

Acórdão: 23.253/22/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001952852-96  
Impugnação: 40.010153229-12  
Impugnante: Apple Computer Brasil Ltda  
IE: 002695292.00-13  
Proc. S. Passivo: MARIA GABRIELA SEMEGHINI DA SILVA  
Origem: DGP/SUFIS - Nconext - SP

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – PROTOCOLO/REGIME ESPECIAL.** Constatada a falta de retenção e recolhimento de ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida em São Paulo, que por força do Protocolo ICMS nº 36/09 e do Regime Especial e-PTA-RE nº 45.000012591-13, está obrigada a reter e recolher o ICMS/ST na saída de mercadorias relacionadas no Capítulo 21 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 para contribuintes deste Estado, na condição de substituta tributária. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM).** Constatado que a Autuada não recolheu o ICMS/ST relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria - FEM (adicional de dois pontos percentuais na alíquota do imposto), nos termos do art. 12-A, inciso VIII, e § 4º da Lei nº 6.763/75 e nos arts. 2º, inciso VIII e 3º, inciso I, alínea “a”, ambos do Decreto nº 46.927/15. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes do ICMS/ST relativo ao FEM e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de retenção e recolhimento do ICMS, na modalidade de substituição tributária, devido pela Autuada, situada no estado de São Paulo, responsável substituto tributário por força do Protocolo de ICMS nº 36/09 e do Regime Especial nº 45.000012591-13, nas operações de remessa de mercadorias relacionadas no Capítulo 21 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 a destinatários mineiros, no período de janeiro de 2017 a dezembro de 2020.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

Foi exigido também o adicional de alíquotas de ICMS/ST referente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), conforme previsto no art. 2º, inciso VIII e art. 3º, inciso I, alínea “a” do Decreto nº 46.927/15.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação nos autos do presente e-PTA, sob os seguintes argumentos, em apertadíssima síntese.

Informa que formulou consulta à Divisão de Orientação Tributária da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerias (PTA nº 45.000014217-19), a fim de indagar quanto aos procedimentos corretos a serem adotados nas operações com remessa de mercadorias, partes e peças para reparos ou trocas em garantia.

Aduz que a resposta de Consulta de Contribuinte nº 073/2018, com nova versão reformulada para suposta melhor elucidação à resposta da questão 1 e retificação da resposta à questão 2, em 23/10/20 (Doc. 01), foi no sentido de que sobre operações para reparo ou troca em garantia não há incidência do ICMS-ST, tendo em vista: a) a inexistência de operação de comercialização subsequente; b) a total ausência de valor agregado na operação; e c) a inexistência de cadeia de circulação futura que justifique ou enseje a incidência do ICMS/ST.

Sustenta que da leitura da Consulta de Contribuinte nº 073/2018, proferida em resposta aos questionamentos realizados pela Impugnante, seria possível constatar que há necessidade de se avaliar o caso concreto para identificar a incidência ou não do ICMS/ST.

Nesse sentido, diz que a resposta à referida consulta explanou o racional para fundamentar as hipóteses de incidência do ICMS/ST no âmbito das operações em garantia, colocando diversas premissas para enquadrar as hipóteses de incidência da substituição tributária, quais sejam:

1 - Necessidade de comprovação que se trata de remessa em razão de garantia: a indicação no documento fiscal respectivo comprova a operação de remessa em garantia.

2 - Verificar a existência de relação comercial de venda da mercadoria entre a assistência técnica credenciada e o consumidor:

Aduz que a troca ou o emprego, por oficina ou assistência técnica credenciada, de peça remetida pelo fabricante, em virtude de garantia vinculada ao produto, não configura a sua comercialização em razão de não haver relação comercial de venda da mercadoria entre a empresa credenciada e o consumidor final.

E ainda que a garantia legal é direito do consumidor, de forma que lhe é assegurada a troca da peça defeituosa ou do produto por outro novo, sem qualquer

ônus, dentro do prazo da garantia legal, não se configurando nova comercialização, pois não haverá venda ou custo ao consumidor.

Informa que, diferentemente, na garantia fora do prazo, pode haver operação mercantil se houver cobrança pela troca da peça defeituosa e/ou do produto.

3 - Verificar a existência de agregação de valor na operação subsequente:

Assevera que a realidade descrita na Consulta de Contribuinte nº 073/2018 não se aplica às operações de remessa de produto novo em razão de garantia da Impugnante, isso porque, primeiro, a base de cálculo da operação da assistência técnica e o consumidor final é sabida e, segundo, porque nenhuma agregação de valor ocorre, uma vez que, por se tratar de troca em garantia, nenhuma cobrança poderá recair sobre o consumidor final.

Transcreve excertos da Consulta de Contribuinte nº 073/2018 e destaca que o art. 43, inciso IV, alínea “a” do RICMS/02, transcrito na resposta à Consulta de Contribuinte em comento, prevê que o valor da base de cálculo na saída de mercadoria, a qualquer título, será “o valor da operação”, devendo ser aplicada as demais alíneas apenas na hipótese de não haver valor de operação, o que não ocorre nos casos da Impugnante na prestação de garantia com produtos novos, partes e peças.

Conclui que, diante das premissas expostas pela Consulta de Contribuinte nº 073/2018, para estabelecer a hipótese de incidência do ICMS a título de substituição tributária, pode-se afirmar que nas operações de garantia realizadas pela Impugnante:

1 – há identificação do consumidor nas notas fiscais de remessa de produtos, partes e peças para as assistências técnicas, atrelando-o a Ordem de Serviço;

2 – não há relação comercial entre a assistência técnica e o consumidor final, quando a troca do produto ou o reparo da peça defeituosa ocorre dentro do prazo de garantia, por força de lei;

3 – não há agregação de valor na saída, em operações dentro do prazo de garantia, com produto novo e/ou com partes e peças novas em substituição à defeituosa, ao consumidor final, não havendo qualquer motivação fática ou legal para tratamento diverso às operações com partes e/ou peças e produtos inteiros, sendo que em todos estes casos a troca ou o reparo está sendo custeado pelo fabricante e a operação realizada em razão de garantia.

Conclui que o presente Auto de Infração conflita com o quanto exposto na Consulta de Contribuintes nº 078/2018 e carece de fundamentação lógica e legal, devendo, ser integralmente cancelado, tanto no que concerne aos valores lançados a título de ICMS/ST, bem como em relação aos montantes lançados a título de FEM.

Sustenta que a Impugnante remete para a assistência técnica uma série de produtos novos, partes e peças que são utilizadas para a realização de reparos ou trocas em virtude da garantia dada aos seus produtos.

Ressalta que essa prestação de garantia, prevista no art. 18 do Código de Defesa do Consumidor - CDC, é isenta de ônus ao consumidor quando do reparo de peça defeituosa ou da troca do produto por um novo, não caracterizando, em nenhuma

hipótese, nova operação comercial, sob pena de ferir um importante direito do consumidor garantido por lei.

Traz à baila a Decisão Normativa CAT 03/2015, publicada pelo Estado de São Paulo, a qual, segundo afirma a Impugnante, menciona de forma escoreita que “o consumidor (na substituição do bem em virtude de garantia) não arca com a despesa do serviço prestado, não havendo, portanto, agregação de valor na operação de saída (subsequente) de mercadoria por parte das prestadoras de serviço autorizadas.”

Aduz que, ainda que se admitisse a aplicação da substituição tributária às saídas promovidas pelos fabricantes, nos casos de troca em garantia, obrigatoriamente deveria ser reconhecido não haver agregação de valor nesta operação, devido à inexistência de cobrança adicional ao consumidor final ou majoração do valor da operação na cadeia, o que determina inexoravelmente que a Margem de Valor Agregado - MVA dessa operação seja efetivamente zero, resultando em valor de tributação igual a zero.

Diz que, conforme se verifica do Relatório Fiscal, o objeto da presente autuação não compreende a remessa de parte ou peça, mas tão somente a remessa de produto novo, ainda que se destine à substituição em garantia de produto com defeito.

Entretanto, observa-se nos anexos F-1 e F-2 do e-PTA, a existência de substancial quantidade de itens relativos a partes e peças, o que pode ter afetado e majorado indevidamente o cômputo dos valores lançados a título de ICMS/ST e FEM, as quais elenca às págs. 15/19 da Impugnação.

No tocante à apuração dos valores lançados a título de FEM, ressalta que o lançamento deve se ater estritamente à materialidade prevista na regra matriz de incidência de tal tributo (inciso VIII do art. 2º do Decreto nº 46.927/15), somente podendo abarcar os telefones celulares e smartphones, conforme planilha ora anexada (Doc. 3).

Requer a revisão do lançamento no tocante aos itens acima apontados.

No tocante às penalidades aplicadas no Auto de Infração, alega que o valor das multas aplicadas é, nitidamente, inconstitucional, posto que viola o disposto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal.

Traz jurisprudência e sustenta que é “*indiscutível que as multas punitivas aplicadas no presente Auto de Infração (revalidação e isolada) devem, conjuntamente, ser limitadas em 100% do valor do tributo, tendo em vista o quanto já decidido pelo STF e TJMG, sob pena de incorrer em flagrante confisco*”.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Reformulação do Lançamento e do aditamento à impugnação**

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, de acordo com o “Termo de Reformulação do Lançamento”, de págs. 5.825/5.828, excluindo as exigências relativas aos produtos nele relacionados os quais são partes e peças.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para demonstrar a reformulação do lançamento elaborou os seguintes anexos:

- Anexo C-3 – ICMS/ST Resumo Mensal – Reformulação do Crédito Tributário (págs. 5831);
- Anexo C-4 - ICMS/FEM - Resumo Mensal Apuração -Reformulação (págs. 4.942/4.943);
- Anexo F-1 e F-2 Retificados - Demonstrativo de Cálculo do ICMS/ST e do ICMS/FEM por nota fiscal e por produto (págs. 4.944/5.824).

Regularmente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua impugnação, reiterando os termos da impugnação inicial, exceto quanto ao item objeto da mencionada reformulação.

Na oportunidade, a Defesa junta aos autos respostas a consultas realizadas pela ora Impugnante em outros estados da Federação, destacando a resposta à consulta proferida pelo Estado do Ceará que, entende, na mesma linha com a fundamentação da Consulta de Contribuinte nº 73/2018, reconhece a ausência de comercialização subsequente nas operações em garantia, conforme íntegra anexa (Doc. 01).

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação nos autos do e-PTA, às págs. 5.840/5.875, acata parcialmente as alegações da Defesa.

Requer a procedência parcial do lançamento conforme “Termo de Reformulação do Lançamento”, de págs. 5.825/5.828.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 5.877/5.902, opina, em preliminar, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às págs. 4.944/5.831.

---

### ***DECISÃO***

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

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de retenção e recolhimento do ICMS, na modalidade de substituição tributária, devido pela Autuada, situada no estado de São Paulo, responsável substituto tributário por força do Protocolo de ICMS nº 36/09 e do Regime Especial nº 45.000012591-13, nas operações de remessa de mercadorias relacionadas no Capítulo 21 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 a destinatários mineiros, no período de janeiro de 2017 a dezembro de 2020.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75.

Foi exigido também o adicional de alíquotas de ICMS/ST referente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), conforme previsto no art. 2º, inciso VIII e art. 3º, inciso I, alínea “a” do Decreto nº 46.927/15.

Instruem os autos, dentre outros os seguintes documentos, constantes do Grupo Provas do presente e-PTA:

- Anexos 1 a 5 - Demonstrativos do Crédito Tributário - Consolidado, Mensal, por ocorrência (Anexos A a C);
- Anexos 6 a 9 – Apuração do ICMS/ST e do ICMS-ST/FEM, por Destinatário e por Nota Fiscal (Anexos D e E);
- Anexo 10 a 13 – Demonstrativo de Cálculo do ICMS/ST por nota fiscal e por produto e Demonstrativo de Cálculo do ICMS/ST – FEM por nota fiscal e por produto (Anexos F-1 e F-2); e após reformulação, Anexos F-1 e F-2 Retificados;
- Anexos 14 a 17 – Dados complementares (Fórmulas);
- Anexos 18 a 21 – Cadastro de Regras e associações;
- Anexo 22 – Memória de cálculo;
- Anexos 23 a 37 – cópias de Danfes por amostragem;
- Anexos 38 e 39 – Relação de Notas Fiscais;
- Cópia do Regime Especial; cópia da NF-e nº 4.326.982; e da Consulta de Contribuinte nº 073/2018.

Conforme relato fiscal, a Autuada, localizada no estado de São Paulo, substituto tributário por força do Protocolo ICMS nº 36/09 e do Regime Especial nº 45.000012591-13, deixou de reter e recolher o ICMS/ST, em decorrência da falta de destaque do imposto nos documentos fiscais relacionados nos Anexos “E-1”, “F-1” e “G-1”, integrantes do e-PTA em tela.

Esclareça-se, inicialmente, que a Impugnante é responsável, na condição de substituta tributária, em relação a todos os produtos autuados, malgrado o código de classificação fiscal 8517.12.31 da NBM/SH encontrar-se relacionado no item 53.1 do Capítulo 21 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, com âmbito de aplicação 21.4, que a princípio não se aplica aos contribuintes estabelecidos no Estado de São Paulo, porém a Autuada é detentora do Regime Especial e-PTA-RE nº 45.000012591-13, que prevê em seu art. 1º, a responsabilidade, na condição de substituto tributário, pela retenção e recolhimento do imposto devido nas operações subsequentes com as mercadorias relacionadas no Capítulo 21 do Anexo XV do RICMS/02. Confira-se:

Regime Especial e-PTA-RE nº 45.000012591-13

Art. 1º - Fica atribuída ao estabelecimento do Contribuinte, identificado em epígrafe, doravante denominado APPLE, a responsabilidade, na condição de substituto tributário, pela retenção e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido nas operações subsequentes com as mercadorias relacionadas no Capítulo 21 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS, destinadas a contribuintes estabelecidos neste Estado.

Parágrafo Único. A responsabilidade prevista no caput deste artigo não se aplica às operações de que trata o art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS.

As notas fiscais relacionadas nos Anexos “E-1”, “F-1” e “G-1”, se referem a operações de saídas de mercadorias relacionadas no Capítulo 21 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (telefones celulares, smartphones, tablets, fones de ouvido, dentre outros produtos eletrônicos), com destino à rede autorizada da Autuada no Estado de Minas Gerais, sendo estes produtos novos para substituição de produto com defeito.

Afirma o Fisco que, nas referidas operações, deverá o Contribuinte efetuar nova tributação, e, sendo o caso, nova retenção do imposto a título de substituição tributária, uma vez que, relativamente à mercadoria remetida em substituição à danificada, teve início uma nova cadeia de circulação.

Destaca o Fisco que tal orientação constou inclusive da resposta à Consulta de Contribuinte nº 073/2018, formulada pela própria Autuada.

Por oportuno, traz-se à colação trechos da referida Consulta de Contribuintes:

**(\*) CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 073/2018**

PTA Nº : 45.000014217-19

CONSULENTE : Apple Computer Brasil Ltda.

ORIGEM : Jundiaí - SP

ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - REMESSA PARA REPARO OU TROCA EM GARANTIA - OFICINA OU ASSISTÊNCIA TÉCNICA CREDENCIADA - A remessa de mercadoria, efetuada diretamente pelo fabricante, e destinada a empresa de assistência técnica situada no território mineiro, para fins de emprego no reparo de produto não configura comercialização, desde que comprovado que se trata de remessa em razão de garantia ao consumidor final, não cabendo ao remetente a responsabilidade por substituição tributária estabelecida nos arts. 12 e 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, em função da base de cálculo específica prevista na legislação tributária para essa hipótese.

**EXPOSIÇÃO:**

A Consulente, estabelecida em Jundiaí/SP, apura o ICMS pela sistemática de débito e crédito e tem como

atividade principal informada no cadastro estadual o comércio atacadista de equipamentos de informática (CNAE 4651-6/01).

(...)

Acrescenta que, em muitas destas operações, quando existente protocolo ou convênio nesse sentido, efetua o pagamento do ICMS por substituição tributária ao estado de Minas Gerais. A mesma condição lhe é atribuída por meio de regime especial (e-PTA nº 45.000012591-13), desde 28/03/2017, em relação ao produto denominado “iPhone”, classificado no código 8517.12.31 da NCM.

Salienta que também remete uma série de mercadorias, partes e peças, que são utilizadas pelos terceiros de sua rede autorizada de assistência técnica, para a realização de reparos ou trocas em virtude da garantia dada aos seus produtos.

Entende que não haveria operação tributada na substituição de partes e peças em garantia, na medida em que, uma vez ocorrida a anterior tributação da própria mercadoria vendida sob a condição de garantia, os custos inerentes às eventuais substituições e trocas já estariam considerados no preço da primeira operação.

Ressalta que, em âmbito nacional, o tema é tratado pelo Convênio ICMS nº 27/2007, o qual cuida da operação de substituição de partes e peças em garantia, como sendo potencialmente tributada, dependendo da previsão expressa de incidência ou não do ICMS sobre a mercadoria especificamente envolvida.

Aduz que, ainda assim, não há dúvida de que inexistente venda de mercadoria propriamente dita, mas a prestação de serviço pela oficina ou assistência técnica autorizada em favor do consumidor final, com os respectivos custos arcados pelo fabricante, garantidor do produto.

Afirma que a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo consolidou o seu entendimento, através da Decisão Normativa CAT nº 3/2015, pela aplicabilidade da substituição tributária com valor adicionado de zero. Acrescente-se ainda que o estado da Bahia também se manifestou neste mesmo sentido.

Cita a Consulta de Contribuinte nº 117/2010, buscando demonstrar que o estado de Minas Gerais tem o entendimento no sentido de que, embora exista o emprego de mercadoria, parte ou peça no reparo do

produto ainda sob garantia, tal operação não representa uma efetiva circulação, na medida em que não há relação comercial de venda da mercadoria entre a oficina e o consumidor final.

Faz menção também à Consulta de Contribuinte nº 039/2009 para dizer que, no contexto do recebimento da mercadoria pela oficina autorizada diretamente de fabricante de outra unidade da Federação, não é cabível a antecipação do imposto prevista no § 14 do art. 42 do RICMS/2002.

Com dúvida sobre a correta interpretação da legislação tributária, formula a presente consulta.

CONSULTA:

1 - Está correto o entendimento de que na remessa de mercadorias, partes e peças, para reparos ou trocas em garantia, destinada às oficinas e assistências técnicas credenciadas, em operação interestadual, está desobrigada do recolhimento do ICMS/ST?

2 - Caso positivo, sendo a oficina ou assistência técnica credenciada contribuinte do ICMS e a mercadoria, parte ou peça não destinada à posterior comercialização ou industrialização, caberá o recolhimento do diferencial de alíquotas ao estado de Minas Gerais por parte da mesma? Há alguma obrigação acessória a ser cumprida pela Consulente?

3 - Caso contrário, havendo a aplicabilidade do regime da substituição na situação exposta, poderá ser considerada a MVA zero para o cálculo e recolhimento do ICMS/ST? Há alguma obrigação acessória a ser cumprida?

RESPOSTA:

(...)

1 - Sim. A presente consulta trata de operação de saída de parte ou peça, em razão de garantia, destinada a empresa de assistência técnica, contribuinte do imposto, situada no território mineiro, para fins de troca ou emprego no reparo de produto.

Embora seja uma operação tributada, não cabe substituição tributária por operações subsequentes 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 ao consumidor final.

A troca ou o emprego, por oficina ou assistência técnica credenciada, de peça remetida pelo fabricante,

em virtude de garantia vinculada ao produto, não configura a sua comercialização, em razão de não haver relação comercial de venda da mercadoria entre a empresa credenciada e o consumidor final.

Esta situação deverá ser comprovada mediante indicação, no documento fiscal correspondente, do CPF ou CNPJ do proprietário do bem objeto da troca ou reparo.

É importante ressaltar que, no caso de partes e peças substituídas em virtude de garantia dada pelo fabricante, há previsão de base de cálculo específica na legislação tributária.

A cláusula sétima do Convênio ICMS 27/2007 e a alínea “a” do inciso I do art. 439 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/2002 estabelecem que a base de cálculo da operação de saída da parte ou peça nova em substituição à defeituosa será formada pelo preço cobrado do fabricante. Desse modo, não há que se falar em recolhimento por substituição tributária, uma vez que não se tem uma agregação de valor na operação subsequente.

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, aplica-se a substituição tributária prevista no *caput* dos arts. 12 e 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002.

Neste sentido, preconiza a Consulta de Contribuinte nº 117/2010, citada pela Consulente, sugerindo-se também a leitura da Consulta de Contribuinte nº 221/2010.

Por oportuno, cumpra esclarecer que a substituição de produtos individualizados em virtude de garantia difere do procedimento da substituição de partes e peças também em virtude de garantia, acima descrito.

A Consulente, **caso promova saída, destinada a sua rede autorizada, de produto novo para substituição de produto com defeito, deverá efetuar nova tributação, e, sendo o caso, nova retenção do imposto a título de substituição tributária, uma vez que, relativamente à mercadoria remetida em substituição à danificada, teve início uma nova cadeia de circulação. Sobre o assunto já foram respondidas as Consultas de Contribuintes nºs 152/2011 e 186/2016.**

(...)

2 - Não. Conforme já esclarecido acima, a troca ou o emprego, por oficina ou assistência técnica credenciada, de peça remetida pelo fabricante, em virtude de garantia vinculada ao produto, não configura a sua comercialização.

Embora não se trate de comercialização e não haja agregação de valor na base de cálculo definida pela legislação tributária, a oficina ou assistência técnica pratica operação relativa a circulação de mercadoria quando utiliza as partes ou peças no conserto dos aparelhos, cuja base de cálculo está prevista na legislação acima citada. Portanto, não há que se falar também em recolhimento do diferencial de alíquotas, já que a oficina ou assistência técnica não é consumidora final das partes e peças.

Já a saída de aparelho novo para substituição de produto com defeito deverá ocorrer com nova tributação e nova retenção do imposto a título de substituição tributária, também não sendo devido o recolhimento do diferencial de alíquotas.

3 - Prejudicada.

Cumprir informar, ainda, que a Consulente poderá utilizar os procedimentos relativos à denúncia espontânea, observando o disposto nos arts. 207 a 211-A do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/2008, caso não tenha adotado os procedimentos acima expostos.

Por fim, se da solução dada à presente consulta resultar imposto a pagar, este poderá ser recolhido sem a incidência de penalidades, observando-se o prazo de 15 (quinze) dias contados da data em que a Consulente tiver ciência da resposta, desde que o prazo normal para seu pagamento tenha vencido posteriormente ao protocolo desta consulta, observado o disposto no art. 42 do RPTA.

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 23 de outubro de 2020.

(\*) Consulta reformulada para melhor elucidação da resposta à questão 1 e retificação da resposta à questão 2.

(Destacou-se).

Importante registrar, inicialmente, que a resposta a uma consulta de contribuinte traz alguns efeitos específicos para o contribuinte consulente como, por exemplo, o efeito, relativamente à espécie consultada, de não ser cabível qualquer ação fiscal, no período entre a protocolização da consulta e a ciência da resposta, desde que a protocolização da petição tenha ocorrido até o vencimento da obrigação a que se

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

refira e a taxa de expediente respectiva tenha sido devidamente recolhida, o que foi observado pela Fiscalização no caso vertente.

Ademais, a observância da resposta dada à consulta, enquanto prevalecer o entendimento nela consubstanciado, exime o consulente de qualquer penalidade e o exonera do pagamento do tributo considerado não devido no período.

Salienta-se que a mudança de orientação adotada em solução de consulta anterior (alteração da resposta proferida) prevalecerá, em relação ao consulente, após ser este dela cientificado.

Sobre o tributo considerado devido pela solução dada à consulta não incidirá qualquer penalidade, se recolhido dentro de 15 (quinze) dias, contados da data em que o consulente tiver ciência da resposta.

A não-incidência de penalidade prevista no parágrafo anterior só se aplica ao caso em que a consulta tenha sido protocolada antes de vencido o prazo para pagamento do tributo a que se refere e, na hipótese de recolhimento parcial, só se aplica à parcela recolhida.

Necessário pontuar que, uma vez que o Contribuinte formulou consulta à SEF/MG questionando sobre as normas tributárias aplicadas às operações em exame, a partir do momento em que obteve a respectiva resposta a ela está vinculada, bem como o próprio Fisco, nos termos dos arts. 41, inciso I, 42, incisos I e II e 45, parágrafo único, do RPTA, *in verbis*:

Art. 41. Nenhuma ação fiscal será promovida, em relação à espécie consultada, contra sujeito passivo, no período entre a protocolização do requerimento de consulta e a ciência da resposta, desde que:

I - a protocolização da petição tenha ocorrido até o vencimento da obrigação a que se refira; e

(...)

Art. 42. O tributo devido conforme resposta dada à consulta será pago sem imposição de penalidade desde que:

I - seja efetuado o recolhimento dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da data em que o consulente tiver ciência da resposta; e

II - a protocolização da petição de consulta tenha ocorrido até o vencimento da obrigação a que se refira.

(...)

Art. 45. A observância pelo consulente da resposta dada à consulta, enquanto prevalecer o entendimento nela consubstanciado, exime-o de qualquer penalidade e o exonera do pagamento do tributo considerado não devido no período.

Parágrafo único. A reforma de orientação adotada em solução de consulta prevalecerá em relação ao consulente após cientificado da nova orientação.

Registre-se que a referida Consulta foi reformulada em 23/10/20, entretanto, manteve o entendimento em relação à questão discutida nos presentes autos. Apenas melhor elucidou a resposta à questão 1 e retificou da resposta à questão 2, que indagava sobre o cabimento e a responsabilidade relativa ao recolhimento do diferencial de alíquotas ao estado de Minas Gerais, matéria essa que não é objeto da exigência fiscal, ora discutida, **que se restringe a exigir o ICMS/ST na remessa de produto individualizado novo para troca em função da garantia daquele danificado.**

Acresça-se que poderia a Consulente apresentar recurso, com efeito suspensivo, ao Secretário de Fazenda, no prazo previsto no art. 44 do RPTA, mas assim não o fez.

Art. 44. Da resposta dada à consulta pela Superintendência de Tributação cabe recurso, com efeito suspensivo, ao Secretário de Estado de Fazenda, no prazo de 15 (quinze) dias contados da data em que o consulente tiver ciência da resposta.

(...)

Entretanto, como exposto pelo Fisco, a Autuada não observou a solução dada pela Consulta de Contribuintes nº 073/2018, por ela formulada, acerca da aplicação de legislação tributária no tocante às remessas de produtos individualizados novos à sua rede autorizada, o que ocorreu ao arrepio da legislação.

Assim se manifestou o Fisco sobre a inobservância por parte da Autuada à Consulta por ela formulada:

A Consulta de Contribuinte é um instituto que tem por objetivo proporcionar a solução de dúvidas sobre a aplicação da legislação tributária, em relação a fato concreto de interesse do consulente. Depois de ter obtido uma resposta clara, cristalina, direta e objetiva à consulta por ela mesma formulada, não pode a Impugnante, impunemente, agir de forma diversa daquela apontada na resposta recebida, procurando guarida numa descabida interpretação, objetivando justificar procedimento que lhe seja mais conveniente em termos de tributação. Poderia a Confutadora ter recorrido ao Secretário de Estado de Fazenda da solução dada à consulta, com efeito suspensivo, caso a intenção fosse realmente esclarecer a questão e cumprir regular e diligentemente as normas tributárias mineiras, mas não o fez.

Portanto, não foi diligente a Impugnante, não restando dúvidas quanto à irregularidade cometida em desobediência à consulta por ela mesma formulada ao arrepio da legislação mineira. A contendora deixou de efetuar a tributação do ICMS/ST e do FEM sobre as remessas de produtos individualizados novos para troca em garantia daqueles danificados, malgrado ter recebido resposta à Consulta de Contribuintes nº

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

073/2018 indicando expressamente que a tributação é o procedimento correto, razão pela qual deve prosseguir a exigência fiscal conforme Termo de Reformulação de fls. 5.825.

Frise-se que todas as mercadorias autuadas são produtos individualizados novos. As peças, enviadas em razão de garantia, destinadas à empresa de assistência técnica para fins de troca ou emprego no reparo de produto que foram, equivocadamente, lançadas pelo Fisco nos anexos F-1 e F-2 (Apuração do ICMS/ST e do ICMS-ST/FEM), foram devidamente excluídas mediante Termo de Reformulação de Lançamento.

Depreende-se da resposta à Consulta de Contribuinte, acima transcrita, formulada pela própria Autuada, que não cabe substituição tributária por operações subsequentes 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 ao consumidor final, matéria esta não objeto do presente lançamento conforme reformulação efetuada pelo Fisco.

Isso porque a troca ou o emprego, por oficina ou assistência técnica credenciada, de peça remetida pelo fabricante, em virtude de garantia vinculada ao produto, não configura a sua comercialização, em razão de não haver relação comercial de venda da mercadoria entre a empresa credenciada e o consumidor final.

Entretanto, no que interessa ao caso em tela, o entendimento acima não se aplica à substituição de produtos novos individualizados em virtude de garantia, pois este difere do procedimento da substituição de partes e peças também em virtude de garantia.

A resposta à Consulta formulada pela Autuada é cristalina ao afirmar que, caso o Contribuinte promova saída, destinada à sua rede autorizada, **de produto novo** para substituição de produto com defeito, **deverá efetuar nova tributação**, e sendo o caso, **nova retenção do imposto a título de substituição tributária**, uma vez que, relativamente à mercadoria remetida em substituição à danificada, teve início uma nova cadeia de circulação.

Destaque-se que as Consultas de Contribuintes nºs 152/2011 e 186/2016, citadas na Consulta nº 073/2018 são afirmativas no mesmo sentido. Confira-se:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 152/2011

(MG DE 30/07/2011)

PTA Nº : 16.000403382-71

ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – AUTOPEÇAS – GARANTIA – Na remessa, em operação interestadual, de mercadoria nova, relacionada no item 14 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em substituição à mercadoria danificada, em virtude de garantia assumida pelo fabricante, deverá ser promovida a retenção e recolhimento do ICMS/ST, por força da

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

Cláusula Primeira do Protocolo ICMS 41/08 e do art. 12 da Parte 1 do mesmo Anexo XV, uma vez que, relativamente à mercadoria remetida em substituição à danificada, teve início uma nova cadeia de circulação.

(Destacou-se)

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 186/2016

PTA Nº : 45.000011512-82

ICMS - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - GARANTIA - EQUIPAMENTOS TRANSMISSORES DE COMUNICAÇÃO - A substituição em virtude de garantia, do produto individualizado, demanda procedimentos distintos da substituição, também em garantia, de partes e peças previstos no Capítulo LVII da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/2002.

(...)

Preliminarmente, cumpre esclarecer que a substituição de produtos individualizados em virtude de garantia demandam procedimentos distintos da substituição de partes e peças também em virtude de garantia, tendo em vista o tratamento tributário que lhes é atribuído pela legislação estadual.

(...)

III - A Consulente, ao promover a saída do produto novo para o revendedor, deverá efetuar nova tributação, e, sendo o caso, nova retenção do imposto a título de substituição tributária, uma vez que, relativamente à mercadoria remetida em substituição à danificada, teve início uma nova cadeia de circulação. Assim, emitirá nota fiscal consignando, além dos demais requisitos regulamentares exigidos, os seguintes:

- a) como destinatário: o seu cliente;
- b) o valor: que corresponderá ao preço atual do produto novo;
- c) o número e data do certificado de garantia;
- d) como natureza da operação: "saída de mercadoria em virtude de garantia dada pelo fabricante";
- e) CFOP 5.949/6.949 - Outra saída de mercadoria não especificada.

(Destacou-se).

A Impugnante alega que a Consulta de Contribuinte nº 073/2018, proferida em resposta aos questionamentos por ela formulados, estabeleceu as seguintes premissas, que devem ser analisadas em face do caso concreto para identificar a incidência ou não do ICMS/ST:

- necessidade de comprovação que se trata de remessa em razão de garantia, mediante a indicação no documento fiscal respectivo;
- verificação de existência de relação comercial de venda da mercadoria entre a assistência técnica credenciada e o consumidor;
- verificação da existência de agregação de valor na operação subsequente.

Pontua a Defesa que, no caso concreto, 1) há identificação do consumidor nas notas fiscais de remessa de produtos, partes e peças para as assistências técnicas, atrelando-o a Ordem de Serviço; 2) não há relação comercial entre a assistência técnica e o consumidor final, quando a troca do produto ou o reparo da peça defeituosa ocorre dentro do prazo de garantia, por força de lei; e 3) não há agregação de valor na saída, em operações dentro do prazo de garantia, com produto novo e/ou com partes e peças novas em substituição à defeituosa, ao consumidor final.

Sustenta a Impugnante que não haveria qualquer motivação fática ou legal para que sejam tratados de forma diversa as operações com partes e/ou peças e as operações com produtos inteiros, sendo que em todos estes casos, a troca ou o reparo está sendo custeado pelo fabricante e a operação realizada em razão de garantia.

Pontua que “(...) se na operação entre a assistência técnica e o consumidor final não haverá cobrança de valores, inclusive, por determinação legal do CDC, não é coerente ou razoável afirmar que nesta operação haverá agregação de valor, posto que o novo produto que será entregue ao consumidor final pela assistência técnica terá como valor de operação o mesmo valor da operação entre a Impugnante e a assistência técnica.

*Por esse motivo, a justificativa apresentada na Consulta de Contribuinte 073/2018 para determinar a incidência do ICMS-ST na operação de troca em garantia de produto novo, não se aplica às operações realizadas pela Impugnante por ausência de similitude.*

(...)

*Portanto, não há o que se falar em incidência de ICMS-ST nas operações realizadas pela Impugnante, não havendo qualquer diferença ou peculiaridade, técnica ou comercial, na operação de remessa de (i) um produto novo, (ii) uma parte nova ou (iii) uma peça nova, para substituição ou reparo em razão de garantia, enviada pelo fabricante à assistência técnica, a qual, por sua vez, enviará ao consumidor final.”*

Conclui a Defesa que a situação descrita na Consulta de Contribuinte não se aplica às operações de remessa de produto novo em razão de garantia da Impugnante, isso porque, primeiro, a base de cálculo da operação da assistência técnica e o consumidor final é sabida e, segundo, porque nenhuma agregação de valor ocorre, uma vez que por se tratar de troca em garantia, nenhuma cobrança poderá recair sobre o consumidor final.

No entendimento da Defesa, a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração conflita com o quanto exposto na Consulta de Contribuintes nº 078/2018 e carece de fundamentação lógica e legal, devendo, ser integralmente cancelado.

Entretanto, não cabe razão à Defesa, conforme se demonstrará.

Verifica-se da exposição dos fatos e do questionamento formulado pela Impugnante na Consulta de Contribuintes nº 073/2018, retrotranscrita, que a mesma informa que realiza remessa de mercadorias e de partes e peças, para reparos ou trocas em garantia, destinada às oficinas e assistências técnicas credenciadas, em operação interestadual, questionando se em relação a tais operações estaria desobrigada do recolhimento do ICMS/ST.

A resposta à referida consulta constou claramente que essas duas situações (remessa de mercadorias e de partes e peças) são distintas entre si, a saber:

- operação de saída de parte ou peça, em razão de garantia, destinada à empresa de assistência técnica, contribuinte do imposto, situada no território mineiro, para fins de troca ou emprego no reparo de produto: hipótese na qual não cabe substituição tributária por operações subsequentes desde que comprovado que se trata de remessa em razão de garantia ao consumidor final (não objeto do presente lançamento conforme reformulação efetuada pelo Fisco), e;

- operação de saída, destinada à sua rede autorizada, de produto individualizado novo para substituição de produto com defeito: hipótese em que deverá ser efetivada nova tributação e nova retenção do ICMS/ST porque teve início uma nova cadeia de circulação (matéria objeto da exigência dos presentes autos).

Assim, as premissas apontadas pela Impugnante não se referem ao caso dos autos, pois se referem às remessas de partes e peças, em razão de garantia, para troca ou emprego no produto, em que não há incidência da substituição tributária, desde que comprovado que se trata de remessa em razão de garantia ao consumidor final.

Vale dizer que, nesse caso (remessas de partes e peças, em razão de garantia) aplica-se as disposições da cláusula sétima do Convênio ICMS nº 27/2007 e a alínea “a” do inciso I do art. 439 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02 que estabelecem que a base de cálculo da operação de saída da parte ou peça nova em substituição à defeituosa será formada pelo preço cobrado do fabricante, não havendo, portanto, agregação de valor na operação subsequente.

Merece destacar que, mesmo no caso de 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, aplica-se a substituição tributária prevista no *caput* dos arts. 12 e 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Nesse sentido, cabe trazer os argumentos do Fisco, transcritos da Manifestação Fiscal:

Repisando que a consulta em comento trata de partes e peças remetidas para troca em garantia, existe de fato a menção à necessidade de avaliar o caso concreto para identificar a incidência ou não do ICMS-ST. Ocorre que tal análise não se refere a produto novo, e, em linhas gerais, busca verificar se a parte ou peça foi remetida para emprego direto no reparo do produto ou

se foi destinada ao estoque da empresa de assistência técnica.

Em palavras outras, a análise de cada caso particular se faz necessária em relação à remessa de partes e peças em garantia, hipótese em que é preciso averiguar se o destino é o reparo do produto específico (em que não substituição tributária) ou estoque da assistência técnica para posterior revenda (com ICMS/ST). O emprego da peça no produto a título de garantia pela oficina credenciada deve ser comprovado através da indicação do CPF ou CNPJ do proprietário do bem objeto da troca ou reparo no documento fiscal correspondente. Diferentemente da remessa de partes e peças para substituição em garantia, a remessa de produto novo configura nova cadeia de circulação de mercadoria. (Destacou-se).

Assim sendo, não se pode acatar o argumento de que não haveria que se tratar de forma diferente a remessa de um produto novo ou de uma parte ou peça para substituição ou reparo em razão de garantia, enviada pelo fabricante à assistência técnica, que, por sua vez, será enviada ao consumidor final.

Nesse ponto, convém mencionar os arts. 5º e 6º e 22 da Lei nº 6.763/75:

Art. 5º (...)

§ 1º O imposto incide sobre:

1. a operação relativa à circulação de mercadoria, inclusive o fornecimento de alimentação e bebida em bar, restaurante ou estabelecimento similar;

(...)

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VI - na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; (grifou-se)

(...)

Art. 22. Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subsequentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

Relembre-se que, no caso dos presentes autos, as exigências do ICMS/ST se referem a produtos individualizados novos enviados à rede autorizada para troca em

garantia daqueles danificados, e não a peças. No caso, mercadorias que dão início a uma nova cadeia de circulação.

As remessas de produtos novos em garantia, objeto das exigências fiscais remanescentes, configuram fato gerador do ICMS e igualmente de incidência do ICMS/ST, conforme previsto no art. 22, inciso II da Lei nº 6.763/75. A Consulta de Contribuinte nº 073/2018 muito bem esclarece o motivo pelo qual se aplica a substituição tributária, cujos argumentos são integralmente ratificados por este Acórdão:

Saliente-se que se aplica a substituição tributária, neste caso, porque ocorre uma operação com um novo produto, inicialmente entre este contribuinte e a rede credenciada, e, posteriormente, entre esta e o consumidor final, restando caracterizada a ocorrência de operação subsequente em que há, para fins de cálculo do imposto, agregação de valor à mercadoria, tendo em vista que a base de cálculo na operação praticada pela assistência técnica com produto individualizado novo para troca em garantia é, com base nos §§ 4º a 7º do art. 13 da Lei nº 6.763/1975, a prevista na subalínea “a.3” do inciso IV do art. 43 do RICMS/2002:

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

IV - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que em transferência para outro estabelecimento do mesmo titular:

a) ressalvada a hipótese prevista na alínea seguinte, o valor da operação **ou, na sua falta:**

a.1) caso o remetente seja produtor rural, extrator ou gerador, inclusive de energia, o preço corrente da mercadoria, ou de sua similar, no mercado atacadista do local da operação, ou, na sua falta, no mercado atacadista regional;

a.2) caso o remetente seja industrial, o preço FOB estabelecimento industrial à vista, cobrado pelo estabelecimento remetente na operação mais recente, ou a regra contida na subalínea “a.3.3”, caso o estabelecimento remetente não tenha efetuado, anteriormente, venda de mercadoria objeto da operação;

**a.3) caso o remetente seja comerciante:**

a.3.1) o preço FOB estabelecimento comercial à vista de venda a outros comerciantes e industriais, cobrado

pelo estabelecimento remetente na operação mais recente;

**a.3.2) 75% (setenta e cinco por cento) do preço de venda da mercadoria no varejo, na operação mais recente, caso o estabelecimento remetente não efetue vendas a outros comerciantes ou industriais;**

**a.3.3) caso o remetente não tenha efetuado venda de mercadoria, a base de cálculo será o preço corrente da mercadoria, ou de sua similar, no mercado atacadista do local da operação ou, na falta deste, no mercado atacadista regional; (destacou-se)**

Assim, a base de cálculo do ICMS/ST será aquela prevista no art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, notadamente no item 3 da alínea “b” do inciso I do referido artigo, inclusive quanto à utilização da MVA ajustada, conforme tem se posicionado esta Diretoria em diversas oportunidades: Consultas de Contribuintes nº 244/2010, 152/2011, 219/2012 e 186/2016.

(Destaques no original).

Insta destacar que a base de cálculo do ICMS/ST é a prevista no art. 19, inciso I, item no item 3 da alínea “b” da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, inclusive quanto à utilização da MVA ajustada, nos termos dos §§ 5º a 8º do mesmo artigo.

Art. 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado - MVA - estabelecido para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º;

***Efeitos de 1º/01/2016 31/12/2018 - Redação dada pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 19, III, ambos do Dec. nº 46.931, de 30/12/2015:***

“3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda

que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º;”

(...)

§ 5º Nas operações interestaduais com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo, quando o coeficiente a que se refere o inciso IV deste parágrafo for maior que o coeficiente correspondente à alíquota interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula “MVA ajustada =  $\frac{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1}{100}$ ”, onde: (grifou-se).

Portanto, tampouco pode-se acatar o argumento da Defesa de que, ainda que se admitisse a aplicação da substituição tributária às saídas promovidas pelos fabricantes, nos casos de troca em garantia, deveria ser reconhecido que não há agregação de valor nesta operação, devido à inexistência de cobrança adicional ao consumidor final ou majoração do valor da operação na cadeia, o que, no seu entender, determinaria que a Margem de Valor Agregado - MVA dessa operação seria zero.

Verifica-se que entre a Impugnante e a rede credenciada, e, depois, entre esta e o consumidor final, ocorre uma operação com um novo produto, ficando caracterizada a ocorrência de operação subsequente em que há, para fins de cálculo do imposto, agregação de valor à mercadoria, tendo em vista que a base de cálculo na operação praticada pela assistência técnica com produto individualizado novo para troca em garantia é, com base nos §§ 4º a 7º do art. 13 da Lei nº 6.763/75, aquela prevista na subalínea “a.3” do inciso IV do art. 43 do RICMS/02.

Tampouco tem o condão de afastar a exigência fiscal o argumento de que a prestação de garantia, prevista no art. 18 do Código de Defesa do Consumidor - CDC, é isenta de ônus ao consumidor quando do reparo de peça defeituosa ou da troca do produto por um novo, o que não caracterizaria nova operação comercial, sob pena de ferir um importante direito do consumidor garantido por lei.

Como bem pontuado pelo Fisco, a garantia legal, imposta pelo CDC não é excludente do fato gerador do ICMS, conforme dispõe o inciso I do art. 1º do RICMS/02 e item 1 do parágrafo primeiro do art. 5º da Lei nº 6.763/75, uma vez que a legislação ora mencionada exige como requisito apenas a circulação da mercadoria.

O Fisco faz algumas considerações sobre a garantia legal (prevista no CDC) e a praticada no mercado, destacando a política adotada pela Impugnante. Transcreve-se alguns excertos da manifestação fiscal sobre o tema:

É importante, no caso vertente, analisar um pouco mais profundamente a questão da garantia, porque há

reflexos neste item 2 assim como no item 3, que menciona a agregação de valor.

Há que ser considerada i) a garantia legal, imposta pelo CDC; ii) a garantia contratual e iii) a garantia estendida.

A garantia legal imposta pelo CDC é de 90 dias para produtos duráveis, e decorre de lei. Já a garantia contratual não é obrigatória, porém é usual para a maior parte dos produtos duráveis, incluindo os produtos comercializados pela Impugnante. Nesse caso, a empresa é que decide o prazo de cobertura da garantia, que pode variar. Apenas para ilustrar a questão do prazo da garantia, há anúncios veiculados em mídia nacional nos quais se verifica a oferta de automóveis com 5 anos de garantia contratual.

Existe, ainda, a garantia estendida. Pode-se dizer que seria algo parecido com um seguro para cobertura de defeitos, porém tem que ser adquirido de forma adicional pelo cliente. No processo de venda, pode ocorrer de o vendedor perguntar ao consumidor se ele deseja estender a garantia do item que está comprando, mediante a contrapartida de pagamento por esse serviço.

Feito esse breve detalhamento a respeito dos tipos de garantia, forçosa é a conclusão de que existe a garantia legal pelo prazo de 90 dias para bens duráveis sendo que esse prazo pode ser estendido a critério da empresa.

As telas na sequência apresentadas abordam a garantia oferecida pela Contendora e foram obtidas nas suas páginas na rede mundial de computadores.

(...)

No caso vertente, verifica-se na página na rede mundial de computadores da Impugnante que o prazo da garantia contratual oferecido é de 01 (um) ano, bem maior, portanto, do que o prazo da garantia legal de 03 (três) meses. Apesar de a Impugnante ter o direito de fornecer a garantia pelo prazo que entender necessário e que melhor lhe convier, o qual é de 1 (um) ano, conforme se depreende de suas páginas na internet, é evidente que o prazo maior de garantia confere alguns ganhos correlatos à empresa fornecedora do produto.

(...)

Porém, essa oferta de maior tempo de garantia não pode representar ônus à SEF que, segundo o entendimento da Impugnante, deveria abster-se de exigir o ICMS/ST sobre a nova cadeia de circulação de

mercadoria, que é a remessa do produto novo e individualizado em substituição àquele danificado. Entretanto, improcede o entendimento da Confutadora, sendo devido o ICMS/ST e o FEM.

Não se olvide que o legislador definiu como fato gerador do tributo em questão a circulação da mercadoria, verbis:

Lei 6.763/75

Art. 5º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º O imposto incide sobre:

1. a operação relativa à circulação de mercadoria, inclusive o fornecimento de alimentação e bebida em bar, restaurante ou estabelecimento similar; (grifamos)

Portanto, uma vez respeitado o Código de Defesa do Consumidor, o tipo da garantia oferecida é decisão exclusiva da Contendora, conforme sua vontade e interesse, inclusive no que diz respeito ao prazo de duração. No entanto, não lhe pode ser afastada a responsabilidade pela retenção do ICMS/ST referente à remessa de produto novo e individualizado, sob o argumento de que se trata de operação em garantia porque a Impugnante optou por assegurar ao seu cliente a troca do produto defeituoso por outro novo.

(...)

É preciso considerar que o tempo de duração assim como as vantagens e desvantagens decorrentes da garantia oferecida pelo fornecedor aos seus clientes dizem respeito apenas à empresa, em obediência ao princípio da livre iniciativa, previsto no artigo 170 da Carta Magna. Porém, a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais não pode ser compelida a renunciar ao ICMS/ST incidente sobre a circulação da mercadoria em comento por conta do simples argumento de que se trata de operação de garantia oferecida pelo contribuinte ou contratada entre os particulares, fornecedor e consumidor final. Em outras palavras e com a devida vênia, eventuais bônus comerciais decorrentes da troca do produto novo assim como o ônus tributário decorrente da nova cadeia de

circulação da mercadoria são da Impugnante, e o fisco não pode renunciar ao tributo em tela.

(Destacou-se).

Registra-se, por oportuno, que 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;

Diante do exposto, corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75. Confira-se:

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

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, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**Efeitos de 1º/01/2012 a 30/06/2017 - Acrescido pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art. 17, ambos da Lei nº 19.978, de 28/12/2011:**

“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;” (grifou-se).

Registre-se que a Multa Isolada aplicada encontra-se dentro do limite previsto no § 2º, inciso da Lei nº 6.763/75 (duas vezes o valor do imposto incidente na operação).

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto à alegação de que as multas impostas violam os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, revelando-se confiscatórias, conveniente destacar que os valores exigidos são decorrentes de disposição expressa em lei, que determina os percentuais a serem aplicados sobre a base de cálculo estabelecida, não cabendo ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA).

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Com relação à afronta ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886  
MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Da mesma forma, correta a cobrança do percentual de 2% (dois por cento) de adicional de alíquota do ICMS relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), previsto no art. 12-A, inciso VIII, e § 4º da Lei nº 6.763/75 e nos arts. 2º, inciso VIII e 3º do Decreto nº 46.927/15:

Lei nº 6.763/75

Art. 12-A. Fica estabelecido, para financiamento das ações do Fundo de Erradicação da Miséria - FEM -, criado pela Lei nº 19.990, de 29 de dezembro de 2011, em especial para o pagamento integral do Piso Mineiro de Assistência Social, e de acordo com o disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, com vigência até 31 de dezembro de 2022, o adicional de dois pontos percentuais na alíquota prevista para a operação interna que tenha como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do imposto, com as mercadorias abaixo relacionadas, inclusive quando a alíquota for fixada no regulamento do imposto:

***Efeitos de 1º/01/2016 a 31/12/2019 - Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 12, II, ambos da Lei nº 21.781, de 1º/10/2015:***

"Art. 12-A. Fica estabelecido, para os fins do disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, com vigência até 31 de dezembro de 2019, o adicional de dois pontos percentuais na alíquota prevista para a operação interna que tenha como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do imposto, com as mercadorias abaixo relacionadas, inclusive quando a alíquota for fixada no regulamento do imposto:"

(...)

VIII - telefones celulares e smartphones;

(...)

§ 4º A responsabilidade por substituição tributária prevista no art. 22 desta Lei aplica-se ao adicional de alíquota de que trata o caput deste artigo.

Decreto nº 46.927/15

**Art. 2º** A alíquota do ICMS prevista no inciso I do art. 42 do Regulamento do ICMS - RICMS -, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, será adicionada de dois pontos percentuais na operação interna que tenha como destinatário consumidor final, realizada até 31 de dezembro de 2022, com as seguintes mercadorias:

(...)

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

VIII - telefones celulares e smartphones;

(...)

Art. 3º O disposto no art. 2º:

I - aplica-se, também:

a) na retenção ou no recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, inclusive nos casos em que o estabelecimento do responsável esteja situado em outra unidade da Federação;

Registre-se que a reformulação do crédito tributário demonstrada nos Anexos F-1 e F-2 contemplou também as exigências do ICMS/ST-FEM indevidamente lançados em relação às partes e peças.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 4.944/5.831, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Diógenes Baleeiro Neto. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 15 de setembro de 2022.**

**Tarcísio Andrade Furtado**  
**Relator**

**André Barros de Moura**  
**Presidente**

D