. 22, inciso II; art. 22 § § 7º e 8º, item 1; art. 25 e art. 39, § 1º; penalidades no art. 53, § § 6º e 7º; art. 55, inciso VII e art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I.

O demonstrativo do crédito tributário encontra-se disposto no Anexo 1, às fls. 06/08.

A Fiscalização apresenta os cálculos de ICMS/ST não retido, por item de nota fiscal, nos seguintes anexos:

- Anexo 2, às fls. 09, em relação ao CFOP 6101 (venda de produção do estabelecimento);
- Anexo 3, às fls. 10/70, em relação ao CFOP 6102 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros);
- Anexo 4, às fls. 71/73, em relação ao CFOP 6401 (venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto);
- no Anexo 5, às fls. 74/249, em relação ao CFOP 6949 (outras saídas de mercadorias ou prestações de serviço não especificados).

No Anexo 6, às fls. 250/263, são apresentadas, por amostragem, notas fiscais objeto do lançamento.

Por fim, no Anexo 7, às fls. 264/267, é apresentada tabela associando o código NCM ao subitem do Anexo XV do RICMS/02.

Importante reiterar, de início, que a Fiscalização promove, às fls. 2.748/2.751, a 1ª reformulação do lançamento, juntando CD-R com anexos às fls. 3.175, promove a 2ª reformulação às fls. 3.234/3.235, juntando CD-R às fls. 3.237, voltando a reformular o lançamento às fls. 3.299.

Após várias providências de saneamento do processo, conforme discorrido no tópico “Relatório”, remanescem as seguintes considerações apontadas pela Autuada.

Informa ser fabricante de aparelhos eletroeletrônicos e eletrodomésticos em geral, que em respeito à garantia concedida aos consumidores de seus equipamentos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

realiza operações com estabelecimentos que atuam como assistências técnicas autorizadas para que estas promovam o reparo e/ou substituição de produtos por ela fabricados.

Reconhece que após a rerratificação do lançamento foram excluídos os itens de mercadorias que tinham por destinatário pessoa física (consumidor final), consignados nos Anexos 3 e 5.

Porém, não satisfeita com as retificações efetuadas na peça fiscal, alega que este PTA não poderá ter outro final que não seja o reconhecimento integral da sua nulidade/cancelamento, ou, caso venha a se enfrentar o mérito, que seja julgado improcedente.

A Impugnante afirma que a Manifestação Fiscal, às fls. 3.246, traz fato novo ou nova fundamentação legal ao citar a Resolução nº 3.166/01, esclarecendo o motivo de parte das exigências de recolhimento a menor do ICMS/ST.

Traz o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que os estados de destino não podem glosar créditos de contribuintes quando da aquisição de mercadorias beneficiadas em outros estados da federação. Na oportunidade, traz à baila um acórdão, sem, entretanto, identificá-lo.

Nesse contexto, entende a Impugnante que caso o estado de Minas Gerais queira se insurgir contra eventual crédito concedido pela legislação do estado de São Paulo não pode impor tal situação ao contribuinte, mas sim buscar a ADIN do diploma legal do outro ente que está ferindo eventual direito seu.

Assim, entende que resta clara a ilegalidade na glosa do crédito para efeito do cálculo do ICMS/ST.

Pontua sobre as operações envolvendo as empresas destinatárias Polyaudio e Global Express, no que tange à movimentação dos itens de mercadorias sob o CFOP 6949. Discorda dos números apresentados pela Fiscalização (63.120 itens) em face dos identificados pela Impugnante (24.156 itens), quando analisadas as operações com a empresa Global.

Por fim, reclama que a Fiscalização não se manifesta expressamente sobre fatos levantados, tais como:

- conter no Anexo, relativo às operações sob CFOP 6949, 45 destinatários e não apenas as 2 empresas anteriormente mencionadas – Polyaudio e Global Express;
- conter a Manifestação Fiscal um quadro relacionando CFOPs e quantidades que jamais foram apresentados à Impugnante, relativamente à empresa Global Express;
- conter outro quadro que a Impugnante também nunca teve acesso, totalizando operações por CFOP em relação à assistência Polyaudio.

Questiona as exigências em relação a operações que já teriam sido autuadas por intermédio do PTA nº01.000179141-65, lavrado em 28/11/12, que abrange operações realizadas entre 01/09/09 e 31/03/12.

Relata que juntou cópia dos anexos que integram a citada peça fiscal, marcando, inclusive, notas fiscais que já haviam sido objeto da autuação anterior e que também integram o Auto de Infração ora combatido, informando, ainda, que esta peça fiscal adota critérios jurídicos diversos para o lançamento do imposto sobre as mesmas operações.

Apresenta, em tabela sintética, o que considera divergência de critérios entre os autos de infração emitidos contra a Autuada, indicando diferenças nos seguintes tópicos: valor total dos respectivos autos de infração, percentual da multa isolada (aplicado 80% em detrimento dos 20% no AI paradigma), forma de tributação usada nas operações sob o CFOP 6949 (ICMS/ST sobre a operação em detrimento do ICMS/ST sobre a diferença de alíquota) e da natureza destas operações (considerada remessa normal em detrimento da remessa para uso e consumo).

Aponta, ainda, que a margem de valor agregado (MVA) aplicada é divergente, corroborando que há completa alteração dos critérios jurídicos do lançamento, inclusive que a peça fiscal teria adotado entendimento mais gravoso que a autuação anterior.

Relata a Autuada que, embora não concordasse com a autuação antecedente e que agora lhe serve de paradigma, realizou o pagamento daquele Auto de Infração.

Informa que, para os lançamentos em duplicidade realizados na peça fiscal, a autoridade fiscal já tinha conhecimento de cobrança feita em trabalho fiscal anterior, o que, portanto, tornaria o Auto de Infração objeto da impugnação merecedor de ser integralmente anulado.

Alega a Autuada que o Fisco pretende exigir o dever de recolher o ICMS devido em todas as etapas posteriores de circulação das partes e peças substituídas em garantia, mediante a utilização de MVA, que pressupõe, obviamente, a agregação de valor nas etapas posteriores.

Assim, em que pese se tratar de operações interestaduais entre SP e MG e, ainda, estarem abarcadas por protocolo entre os dois entes federados, entende que não pode haver a cobrança do ICMS/ST pois não há ICMS devido na operação subsequente e, ainda que houvesse, não haveria nenhuma agregação de valor a justificar a aplicação de MVA.

Informa que não há circulação dessas peças como se fossem mercadorias, sendo as remessas destinadas ao cumprimento da garantia fornecida aos consumidores finais por ocasião da venda do produto objeto de reparo.

Alega que as peças não se destinam às assistências técnicas, mas sim aos consumidores finais, adquirentes dos produtos da Impugnante, figurando aquelas como meras prestadoras de serviço.

Nesse contexto, nem mesmo se poderia cogitar de qualificar as referidas partes e peças como sendo destinadas a uso, consumo ou ativo permanente destas assistências técnicas, haja vista que elas apenas aplicam as referidas partes e peças por conta e ordem da Impugnante.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cita o reconhecimento por parte do Fisco Mineiro da não incidência do ICMS/ST nessas operações, consoante Consultas de Contribuinte nºs 117/10 e 221/10, contemporâneas ao período do Auto de Infração.

Por essas consultas, entende a Impugnante que é permitido que se produza prova de que as remessas se dão a título de garantia quando expressam que tal comprovação “poderá” ser feita mediante apontamento do CPF ou CNPJ do consumidor final proprietário da mercadoria, na nota fiscal correspondente.

Assim, não haveria legislação impondo qualquer obrigação nesse sentido, de mencionar o proprietário da mercadoria a ser reparada ou substituída em garantia. Na verdade, seria apenas uma das formas pelas quais a prova da natureza da operação pode ser feita.

Busca demonstrar que há inúmeras evidências de que a remessa se dá por força de substituição em garantia, tais como: a) informação do CFOP 6949, mencionando inequivocamente ser “remessa para substituição em garantia”; b) consta como destinatários empresas de assistência técnica autorizada, bem como no campo “Fatura/Duplicatas” os valores encontram-se zerados, demonstrando que em tais operações não há valor comercial envolvido e, conseqüentemente, não representam circulação/venda de peças/mercadorias; c) há contratos firmados com empresas de assistência técnica, conforme cópia juntada na impugnação; e d) relação de todas operações realizadas em 2010 com os dados dos consumidores finais que pleitearam troca/substituição de equipamento em garantia, estando essas informações vinculadas ao número da nota fiscal que embasou a remessa das peças.

Reclama a Impugnante a observância ao princípio da verdade material, pelo qual o processo administrativo se guia e visa a busca da realidade relativa aos fatos envolvidos no lançamento tributário.

Dessa forma, entende a Impugnante que não há dúvidas que se trata de remessas para substituição em garantia e não sujeitas ao ICMS/ST.

Por outro lado, a Impugnante apresenta quadro das operações sob o CFOP 6401 que compõe o Anexo 1 do Auto de Infração.

Entende que a Fiscalização cometeu equívoco em autuar operações classificadas sob o CFOP 6401 que contam com redução de base de cálculo.

Traz três exemplos de notas fiscais – nº 51094, nº 72937 e nº 33750 - com respectivo demonstrativo matemático de que houve erro no cálculo por parte da Fiscalização e que os valores destacados nas respectivas notas fiscais estão corretos.

Informa que na planilha fiscal pode ter ocorrido erro ao se aplicar opcionalmente o coeficiente de 0,07 sobre a base de cálculo do tributo na origem para se encontrar os créditos a serem deduzidos para a apuração do ICMS/ST.

Nesse sentido, entende que também os lançamentos do Auto de Infração relacionados ao CFOP 6401 devem ser anulados.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Alega que a Fiscalização, após a reformulação do lançamento, reduziu a multa isolada de 40% para 20% da suposta diferença apurada na base de cálculo do ICMS/ST, permanecendo a majoração em 100% por suposta reincidência.

Aduz que não houve infração capaz de ensejar a aplicação daquela multa, bem como da multa de revalidação no mesmo montante do imposto supostamente devido; primeiro, por força da decadência dos valores discutidos na impugnação, e, segundo, porque teria agido em total conformidade ao ordenamento vigente.

Assim, entende a Impugnante que a penalidade está eivada de evidente caráter confiscatório, não admitido nos termos constitucionais e da reiterada jurisprudência de ambas as turmas do Supremo Tribunal Federal (STF).

Traz à baila o argumento de que a Fiscalização se furtou à aplicação do art. 55, § 4º da Lei nº 6.763/75, que determina que as multas aplicadas às operações sujeitas à substituição tributária, em que as mercadorias possam ser perfeitamente identificáveis, aquelas devem se limitar a duas vezes e meia o valor do imposto devido, respeitado o limite de 15% do valor da diferença apurada. Tal situação não teria sido observada em favor do contribuinte.

Em relação às operações sob o CFOP 6401, a Impugnante reclama do entendimento da Fiscalização de que suas operações teriam oferecido recolhimento a menor. Lembra que já demonstrou sua indignação com a citação da Resolução nº 3.166/2001 pela Fiscalização em fase posterior ao Auto de Infração inaugural, bem como do entendimento adotado de se limitar o crédito do ICMS a 5% (cinco por cento) sobre a base de cálculo da operação própria em operações beneficiadas com incentivos fiscais, considerando indevido o entendimento da Fiscalização de não reconhecer a revogação pelo estado de São Paulo da legislação que concedia tais benefícios fiscais.

No seu entender, “se o contribuinte não se valeu do benefício fiscal, não deve ter seu crédito limitado a 5%”. Assim, alega ser impossível que se valesse de uma legislação revogada pelo ente paulista, não sendo lícito, portanto, a glosa do crédito, estando, por via de consequência, a apuração do tributo supostamente devido equivocada.

Por este motivo, a autuação em relação ao CFOP 6401 também deve ser anulada.

Reclama que os juros de mora estão sendo aplicados desde a data de 23/12/15, ou seja, desde a lavratura do Auto de Infração, não sendo, dessa forma, reconhecidas as reformulações sofridas no crédito tributário.

Portanto, entende que os juros de mora, caso seja mantida a autuação, devem ser aplicados sobre a multa isolada somente a partir da data da última reformulação do crédito tributário.

Por fim, lembra da aplicação do novo CPC aos processos administrativos de forma suplementar e subsidiária, nos termos do art. 15 do citado diploma legal.

Nesse sentido, entende que o Conselho de Contribuintes deve adequar a sua jurisprudência ao pacificado nas Casas de Superposição do Poder Judiciário, de modo a que o tribunal administrativo siga a observância dos precedentes judiciais das altas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cortes, independente se há disposição nesse sentido em regulamento de processo administrativo.

Passa-se, portanto, à análise do lançamento bem como à apreciação dos argumentos de defesa.

Em primeiro lugar, aborda-se a arguição de **duplicidade de exigências** em relação ao PTA nº 01.000179141-65.

Verifica-se que a Fiscalização promoveu a exclusão dos documentos fiscais que já tinham sido incluídos no lançamento precedente.

Ainda assim, a Impugnante continua arguindo a duplicidade, porém não apontando objetivamente em relação a quais documentos fiscais ainda existe o vício.

Dessa forma, entende-se que após as exclusões realizadas pela Fiscalização não há mais motivação para questionamento por parte da Impugnante sem indicação expressa do documento fiscal em duplicidade.

Em relação à alegação da Impugnante de que as operações de substituição em garantia realizadas com empresas autorizadas, sob o **CFOP nº 6949** (outras saídas de mercadorias ou prestações de serviço não especificados), não estariam submetidas ao instituto da substituição tributária, necessário tecer algumas considerações.

Para a Impugnante, em que pese tratar-se de operações interestaduais entre SP e MG e, ainda, estarem abarcadas por protocolo entre os dois entes federados, não poderia existir a cobrança do ICMS/ST pois não há ICMS devido na operação subsequente e, ainda que houvesse, não haveria nenhuma agregação de valor a justificar a aplicação de MVA.

Alega que não podem ser tratadas como mercadorias, pois são meras peças destinadas às assistências técnicas para atender aos consumidores finais, adquirentes dos produtos da Impugnante.

Informa, a Autuada, o reconhecimento, por parte da Fiscalização, da não incidência do ICMS/ST nessas operações, consoante entendimento da Superintendência de Tributação da SEF/MG (SUTRI), emanado em respostas às Consultas de Contribuinte nºs 117/2010 e 221/2010, entendendo que é permitido que se produza prova de que as remessas se dão a título de garantia quando expressam que tal comprovação “poderá” ser feita mediante apontamento do CPF ou CNPJ do consumidor final, proprietário da mercadoria, na nota fiscal correspondente.

Entende, pois, que não haveria legislação impondo qualquer obrigação de mencionar o proprietário da mercadoria a ser reparada ou substituída em garantia.

Por fim, invoca a observância ao princípio da verdade material, pelo qual o processo administrativo se guia.

Não obstante os argumentos de defesa, observa-se que a Fiscalização não impõe a incidência do ICMS/ST em todas as operações submetidas ao CFOP nº 6949.

Verifica-se que há exigência de ICMS/ST apenas nas operações que se encontram em desacordo com a previsão da legislação e com as orientações oriundas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de respostas a consultas de contribuintes quanto a remessas de mercadorias para empresas autorizadas como assistência técnica.

No exercício de 2010, em termos de itens de mercadoria das notas fiscais sob o CFOP nº 6949, identifica-se que a Impugnante enviou 92.182 itens para Minas Gerais. Estão sendo objeto de exigência neste lançamento 37.700 itens, ou seja, 40,89% do que foi enviado de SP para MG.

Portanto, as operações que estão sendo objeto da cobrança de ICMS/ST são aquelas que têm por destinatário contribuintes do ICMS, aqueles que não se enquadram somente como prestadores de serviço, ou seja, são destinatários comerciantes varejistas, atacadistas ou, quando reparadores de equipamento, exercem também o comércio de partes e peças ou, até mesmo, de mercadorias.

Acrescente-se que de todos os destinatários enquadrados como sendo empresas de reparo, somente dois foram selecionados – Global Express Assistência Técnica Ltda. e Polyaudio Ltda. – em função do significativo volume de operações e mercadorias, o que caracteriza não só a atividade de prestação de serviço, mas também a de comércio.

A Impugnante juntou cópias dos contratos de serviços de assistência técnica autorizada das empresas mineiras que lhe prestam serviço – fls. 595/1.309 – bem como cópia das planilhas de todas as operações de remessa de peças/itens em substituição em garantia ao estado de Minas Gerais – fls. 1.311/2.745.

Juntou, ainda, mais de 1.400 páginas sob o título de DOC.08, planilha de todas as operações de remessa de peças/itens em substituição em garantia, porém sem apontar possíveis vínculos com um item de uma das notas fiscais que compreende o lançamento.

Cita em sede de Impugnação a Nota Fiscal nº 150.063, de 11/06/10, buscando demonstrar vinculação dos 09 (nove) itens, relativos a 07 (sete) destinatários distintos, com a nota fiscal citada, que contém 05 (cinco) itens de mercadorias e 06 (seis) unidades de mercadoria no total (vide planilha às fls. 294 dos autos).

Porém, não se verifica vinculação a partir das informações apresentadas. É flagrante o desalinho de informações, tanto no aspecto quantitativo quanto no qualitativo.

Observa-se que a nota fiscal é de 11/06/10. Contudo, há outras três datas que não se explica a que se referem e que, pelo visto, não guardam relação com a nota fiscal que se apresenta como de remessa. São datas posteriores à de emissão. Conforme se depreende na análise da segunda coluna da planilha, há as datas de 18/06, 17/06, 22/06, 28/07 e 03/09.

Outro aspecto a ser observado diz respeito à confusão na planilha trazidas aos autos, visto que não há critério/coluna de classificação. Não se sabe como está ordenada, se por número de nota fiscal, se por alguma das 03 (três) datas, se por remetente/Autorizada LG.

Nesse contexto, sem uma ordenação prévia e sem apontamentos concretos por parte da Impugnante, é impossível estabelecer relações entre as notas fiscais do Auto de Infração e as remessas contidas nas mais de 1.400 páginas.

Se a Impugnante tivesse observado que somente duas empresas destinatárias relacionadas à prestação de serviço em garantia é que estavam sendo objeto de questionamento, poderia ter enviado somente as operações a elas relativas.

Em análise aos respectivos contratos de serviços de assistência técnica autorizada, realizada com a Polyaudio – fls. 706/717 – e Global Express – fls. 1.058/1.071 - mais especificamente na seção 6, às fls. 710 e fls. 1.063, respectivamente, que trata da remuneração da Autorizada LG – observa-se que a Impugnante exige, no item 6.3, que sua autorizada, nos serviços sob garantia da fabricante, envie o Resumo de Atendimento em GARANTIA (RAG) e cópia da respectiva Nota Fiscal de aquisição do PRODUTO. Assim dispõe o contrato:

6.3 – A AUTORIZADA LG deverá encaminhar à LG todas as Ordens de Serviço e/ou Relatórios de Instalação, conforme período estipulado pela LG a ser definido por Boletim Administrativo, atendidos e concluídos, acompanhados do Resumo de Atendimento em GARANTIA (RAG) e cópia da respectiva Nota Fiscal de aquisição do PRODUTO.

Observa-se que a Impugnante não juntou uma nota fiscal sequer demonstrando o cumprimento do estabelecido no seu contrato com a Autorizada.

A Impugnante, para demonstrar as operações de remessa em garantia sob responsabilidade do fabricante, deveria apresentar ao menos a cópia da nota fiscal de aquisição do produto pelo consumidor.

Em análise ao teor dos contratos de assistência técnica, encontram-se nos itens 6.6 e 6.7, às fls. 711 (Polyaudio) e fls. 1.064 (Global Express), a forma da Autorizada LG proceder em relação aos produtos da Impugnante que estejam fora da garantia.

Assim dispõem os itens:

6.6 – Para os SERVIÇOS prestados para os PRODUTOS fora da GARANTIA, a AUTORIZADA LG poderá cobrar dos CONSUMIDORES o custo da mão-de-obra e o preço das peças de reposição, sempre em valores compatíveis e considerados justos com a média de preço praticada pelo mercado.

6.7 – A AUTORIZADA LG deverá, antes de prestar os SERVIÇOS em PRODUTOS fora da GARANTIA, apresentar ao CONSUMIDOR um orçamento escrito, contendo o valor total dos SERVIÇOS, discriminando o valor das peças, da mão-de-obra e outras despesas. Somente após a aprovação desse orçamento pelo CONSUMIDOR a AUTORIZADA LG poderá dar início à execução dos SERVIÇOS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ao se verificar as operações entre a Impugnante e suas duas Autorizadas LG – Global Express e Polyaudio – observa-se que em ambos os casos não há venda de mercadoria do próprio fabricante, ou seja, sob o CFOP nº 6101.

Verifica-se que há, tão somente, dois CFOP de saída: 6102 e 6949, ou seja, respectivamente, “venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros” e “outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado”.

Diante desse fato, a Fiscalização faz os seguintes questionamentos: significa, então, que nunca há procura pelo consumidor de peças e partes na situação de fora da garantia, prevista nos itens 6.6 e 6.7 acima citados? Não há, por parte das duas prováveis maiores autorizadas em MG, situação em que as peças e partes do próprio fabricante são vendidas ao consumidor? Somente há procura de peças e partes para a venda para o que é fornecido por terceiros, ou seja, as operações sujeitas ao CFOP nº 6102?

A Fiscalização apresenta alguns números absolutos do ano de 2010 acerca das operações da Impugnante com sua Autorizada LG, Global Express, conforme a seguir:

Operação sob CFOP	Qtdd
2202	10
2949	1.068
6102	1.102
6908	3
6916	1.775
6949	63.120

Como se depreende dos dados, constata-se que foram enviadas pela Global Express para a Autuada 1.078 unidades de itens de mercadoria (10 + 1.068). Em sentido contrário, foram enviados pela Impugnante para a citada autorizada 66.000 itens de mercadoria (1.102 + 3 + 1.775 + 63.120).

Se a análise se prender tão somente aos CFOP nº 2949 (Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificado) e nº 6949 (Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado), verifica-se que há 1.068 itens enviados pela autorizada à Autuada frente a 63.120 itens enviados da Autuada para sua autorizada.

No tocante à outra autorizada, Polyaudio, também se traz os números das operações da Impugnante, relativos ao ano de 2010, fazendo-se o mesmo comparativo, conforme a seguir:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Operação sob CFOP	Qtdd
2202	7
2949	47
6102	670
6949	1.410

Como se depreende dos dados, constata-se que foram enviadas pela Polyaudio para a Impugnante 54 unidades de itens de mercadoria (7 + 47). Em sentido contrário, foram enviados pela Impugnante para a autorizada 2.080 itens de mercadoria (670 + 1.410).

Se a análise se prender tão somente aos CFOP nº 2949 e nº 6949, tem-se 47 itens enviados pela autorizada para a Autuada frente a 1.410 itens enviados em sentido contrário, ou seja, da Autuada para sua autorizada.

Como dedução lógica dos números, verifica-se claro envio de mercadorias para o estoque das autorizadas. Os números comprovam que não são operações casadas de envio de peças e partes das autorizadas para a Autuada e desta para as autorizadas.

Ainda em relação às operações sob o CFOP nº 6949, a Impugnante menciona que a própria Fiscalização reconhece a não incidência do ICMS/ST nas operações de remessa em garantia.

Como é cediço, deve o contribuinte externo ter conhecimento e se adequar aos ditames da legislação da unidade da federação de destino da mercadoria, quando estas estão sujeitas ao regime de substituição tributária. Tal previsão está contida na cláusula oitava do Convênio ICMS nº 81/93.

Nesse sentido, segundo a Fiscalização, foi orientado e explicado à Autuada, dentre as conversas ocorridas ao longo do ano de 2015, que acerca da Consulta de Contribuinte nº 221/10 – enviada, inclusive, pela própria SEF/MG para a Impugnante - o seu entendimento estava em desacordo. Abaixo, se reproduz a referida consulta, no excerto que interessa:

(*) CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 221/2010

(MG de 29/09/2010 e ref. MG de 1º/06/2011)

PTA Nº : 16.00036174064

CONSULENTE : DHL Logística (Brasil) Ltda.

ORIGEM : Belo Horizonte MG

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 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.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente tem por atividade a reparação e manutenção de computadores e de equipamentos periféricos, recebimento e remessa de peças e equipamentos de informática para manutenção em virtude de GARANTIA e/ou contrato de manutenção.

Acrescenta que é empresa autorizada pelos fabricantes e/ou detentores de marcas e que, por meio de empresas de assistência técnica também autorizadas ou diretamente ao consumidor final, efetua substituição de peças dentro do prazo de GARANTIA ou pelo contrato de manutenção.

Aduz que, na manutenção de equipamentos por contrato, não há pagamento individual pelo eventual serviço de reparo ou pela mercadoria empregada no serviço, sendo que, após o reparo, as partes e peças defeituosas ou equipamentos avariados são retornados ao respectivo fabricante ou detentor da marca.

Cita a legislação pertinente ao regime de substituição tributária do ICMS, incidente sobre operações com produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos, e transcreve os arts. 12 a 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS.

Afirma que o envio de peças do fabricante e/ou detentor da marca para assistência técnica autorizada visando à substituição de peças defeituosas em virtude de GARANTIA ou contrato de manutenção, assim como a entrada dessas mercadorias em Minas Gerais com essas finalidades, são operações que não geram débito de ICMS.

Explica que se credita do imposto destacado na nota fiscal emitida pelo fabricante no envio da peça nova em substituição à peça defeituosa e debita-se do mesmo valor, referente ao ICMS destacado na nota fiscal de saída da peça para o consumidor final, ou para outras empresas de assistência técnica que realizam o mesmo procedimento. Informa ainda que, quando a alíquota interna é maior que a interestadual, recolhe a respectiva diferença.

Entende que por não haver adição, no preço, do valor da peça, não há que se falar em substituição tributária.

Transcreve o § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75, que dispõe sobre a base de cálculo da substituição tributária, para corroborar seu entendimento.

Com dúvidas sobre a legislação tributária, formula a presente consulta.

CONSULTA:

1 O envio de peças novas pelo fabricante e/ou detentor da marca para oficinas técnicas autorizadas, para substituição em GARANTIA ou contrato de manutenção de peças defeituosas, bem como o recebimento de peças pelos destinatários para os referidos fins, são operações sujeitas ao regime de substituição tributária instituída pelo Decreto nº 45.138/09?

2 Caso afirmativo, a Consulente deverá efetuar o levantamento do estoque em relação às mercadorias que foram inseridas na substituição tributária?

3 Caso afirmativo, qual a margem de valor agregado (MVA) a ser adotada nas operações referidas?

4 Caso afirmativo, qual o tratamento tributário a ser dado às peças defeituosas que retornam aos respectivos fabricantes e/ou detentores da marca? O retorno da peça defeituosa é operação sujeita ao regime de substituição tributária?

RESPOSTA:

1 Embora seja uma operação tributada, não cabe substituição tributária por operações subseqüentes na remessa de mercadorias do fabricante para empresas de assistência técnica, situadas em território mineiro, para troca ou emprego no produto, **desde que comprovado que se trata de remessa em razão de GARANTIA ou contrato de comprovado que se trata de remessa em razão de GARANTIA ou contrato de manutenção estabelecido entre o fabricante e o consumidor final, o que poderá ser feito mediante indicação, no documento fiscal correspondente, do CPF ou CNPJ do proprietário do bem objeto da troca ou reparo.**

Cumpra ressaltar que, nessa situação, é devido o recolhimento da diferença de alíquota, posto que os produtos em comento não se destinam à comercialização ou industrialização. Devem ser observadas, ainda, as hipóteses em que haja atribuição de responsabilidade ao remetente pelo recolhimento dessa parcela, a título de substituição tributária, nos termos do disposto no § 2º do art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Por outro giro, na remessa de peças ou partes do fabricante para o estoque de empresas de assistência técnica, sem identificação do usuário final no documento fiscal que acoberta a operação, aplicasse a substituição tributária prevista no caput do referido art. 12.

(Destacou-se).

Ao se analisar as notas fiscais e seus respectivos itens de mercadoria que foram objeto de operações sob o CFOP nº 6949 – e que conseqüentemente figuram no Auto de Infração - o que se constata, na verdade, é que se referem a operações que destinam mercadorias para o estoque das empresas de assistência técnica. Tal assertiva procede quando se observa, nas notas fiscais, o volume enviado e a ausência de identificação do consumidor final.

O único exemplo apresentado pela Autuada em sua impugnação retrata exatamente isso. Em uma única nota fiscal se fez a remessa, segundo a Impugnante, de peças e partes que atenderiam a diversos clientes. Porém, como visto, a data da nota fiscal de remessa é anterior ao que parece ser o atendimento ao consumidor, o que demonstra ser na verdade envio de mercadorias para o estoque da autorizada, além de na citada nota fiscal nº 150.063 não figurar nome ou CPF de suposto consumidor final.

Dentro desse contexto, a Fiscalização explica a alegada diferença de critério jurídico em face do Auto de Infração paradigma.

Esclarece que o primeiro lançamento foi formalizado sob o entendimento de que os itens cobrados foram operações de remessa em garantia diretamente para o consumidor final e que, portanto, caberia tão somente a diferença de alíquota a ser retida e recolhida pela remetente, a título de substituição tributária.

Lado outro, o lançamento ora sob análise pauta-se na comprovação de falhas na emissão das notas fiscais pela Impugnante, que não identificam os consumidores, não as relacionam com a nota fiscal original de remessa emitida pela autorizada, não se apresenta cópia da nota fiscal de aquisição pelo consumidor, demonstram envio de volume superior de peças/partes relacionado à necessidade da prestação do serviço ao consumidor individualizado e que não foi identificado, bem como há um desalinhamento de datas entre solicitação do consumidor/envio do pedido pela autorizada/retorno da fabricante, resultando na interpretação de que tais operações foram de remessas de mercadorias para o estoque das autorizadas.

Portanto, em observância ao princípio da verdade material, os fatos demonstram que para as operações sob o CFOP nº 6949 indicadas no Auto de Infração, da forma como foram documentadas e realizadas tais operações, caracterizada está a sujeição ao regime de substituição tributária com a cobrança do ICMS/ST, bem como a aplicação de MVA nas respectivas operações, nos termos do art. 12 do Anexo XV do RICMS/02.

Dessa forma justifica-se a cobrança do ICMS/ST sobre as operações, em detrimento do ICMS/ST sobre a diferença de alíquota. Na mesma esteira, a natureza da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

operação é considerada remessa normal, em detrimento de remessa para uso e consumo.

Via de consequência, tendo MVA e abrangendo um número bem maior de operações, natural que o valor original deste Auto de Infração seja bem maior do que o considerado paradigma pela Autuada.

Assim, os lançamentos do Auto de Infração relacionados ao CFOP nº 6949 devem permanecer tal como foram calculados, sem qualquer alteração.

Já em relação às operações relacionadas ao **CFOP nº 6401**, a Impugnante reclama da limitação da dedução, no cálculo do ICMS/ST, do crédito de ICMS no percentual de 5% (cinco por cento) sobre a base de cálculo da operação própria, conforme Resolução nº 3.166/01.

Sustenta a Impugnante que a legislação paulista pertinente se encontrava revogada.

Em análise à legislação paulista, identificou-se que o Decreto nº 48.113/03, a que faz menção a Impugnante, realmente foi revogado pelo Decreto nº 51.520, de 29/01/07.

Entretanto, norma idêntica foi editada pelo Decreto nº 51.624, de 28/02/07, não só restabelecendo os mesmos benefícios fiscais concedidos pelo Decreto nº 48.113/03 como retroagindo seus efeitos a 01/02/07.

Cumpre trazer à baila a legislação pertinente:

Resolução nº 3.166/01

8 - SÃO PAULO

8.8	Unidade de processamento digital de pequena capacidade - 8471.50.10; unidade de processamento digital de média capacidade - 8471.50.20; distribuidores automáticos de papel moeda, incluídos os que efetuam outras operações bancárias - 8472.90.10; quiosque microprocessado integrado de auto-atendimento - 8471.60.80; computador de mão - 8471.41.10; microcomputador portátil, com teclado de 80 teclas ou mais e tela de LCD integrados - 8471.30.12 e 8471.30.19; impressoras fiscais - 8471.60.14; leitoras de códigos de barras - 8471.90.12; teclado operador destinado a automação comercial - 8471.41.90; mouse ortopédico com adaptadores intercambiáveis para diferentes tamanhos de mão - 8471.60.53; HDD - unidade acionadora de disco magnético rígido - 8471.70.12.	crédito presumido de 7% (art. 7º do Anexo III do RICMS e art. 1º do Dec. n.º 4.8113/03)	5% s/BC NF emitida a partir de 27/09/2003
-----	---	---	---

RICMS/02

Art. 62. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação com o montante cobrado nas anteriores, por este ou por outro Estado.

§ 1º Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República, observado o disposto nos §§ 4º a 6º.

§ 2º A Secretaria de Estado da Fazenda, mediante resolução, disciplinará a apropriação do crédito do imposto relativamente às operações e prestações objeto do incentivo ou do benefício fiscal de que trata o parágrafo anterior.

§ 3º Como medida de simplificação da tributação, regime especial poderá facultar ao contribuinte adotar abatimento de percentagem fixa a título de montante, ainda que parcialmente, do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

§ 4º Na hipótese de que trata o § 1º, fica o destinatário mineiro autorizado a apropriar o crédito decorrente do recebimento de mercadorias ou serviços em operações ou prestações interestaduais, realizadas a partir de 1º de janeiro de 2012 até o dia imediatamente anterior à data em que o incentivo ou benefício for divulgado na resolução a que se refere o § 2º.

§ 5º A autorização de que trata o § 4º aplica-se também em relação à apropriação de crédito, assim considerada a dedução do imposto destacado no documento fiscal de aquisição para cálculo do ICMS a ser recolhido a título de substituição tributária, na hipótese em que o substituto tributário for o contribuinte mineiro nas operações interestaduais, observado o disposto no § 6º.

§ 6º **O disposto nos §§ 4º e 5º não se aplica:**

I - na entrada decorrente de operação de transferência;

II - na entrada decorrente de operação ou prestação promovida por estabelecimento de empresa interdependente;

III - para dedução do imposto devido pela operação própria no cálculo do ICMS/ST realizado pelo contribuinte substituto de outro Estado nas operações interestaduais com destinatário mineiro, por ter o remetente substituto ciência do incentivo ou benefício fiscal concedido pelo Estado onde está situado seu estabelecimento;

IV - nas demais situações em que o destinatário mineiro comprovadamente tenha ciência do incentivo ou benefício fiscal concedido ao remetente.

(Destacou-se).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Decreto nº 48.113, de 26 de Setembro de 2003

(DOE de 27-09-2003)

Introduz alterações no Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços - RICMS

GERALDO ALCKMIN, Governador do Estado de São Paulo, no uso de suas atribuições legais e tendo em vista o disposto no artigo 112 da Lei nº 6.374/89, de 1º de março de 1989,

Decreta:

Artigo 1º - Ficam acrescentados, com a redação que se segue, os dispositivos adiante indicados ao artigo 7º do Anexo III do Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços, aprovado pelo Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000:

I - os incisos VIII a XVIII:
"VIII - unidade de processamento digital de pequena capacidade - 8471.50.10;
IX - unidade de processamento digital de média capacidade - 8471.50.20;
X - distribuidores automáticos de papel moeda, incluídos os que efetuam outras operações bancárias - 8472.90.10;
XI - quiosque microprocessado integrado de auto-atendimento - 8471.60.80;
XII - computador de mão - 8471.41.10;
XIII - microcomputador portátil, com teclado de 80 teclas ou mais e tela de LCD integrados - 8471.30.12 e 8471.30.19;
XIV - impressoras fiscais - 8471.60.14;
XV - leitoras de códigos de barras - 8471.90.12;
XVI - teclado operador destinado a automação comercial - 8471.41.90;
XVII - mouse ortopédico com adaptadores intercambiáveis para diferentes tamanhos de mão - 8471.60.53;
XVIII - HDD - unidade acionadora de disco magnético rígido - 8471.70.12." (NR);

(Destacou-se).

DECRETO Nº 51.624, DE 28 DE FEVEREIRO DE 2007

Institui regime especial de tributação pelo Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS para contribuintes da indústria de informática

JOSÉ SERRA, Governador do Estado de São Paulo, no uso de suas atribuições legais e tendo em vista o disposto nos artigos 38, § 6º e 112 da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989:

Decreta:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Artigo 1º - O estabelecimento fabricante que promover saída tributada pelo ICMS dos produtos adiante relacionados, classificados nos seguintes códigos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, poderá optar pelo crédito de importância equivalente à aplicação de 7,0% (sete por cento) sobre o valor de sua operação de saída, em substituição ao aproveitamento de quaisquer créditos:

I - monitor de vídeo com tubo de raios catódicos policromático, para computador - 8471.60.72;

II - monitor de vídeo de LCD (Cristal Líquido) e PLASMA, para computador - 8471.60.74;

III - telefone celular atributo AB, tecnologia digital Dual CDMA/AMPS/GSM/TDMA/WLL - 8525.20.22;

IV - terminal fixo de telefonia celular, tecnologia digital CDMA/WLL - 8525.20.23;

V - terminal digital de processamento, com acesso WEB - 8471.50.10;

VI - unidade de disco para leitura de dados por meios ópticos (unidade de disco óptico - CD-Rom) - 8471.70.21;

VII - unidade de disco para leitura ou gravação de dados por meios ópticos (unidade de disco óptico - CDR R/W) - 8471.70.29;

VIII - unidade de processamento digital de pequena capacidade - 8471.50.10;

IX - unidade de processamento digital de média capacidade - 8471.50.20;

X - distribuidores automáticos de papel moeda, incluídos os que efetuam outras operações bancárias - 8472.90.10;

XI - quiosque microprocessado integrado de autoatendimento - 8471.60.80;

XII - computador de mão - 8471.41.10;

XIII - microcomputador portátil, com teclado de 80

teclas ou mais e tela de LCD integrados - 8471.30.12 e 8471.30.19;

XIV - impressoras fiscais - 8471.60.14;

XV - leitoras de códigos de barras - 8471.90.12;

XVI - teclado operador destinado a automação comercial - 8471.41.90;

XVII - mouse ortopédico com adaptadores intercambiáveis para diferentes tamanhos de mão - 8471.60.53;

XVIII - HDD - unidade acionadora de disco magnético rígido - 8471.70.12.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º - Não se compreende na operação de saída referida neste artigo aquela cujo produto deva ser objeto de posterior retorno, real ou simbólico.

§ 2º - A opção aludida neste artigo será declarada em termo lavrado no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, devendo a renúncia ser objeto de novo termo.

§ 3º - O crédito previsto no "caput":

1 - fica condicionado a que, na importação de insumos destinados à fabricação dos produtos ali mencionados, o desembarque e desembaraço aduaneiro ocorram em território paulista;

2 - em relação às saídas destinadas ao exterior, inclusive na hipótese prevista no § 1º do artigo 7 do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, aprovado pelo Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000, fica limitado, a partir de 1º de fevereiro de 2007, ao percentual de 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento) sobre o valor da operação de saída.

Artigo 2º - Este decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos para fatos geradores que ocorrerem a partir de 1º de fevereiro de 2007. Palácio dos Bandeirantes, 28 de fevereiro de 2007

Observa-se da legislação supra que o destinatário mineiro fica autorizado a apropriar o crédito decorrente do recebimento de mercadorias ou serviços em operações ou prestações interestaduais, realizadas a partir de 1º de janeiro de 2012 até o dia imediatamente anterior à data em que o incentivo ou benefício for divulgado na Resolução nº 3.166/01.

Porém, existe exceção em relação à situação de dedução do imposto devido pela operação própria no cálculo do ICMS/ST realizado pelo contribuinte substituto de outro Estado nas operações interestaduais com destinatário mineiro, por ter o remetente substituto (Autuada) ciência do incentivo ou benefício fiscal concedido pelo Estado onde está situado seu estabelecimento, exatamente a situação tratada nesse item do lançamento.

Dessa forma, considerando-se a expressa previsão do art. 62 do RICMS/02 deste Estado, em especial o inciso III do § 6º acima destacado, conclui-se pela correção do procedimento fiscal de limitação do percentual de dedução do crédito de ICMS correspondente.

Por outro lado, entende a Impugnante que os **juros de mora** estão sendo aplicados desde a data de 23/12/15, ou seja, desde a lavratura do Auto de Infração, não considerando as reformulações realizadas pela Fiscalização.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contudo, a incidência de juros de mora advém de lei, nos seguintes termos:

Lei nº 6.763/75

Art. 127 - Os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

(...)

Art. 226. Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

(...)

Portanto, os juros incidem desde o dia em que o tributo e a multa deveriam ter sido pagos, ou seja, são referentes a cada mês em que venceram. Nesse sentido, não cabe a alegação da Impugnante de que a contagem de prazo deveria ser aberta sempre a partir da última reformulação do lançamento.

Quanto à multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração, conforme disciplina a Resolução nº 2.880/97, *in verbis*:

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

(...)

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

(...)

Portanto, como o recebimento da peça fiscal pela Impugnante se deu em dezembro de 2015, correta a cobrança a partir de janeiro de 2016.

Em relação a outro aspecto abordado pela Impugnante, observa-se que não há que se falar em violação ao **princípio do não confisco** em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Por fim, a Impugnante argui a aplicação do **novo Código de Processo Civil (CPC)** aos processos administrativos de forma suplementar e subsidiária, nos termos do art. 15, trazendo, também, à discussão, o § 1º do art. 489 do CPC e o art. 101 do RPTA.

O art. 15 do CPC estabelece que na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, devem ser aplicadas supletiva e subsidiariamente as disposições nele (CPC) contidas.

Afirma, a Impugnante, que existe norma específica no RPTA (art. 101) que estabelece que o Secretário de Estado de Fazenda poderá, por meio de resolução, determinar a não-constituição ou o cancelamento de crédito tributário em razão de jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça ou do Supremo Tribunal Federal contrária ao Estado, observado parecer normativo da Advocacia-Geral do Estado.

Nesse sentido, entende que tal disposição deve ser estendida aos Conselheiros do CC/MG.

Sustenta que o § 1º do art. 489 do CPC determina que para refutar qualquer dos precedentes que a Defesa lançou mão em sede de Impugnação, o CC/MG se vê obrigado a demonstrar a existência de distinção entre o precedente invocado e o caso analisado, sob pena da decisão proferida sem tal requisito ser anulada judicialmente.

Nesse sentido, entende que em atenção aos Princípios da Economia, Legalidade, da Celeridade e outros, o CC/MG deve adequar sua jurisprudência àquela pacificada nas Casas de Superposição do Poder Judiciário.

Diante dos argumentos da Impugnante, observa-se, *a priori*, que não existe qualquer lacuna no RPTA que acarrete nulidade da decisão da forma como arguida.

A competência definida no RPTA para cancelamento de crédito tributário é atribuída exclusivamente ao Secretário de Estado de Fazenda, observando parecer normativo da AGE.

Por sua vez, o RPTA estabelece como competência do CC/MG julgar as questões de natureza tributária suscitadas entre o sujeito passivo e o estado de Minas Gerais, não competindo ao Órgão Julgador a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo.

Dessa forma, considerando que as normas que regulam o processo tributário administrativo no âmbito do estado de Minas Gerais definem todos os procedimentos a serem observados no desenvolvimento do processo, conclui-se que não cabe qualquer alegação de lacuna que acarrete a observância de normas supletivas ou subsidiárias estabelecidas pelo Código de Processo Civil.

Diante de todo o acima exposto, verifica-se que após as alterações realizadas pela Fiscalização, corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no inciso II c/c § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

No que se refere à **Multa Isolada** exigida, prevista no **inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75**, faz-se necessário tecer algumas considerações.

Não é demais repetir que na primeira reformulação do lançamento, às fls. 2.748/2.751, a Fiscalização reduziu o percentual da Multa Isolada, prevista no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, de 40 para 20%, nos termos da alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN.

Cumprе esclarecer que o lançamento cuida de duas condutas delituosas: deixar de reter e recolher o ICMS/ST e reter e recolher o ICMS/ST a menor.

Na primeira situação – deixar de reter o ICMS/ST – constata-se que o Sujeito Passivo não destacou a base de cálculo do ICMS/ST, acarretando a exigência da Multa Isolada prevista no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, sendo cobrada inicialmente no percentual de 40% sobre a base de cálculo e sendo reduzida pela Fiscalização a 20% nos termos da alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, conforme já informado.

Contudo, considerando-se que o dispositivo que respalda essa citada redução benigna, ou seja, o inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, somente entrou em vigor a partir de 01/01/12, entende-se que não cabe a retroatividade benigna tendo em vista que o dispositivo capitulado pela Fiscalização (art. 55, VII da Lei nº 6.763/75) cuidava de tipificação diversa, qual seja, a de consignação de base de cálculo diversa da prevista na legislação.

Dessa forma, exclui-se a exigência da multa isolada referente à conduta de deixar de reter o ICMS/ST por não consignar a base de cálculo do imposto.

Em relação à segunda situação, ou seja, reter e recolher a menor o imposto, observa-se, dos anexos que compõem o lançamento, em especial o Anexo 1, que houve a consignação correta da base de cálculo do ICMS/ST, porém, o que acarretou o recolhimento a menor do imposto foi a dedução indevida, no cálculo do ICMS/ST, de parcela do ICMS operação própria não cobrada e não paga ao estado de origem, em razão de benefício fiscal concedido sem aquiescência do CONFAZ, contrariando as disposições da LC nº 24/75, da Lei nº 6.763/75 e do RICMS/02.

Nesse sentido, agiu bem a Fiscalização em não exigir penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

Cumprе destacar que a Lei nº 22.796, de 28 de dezembro de 2017, que alterou o inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, retirou a condicionante de inexistência de dolo, fraude ou simulação e manteve o mesmo limite de duas vezes o valor do imposto incidente na operação para a adequação da multa isolada.

Portanto, de todo o acima exposto, verifica que o lançamento se encontra devidamente respaldado pela legislação e pelos fundamentos constantes de seu relatório, exceção em relação à exigência da penalidade por descumprimento de obrigação acessória, prevista no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 3.299/3.301, e ainda para excluir a Multa Isolada prevista no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencido, em parte, o Conselheiro Eduardo de Souza Assis, que não excluía a multa isolada. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Erick de Paula Carmo (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

Sala das Sessões, 27 de fevereiro de 2018.

Eduardo de Souza Assis
Presidente

Luiz Geraldo de Oliveira
Relator

Acórdão: 22.870/18/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000409091-56
Impugnação: 40.010139908-96
Impugnante: LG Electronics do Brasil Ltda
IE: 001382486.00-82
Proc. S. Passivo: Ricardo Hiroshi Akamine/Outro(s)
Origem: DF/Varginha

Voto proferido pelo Conselheiro Eduardo de Souza Assis, 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.

Como visto, trata o presente lançamento da acusação fiscal de falta de destaque da base de cálculo do ICMS/ST, bem como do próprio imposto devido a este Estado por substituição tributária e ainda, da retenção e recolhimento a menor do mesmo tributo, em razão da formação indevida da base de cálculo e de dedução indevida, no cálculo do ICMS/ST, de parcela do ICMS da operação própria não cobrada e não paga ao estado de origem.

Exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação em dobro capitulada no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no inciso VII do art. 55 do citado diploma legal, sendo que em relação à infração relativa à dedução indevida do imposto exigiu-se apenas ICMS/ST e multa de revalidação.

Assim se apresenta o resultado da decisão:

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 3.299/3.301, e ainda para excluir a Multa Isolada prevista no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencido, em parte, o Conselheiro Eduardo de Souza Assis, que não excluía a multa isolada.

A parte da divergência de entendimento se encontra substanciada no seguinte trecho da decisão majoritária: “excluir a Multa Isolada prevista no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 ...”.

Entendeu a maioria dos Conselheiros que a penalidade isolada cominada deve ser excluída, sob o argumento de que a conduta deixar de destacar em documento fiscal a base de cálculo prevista na legislação tributária, não era penalizada pela lei mineira antes da inclusão do inciso XXXVII no art. 55 da Lei nº 6.763/75, pela Lei nº 19.978/11, que produziu efeitos a partir de 1º de janeiro de 2012.

Assim, apreenderam os votos majoritários da necessidade de criação de uma penalidade própria para tal conduta, reafirmando o fato da inexistência de penalidade na legislação até então e assim, concluíram que, no período anterior a 31/12/11, não havia previsão de multa isolada para as ocorrências de *“falta de consignação de base de cálculo do imposto”*.

Veja-se como dispunha o art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75, com efeitos até 31/12/11:

Efeitos de 1º/11/2003 a 31/12/2011 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003:

“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;” (grifou-se).

Como pode ser observado no texto normativo acima, a penalidade abrange, indistintamente, todos os casos em que a base de cálculo informada no documento fiscal é diferente da prevista na legislação.

Segundo definição encontrada no Dicionário Aurélio (Diverso, do lat. Diversu, adj., diferente, distinto, discordante, divergente).

Note-se que a expressão “base de cálculo diversa da prevista na legislação” guarda consonância com o procedimento levado a efeito pela Autuada. Qualquer operação que apresente base de cálculo diversa, divergente, discordante, distinta, amolda-se ao tipo legal descrito.

Não fosse esse o entendimento, admitir-se-ia que o legislador estaria a declinar tratamento mais benéfico para aqueles que zeram a informação da base de cálculo em detrimento daqueles que informam um valor discordante do estabelecido na legislação. Se assim firmado, restaria passível de autuação somente os destaques entre 1 e 99 % (um por cento e noventa e nove por cento), em flagrante benefício dos que informam “zero” de base tributável. No caso em análise, a base zero aplicada nos documentos fiscais é nitidamente divergente da previsão legal.

Outra maneira de aplicar a regra do art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 é por intermédio da interpretação teleológica, a qual busca o fim prático e a finalidade da norma jurídica, para atingir os fins sociais.

No caso em análise, pretendeu o legislador rechaçar procedimentos do contribuinte que informasse no documento fiscal base de cálculo errada, seja em situações de subfaturamento ou de quaisquer outras naturezas.

A medida tem por finalidade desestimular práticas de emissão de documento fiscal que tenham por consequência recolhimento a menor do imposto. Daí não haver diferenciado situações específicas na norma, que é genérica e abrangente no que diz respeito a consignar “*base de cálculo diversa da prevista pela legislação*”.

Lado outro, na doutrina e na jurisprudência é pacífica a assertiva de que não cabe ao intérprete distinguir quando a norma não distingue.

Logo, ao intérprete não é possível, também, estreitar, delimitar, diminuir, restringir ou dispensar a aplicação da regra do art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 a apenas alguns poucos casos, pois estará perpetrando distinção.

Pelos fundamentos acima, é inconcebível a interpretação restritiva da norma, especialmente quando analisada sob o foco da interpretação sistemática, pela qual se conclui que a opção do legislador está integrada de maneira coerente no sistema normativo da Lei nº 6.763/75.

A interpretação sistemática demonstra que o legislador deixou claro a sua opção no contexto normativo de punir o contribuinte que consignar “*base de cálculo diversa da prevista pela legislação*”, sem distinguir fatos.

In casu, a penalidade foi exigida no percentual de 20% (vinte por cento) do valor da diferença da base de cálculo apurada, com fulcro no art. 55, inciso VII da citada lei, e corretamente adequada ao disposto nas modificações posteriores mais benéficas ao sujeito passivo, nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional - CTN.

Assim, tem-se que a multa isolada aplicada encontra-se disciplinada pela legislação tributária vigente, tanto na forma quanto no conteúdo, e está regularmente capitulada no Auto de Infração. E, por determinação legal (art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 110, inciso I do RPTA) é defeso a este Órgão julgador a negativa de aplicação de ato normativo, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º. do art. 146;

RPTA

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, reputo escoreita a manutenção da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, para o período anterior a 31/12/11, nos moldes demonstrados nos autos.

Sala das Sessões, 27 de fevereiro de 2018.

**Eduardo de Souza Assis
Conselheiro**

CC/MG