

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.156/18/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000555738-33
Impugnação: 40.010141486-25
Impugnante: Guerra Náutica Comércio e Representações - EIRELI
IE: 128970344.01-38
Proc. S. Passivo: Fabiano Ferreira Campos/Outro(s)
Origem: DF/Passos

EMENTA

ALÍQUOTA DE ICMS - APLICAÇÃO INCORRETA - DESTINATÁRIO NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. Constatada a venda de mercadorias (embarcações) a não contribuintes do ICMS, sem que fosse utilizada a alíquota interna de 25% (vinte e cinco por cento) prevista no art. 42, inciso I, alínea “a”, subalínea “a.6” e inciso II, alínea “a”, subalínea “a.1”, do RICMS/02. Infração caracterizada nos termos do art. 42, inciso I, alínea “b”, subalínea “b.51” c/c art. 222, § 3º, ambos do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 54, inciso VI, § 4º, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última aplicada em conjunto com o disposto no art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02. Entretanto, o crédito tributário deve ser reformulado para excluir a majoração da Multa Isolada com base no § 4º do art. 54 da Lei 6.763/75, nos termos da alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro de 2014 a março de 2016, em decorrência da aplicação incorreta da alíquota do imposto nas operações de saídas internas de embarcações para contribuintes e não contribuintes do imposto e, também, nas operações de saídas interestaduais de embarcações para não contribuintes do ICMS (utilização indevida da alíquota de 12%, quando o correto seria a de 25%), contrariando o disposto na subalínea “a.6” do inciso I do art. 42 do RICMS/02 e a subalínea “a.1” do inciso II do art. 42 do RICMS/02, uma vez que o estabelecimento não se enquadra na condição de industrial fabricante.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI, § 4º, da citada lei c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 143/162, requerendo, ao final, o integral provimento de sua defesa.

Por meio do documento de fls. 343/344, o Fisco regulariza algumas questões no Auto de Infração, a saber:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- corrige erro formal na descrição do dispositivo legal da alíquota aplicável às operações da Autuada;

- informa a inclusão do documento denominado “Relatório Fiscal” (fls. 345/351), com maiores informações a respeito da motivação do lançamento e da inclusão nos autos do contrato de representação firmado entre a Autuada e a empresa F. Marine Indústria e Comércio de Produtos Náuticos Ltda. Salienta que esse relatório, inadvertidamente, deixou de ser incluído anteriormente no Auto de Infração, razão pela qual não foi entregue à Autuada no momento da notificação da lavratura do Auto de Infração.

Em seguida, o Fisco concede à Impugnante o prazo original de 30 (trinta) dias para aditamento ou apresentação de nova impugnação, bem como para pagamento ou parcelamento do crédito tributário, com as reduções legalmente cabíveis, nos termos estabelecidos no art. 120, § 1º do RPTA (Decreto nº 44.747/08).

Regularmente cientificada, a Autuada adita sua Impugnação às fls. 356/365, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 371/407.

Por meio do parecer de fls. 416/443, a Assessoria do CC/MG opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, para excluir a majoração da Multa Isolada decorrente da aplicação do § 4º do art. 54 da Lei nº 6.763/75, referente à utilização incorreta da alíquota incidente na operação, tendo em vista a alteração promovida pela Lei nº 22.549/17 e, com fulcro na retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, considerar, para efeito de exigência, os valores constantes da coluna “MI (42 UFEMG)” do Anexo 7 de fls. 98/100.

Em sessão realizada no dia 24/10/17, a 3ª Câmara de Julgamento, conforme fls. 444 decide:

ACORDA A 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CC/MG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM DEFERIR O PEDIDO DE PERÍCIA FORMULADO PELA IMPUGNANTE ÀS FLS. 162 E, AINDA, ACRESCENTAR OS SEGUINTE QUESITOS PARA QUE O SR. PERITO: 1) INFORME A EXISTÊNCIA NO QUADRO DE EMPREGADOS DE PROFISSIONAIS ESPECIALIZADOS PARA A MONTAGEM DE BARCOS E EQUIPAMENTOS CONFORME ALEGADO NA IMPUGNAÇÃO E; 2) DEMONSTRE, EM QUADRO ANALÍTICO, POR OPERAÇÃO, AS NOTAS FISCAIS DE ENTRADA DE MATÉRIAS-PRIMAS, PARTES, PEÇAS E EQUIPAMENTOS VINCULANDO COM AS NOTAS FISCAIS DE SAÍDA DOS PRODUTOS FABRICADOS/MONTADOS E OS TRIBUTOS RECOLHIDOS NA OPERAÇÃO (ICMS E IPI).

Uma vez designado pelo titular da Repartição Fazendária, a Perita responsável acosta aos autos o Laudo Pericial de fls. 477/491.

Compõem o Laudo Pericial os seguintes anexos¹:

√ Anexo 1 – fls. 492/493;

¹ Os Anexos estão listados e descritos às fls. 489/491 do Laudo Pericial.

- √ Anexo 2 – fls. 494/734;
- √ Anexo 3 – fls. 735/748;
- √ Anexo 4 – fls. 749/784;
- √ Anexo 5 – fls. 785/841;
- √ Anexo 6 – fls. 786/945;
- √ Anexo 7 – fls. 946/948;
- √ Anexo 8 – fls. 949/953;
- √ Anexo 9 – fls. 954/956;
- √ Anexo 10 – fls. 957/1.015.

Às fls. 1.018/1.020 é apresentado o Parecer do Assistente Técnico Pericial em resposta aos quesitos formulados no processo.

Às fls.1.488/1.490 a Autuada manifesta-se a respeito do Laudo Pericial.

A Fiscalização às fls. 1.494 manifesta-se a respeito do Laudo Pericial e do Parecer do Assistente Técnico.

A Assessoria do CC/MG, por meio do parecer de fls.1497/1541, ratifica o parecer da Assessoria anteriormente elaborado (fls. 416/443), opinando-se, uma vez mais, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguida e, quanto ao mérito, pela procedência parcial do lançamento, para excluir a majoração da Multa Isolada decorrente da aplicação do § 4º do art. 54 da Lei nº 6.763/75, referente à utilização incorreta da alíquota incidente na operação, tendo em vista a alteração promovida pela Lei nº 22.549/17 e, com fulcro na retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, considerar, para efeito de exigência, os valores constantes da coluna “MI (42 UFEMG)” do Anexo 7 de fls. 98/100.

DECISÃO

Os fundamentos expostos nos pareceres 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 Alegação de Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, por entender ausente a motivação do lançamento.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois, o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações.

As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85/94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pelas impugnações apresentadas, que abordam todos os aspectos relacionados com a situação objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, inclusive com reabertura do prazo de impugnação como decorrência da inclusão nos autos de um relatório fiscal detalhado, em total observância ao princípio do contraditório.

Deve ser rejeitada, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Conforme determinação da 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, foi realizada perícia, e o seu resultado será transcrito a seguir.

1. Das Respostas aos Quesitos Elaborados pela 3ª Câmara e pelas Partes:

1.1. Dos Quesitos da 3ª Câmara de Julgamento:

• Quesito nº 1:

Informe a existência no quadro de empregados de profissionais especializados para a montagem de barcos e equipamentos conforme alegado na impugnação.

• Resposta do Perito (Literal):

Em atendimento aos itens 1 e 2 da Intimação nº 830/2018 apresentou relação (Anexo 2 – b.3)² com os empregados registrados nos 3 estabelecimentos, bem como cópias reprográficas das folhas do livro de registro de empregados (Anexo 2 - b.2)³.

Da análise da relação e especificamente do estabelecimento filial Capitólio, verificamos que declarou a existência de 3 empregados especializados na montagem de barcos e equipamentos, sendo um no cargo de Montador de Estruturas Navais que trabalhou no período de 01/04/2015 a 07/06/2016 e dois no cargo de Auxiliar de Manutenção, sendo um deles no período de 02/06/2014 a 16/08/2017 e outro no período de 01/10/2015 até o momento do atendimento à intimação.

Por ocasião da impugnação o contribuinte também anexou parte da documentação acima mencionada, que se encontra às fls. 177/180.

• Quesito nº 2:

² (Anexo 2 – b.3) do Laudo Pericial: fl. 521.

³ (Anexo 2 - b.2) do Laudo Pericial: fls. 504/520.

Demonstre, em quadro analítico, por operação, as notas fiscais de entrada de matérias-primas, partes, peças e equipamentos vinculados com as notas fiscais de saída dos produtos fabricados/montados e os tributos recolhidos na operação (ICMS/IPI)

• **Resposta do Perito (Literal):**

Nos Anexos 4.a) e b)⁴ relativamente à resposta ao quesito A.3 constam planilhas com a identificação dos itens adquiridos (exceto cascos) sob os CFOP's para industrialização e comercialização ocorridas no período abrangido pela autuação.

No Anexo 6.a)⁵, a título de exemplo, juntamos a planilha contendo informações sobre algumas operações com as NF's de saídas e naquilo que foi possível, vinculadas às NF's de entradas. Acompanham os respectivos DANFE's das operações de vendas e das aquisições dos acessórios e equipamentos acoplados nos cascos. As vinculações se deram através dos números de série dos motores e das rabetas identificados nas notas fiscais de compra junto aos seus fornecedores e nas notas fiscais de vendas para os seus clientes.

Embora os cascos possuam número de série, esta informação não constou das Notas Fiscais de venda da F. Marine para a Guerra Náutica, somente quando das vendas desta para o consumidor final é que foi informado o número de série do casco, além dos números de série do motor e da rabeta.

Portanto, fica impossibilitada a fiel vinculação da totalidade das notas fiscais de saídas com as de entradas como requer o quesito, principalmente quanto ao número de série do casco, no entanto, a identificação pode se dar pelo modelo do casco, que define o modelo do barco.

No Anexo 6.b) encontram-se, a título de exemplo notas fiscais de aquisições de cascos e de acessórios/equipamentos. E, no Anexo 6.c) planilhas contendo as NF's emitidas no período de 11/2013 a 08/2016 com a identificação dos valores de ICMS e IPI destacados nas operações.

1.2. Dos Quesitos da Impugnante:

• **Quesito nº 1:**

Pode o Sr. Perito informar se no período autuado foram realizadas aquisições de cascos nu de embarcações pela autuada?

• **Resposta do Perito (Literal):**

Sim. De acordo com as informações extraídas dos arquivos magnéticos transmitidos via Sintegra e das NF's (de 11 e 12/2013 – Anexos 3.a e 3.c)⁶, e via SPED (de 01/2014 a 08/2016 – Anexo 3.b)⁵ que se encontram reproduzidas nas planilhas dos

⁴ Anexos 4.a e 4.b do Laudo Pericial: fls. 750/759, 760/773 e 774/784.

⁵ Anexo 6.a, 6.b e 6.c do Laudo Pericial: FLS. 843/845, 846/926 e 927/946.

⁶ Anexos 3.a, 3.b e 3.c do Laudo Pericial: fls. 736/748.

anexos referendados, no período autuado houve sim aquisições de cascos nus pelo estabelecimento autuado.

Observamos que conforme as mencionadas planilhas, que representam a Distribuição de Frequência por CFOP e Produtos (itens), os códigos NCM dos cascos nus, utilizados nas Notas Fiscais emitidas pela fabricante F. Marine Indústria e Comércio de Produtos Náuticos Ltda., cujo nome e marca comercial é FIBRAFORT, referente as vendas de cascos nus para a autuada são os mesmos códigos NCM constantes nas Notas Fiscais de saídas das embarcações da marca FOCKER, emitidas pela autuada por ocasião das vendas aos seus clientes consumidores finais.

NCM 8903.92.00 – barcos a motor, exceto com motor fora de borda

NCM 8906.90.00 – outras embarcações, incluindo os navios de guerra e os barcos salva vidas, exceto os barcos a remo

Ou seja, o código NCM que identifica o casco nu é o mesmo código NCM do barco/embarcação vendido ao consumidor final, originado do referido casco nu e equipado com os acessórios e demais elementos.

• Quesito nº 2:

Se sim, pode o Sr. Perito informar se tais cascos nus tem condições de navegação pelo fim a que se destina?

• Resposta do Perito (Literal):

Considerando-se as embarcações resultantes dos cascos nus, isto é, após a integração nestes, de equipamentos e demais elementos, tais como motor, bomba, capota, hélice, âncora, etc. pode-se concluir que tais cascos nus por si só não têm condições de navegação.

• Quesito nº 3:

Pode o Sr. Perito informar se no período autuado a empresa adquiriu além dos cascos nus, matérias primas e produtos intermediários e se estes foram montados nos cascos nus?

• Resposta do Perito (Literal):

Verificadas as entradas ocorridas no período autuado (11/2013 a 08/2016) constatamos que além dos cascos nus foram adquiridas mercadorias cuja natureza não se enquadra exatamente no conceito de matéria prima/produtos intermediários, sendo a classificação mais adequada como itens e acessórios para serem acoplados nos respectivos cascos.

As planilhas constantes dos Anexos 4.a⁶ e 4.b⁷ identificam os itens de mercadorias relativamente às entradas ocorridas com Código Fiscal de Operações e de Prestações - CFOP 1.101, 1.102, 1.401, 2.101, 2.102 e 2.403 no estabelecimento autuado e no período a que se refere o Auto de Infração, objeto da presente perícia.

⁷ Anexos 4.a e 4.b do Laudo Pericial: fls. 750/759, 760/773 e 774/784.

Nestas planilhas não foram incluídas as aquisições de cascos nus, que já estão informados no Anexo 3⁸.

Ressaltamos que, embora nas entradas fossem utilizados CFOP identificadores de operações vinculadas com compras para industrialização (CFOP 1.101 e 2.101) os itens adquiridos não se enquadram como matéria prima ou produtos intermediários, não obstante tenham sido montados nos cascos nus.

• **Quesito nº 4:**

Queira o Sr. Perito informar se a sede da empresa autuada possui equipamentos e maquinários necessários para montagem de embarcações de passeio?

• **Resposta do Perito (Literal):**

Em atendimento à Intimação nº 830/2018 a autuada apresentou relação com descrição dos equipamentos/maquinários para montagem de embarcação de passeio (Anexo 2 - b.4)⁹ que se encontram na filial Capitólio, e constatamos tratar-se de equipamentos de uso geral e não específicos na montagem de embarcações, ressalvado os itens denominados Gabarito para motor Evinrude e para motor Mercury e Gabionete de cortar popa MCM.

• **Quesito nº 5:**

Pode o Sr. Perito nos informar se a montagem de embarcações é considerada industrialização pelo Estado de Minas Gerais

• **Resposta do Perito (Literal):**

O RICMS/MG define conceito de industrialização no inciso II do artigo 222 da Parte Geral, que à época das ocorrências dos fatos geradores objeto da autuação apresentava a seguinte redação:

(...)

Portanto, depreende-se da leitura que não há previsão literal e específica para a atividade de montagem de embarcação, devendo o enquadramento ser de forma interpretativa das referidas alíneas.

• **Quesito nº 6:**

Queira o Sr. Perito informar se durante o período autuado a empresa foi contribuinte do IPI – Imposto sobre Produto Industrializado

• **Resposta do Perito (Literal):**

Considerando-se não estar claro a qual estabelecimento da empresa se refere o quesito, verificamos as notas fiscais eletrônicas emitidas no período compreendido pela autuação, isto é, de 11/2013 a 08/2016 pelos 3 (três) estabelecimentos mineiros do contribuinte e constatamos a seguinte situação em relação ao destaque do IPI nas operações de saídas:

⁸ Anexo 3 do Laudo Pericial: fls. 735/748.

⁹ (Anexo 2 – b.4) do Laudo Pericial: fls. 522/524 – **Vide Anexo I deste Parecer.**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

| Estabelecimentos | Nº IE / CNPJ | Valor Total do IPI destacado nas NF's de saídas |
|---------------------------|--|---|
| Matriz - Capitólio | IE 128.970344.00-57 - CNPJ 01.191.823/0001-04 | 12.555,31 |
| Filial - Capitólio | IE 128.970344.01-38 - CNPJ 01.191.823/0002-95 | 930.385,35 |
| Filial - Uberlândia | IE 128.970344.02-19 - CNPJ 01.191.823/0003-76 | - |

A presente perícia foi requerida no Auto de Infração lavrado em desfavor do estabelecimento específico da empresa, qual seja a filial de Capitólio, e no período em questão o referido estabelecimento efetuou destaque do IPI no total de R\$ 930.385,35 conforme atestam as relações de notas fiscais emitidas no período da autuação (Anexo 5.b)¹⁰.

Embora não tenha sido requisitado na Intimação 830/2018, a autuada apresentou os Registro de Apuração do IPI de outubro/2013 a março/2014 da matriz, e de outubro/2013 a dezembro/2016 da filial de Capitólio (Anexo 2 – b.9)¹¹, sendo que parte dessa documentação já havia sido apresentada por ocasião da impugnação do AI (fls. 181/187), objeto da presente perícia.

Apresentou ainda os DARF's – Documento de Arrecadação de Receitas Federais referentes aos recolhimentos do IPI – código de receita 5123, dos períodos de apuração: 31/01/2015, 30/04/2015, 31/05/2015, 31/07/2015, 31/08/2015, 30/09/2015, 30/11/2015, 31/12/2015, 31/01/2016 e 31/07/2016 (Anexo 2 – b.8)¹² referentes aos estabelecimentos matriz e a filial de Capitólio. Os mencionados DARF's foram também apresentados por ocasião da impugnação do AI em questão (fls. 163/176).

Importante anotar que a Constituição Federal definiu as competências tributárias dos entes federados no artigo 145 e seguintes. Por sua vez, o Regulamento de ICMS mineiro no artigo 196 da Parte Geral considera a legislação federal apenas subsidiariamente na fiscalização do ICMS, portanto não tendo efeitos para a aplicação da legislação do imposto em discussão, que é de exclusiva competência estadual.

• **Quesito nº 7:**

Queira o Sr. Perito ilustrar os processos efetuados nos cascos nus realizados pela autuada

• **Resposta do Perito (Literal):**

Em atendimento ao item 5. da Intimação nº 830/2018 (Anexo 2.a)¹³, no documento referente ao Anexo 2 – b.6¹⁴ listou de 1 a 26 as etapas que considera processo efetuado nos cascos nus, anexou também fotografias, sendo que algumas delas fizeram parte da impugnação (fls. 153/157).

¹⁰ Anexo 5.b do Laudo Pericial: fls. 822/827.

¹¹ (Anexo 2 – b.9) do Laudo Pericial: fls. 599/734.

¹² (Anexo 2 – b.8) do Laudo Pericial: fls. 584/598.

¹³ (Anexo 2.a) do Laudo Pericial: fls. Fls. 486/503.

¹⁴ Anexo 2 – b.6 do Laudo Pericial: fl. 555 – **Vide Anexo II deste Parecer.**

E, apesar de não ser item da Intimação 830/2018, juntamente com a documentação solicitada a Impugnante apresentou o Laudo Técnico elaborado pelo Grupo Assist e datado de 19/02/2016 (Anexo 2 – b.7)¹⁵ em cujas fls. 7/8 (do referido laudo) encontra-se descrito a operação executada pelo estabelecimento, que acreditamos possa subsidiar o entendimento da 3ª Câmara.

1.3. Dos Quesitos do Fisco:

*A I. Perita Oficial esclarece que, “conforme relatado ao final do item I – Metodologia de Trabalho, dada a natureza dos quesitos encaminhamos, através da intimação 835/2018 (Anexo 7) para que os 11 primeiros quesitos fossem respondidos pela própria autuada, no entanto a empresa optou por responder (Anexo 8) todos os 14 quesitos elaborados pelo fisco, cujas respostas transcrevemos *ipsis litteris* aos respectivos quesitos”.*

- **Quesito nº 1:**

Quais os modelos de lanchas produzidos pela Fibrafort e comercializados pela Guerra Náutica?

- **Resposta Repassada pela Empresa (Literal):**

As operações realizadas pela Guerra Náutica IE 1289703440138 sempre foram de aquisição das unidades de casco nus, insumos e produtos intermediários que passavam pelo processo de industrialização conforme estabelece as letras b e c do artigo 222 do RICMS/MG.

*Vale esclarecer que as operações de industrialização exercidas nos cascos nus adquiridos da Fibrafort estão demonstradas, **passo a passo, inclusive com as ilustrações das etapas de processamento**, no laudo técnico entregue a V.Sas. juntamente a documentação e planilha em excell requerida para o início da perícia.*

Após todo o processo de industrialização os cascos nus, são colocados para venda passando a ser identificados como embarcações com as especificações a seguir:

Focker 265 Cabinada e Aberta / Focker 320 Cabinada / Focker Iq – Focker 240 / Focker 275 / Focker 280 / Focker 305 / Focker 230 / Focker 255 / Focker 205 / Focker 160 / Focker 210 – Solara 380 / Focker 215.

- **Esclarecimentos da Perita:**

O laudo técnico a que se refere a empresa, é o documento que se encontra no Anexo 2.b.7)¹⁴.

- **Quesito nº 2:**

Os modelos de lanchas descritos no inciso anterior são disponibilizados pela Fibrafort com itens de série e itens opcionais?

- **Resposta Repassada pela Empresa (Literal):**

¹⁵ (Anexo 2 – b.7) do Laudo Pericial: fls. 562/577 (reanexado às fls. 1.021/1.035).

Não, a aquisição é feita de acordo e a pedido da Guerra Náutica que industrializa, por sua liberalidade, sua “plataforma” de itens a serem beneficiados aos cascos nus.

• **Quesito nº 3:**

Os itens opcionais podem ser adquiridos de outras empresas fornecedoras que não seja exclusivamente a Fibrafort?

• **Resposta Repassada pela Empresa (Literal):**

Sim, não há exclusividade para aquisição de tais itens.

• **Quesito nº 4:**

Quais os principais itens opcionais adquiridos pela Guerra Náutica provenientes de fornecedores diversos da Fibrafort?

• **Resposta Repassada pela Empresa (Literal):**

A Guerra Náutica não adquiria itens opcionais da Fibrafort; os principais itens opcionais adquiridos de fornecedores diversos eram:

Motores, caixa de direção, cabos de direção, cabos de comando, bomba de porão, bomba de água doce, automático de bombas de porão, hélice, chave geral, bateria, saída de água, toldo, faróis, GPS, bussola, sonar, luz de strobo, radio VHF, guincho elétricos, parte elétrica em geral, estabilizadores flap, carregador de bateria, inversor de carga, geladeira 12v, antena para radio VHF, autofalantes marinizados, churrasqueira, suporte para defensas, gerador de energia, ar condicionado, medidores, entre outros.

• **Quesito nº 5:**

Quais os principais itens opcionais disponibilizados pela Fibrafort e adquiridos pela Guerra Náutica?

• **Resposta Repassada pela Empresa (Literal):**

Não são adquiridos itens opcionais da empresa Fibrafort.

• **Quesito nº 6:**

Os itens opcionais adquiridos da Fibrafort podem ser montados nas lanchas adquiridas pela Guerra Náutica pela própria indústria fornecedora?

• **Resposta Repassada pela Empresa (Literal):**

Não temos como afirmar quais e como são realizadas as operações da fornecedora Fibrafort.

• **Quesito nº 7:**

Em quais situações isso ocorre?

• **Resposta Repassada pela Empresa (Literal):**

A Fibrafort, além de fornecer os cascos nus para serem beneficiados pela Guerra Náutica, também realizam vendas diretas e nestes casos, em tese, fazem

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

instalações dos opcionais contudo, não temos como afirmar se as instalações dos opcionais em seus cascos são realizados diretamente por ela ou por terceirizados.

• **Quesito nº 8:**

Os itens opcionais da Fibrafort e de fornecedores diversos podem ser agregados à lancha pela própria Guerra Náutica?

• **Resposta Repassada pela Empresa (Literal):**

Sim, todos os itens opcionais ou não, são beneficiados pela própria Guerra Náutica que instala todos esses itens, necessários ou de aformoseamento, tornando o casco nu navegável (embarcação).

• **Quesito nº 9:**

Em que situações isso ocorre?

• **Resposta Repassada pela Empresa (Literal):**

Em todas as operações de industrialização realizadas pela Guerra Náutica.

• **Quesito nº 10:**

A oferta de itens opcionais e a sua respectiva instalação nas lanchas no processo de comercialização é uma prática comum realizada pelas revendas no mercado náutico em geral?

• **Resposta Repassada pela Empresa (Literal):**

No processo de comercialização não. Contudo, nossa empresa trabalhava com industrialização adquirindo de fornecedores diversos e distintos da Fibrafort, os cascos nus e os demais insumos para posterior integração transformando-o em embarcação navegável coisa que o casco nu, por si só, não o é.

Vale reforçar que o processo realizado pela Guerra Náutica não é o de comercialização como aduz a pergunta e sim de industrialização. A comercialização, lato senso, consiste na aquisição e revenda de um bem em seu estado natural (mercadoria), da forma em que foi adquirido, não sofrendo nenhum processo de industrialização previsto no artigo 222 do RICMS/MG.

O tema conceitual de industrialização sobre cascos nus de lanchas já foi enfrentado na 2ª Câmara do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ao analisar a incidência de IPI na operação e de forma cristalina finca o entendimento de que tais operações são caracterizadas como industrialização.

Esta decisão se amolda perfeitamente a situação posta para perícia, vejam:

NÚMERO DO PROCESSO: 10880.002839/91-15

CONTRIBUINTE: OCEANIC SERVICOS S/C LTDA

TIPO DO RECURSO: RECURSO VOLUNTARIO

DATA DA SESSÃO: 19/10/1994

Nº ACÓRDÃO: 202-07152

DECISÃO/EMENTA:

IPI - INDUSTRIALIZAÇÃO - CONSTITUEM INDUSTRIALIZAÇÃO AS OPERAÇÕES PRATICADAS SOBRE O CASCO NU PARA, AFINAL, OBTENÇÃO DE UMA LANCHAS DE PASSEIO EM PERFEITAS CONDIÇÕES DE USO. NÃO-ENQUADRAMENTO DA ATIVIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS INSTITUÍDA PELO DECRETO-LEI NR. 406/68 COM A REDAÇÃO DADA PELO DECRETO-LEI NR. 834/69 E DA LEI COMPLEMENTAR NR. 56/87 (ITEM NR. 74). RECURSO NEGADO.

Por fim, desconhecemos como trabalham as revendas acreditando, por se tratar de revendas, que adquirem as embarcações prontas e não casco nus para serem transformados em embarcações, todavia trata-se de meras suposições e não de afirmações.

• **Quesito nº 11:**

Tais empresas classificam-se como indústria pelo fato de agregarem às embarcações comercializadas itens opcionais adquiridos?

• **Resposta Repassada pela Empresa (Literal):**

Não sabemos informar quais são as titulações ou classificações por elas dadas ou adotadas.

• **Quesito nº 12:**

A matriz da Guerra Náutica anteriormente a outubro de 2013 classificava-se como revendedora de embarcações atuando no mercado varejista náutico?

• **Resposta Repassada pela Empresa (Literal):**

Até a referida data sim.

• **Resposta da Perita (Literal):**

Sim, de acordo com consulta efetuada ao SIARE, na opção “Consulta Histórico de CNAE” (Anexo 9)¹⁶ no período de 01/04/2007 a 15/10/2013 a matriz da Guerra Náutica – IE 128.970344.00-57 encontrava-se enquadrada no CNAE 4763-6/05 - Comércio varejista de embarcações e outros veículos recreativos, peças e acessórios.

• **Quesito nº 13:**

A mesma realizava a agregação dos itens opcionais nas embarcações adquiridas pela empresa da mesma forma que a sua filial impugnante do presente auto de infração passou a fazer após a sua constituição em 2013?

• **Resposta Repassada pela Empresa (Literal):**

Não.

• **Resposta da Perita (Literal):**

Não. Verificamos as operações realizadas no período amostral de 01/01/2012 a 31/10/2013, qual seja, período anterior à constituição da filial

¹⁶ Anexo 9 do Laudo Pericial: fls. 953/956.

impugnante e observamos que as operações na matriz se davam de forma distinta à praticada pela filial Capitólio - impugnante.

No Anexo 10.a)¹⁷ demonstramos a forma como eram realizadas as operações na matriz no período acima mencionado, juntamos também cópias das notas fiscais das referidas operações, que ocorriam da seguinte forma.

- *Os cascos das embarcações eram faturados pela F. Marine Ind. Com. Prods. Náuticos Ltda. (SC) – CNPJ nº 04.754.028/0001-75 – IE nº 254.314.589 diretamente ao consumidor final*
- *Ato contínuo, a F. Marine emitia NF de remessa do casco, por conta e ordem para Geraldo Ozanan Guerra ou Guerra Náutica Com. e Representações EIRELI – Matriz*
- *Posteriormente, a Guerra Náutica - matriz faturava contra o consumidor final os itens/acessórios acoplados ao casco, tais como, motor, hélice, âncora, capota, churrasqueira, etc. Nas NF's das referidas vendas utilizava-se dos CFOP's 5.102 e 5.405, característicos das operações de revenda de mercadorias.*
- *Quanto ao casco, emitia NF de saída de simples remessa em nome do seu cliente consumidor final, utilizando-se do CFOP 5.949.*

Constatamos que nesse período não havia destaque do IPI nas notas fiscais de saídas.

No Anexo 10.b)¹⁸ planilha representativa de entradas e saídas com a distribuição de frequência por CFOP e Produto (itens) das operações com casco para embarcação, e no Anexo 10.b)¹⁶ a distribuição de frequência por CFOP do total das operações (todos os itens), em ambos os casos, das operações realizadas pela matriz em períodos anteriores à abertura da filial Capitólio, evidenciando, através dos CFOP's utilizados, que foram operações de comercialização.

• **Quesito nº 14:**

A matriz, por realizar tais operações, classificava-se como indústria?

• **Resposta Repassada pela Empresa (Literal):**

Não é verdadeira a afirmativa do quesito quatorze de que a Guerra Náutica, realizava à época, agregações dos itens opcionais nas embarcações. Conforme quesito 13, a empresa antes da constituição de sua filial não operava como indústria.

• **Resposta da Perita (Literal):**

Não. De acordo com a resposta e o documento anexado no quesito C.12, a matriz se enquadrava no CNAE-F 4763-6/05 - comércio varejista de embarcações e outros veículos recreativos, peças e acessórios.

¹⁷ Anexo 10.a do Laudo Pericial: fls. 958/1.005.

¹⁸ Anexo 10.b do Laudo Pericial: fls. 1.006/1.015.

2. Da Conclusão da Assessoria do CC/MG da Perícia:

Analisando-se as respostas aos quesitos arrolados pelas partes e pela 3ª Câmara de Julgamento, bem como o Laudo Técnico apresentado pelo “Grupo Assist” (fls.1.022/1.035), elaborado a pedido da Impugnante, verifica-se que **não vieram aos autos quaisquer fatos ou argumentos técnicos que pudessem alterar a conclusão exposta no parecer anteriormente elaborado**, no sentido de que o estabelecimento autuado **não se caracteriza como industrial fabricante de embarcações**, mas sim como um estabelecimento revendedor de assessórios/equipamentos diversos, que são instalados nos cascos das embarcações adquiridas, por encomenda do consumidor final.

Esclareça-se, que as respostas dadas aos quesitos nºs 1 e 2, formulados pela Impugnante, no sentido de que esta adquire “cascos nus” da empresa fornecedora “FIBRAFORTE” e que tais “cascos nus”, por si sós, não teriam condições de navegação, **não têm qualquer repercussão sobre o feito fiscal**.

Há que se ressaltar, nesse sentido, que a própria utilização da expressão “cascos nus” é um tanto quanto questionável pois, de acordo com o sítio eletrônico da própria fornecedora¹⁹ (“FIBRAFORT”), todos os modelos por ela fabricados já possuem vários itens de série, sendo os cascos denominados de “Cascos Standard” (com montagem básica, sem acessórios)²⁰.

A título de exemplo, na página relativa ao modelo da Lancha FOCKER 265²¹ encontram-se listados os seguintes itens de série, inerentes ao que seria correspondente ao que a “FIBRAFORT” denomina de “casco standard”, mais montagem básica (sem acessórios).

Segundo o Fisco, as empresas revendedoras do Estaleiro “FIBRAFORT”, incluindo a Impugnante, **têm liberdade para adquirir os itens acessórios e o motor da embarcação** da própria Fábrica **ou de fornecedores diversos** objetivando a maximização do retorno econômico da atividade exercida, no entanto, obrigatoriamente adquirem o casco standard + montagem básica (itens de série).

De toda forma, **ainda que se considerasse que as aquisições da Impugnante se referissem realmente aos chamados “cascos nus”**, assim considerados apenas a parte inerente ao corpo da embarcação, sem quaisquer aparelhos, acessórios, motores ou quaisquer outros arranjos ou equipamentos, sem capacidade, por si sós, de navegabilidade, **a conclusão quanto à não caracterização do estabelecimento autuado como industrial fabricante** de embarcações continuaria a mesma.

A I. Perita confirmou informação já contida nos autos de que **os códigos NCM dos “cascos nus”** constantes nas notas fiscais emitidas pela fabricante F. Marine

¹⁹ Disponível em: <http://www.fibrafort.com.br/2014/produtos>

²⁰ Vide subitem 7.1.1 do Contrato de Representação Comercial (fl. 127), onde constam duas tabelas distintas para preços de divulgação: (i) casco standard + menor motorização + montagem básica, sem acessórios; (ii) caso standard + melhor motor para o casco + montagem básica, sem acessórios.

²¹ Disponível em: <http://fibrafort.com.br/pt/product/focker-265>

Indústria e Comércio de Produtos Náuticos Ltda. (“FIBRAFORT”) são exatamente os mesmos informados nas notas fiscais de saídas das embarcações da marca **FOCKER, emitidas pela Autuada**, por ocasião das vendas aos seus clientes consumidores finais, a saber:

NCM 8903.92.00 – barcos a motor, exceto com motor fora de borda

NCM 8906.90.00 – outras embarcações, incluindo os navios de guerra e os barcos salva vidas, exceto os barcos a remo

Assim, o código NCM que identifica o “casco nu” é o mesmo código NCM do barco/embarcação vendido ao consumidor final, originado do referido “casco nu” e equipado com os acessórios e demais elementos, o que equivale a dizer que os aparelhos, acessórios, motores e outros produtos integrados ao “casco nu” pela Impugnante, após finalização do processo, **não resultam em um produto novo ou unidade autônoma**, ou seja, o produto final continua sendo classificado como embarcação (“barco a motor”).

Assim, a atividade desenvolvida pela Impugnante **não a qualifica como industrial fabricante de embarcações**, independentemente de estar ou não registrada como estabelecimento industrial ou ter recolhido valores a título de IPI.

As informações constantes no Laudo Técnico elaborado pelo “Grupo Assist”, a pedido da Impugnante, apenas confirmam que a atividade da Impugnante consiste na aquisição de motores, capotas, flaps, bombas de porão, bombas d’água, bombas pressurizadas, forrações, tekas, relógios, marcadores, cabos, suportes, farol, caixa de direção, materiais elétricos, dentre outros produtos, para que estes sejam integrados aos cascos das embarcações, para posterior revenda do conjunto completo (barco, motor e acessórios diversos), *verbis*²²:

Laudo Técnico elaborado pelo Grupo Assist
(fls.1.022/1.035)

“... 5 – CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE A ATIVIDADE PRINCIPAL DA CONSULENTE

Iniciamos nosso trabalho analisando os documentos analisados pela empresa, nos quais constam os principais materiais adquiridos de terceiros, a serem utilizados na ‘Construção de embarcações para esporte e lazer da NCM 8903.9’, pelo estabelecimento filial, dentre os quais podemos citar ‘casco’ (Anexos I e II), ‘motor de centro’ (Anexos III e IV) e ‘Componentes, tais como estruturais, desempenho, mecânico, elétricos e eletrônicos’ (Anexos III e IV), conforme constatamos nos fornecimentos efetuados pelas empresas F. MARINE IND. E COM. DE PRODD. NÁUTICOS LTDA (Casco), ..., BOMBARDIER REC PROD MOT AMAZONIA (Motores), ..., entre outras, componentes

²² Outros itens que podem compor as embarcações: alto-falantes, âncoras, baterias, bússolas, GPS, buzinas, CD player, geladeiras, móveis montados, guinchos, kits salvatagem, rádio VHF, sondas, tapetes, revestimentos, vidros de fechamento lateral/frontal, televisores, toldos, etc.

estes que, conforme nos foi informado e demonstrado pelo representante da empresa Sr. Geraldo Guerra, destinam-se à montagem de barcos de esporte e lazer para posterior comercialização pelo estabelecimento (Anexo VI).

O *modus operandi* da empresa consiste na aquisição, pela própria consulente, dos mencionados cascos junto ao estaleiro F. Marine e componentes das empresas retromencionadas tais como **capota, flap, bomba de porão, bomba d'água, bomba pressurizada, forração, teka, relógios, marcadores, cabos, suportes, farol, caixa de direção, possuindo cada componente sua classificação fiscal específica e um tratamento tributário próprio**, conforme se verifica nos documentos fiscais anexos ao presente laudo.

A principal operação da empresa procede à estocagem dos produtos adquiridos pela própria consulente, que passam pela etapa de 'industrialização', no próprio estabelecimento da consulente, através de mão-de-obra especializada do quadro de funcionários e ferramentas específicas, faz-se então **a instalação do motor juntamente com seus componentes no casco**, para este procedimento são feitos cortes no casco para a instalação dos mesmos, como **passagem de cabos e instalação de volante, cortes no painel para instalação dos relógios marcadores do trim, velocidade, temperatura, conta giros, bateria, combustível, bem como na lateral para passagem de cabos e instalação do manete do comando do motor/velocidade, logo instala-se bomba de porão e bomba de água doce, são feitos furos para instalação dos flaps para auxiliar a navegação/estabilização da embarcação, posteriormente é instalado a capota e em seguida é instalado no piso a forração emborrachada ou de madeira**, finalizados estes procedimentos, faz-se a ativação do motor através de equipamentos computadorizados e específicos, uma vez que, sem tal ativação não há como se utilizar o motor, são feitos ajustes de passo de hélice e diversas regulagens, depois de realizar todos estes procedimentos e testes, passa-se para o porte de acabamento onde corrige-se possíveis defeitos no casco tais como trincas, rachaduras, bolhas no gel, seja estas vindas do estaleiro ou durante a instalação dos componentes, e posteriormente faz-se o polimento geral do referido barco, deixando pronto para ser comercializado..."

Esses procedimentos, no entanto, como já afirmado, após finalizados **não resultam em um produto novo ou unidade autônoma**, ou seja, o produto final

continua sendo classificado como embarcação (“barco a motor”), assim como o “casco nu”.

Assim, reitera-se uma vez mais, que a atividade desenvolvida pela Impugnante **não a qualifica como industrial fabricante de embarcações**.

Mister se faz destacar que a própria “FIBRAFORT”, fornecedora dos “cascos de embarcações”, no Contrato de Representação Comercial firmado entre as partes, trata a Impugnante como **revendedora**, que compra o casco da “FIBRAFORT”, presta serviço de instalação do motor, faz a integração dos acessórios aos cascos, e revende o conjunto completo (embarcação completa) com o motor²³.

Nesse contrato, a “FIBRAFORT” estabelece que a empresa revendedora deve ser constituída constando como objeto social o “**Comércio**”, muito provavelmente por ser sabedora das normas que regem a matéria ou por ter plena ciência de que o seu parceiro não se qualifica como industrial fabricante, confira-se:

Contrato de Representação Comercial (fls. 104/138)

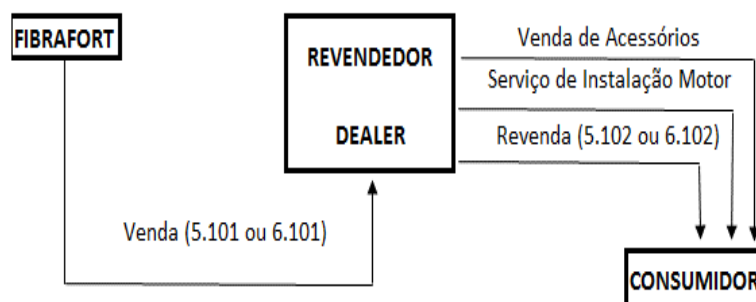
Representada – F MARINE INDÚST. E COM. DE PRODUTOS NAÚTICOS LTDA

Representante – Guerra Náutica Com. e Repres. Eireli
[...]

5.2 - MODELO DE VENDA 2: **COMÉRCIO - REVENDA:**

Modelo comum de comercialização (**compra e revenda do produto**), onde a revenda compra o casco da Fibrafort, faz a montagem com motor e vende o conjunto completo com o motor.

5.2.1 – Fluxograma de CFOPs para NFs para modalidade comércio:



5.2.2 – Contrato Social da Revenda:

a. Constituição Legal:

²³ O motor pode ser adquirido de terceiros, porém o estabelecimento revendedor não pode praticar preços abaixo da tabela de preços sugerida pela “FIBRAFORT”, conforme estabelece o subitem 7.1.1 do Anexo I do Contrato de Representação Comercial” (vide fl. 127).

I. **Objeto Social: Comércio;**

II. Poderá sem optante pelo Simples Nacional;

III. Será utilizado o mesmo contrato comercial atual;
..." (Grifou-se)

Assim, por qualquer ângulo que se analise, verifica-se que **a Impugnante efetivamente não se enquadra no conceito de industrial fabricante** de embarcações.

Como bem ressaltado na solução dada à Consulta de Contribuinte nº 152/2015, em que a Consulente é a própria Impugnante, a instalação de acessórios/equipamentos realizada por encomenda do usuário final não se caracteriza como industrialização na modalidade de montagem, mas, sim, enquadra-se no conceito de prestação de serviço, entretanto, como o material empregado não é exclusivamente fornecido pelo usuário final, tal atividade será considerada inclusa no campo de incidência do ICMS, por força do disposto no inciso IV do art. 2º da Lei Complementar nº 87/1996 c/c subitem 14.06 da Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Desse modo, tal atividade não é bastante para caracterizar a Impugnante como estabelecimento industrial, tampouco, industrial fabricante.

Por fim, resta acrescentar que a I. Perita oficial respondeu de forma bastante clara e objetiva a todos os quesitos formulados, sendo desnecessários maiores comentários sobre as respostas individualizadas para o desate da matéria, cabendo lembrar que todas as respostas foram reproduzidas literalmente no tópico inicial deste parecer.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre aplicação incorreta da alíquota do ICMS, no período de janeiro de 2014 a março de 2016, nas saídas de embarcações em operações internas para contribuintes e não contribuintes e, ainda, operações interestaduais para não contribuintes, o que culminou no recolhimento a menor de ICMS.

A Autuada utilizou-se da alíquota de 12% (doze por cento), aplicável apenas ao industrial fabricante, quando o correto seria usar a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), prevista no art. 42, inciso I, alínea "a", subalínea "a.6" e inciso II, alínea "a", subalínea "a.1", do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI, § 4º, da citada lei c/c o art. 215, inciso VI, alínea "f", do RICMS/02.

Inicialmente, importante destacar a legislação tributária aplicável à situação.

Na redação vigente à época dos fatos geradores, o art. 42, inciso I, alínea "a", subalínea "a.6", do RICMS/02 previa que as operações internas com embarcações de esporte e recreação eram sujeitas à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento),

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tratamento que o inciso II, alínea “a”, subalínea “a.1”, do mesmo dispositivo estendia às operações interestaduais com destino a não contribuinte do imposto. Observe-se

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações **internas**:

Efeitos de 27/03/2008 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, III, “a”, ambos do Dec. nº 44.754, de 14/03/2008:

“a) **25% (vinte e cinco por cento)**, nas prestações de serviço de comunicação, observado o disposto no § 19 deste artigo, e nas operações com as seguintes mercadorias:”

(...)

a.6) **embarcações de esporte e recreação**, inclusive seus motores, ainda que objeto de operações distintas;

(...)

II - nas operações e prestações **interestaduais**:

(...)

Efeitos de 15/12/2002 a 31/12/2015 - Redação original:

a) as **alíquotas previstas no inciso anterior**:

a.1) quando o **destinatário não for contribuinte do imposto;**”

(Destacou-se)

Entretanto, em caráter especial, o art. 42, inciso I, alínea “b”, subalínea “b.51”, do RICMS/02 previa, até 31/12/15, uma alíquota de 12% (doze por cento) para as operações com embarcações, **promovidas pelo estabelecimento industrial fabricante**:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações **internas**:

(...)

b) **12 % (doze por cento)**, na prestação de serviço de transporte aéreo e nas operações com as seguintes mercadorias:

(...)

Efeitos de 27/03/2008 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, III, “a”, ambos do Dec. nº 44.754, de 14/03/2008:

“b.51) **embarcações**, promovidas pelo estabelecimento **industrial fabricante**;

(Destacou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A industrialização na modalidade “montagem”, atividade que a Impugnante alega realizar, está prevista no art. art. 222, inciso II, alínea “c”, do RICMS/02:

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

II - industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, observado o disposto nos §§ 1º, 3º e 6º, tais como:

(...)

c) a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e da qual **resulte um novo produto ou unidade autônoma (montagem)**;

(Destacou-se)

Como se vê, tal modalidade de industrialização é aquela em que o processo de reunião (montagem) de partes e peças resulte em um novo produto ou unidade autônoma.

Além disso, as condições para que um Contribuinte, para fins de ICMS, possa ser definido como “industrial fabricante”, estão previstas no art. 222, § 3º, do RICMS/02:

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

§ 3º Considera-se **industrial fabricante** aquele que realiza, em seu próprio estabelecimento, as operações referidas nas alíneas “a” e “c” do inciso II do caput deste artigo.

(Destacou-se)

Assim, a controvérsia central dos autos é determinar se a Autuada realiza atividade industrial na modalidade “montagem”, nos termos previstos na legislação e, caso a resposta seja positiva, analisar, sucessivamente, se ela se enquadra no conceito de industrial fabricante.

Atendidos esses dois requisitos, o Contribuinte fará jus à alíquota de 12% (doze por cento) nas saídas de embarcações, nos termos do já transcrito 42, inciso I, alínea “b”, subalínea “b.51”, do RICMS/02.

Compulsando os autos, observa-se que a empresa, por meio de seu estabelecimento matriz, também situado em Capitólio/MG, com fulcro nas previsões dos arts. 37/48 do RPTA, realizou processo formal de consulta à Secretaria da Fazenda de Minas Gerais (45.00009356-46) relacionado com a matéria discutida nos autos, iniciativa que resultou na Consulta de Contribuintes nº 152/15, a qual foi mantida em sede de recurso impetrado pelo Contribuinte.

Apesar de sua extensão, opta-se por transcrever integralmente a consulta em comento, assim como o recurso interposto pela empresa e negado pela Secretaria da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fazenda, posto que contém elementos fundamentais para a elucidação da questão controvertida dos autos:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 152/2015

PTA Nº : 45.000009356-46

CONSULENTE: Guerra Náutica Comércio e Representações - EIRELI

ORIGEM: Capitólio - MG

ICMS - INDUSTRIALIZAÇÃO - MONTAGEM - INSTALAÇÃO DE ACESSÓRIOS - CARACTERIZAÇÃO - A instalação de acessórios em embarcações realizada por encomenda do usuário final não se caracteriza como industrialização na modalidade de montagem, mas, sim, enquadra-se no conceito de prestação de serviço. Nessa hipótese, se o material empregado não é exclusivamente fornecido pelo usuário final, tal atividade está incluída no campo de incidência do ICMS, por força do disposto no inciso IV do art. 2º da Lei Complementar nº 87/1996 c/c subitem 14.06 da Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, que apura o ICMS pela sistemática de débito e crédito, classifica como suas atividades, principal e secundária, a construção de embarcações para esporte e lazer (CNAE 3012-1/00) e o comércio varejista de embarcações e outros veículos recreativos, peças e acessórios (CNAE 4763-6/05), respectivamente, e comprova suas saídas mediante emissão de Nota Fiscal Eletrônica, modelo 55.

Informa que, até 10/10/2013, classificava, como sua atividade principal, o comércio varejista de embarcações e outros veículos recreativos, peças e acessórios (CNAE 4763-6/05) e, como secundária, representantes comerciais e agentes de comércio de máquinas, equipamentos, embarcações e aeronaves (CNAE 4614-1/00).

Acrescenta que, a partir dessa data, efetuou a alteração contratual, passando a classificar como sua atividade principal a construção de embarcações para esporte e lazer (CNAE 3012-1/00).

Alega que, no período de 1º/01/2010 a 28/02/2014, recebia de fornecedores distintos casco para embarcação e peças e componentes, tais como cabo de direção, capa de plástico, chave de ignição, motor de centro, caixa de conexão, velocímetro, tacômetro, capota marítima, entre outros, efetuando a montagem

completa da lancha, em espaço próprio suficiente para a execução da sua atividade, mesmo sem ter o CNAE cadastrado nessa atividade.

Salienta que, todavia, emitia notas fiscais de venda em separado, ou seja, uma referente ao casco para embarcação e às peças/componentes solicitados, na mesma data e para o mesmo cliente.

Cita a alínea “c” do inciso II do art. 222 do RICMS/02, que trata do conceito de industrialização, na modalidade de montagem, e o inciso II do § 1º do mesmo artigo, que estabelece que, para caracterizar a industrialização, é irrelevante a localização e as condições das instalações ou dos equipamentos empregados e, ainda, o § 3º, que considera industrial fabricante aquele contribuinte que realiza em seu próprio estabelecimento a operação de montagem.

Menciona, também, a Consulta de Contribuinte nº 208/2010 que externa o entendimento de que o “(...) contribuinte deverá se reclassificar na CNAE junto à Receita Federal do Brasil, de modo a acrescentar sua atividade ao seu cadastro, comunicando ao Fisco as devidas alterações”.

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

CONSULTA:

O procedimento realizado no período de 01/01/2010 a 28/02/2014 enquadra-se no conceito de industrialização previsto no inciso II do art. 222 do RICMS/02?

RESPOSTA:

Nos termos do art. 2º da Parte 1 do Anexo V do RICMS/02, a Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, conterà, nos quadros e campos próprios, a descrição dos produtos, compreendendo: nome, marca, tipo, modelo, série, espécie, qualidade e demais elementos que permitam sua perfeita identificação, bem como o código estabelecido na Nomenclatura Comum do Mercosul.

De acordo com as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH, as embarcações incompletas ou inacabadas como, por exemplo, as estruturas desprovidas das suas máquinas propulsoras, dos seus instrumentos de navegação, dos seus instrumentos de elevação e de movimentação, dos seus móveis, e os cascos mesmo desmontados, bem como as embarcações completas desmontadas, classificam-se

como embarcações, conforme a natureza, segundo as características que apresentem, ou, em casos de dúvida sobre a natureza das embarcações a que dizem respeito, na posição 89.06 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI).

Ainda segundo a NESH, as partes (exceto os cascos) e acessórios de embarcações e estruturas flutuantes apresentados isoladamente, seguem, em todos os casos, o seu regime próprio. Dessa forma, esses produtos deverão ser individualmente considerados na emissão da nota fiscal, aplicando-se o tratamento tributário previsto para cada um deles, inclusive no que tange ao regime de substituição tributária, considerando-se a correta classificação fiscal de cada produto.

Assim, a Consulente deve indicar na nota fiscal de saída a mercadoria que efetivamente está sendo comercializada.

Feito esse esclarecimento, passa-se à resposta ao questionamento formulado.

A condição de estabelecimento industrial é caracterizada quando o contribuinte pratica operações definidas como industrialização, no próprio estabelecimento, enquanto atividade econômica principal. Nesse sentido, vide Consultas de Contribuinte nos 104/2013, 261/2012 e 030/2002.

Para a aplicação da legislação do ICMS, considera-se industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoamento para o consumo, sob as modalidades transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento (reacondicionamento) ou renovação (recondicionamento), definidas nas alíneas “a” a “e” do inciso II do art. 222 do RICMS/02.

Cabe ressaltar que a industrialização na modalidade de transformação implica, necessariamente, a transformação de matéria-prima ou produto intermediário em espécie nova, nos termos da alínea “a” do inciso II do art. 222 do RICMS/02.

Já a junção de produtos, peças ou partes, da qual resulte um novo produto ou unidade autônoma, caracteriza industrialização na modalidade de montagem (de que trata a alínea “c” do inciso referido).

Conforme noticiado na manifestação fiscal, que instrui o presente processo de consulta, e informações colhidas no endereço eletrônico da Consulente e de

seu fornecedor na internet, percebe-se que esta, ao contrário da situação descrita na exposição, recebe a embarcação praticamente acabada, ou seja, casco, itens de séries e opcionais diversos, e efetua somente a revenda e instalação de acessórios e parte dos itens opcionais a pedido do cliente, atividade que não se caracteriza como industrialização na modalidade de montagem, pois dela não resulta produto novo ou unidade autônoma, com finalidade e características específicas distintas daquelas atribuídas aos itens que o compõem, haja vista a manutenção da mesma classificação fiscal no produto acabado (embarcação).

A instalação de acessórios/equipamentos realizada por encomenda do usuário final não se caracteriza como industrialização na modalidade de montagem, mas, sim, enquadra-se no conceito de prestação de serviço, entretanto, como o material empregado não é exclusivamente fornecido pelo usuário final, tal atividade será considerada inclusa no campo de incidência do ICMS, por força do disposto no inciso IV do art. 2º da Lei Complementar nº 87/1996 c/c subitem 14.06 da Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Desse modo, tal atividade não é bastante para caracterizar a Consulente como estabelecimento industrial, tampouco, industrial fabricante.

Com efeito, nas operações de venda de embarcações de esporte e recreação que realiza, deverá aplicar a alíquota interna de 25% (vinte e cinco por cento), prevista na subalínea "a.6" do inciso I do art. 42 do RICMS/02, em detrimento da alíquota reduzida de 12% (doze por cento) prevista na subalínea "b.51" do mesmo artigo, visto que esta é reservada para os contribuintes classificados como estabelecimento industrial fabricante, nos termos do § 3º do art. 222 do referido Regulamento, o que, como visto, não é o caso da Consulente.

Saliente-se ainda que, de acordo com o disposto no art. 50 do RICMS/02, integram a base de cálculo do ICMS incidente na revenda de acessórios e equipamentos efetuada pela Consulente, todas as importâncias recebidas ou debitadas pelo alienante ou pelo remetente, como frete, seguro, juro, acréscimo ou outra despesa, tal como, por exemplo, o valor cobrado a título de instalação.

Caso a Consulente não tenha observado este procedimento em sua escrituração fiscal, poderá, mediante denúncia espontânea, procurar a repartição fazendária a que estiver circunscrito para comunicar a

falha e sanar a irregularidade, nos termos dos arts. 207 a 211-A do Decreto nº 44.747/2008 (Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA).

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, 28 de julho de 2015.

RECURSO DE CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 017/2015

CONSULTA Nº :152/2015

PTA Nº :45.000009356-46

RECORRENTE :Guerra Náutica Comércio e Representação - EIRELI Capitólio - MG

ASSUNTO : Recurso interposto contra a resposta à Consulta em epígrafe.

DOS FATOS:

A epigrafada, inconformada com a resposta dada por esta Diretoria à Consulta de Contribuinte nº 152/2015, interpõe recurso nos termos do art. 44 do RPTA, aprovado pelo Decreto 44.747/2008, pleiteando a sua reformulação.

PRELIMINAR:

O presente recurso deve ser conhecido, posto que apresentado tempestivamente em 13/08/2015, tendo sido a Consulta de Contribuinte em apreço respondida em 31/07/2015, com ciência do interessado em 31/07/2015, conforme registro no SIARE.

Saliente-se que o recurso em apreço foi apresentado no SIARE sob a forma de consulta, distinta da prevista no art. 44 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/2008.

DA CONSULTA:

Por ocasião da Consulta, a Recorrente informou que, até 10/10/2013, classificava, como sua atividade principal, o comércio varejista de embarcações e

outros veículos recreativos, peças e acessórios (CNAE 4763-6/05) e, como secundária, representantes comerciais e agentes de comércio de máquinas, equipamentos, embarcações e aeronaves (CNAE 4614-1/00).

Disse que, a partir dessa data, efetuou a alteração contratual, passando a classificar como sua atividade principal a construção de embarcações para esporte e lazer (CNAE 3012-1/00).

Alegou que, no período de 01/01/2010 a 28/02/2014, recebia de fornecedores distintos casco para embarcação e peças e componentes, tais como cabo de direção, capa de plástico, chave de ignição, motor de centro, caixa de conexão, velocímetro, tacômetro, capota marítima, entre outros, efetuando a montagem completa da lancha, em espaço próprio suficiente para a execução da sua atividade, mesmo sem ter o CNAE cadastrado nessa atividade.

Salientou que, todavia, emitia notas fiscais de venda em separado, ou seja, uma referente ao casco para embarcação e outra para peças/componentes solicitados, na mesma data e para o mesmo cliente.

Citou a alínea "c" do inciso II do art. 222 do RICMS/2002, que trata do conceito de industrialização, na modalidade de montagem, e o inciso II do § 1º do mesmo artigo, que estabelece que, para caracterizar a industrialização, é irrelevante a localização e as condições das instalações ou dos equipamentos empregados e, ainda, o § 3º, que considera industrial fabricante aquele contribuinte que realiza em seu próprio estabelecimento a operação de montagem.

Mencionou, também, a Consulta de Contribuinte nº 208/2010 que externa o entendimento de que o "(...) contribuinte deverá se reclassificar na CNAE junto Receita Federal do Brasil, de modo a acrescentar sua atividade ao seu cadastro, comunicando ao Fisco as devidas alterações".

Por fim, questionou se o procedimento realizado no período de 01/01/2010 a 28/02/2014 enquadrava-se no conceito de 'industrialização' previsto no inciso II do art. 222 do RICMS/2002.

Na resposta ao questionamento, esta Superintendência de Tributação esclareceu inicialmente que, nos termos do art. 2º da Parte 1 do Anexo V do RICMS/2002, a Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, conterà, nos quadros e campos próprios, a descrição dos produtos, compreendendo: nome, marca, tipo, modelo, série,

espécie, qualidade e demais elementos que permitam sua perfeita identificação, bem como o código estabelecido na Nomenclatura Comum do Mercosul.

Explicou que, de acordo com as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH, as embarcações incompletas ou inacabadas como, por exemplo, as estruturas desprovidas das suas máquinas propulsoras, dos seus instrumentos de navegação, dos seus instrumentos de elevação e de movimentação, dos seus móveis, e os cascos mesmo desmontados, bem como as embarcações completas desmontadas, classificam-se como embarcações, conforme a natureza, segundo as características que apresentem, ou, em casos de dúvida sobre a natureza das embarcações a que dizem respeito, na posição 89.06 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI).

Acrescentou, ainda que, segundo a NESH, as partes (exceto os cascos) e acessórios de embarcações e estruturas flutuantes apresentados isoladamente, seguem, em todos os casos, o seu regime próprio. Dessa forma, esses produtos deverão ser individualmente considerados na emissão da nota fiscal, aplicando-se o tratamento tributário previsto para cada um deles, inclusive no que tange ao regime de substituição tributária, considerando-se a correta classificação fiscal de cada produto.

Afirmou-se que a Consultante deve indicar na nota fiscal de saída a mercadoria que efetivamente está sendo comercializada.

Diante das afirmativas anteriores, explicou-se que a condição de estabelecimento industrial é caracterizada quando o contribuinte pratica operações definidas como industrialização, no próprio estabelecimento, enquanto atividade econômica principal. Nesse sentido, indicaram-se as Consultas de Contribuinte nos 104/2013, 261/2012 e 030/2002.

Na oportunidade, acrescentou-se que para a aplicação da legislação do ICMS, considera-se industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, sob as modalidades transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento (reacondicionamento) ou renovação (recondicionamento), definidas nas alíneas "a" a "e" do inciso II do art. 222 do RICMS/2002..

Ressaltou-se que a industrialização na modalidade de transformação implica, necessariamente, a transformação de matéria-prima ou produto intermediário em espécie nova, nos termos da alínea "a" do inciso II do art. 222 do RICMS/2002.

Aclarou-se que a junção de produtos, peças ou partes, da qual resulte um novo produto ou unidade autônoma, caracteriza industrialização na modalidade de montagem (de que trata a alínea "c" do inciso referido).

Esclareceu-se que na situação noticiada na manifestação fiscal, que instruiu o processo de consulta, bem como as informações colhidas no endereço eletrônico da Consulente e de seu fornecedor na internet, ao contrário da situação descrita na exposição da Consulta, há o recebimento da embarcação praticamente acabada, ou seja, casco, itens de séries e opcionais diversos, efetuando-se somente a revenda e instalação de acessórios e parte dos itens opcionais a pedido do cliente, atividade que não se caracteriza como industrialização na modalidade de montagem, pois dela não resulta produto novo ou unidade autônoma, com finalidade e características específicas distintas daquelas atribuídas aos itens que o compõem, haja vista a manutenção da mesma classificação fiscal no produto acabado (embarcação)

Neste sentido, observou-se que a instalação de acessórios/equipamentos realizada por encomenda do usuário final não se caracteriza como industrialização na modalidade de montagem, mas, sim, enquadra-se no conceito de prestação de serviço, entretanto, como o material empregado não é exclusivamente fornecido pelo usuário final, tal atividade será considerada inclusa no campo de incidência do ICMS, por força do disposto no inciso IV do art. 20 da Lei Complementar nº 87/1996 e/e subitem 14.06 da Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Desse modo, concluiu-se que tal atividade não é bastante para caracterizar a Consulente como estabelecimento industrial, tampouco, industrial fabricante.

Com efeito, asseverou-se que nas operações de venda de embarcações de esporte e recreação que realiza, deveria ser aplicada a alíquota interna de 25% (vinte e cinco por cento), prevista na subalínea "a.6" do inciso I do art. 42 do RICMS/2002, em detrimento da alíquota reduzida de 12% (doze por cento) prevista na subalínea "b.51" do mesmo artigo, visto que esta é reservada

para os contribuintes classificados como estabelecimento industrial fabricante, nos termos do § 3º do art. 222 do referido Regulamento, o que, como visto, não comprovou ser o caso da Consulente.

Por fim, salientou-se que, de acordo com o disposto no art. 50 do RICMS/2002, integram a base de cálculo do ICMS incidente na revenda de acessórios e equipamentos efetuada pela Consulente, todas as importâncias recebidas ou debitadas pelo alienante ou pelo remetente, como frete, seguro, juro, acréscimo ou outra despesa, tal como, por exemplo, o valor cobrado a título de instalação.

DO RECURSO:

A Recorrente, pelo presente recurso, não se conforma com a resposta apresentada, reiterando os argumentos apresentados inicialmente em sua consulta e refutando os fundamentos da resposta formulada.

Informa que, na consecução de suas atividades, exercidas no período de 01/01/2010 a 28/02/2014, recebia diversas mercadorias (casco para embarcação, peças, componentes e acessórios) de vários fornecedores destinadas à montagem completa de lancha, realizada em espaço próprio de 500 (quinhentos) metros apesar de que parte deste período não estava cadastrada em CNAE pertinente à atividade.

Entende que efetua a montagem completa de lancha em seu estabelecimento, demonstrada através de cópias de notas fiscais anexadas.

Explicita que a Consulta nº 152/2015 considerou que houve recebimento de embarcação praticamente acabada para instalação de acessórios a pedido de clientes, o que contradiz a análise da documentação fiscal juntada, donde se extrai que uma nota fiscal indica a mercadoria "casco para embarcação" e outras notas fiscais de fornecedores diversos descrevem peças e componentes, inclusive motor.

Argumenta que o esclarecimento dos fatos será possível somente com a análise das notas fiscais de aquisições e revenda citadas, considerando que a resposta da referida Consulta foi embasada em informações coletadas em endereço eletrônico na internet o qual, além de não ser documento fiscal regulamentado, não se pode garantir o estado de sua atualização.

Afirma que as atividades dispostas nas notas fiscais enquadram a Recorrente na condição de estabelecimento industrial definida nas Consultas de Contribuintes n°s 104/2013, 261/2012 e 030/2002, citadas na resposta da consulta recorrida.

Cita parte da Consulta de Contribuinte n°. 208/2010, na qual diz ter sido considerada industrialização a atividade desenvolvida por contribuinte que não possuía CNAE de indústria e efetuava montagem utilizando menos peças do que a recorrente em suas atividades.

Transcreve a alínea "e" do inciso II e os parágrafos 1º e 3º do art. 222 do RICMS/2002.

Declara que não buscará ressarcimento de tributos pagos anteriormente, contudo almeja desvendar a real e oficial operação realizada.

Frente à argumentação, pugna pela revisão e reconsideração da resposta à Consulta de Contribuinte n° 152/2015, para que se reconheçam as atividades realizadas pela Consulente como industrialização na modalidade de montagem.

DO MÉRITO:

A Recorrente não trouxe argumentos que possam ensejar a modificação da resposta ora recorrida.

Em preliminar, reafirme-se que, conforme § 30 do art. 222 do RICMS/2002, considera-se industrial fabricante aquele que realiza, em seu próprio estabelecimento, as operações referidas nas alíneas "a" e "c" do inciso II do caput deste artigo, quais sejam, a transformação, sendo a operação que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe em obtenção de espécie nova; e a montagem, que consiste na reunião de produtos, peças ou partes da qual resulte um novo produto ou unidade autônoma.

Assim para que a "montagem" seja considerada industrialização é necessário que o produto resultante possa ser classificado como um produto novo ou unidade autônoma, com finalidade e características específicas distintas daquelas atribuídas aos itens que o compõem.

Conforme esclarecido na resposta à Consulta de Contribuinte n° 152/2015, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias — NESH, especificamente nas "considerações iniciais" e "nota" do capítulo 89, onde se tratou das embarcações e estruturas flutuantes, foi definido que as embarcações incompletas ou

inacabadas como, por exemplo, as estruturas desprovidas das suas máquinas propulsoras, dos seus instrumentos de navegação, dos seus instrumentos de elevação e de movimentação, dos seus móveis, e os cascos mesmo desmontados, bem como as embarcações completas desmontadas, classificam-se como embarcações, conforme a natureza, segundo as características que apresentem.

Em análise aos fatos apresentados observa-se que a Consulente não realiza a operação de industrialização na modalidade de montagem, uma vez que executa revenda de casco da embarcação com instalação de motor, itens de série e opcionais diversos mediante prestação de serviços, sem que, com isto, resulte um novo produto ou unidade autônoma.

Em análise à documentação fiscal juntada pela Recorrente, observa-se que a nota fiscal que acoberta a operação de entrada de “casco de embarcação” apresenta indicação do código NBM/SH 8903.92.00 para este produto. Ao que tudo indica esta indicação seguiu a orientação contida na NESH acima reproduzida, a qual determina que as embarcações incompletas ou inacabadas enquadradas neste código se incluam, também, na descrição de Barcos a motor, exceto com motor fora-de-borda.

Assim a realização da atividade de instalação de produtos em embarcação incompleta denominada “casco de embarcação” pela Consulente consiste apenas em prestação de serviço, uma vez que ao ser finalizada não resulta em um produto novo ou unidade autônoma, vale ressaltar que o produto final continua sendo classificado como “-barco a motor”.

É interessante salientar que o egrégio Superior Tribunal de Justiça, por meio do RESP N° 931031/RS, decidiu que a instalação de um motor a um casco de uma embarcação (lancha) não caracteriza operação industrial de montagem.

Percebe-se que para aplicação da norma ao fato concreto em si, necessita-se de entender o processo de industrialização na modalidade de montagem de forma a buscar informações disponíveis em todos os meios lícitos disponíveis.

Deste modo, o Fisco manifestou no processo, informando que extraiu informações in loco e mediante site disponibilizado na internet pela própria Recorrente, onde se extraiu a informação que esta adquire lanchas praticamente acabadas, facultando aos seus clientes consumidores a instalação de

acessórios em seu estabelecimento ou no estabelecimento da própria fábrica fornecedora.

Conclui-se que a atividade em análise realizada pela Recorrente não lhe dá condição de estabelecimento industrial fabricante, mesmo que esta adote CNAE de industrial, uma vez que, considerando todas as informações contidas no processo, pode-se afirmar que tem como atividade principal a revenda de mercadorias, corroborando com o entendimento contido nas Consultas de Contribuintes nº 104/2013, 261/2012 e 030/2012.

Vale ressaltar que a classificação no CNAE de industrial ou a quantidade de equipamentos incorporados ao bem, por si só, não pressupõe o exercício de industrialização por montagem. Por outro lado, define a prática desta atividade a análise apurada do caso concreto de forma a chegar à conclusão que houve produção de um novo produto ou unidade autônoma.

Deste modo, na Consulta de Contribuinte nº 208/2010 foi analisada situação diversa, onde, além da montagem dos produtos, o contribuinte executava o beneficiamento que é outra modalidade de industrialização, apesar de este contribuinte não enquadrar sua atividade principal no CNAE específico de indústria.

Cumprе destacar que a resposta dada na Consulta de Contribuinte nº 203/2013, para a atual Recorrente, ateu-se somente à previsão regulamentar de industrialização na modalidade de montagem, sem a apresentação de toda a situação aqui exposta, contudo destacou-se, naquela oportunidade, que embarcações para uso esportivo ou recreativo adquiridas para revenda aplicar-se-ia a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), nos termos da subalínea "a.6" do inciso I do art. 42 do RICMS/2002.

Assim, em conformidade com a resposta da Consulta de Contribuinte nº 152/2015, a Recorrente nas operações internas de venda de embarcações de esporte e recreação que realiza, deverá aplicar a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), prevista na subalínea "a.6" do inciso I do art. 42 do RICMS/2002, em detrimento da alíquota reduzida de 12% (doze por cento) prevista na subalínea "b.51" do mesmo inciso, visto que esta é reservada para os contribuintes classificados como estabelecimento industrial fabricante, nos termos do § 3º do art. 222 do referido Regulamento.

CONCLUSÃO:

Considerando que a Recorrente não trouxe fatos novos capazes de modificar o entendimento esboçado na Consulta de Contribuinte nº 152/2015;

Considerando que a solução para a resposta dada fundamentou-se em disposições contidas expressamente na legislação pertinente à matéria em análise;

Opina-se pelo conhecimento do recurso, posto que tempestivo, e por seu não provimento quanto ao mérito pelas razões expostas.

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 21 de outubro de 2015.

Como se nota da leitura, a resposta da Superintendência de Tributação (SUTRI) foi no sentido de que a “montagem”, para ser considerada industrialização, necessita que o bem resultante possa ser classificado como um produto novo ou unidade autônoma, com finalidade e características distintas daquelas atribuídas aos itens que o compõem.

Conforme esclarecido na resposta, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH) do Capítulo 89 da NBM/SH definem que embarcações incompletas ou inacabadas como, por exemplo, as estruturas desprovidas das suas máquinas propulsoras, dos seus instrumentos de navegação, dos seus instrumentos de elevação e de movimentação, dos seus móveis, e os cascos, mesmo desmontados, bem como as embarcações completas desmontadas, classificam-se como embarcações, conforme a natureza, segundo as características que apresentem.

Analisando-se as operações realizadas pela Impugnante, observa-se que ela não pratica a industrialização na modalidade montagem, como alega, uma vez que o trabalho executado nos cascos adquiridos e revendidos, de instalar motor, instrumentos e itens opcionais diversos, não resulta em um produto novo ou unidade autônoma, com finalidade e características distintas daquelas atribuídas aos itens que a compõem, como exige o art. 222, inciso II, alínea “c”, do RICMS/02, ao definir a montagem enquanto modalidade de industrialização.

Salienta o Fisco que as notas fiscais de entrada de “casco para embarcação” registradas pela Impugnante classificam as mercadorias nos códigos NBM/SH 8903.92.00 e 8906.90.00, integrantes do Capítulo 89, referente a “Embarcações e Estruturas Flutuantes”.

As notas fiscais de saída das mercadorias, anexadas ao presente Auto de Infração, classificam os barcos já acabados com os mesmos Códigos NBM/SH 8903.92.00 e 8906.90.00, denotando que o processo realizado pela Autuada nas partes adquiridas não resultou em um novo produto ou unidade autônoma, com finalidade e características distintas daquelas atribuídas aos itens que a compõem, como exigido pelo art. 222, inciso II, alínea “c”, do RICMS/02 para caracterizar a industrialização na modalidade montagem, configurando uma hipótese de prestação de serviço.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acrescente-se que, como o material empregado não é exclusivamente fornecido pelo usuário final, tal atividade de prestação de serviço está inclusa no campo de incidência do ICMS, por força do disposto no inciso IV do art. 2º da Lei Complementar nº 87/96 c/c Subitem nº 14.06, da Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03.

É interessante salientar que o egrégio Superior Tribunal de Justiça, por meio do RESP nº 931031/RS, decidiu que a instalação de um motor a um casco de uma embarcação (lancha) não caracteriza operação industrial de montagem, conforme transcrição seguinte:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO-OCORRÊNCIA. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. LANCHA. MONTAGEM DE MOTOR AO CASCO DA EMBARCAÇÃO. INDUSTRIALIZAÇÃO NÃO-CARACTERIZADA. INEXISTÊNCIA DE GERAÇÃO DE UM NOVO PRODUTO COM DENOMINAÇÃO PRÓPRIA, PARA FINS DA CLASSIFICAÇÃO NA TIPI. IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO PREVISTO NO ART. 46 DO CTN. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 3º, DA LEI 4.502/64, E 3º, CAPUT E INCISO III, DO DECRETO 87.981/82. 1. NÃO VIOLA O ART. 535 DO CPC, TAMPOUCO NEGA A PRESTAÇÃO JURISDICIONAL, O ACÓRDÃO QUE, MESMO SEM TER EXAMINADO INDIVIDUALMENTE CADA UM DOS ARGUMENTOS TRAZIDOS PELO VENCIDO, ADOTOU, ENTRETANTO, FUNDAMENTAÇÃO SUFICIENTE PARA DECIDIR DE MODO INTEGRAL A CONTROVÉRSIA. 2. PARTINDO-SE DA PREMISSE DE QUE O FATO QUE ENSEJARIA A OPERAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO (MONTAGEM) SERIA A GERAÇÃO DE UM NOVO PRODUTO OU UNIDADE AUTONOMAMENTE CONSIDERADA, TORNA-SE INDISPENSÁVEL CONSTATAR SE TAL CONJUNTO PASSA A TER, OU NÃO, OUTRA DENOMINAÇÃO PARA FINS DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL. 3. TENDO FICADO CARACTERIZADO NOS AUTOS, DE ACORDO COM O LAUDO PERICIAL REALIZADO, QUE A REUNIÃO DAS UNIDADES AUTÔNOMAS NÃO SE ENQUADRARIA EM UM NOVO PRODUTO, PARA FINS DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL DA TIPI, NÃO HÁ FALAR, ASSIM, EM INCIDÊNCIA DO IPI. 4. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

(STJ - RESP: 931031 RS 2007/0047833-8, RELATOR: MINISTRA DENISE ARRUDA, DATA DE JULGAMENTO: 21/05/2009, T1 - PRIMEIRA TURMA, DATA DE PUBLICAÇÃO: -> DJE 24/06/2009)

Diante do exposto, conclui-se que a atividade exercida pela Impugnante não é suficiente para caracterizá-la como estabelecimento industrial, tampouco, como industrial fabricante.

Portanto, as operações de venda de embarcações de esporte e recreação realizadas pela Impugnante deveriam ter sido tributadas à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), prevista na subalínea “a.6” do inciso I do art. 42 do RICMS/02, em

detrimento da alíquota reduzida de 12% (doze por cento) prevista na subalínea “b.51” do mesmo dispositivo, prevista no período de janeiro de 2014 a dezembro de 2015, aplicada pelo Contribuinte.

Além disso, no período de janeiro a março de 2016, no qual foram emitidas apenas duas Notas Fiscais objeto de autuação (nºs 225/226 de fls. 91/92), observa-se também a utilização equivocada da alíquota de 12% (doze por cento), em detrimento da alíquota correta de 25% (vinte e cinco por cento).

Entretanto, nesse caso, além de todo o exposto anteriormente, deve-se observar também que a citada subalínea “b.51” do inciso I do art. 42 do RICMS/02, que previa a alíquota de 12% (doze por cento) para o industrial fabricante, havia sido revogada com efeitos a partir de 1º/01/16, nos termos do art. 1º do Decreto nº 46.859/15.

Conseqüentemente, a partir de 1º/01/16, somente existia para operações com embarcações a alíquota interna de 25% (vinte e cinco por cento), prevista na subalínea “a.6” do inciso I do art. 42 do RICMS/02, inclusive para os industriais fabricantes.

Dessa forma, correta a conclusão do Fisco de que a Autuada não atende aos requisitos da legislação para ser considerada um industrial fabricante, razão pela qual deveria ter se utilizado, nas saídas de embarcações, da alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), seja nas saídas internas, ou nas interestaduais com destino a não contribuinte do imposto.

No que tange às alegações de descumprimento dos requisitos para desconsideração do negócio jurídico, mais uma vez não assiste razão à Impugnante.

Observa-se que, ao contrário do que afirma a Impugnante, não foi adotada no caso em tela a desconsideração do ato ou negócio jurídico de que trata o art. 205-A da Lei nº 6.673/75 e cujo procedimento é o estabelecido nos arts. 83 e 84 do RPTA.

Não se questiona o negócio jurídico realizado, mas sim a alíquota utilizada pelo Contribuinte, não se vislumbrando a presença dos elementos ínsitos à desconsideração do negócio jurídico, quais sejam, falta de propósito negocial e abuso de forma jurídica. Não há dúvidas de que ocorreram as vendas e transferências e, ainda, que tais operações possuíam um propósito econômico-negocial. Essa discussão não é objeto do Auto de Infração.

A presente autuação originou-se de mera infração à legislação tributária por aplicação de alíquota incorreta da alíquota de ICMS nas operações comerciais realizadas pela Impugnante, posto que ela não realiza a atividade de industrialização na modalidade montagem, o que, inclusive, já era do seu conhecimento desde a resposta à Consulta de Contribuintes nº 152/15, como demonstrado.

A visitação *in loco* realizada no estabelecimento do Contribuinte decorreu de um procedimento fiscal auxiliar denominado “Procedimento Exploratório”, previsto no art. 66, inciso I, do RPTA, o qual consiste na atividade destinada a aumentar o grau de conhecimento sobre as atividades econômicas e o comportamento fiscal-tributário

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de um Sujeito Passivo, que pode ou não anteceder um eventual procedimento de fiscalização.

Na resposta ao recurso interposto contra a Consulta de Contribuinte nº 152/15, a SUTRI informa que na Consulta de Contribuinte nº 208/10 foi analisada situação diversa onde, além da montagem dos produtos, o Contribuinte executava o beneficiamento da mercadoria, que é outra modalidade de industrialização. (fls. 362/364).

Dessa forma, deve ser afastado o argumento apresentado.

A Impugnante questiona o método de cálculo utilizado pelo Fisco para chegar ao valor do ICMS devido, afirmando que ele não corresponde a nenhuma das formas possíveis de se calcular o valor da diferença de 13% (treze por cento) do imposto. Entretanto, razão não lhe assiste.

Como consta do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, da CF/88; do art. 13, § 1º, inciso I, da Lei Complementar Federal nº 87/96; do art. 13, § 15, da Lei nº 6.763/75 e do art. 49 do RICMS/02, o ICMS compõe a sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque efetuado na nota fiscal, mera indicação para fins de controle:

CF/88

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

(...)

LC nº 87/96

Art. 13 A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

(...)

Lei nº 6.763/75

Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 15 - O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

(...)

RICMS/02

Art. 49. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II do caput do artigo 43 deste Regulamento, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

(...)

Analisando o Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 93/96, observa-se que o Fisco, para a apuração do ICMS recolhido a menor pela Autuada, inicialmente adequou a base de cálculo do imposto, dela excluindo os 12% (doze por cento) incorretamente destacados para, em seguida, embutir (por dentro) a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) devida na operação, como descrito no Item 4.1 do Relatório Fiscal, denominado “Correção da Base de Cálculo” (fls. 347/348). Essa operação resultou na base de cálculo correta da operação, que consta da Coluna “VLRBCICMS ATUALIZ.” do Anexo 7 (fls. 98/100).

Em seguida, partindo da base de cálculo correta (coluna “VALORBCIMS ATUALIZ.” – Anexo 7), aplicou a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) e subtraiu do valor encontrado o montante já destacado nos documentos fiscais, apurando como resultado final desse cálculo, o valor do imposto recolhido a menor na operação, que foi listado na coluna “ICMS” do Anexo 6 (fls. 94/96).

No AI nº 678.603 AGR / SP de 2009, o Supremo Tribunal Federal já afirmou a constitucionalidade da base cálculo do ICMS “por dentro”:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. BASE DE CÁLCULO DO ICMS: INCLUSÃO NO VALOR DA OPERAÇÃO OU DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SOMADO AO PRÓPRIO TRIBUTO. CONSTITUCIONALIDADE. RECURSO DESPROVIDO. (RE 212209 / RS - RIO GRANDE DO SUL, REL. MIN. MARCO AURÉLIO, REL. P/ACÓRDÃO MIN. NELSON JOBIM, J. 23/06/99, DJ 14/02/2003, P. 00060).

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. 1. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. DIREITO À COMPENSAÇÃO DE VALORES PAGOS A MAIOR. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA

CONSTITUCIONAL INDIRETA. 2. LEGITIMIDADE DA COBRANÇA DE ÍNDICE FIXADO PELO ESTADO-MEMBRO. PRECEDENTES. 3. BASE DE CÁLCULO DO ICMS: INCLUSÃO NO VALOR DA OPERAÇÃO OU DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO SOMADO AO PRÓPRIO TRIBUTO: CONSTITUCIONALIDADE. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. (AI 678603 AGR / SP, REL. MIN. CÁRMEN LÚCIA, J. 25/08/2009, DJE 23/10/2009).

O que se observa nos cálculos realizados pela Impugnante às fls. 158 é que não houve o acerto da base de cálculo do imposto, com exclusão dos 12% (doze por cento) destacados indevidamente, seguida da inclusão dos 25% (vinte cinco por cento) que seriam efetivamente devidos, mas sim uma tentativa de se calcular uma alíquota de 25% (vinte cinco por cento) sobre uma base de cálculo que incluiu apenas os 12% (doze por cento), o que não encontra amparo na legislação de regência do tributo.

Os valores corretos, em sintonia com as previsões da legislação, são aqueles apurados pelo Fisco nos citados Anexos 6 e 7, razão pela qual deve ser afastado o argumento apresentado.

Noutro giro, a Impugnante alega que o § 4º do art. 54 da Lei nº 6.763/75 traz um limitador da Multa Isolada, o qual não pode ser utilizado para aumentar o valor da penalidade a no mínimo 15% (quinze por cento) do valor do imposto, como procedido pelo Fisco.

Acrescenta que a multa isolada exigida representa 101,54% (cento e um inteiros e cinquenta e quatro centésimos por cento) do valor do imposto, o que não está de acordo com tal limitador.

Conclui alegando que não há nos autos comprovação de reincidência da penalidade isolada.

A Multa Isolada exigida é aquela prevista no art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02, limitada de acordo com as previsões do § 4º do mesmo art. 54 da Lei nº 6.763/75, na redação dos dispositivos vigente à época dos fatos geradores da obrigação e da efetivação do lançamento. Observe-se:

Art. 54. As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

Efeitos de 1º/11/2003 a 30/06/2017 - Redação dada pelo art. 29 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003:

VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) UFEMGs por documento;

(...)

Efeitos de 15/12/2012 a 30/07/2017 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 31, ambos da Lei nº 20.540, de 14/12/2012:

§ 4º Na hipótese do inciso VI do caput deste artigo, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação ou prestação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação ou da prestação, inclusive quando amparada por isenção ou não incidência.

RICMS/02

Art. 215. As multas calculadas com base na UFEMG, ou no valor do imposto não declarado, são:

(...)

VI - por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida neste Regulamento ou emitilo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - por documento:

(...)

f) natureza da operação ou da prestação e condições do pagamento; alíquota do ICMS e destaque do imposto devido; nome da empresa de transporte e seu endereço, ou o número da placa do veículo, Município e Estado de emplacamento, quando se tratar de transportador autônomo: 42 (quarenta e duas) UFEMG;

Cotejando os dados do Anexo 7 de fls. 97/100, verifica-se que a Fiscalização fez a demonstração do crédito tributário relativo à penalidade isolada da seguinte forma:

- na coluna “MI (42 UFEMG)”, demonstrou o cálculo de uma penalidade isolada de 42 UFEMGs por documento fiscal;

- na coluna “MI(15%)”, demonstrou o cálculo da penalidade com um percentual de 15% (quinze por cento) sobre o valor da operação;

Por fim, considerando que o valor da multa em UFEMGs encontrava-se abaixo do limite mínimo de 15% (quinze por cento) sobre o valor da operação (e não do imposto, como citado equivocadamente pela Impugnate), o Fisco estabeleceu como valor da multa o percentual de quinze por cento sobre o valor da base de cálculo, como consta da coluna “MULTA ISOLADA” do Anexo 6 (fls. 94/96).

Entretanto, por força do disposto no art. 55 da Lei nº 22.549/17, com vigência dada pelo art. 80 do mesmo diploma legal, o art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75 teve sua redação modificada, passando a penalidade isolada nele prevista a estar limitada a um teto de 5% (cinco por cento) do valor da operação ou prestação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 55 - Os incisos **VI** e XXXIV do caput do art. 54 da Lei nº 6.763, de 1975, passam a vigorar com a seguinte redação:

Art. 54 - (...)

VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos VII e XXXVII do art. 55, bem como por imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) Ufemgs por documento, **limitada a 5% (cinco por cento) do valor da operação ou prestação;** (grifou-se)

Complementa a alteração a revogação do § 4º pelo art. 79, inciso I, alínea “f” da mesma lei:

Lei nº 22.549/17

Art. 79 - Ficam revogados:

I - na Lei nº 6.763, de 1975:

(...)

f) o § 4º do art. 54;

Do exposto, verifica-se que foi revogado o dispositivo de cuja interpretação o Fisco se valeu para majorar a multa isolada relacionada à irregularidade de aplicação incorreta de alíquota.

Para o deslinde da controvérsia e considerando-se a edição de lei nova sobre a matéria, necessário observar os pressupostos decorrentes da retroatividade benigna à luz do direito tributário.

Preliminarmente, é importante ressaltar que o lançamento do tributo se reporta à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que, posteriormente, modificada ou revogada, nos termos do art. 144 do CTN.

Contudo, com relação às infrações e penalidades, aplica-se a lei posterior, se mais benéfica, nos termos do art. 106, inciso II, do mesmo código:

CTN

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

II - **tratando-se de ato não definitivamente julgado:**

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

(Destacou-se)

Portanto, diante da constatação de qualquer das situações referidas no inciso II do art. 106 do CTN e tratando-se de atos não definitivamente julgados, assim entendidos aqueles em relação aos quais inexistiu decisão administrativa definitiva ou judicial transitada em julgado, a norma incide inexoravelmente, resultando daí a necessidade de revisão dos créditos tributários de modo a que o autuado efetivamente usufrua da redução da penalidade, veiculada nos termos da nova (e mais benéfica) legislação.

Na hipótese prevista na alínea “c” do citado dispositivo, a lei nova continua prevendo penalidade para o ato levado a efeito pelo Contribuinte, mas comina a este ato uma pena menos severa.

A penalidade mais severa, decorrente da lei vigente na data da ocorrência do fato gerador, foi substituída por uma menos severa, advinda da lei nova.

No caso em tela, observando-se as alterações implementadas pela lei nova no inciso VI do art. 54 da Lei nº 6.763/75, combinadas com a revogação do § 4º, constata-se que não existe mais um limite mínimo a ser observado (de acordo com a interpretação dada pelo Fisco no lançamento), ao passo que o limite máximo da penalidade passou de duas vezes e meia o valor do imposto incidente, para o percentual de 5% (cinco por cento) do valor da operação.

Portanto, diante do exposto, observando-se a majoração da penalidade, consoante § 4º do art. 54 da Lei nº 6.763/75, que resultou na exigência de uma Multa Isolada de 15% (quinze por cento) do valor da operação, em detrimento da quantidade de UFEMGs definida pelo inciso VI do mesmo art. 54, entende-se que deve ser alterado o lançamento, para considerar no cálculo da penalidade apenas a quantidade de UFEMGs, com fulcro na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN.

Nesse sentido, devem ser utilizados para efeito de exigência da penalidade por descumprimento de obrigação acessória, prevista no inciso VI do art. 54 da Lei nº 6.763/75, os valores constantes da coluna “MI (42 UFEMG)” do Anexo 7 de fls. 98/100.

No que tange ao questionamento da reincidência aplicada, analisando o Demonstrativo do Crédito Tributário (Anexo 6 – fls. 93/96), o Demonstrativo do Cálculo da Multa Isolada (Anexo 7 – fls. 97/100) e o “Item 4.3 – Reincidência” do Relatório Fiscal Pormenorizado (fls. 349), conclui-se que não houve, no presente lançamento, majoração da Multa Isolada com fulcro no art. 53, §§ 6º e 7º, da Lei nº 6.763/75, o que foi confirmado pelo Fisco em sua manifestação.

Por essa razão, forçoso concluir que o argumento deve ter sido equivocadamente copiado de algum modelo utilizado na confecção da impugnação, e esquecido ao final da peça, razão pela qual deve ser desconsiderado.

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. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a majoração da Multa Isolada decorrente da aplicação do § 4º do art. 54 da Lei nº 6.763/75, referente à utilização incorreta da alíquota incidente na operação, tendo em vista a alteração promovida pela Lei nº 22.549/17 e, com fulcro na retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, considerar, para efeito de exigência, os valores constantes da coluna “MI (42 UFEMG)” do Anexo 7 de fls. 98/100, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Fabiano Ferreira Campos e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Geraldo Júnio de Sá Ferreira. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Cindy Andrade Moraes e Lilian Cláudia de Souza.

Sala das Sessões, 18 de dezembro de 2018.

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Revisor

Wagner Dias Rabelo
Relator

T