

Acórdão: 23.157/18/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000575277-82  
Impugnação: 40.010141494-60  
Impugnante: Guerra Náutica Comércio e Representações - EIRELI  
IE: 128970344.02-19  
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” 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 abril de 2014 a fevereiro 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% e 18%, 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 a atividade econômica principal do estabelecimento se enquadra como comércio varejista de embarcações e outros veículos recreativos, peças e acessórios.

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. 40/51, requerendo, ao final, o integral provimento de sua defesa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por meio do documento de fls. 105/106, o Fisco regulariza algumas questões no Auto de Infração, a saber:

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

- informa a inclusão do documento denominado “Relatório Fiscal” (fls. 107/112), 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. 117/121, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 127/136.

Em sessão realizada no dia 24/10/17, a 3ª Câmara de Julgamento, conforme fls. 143 decide:

ACORDA A 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CC/MG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, PELA REALIZAÇÃO DE PERÍCIA, FORMULANDO OS SEGUINTE QUESITOS: 1) INFORMAR SE NO PERÍODO AUTUADO FORAM REALIZADAS AQUISIÇÕES DE CASCOS NUS DE EMBARCAÇÕES PELA AUTUADA; 2) SE SIM, INFORMAR SE TAIS CASCOS NUS TEM CONDIÇÃO DE NAVEGAÇÃO PELO FIM QUE SE DESTINA; 3) 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; 4) INFORMAR SE A SEDE DA EMPRESA AUTUADA POSSUI EQUIPAMENTOS E MAQUINÁRIOS NECESSÁRIOS PARA MONTAGEM DE EMBARCAÇÕES DE PASSEIO; 5) INFORMAR SE A MONTAGEM DE EMBARCAÇÕES É CONSIDERADA INDUSTRIALIZAÇÃO PELO ESTADO DE MINAS GERAIS; 6) INFORMAR SE DURANTE O PERÍODO AUTUADO A EMPRESA FOI CONTRIBUINTE DO IPI; 7) ILUSTRAR OS PROCESSOS EFETUADOS NOS CASCOS NUS REALIZADOS PELA AUTUADA; 8) INFORMAR A EXISTÊNCIA NO QUADRO DE EMPREGADOS DE PROFISSIONAIS ESPECIALIZADOS PARA A MONTAGEM DE BARCOS E EQUIPAMENTOS CONFORME ALEGADO NA IMPUGNAÇÃO E; 9) DEMONSTRAR, 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. 165/176.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Compõem o Laudo Pericial os seguintes anexos:

**- Anexos referentes ao quesito A.1**

- Demonstrativo das Operações (entradas e saídas) com Cascos p/Embarcação realizadas pelo estabelecimento autuado – filial Uberlândia; Reprodução dos 4 DANFE's referente as transferências de casco da matriz para filial Uberlândia; Demonstrativo das operações de entradas e saídas com casco para embarcação realizadas pelo **estabelecimento matriz**, durante o período da autuação da filial Uberlândia; Reprodução do Registro H010 – Inventário de 31/12/2013 do estabelecimento matriz, (fls. 435/445);

**- Anexos referentes ao quesito A.2**

- Demonstrativo das NF's de vendas pela filial UDIA x NF's de transferência da matriz para filial Uberlândia; Cópia dos DANFE's das NF's de vendas e de transferência, (fls. 446/473);

**- Anexos referentes ao quesito A.3**

- Planilhas contendo outras aquisições (CFOP 1.403, 2102, 2403) no período de abril/2014 a 02/2016, (fls. 474/477)

**- Anexos referentes ao quesito A.6**

- Consulta Nota Fiscal Eletrônica – NFe – emissão própria do período autuado (fls. 478/490);

**- Anexos referentes ao quesito B.1;**

- Reprodução tela SIARE – Consulta dos Dados Atuais do Contribuinte; Consulta Histórico de CNAE e Reprodução das telas do SERPRO – consulta CNAE com relação também das atividades secundárias, (fls. 491/494);

**- Anexos referentes aos quesitos 5 e 6 7;**

- Demonstrativo contendo informações das NF's de transferência da filial Capitólio para a filial Uberlândia, e sua posterior devolução; Reprodução dos DANFE's n°s: 10, 11, 29, 38, 40, 55, 79, 82, 95, 98, 102, 156 e 162 relativamente às transferências da filial Capitólio para filial Uberlândia; Reprodução dos livros de Registro de Entradas dos meses de 03, 05, 07, 09 e 12/2014, 01, 03, 04, 09 e 11/2015 (fls. 495/53)

Às fls. 547/551, a Autuada faz algumas considerações a respeito do citado Auto de Infração, como também do PTA n° 01000555738-33

Às fls. 552 consta o Anexo 1 da Intimação 830/2018 – Informações sobre o quadro total de empregados.

Às fls. 553/556 a Autuada manifesta-se a respeito do Laudo Pericial.

A Fiscalização às fls. 563/564 manifesta-se a respeito do Laudo Pericial.

---

### **DECISÃO**

## **Da Preliminar**

### **Da 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 Quesitos formulados pela 3ª Câmara de Julgamento (fls. 143)**

##### **• Quesito nº 1:**

*Informar se no período autuado foram realizadas aquisições de cascos nus de embarcações pela Autuada.*

##### **• Resposta do Perito (Literal):**

*Conforme planilha representativa da Distribuição de Frequência por CFOP e Produto (Anexo 2.a), durante todo período autuado, isto é, de abril/2014 a 02/2016, foi somente em 2014 que o estabelecimento autuado (filial Uberlândia) deu entrada a cascos nus de embarcações. Porém, referidas entradas foram provenientes de transferências da sua matriz através das NF's 1161, 1167, 1177 e 1181 (Anexo 2.b).*

*Confrontando as operações realizadas pela matriz (Anexo 2.c) relativamente às entradas por aquisição e saídas em transferência para filial Uberlândia da mercadoria em questão, cascos nus, constatamos que em 2014 houve somente uma aquisição de casco com posterior devolução, portanto, configura-se que*

*todos os cascos transferidos são de aquisições anteriores ao período autuado, tanto assim que constaram do registro de inventário à data-base 31/12/2013, declarado no arquivo eletrônico relativamente às operações de fevereiro/2014 (Anexo 2.d) transmitido via SPED, ao qual juntamos também 2 DANFE's relativamente às aquisições dos cascos feitos junto à empresa F. Marine Ind. e Com. de Prod. Náuticos Ltda.*

• **Quesito nº 2:**

*Se sim, informar se tais cascos nus tem condições de navegação pelo fim que se destina.*

• **Resposta do Perito (Literal):**

*Confrontando-se as operações de saídas - vendas através das NF's 05, 14, 22 e 23, e vinculando às entradas por transferência da matriz de casco nus conforme explanado no quesito 1, constata-se que aos cascos nus são integrados os demais elementos, como por exemplo, motor de popa, bomba, capota, hélice, âncora, etc. (demonstrativo e DANFE's – Anexos 3.a) e 3.b)*

*Há que se concluir, portanto, que o casco nu isoladamente não teria autonomia para navegação.*

• **Quesito nº 3:**

*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):**

*Conforme verificamos pelos CFOP's de compras informados nos arquivos eletrônicos transmitidos via SPED contendo as operações praticadas pelo estabelecimento autuado, e que se encontram reproduzidas nas planilhas - Anexo 4, não constam aquisições de matérias primas e produtos intermediários a serem utilizados na montagem dos cascos nus.*

• **Quesito nº 4:**

*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/mquinários para montagem de embarcação de passeio (Anexo 1 - b.4). Ressaltamos que, de acordo com a relação, os equipamentos encontram-se 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.*

• **Quesito nº 5**

*Informar se a montagem de embarcações é considerada industrialização pelo estado de Minas Gerais.*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO 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 pela leitura que não há previsão literal e específica para a montagem de embarcação, devendo o enquadramento ser de forma interpretativa dos referidos incisos.

- **Quesito nº 6**

Informar se durante o período autuado a empresa foi contribuinte do IPI.

- **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 de 01/04/2014 a 29/06/2016 pelos 3 (três) estabelecimentos mineiros do contribuinte e constatamos a seguinte situação em relação ao destaque do IPI nas operações de saídas:

Estabelecimentos	Nº IE / CNPJ	Valor Total do IPI destacado
Matriz - Capitólio	IE 128.970344.00-57 - CNPJ 01.191.823/0001-04	936,09
Filial – Capitólio	IE 128.970344.01-38 - CNPJ 01.191.823/0002-95	763.149,22
<b>Filial - Uberlândia</b>	<b>IE 128.970344.02-19 - CNPJ 01.191.823/0003-76</b>	-

*No entanto, por se tratar de perícia requerida no auto de infração lavrado em desfavor do estabelecimento específico da empresa, qual seja a filial de Uberlândia, no período em questão o referido estabelecimento **não** foi contribuinte de IPI conforme relação das notas fiscais emitidas no período autuado (Anexo 5).*

*Embora não tenha sido requisitado na Intimação 830/2018, a autuada apresentou os Registros de Apuração do IPI de outubro/2013 a março/2014 da matriz e de outubro/2013 a dezembro/2016 da filial de Capitólio (Anexo 1 – b.9).*

*Apresentou ainda os DARF's – Documento de Arrecadação de Receitas Federais 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 1 – b.8), porém todos eles se referem aos **estabelecimentos matriz e a filial de Capitólio**, corroborando a informação acima quanto à filial de Uberlândia não ser contribuinte do IPI no período autuado.*

*Importante anotar que a Constituição Federal definiu no artigo 145 e seguintes, as competências tributárias dos entes federados. Nos termos do artigo 196 da Parte Geral do RICMS/MG a legislação federal é considerada apenas subsidiariamente na fiscalização do ICMS, portanto não tendo efeitos para a aplicação da legislação do imposto de competência estadual.*

• **Quesito nº 7**

*Ilustrar os processos efetuados nos cascos nus realizados pela Autuada.*

• **Resposta do Perito (Literal):**

*Em atendimento ao item 5. da Intimação nº 830/2018, no documento referente ao Anexo 1 – b.6 listou de 1 a 26 as etapas que considera processo efetuado nos cascos nus, anexou também as fotografias.*

*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 1 – b.7) em cujas fls. 7/8 (do referido laudo) encontra-se descrito a operação executada pelo estabelecimento, que entendemos possa subsidiar o entendimento da 3ª Câmara.*

• **Quesito nº 8**

*Informar 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 1 – b.3) com os empregados registrados nos 3 estabelecimentos, bem como cópias reprográficas das folhas do livro de registro de empregados (Anexo 1 - b.2).*

*Da análise da relação e especificamente do estabelecimento filial Uberlândia, constata-se que não houve registro de nenhum empregado especializado na montagem de barcos e equipamentos.*

*Cumpre-nos informar a existência de um mecânico montador de motores embarcações, porém ingressou no estabelecimento em 08/07/2016, portanto, após o período abrangido pela autuação ora periciada.*

• **Quesito nº 9**

*Demonstrar, 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/IPI).*

• **Resposta do Perito (Literal):**

*Prejudicado, pois conforme resposta ao quesito 3 não houve entradas de matérias primas, e as aquisições do período autuado estão demonstradas no Anexo 4 e consiste basicamente de mercadorias distintas das que foram objeto da autuação ora periciada.*

*No Anexo 3, em resposta ao Quesito 2 encontram-se o demonstrativo e as cópias das NF's de transferência da matriz para a filial de Uberlândia vinculando às NF's de vendas feitas pela filial Uberlândia.*

**1.2 Quesitos formulados pelo Fisco (fls. 150/151)**

**• Quesito nº 1**

*Qual é o código e descrição da atividade econômica principal e secundária da empresa?*

**• Resposta do Perito (Literal):**

*Conforme consulta (Anexo 6.a) ao SIARE – Sistema Integrado de Administração da Receita Estadual, nos dados atuais do estabelecimento em questão, isto é, a filial de Uberlândia - IE nº 128.970344.02-19 e CNPJ nº 01.191.823/0003-76, estabelecimento ao qual se refere o auto de infração nº 01.000575277-82, objeto desta perícia, na aba “qualificação” constam os seguintes CNAE:*

*CNAE Principal: 4763-6/05 – Comércio varejista de embarcações e outros veículos recreativos; peças e acessórios.*

*CNAE Secundário: 3314-7/02 – Manutenção e reparação de equipamentos hidráulicos e pneumáticos, exceto válvulas.*

*Ressaltamos de acordo com consulta “Histórico de CNAE” (Anexo 6.b) também no SIARE constata-se que a vigência do CNAE principal é desde 12/03/2014, não tendo nenhum registro de alteração.*

*Subsidiariamente consultamos os dados do referido estabelecimento junto ao SERPRO e constatamos a existência de 08 (oito) CNAE’s secundários, conforme Anexo 6.c) e consistem de comércio varejista, manutenção e reparação, representação comercial e transporte rodoviário de carga.*

**• Quesito nº 2**

*Qual o Código Fiscal de Operações e de Prestações (CFOP) utilizado nos DANFES 35, 39, 81, 105, 144, 145, 216, 218, 269, 358, 400, 405, 459 anexados ao respectivo PTA às fls. 21 a 33?*

**• Resposta do Perito (Literal):**

Nº DANFES	Fls. PTA	CFOP (quesito 2.)	Mercadorias discriminadas nos DANFES (Quesito 4.)
35	21	5.209	Barco Mod. FOCKER I9 com motor de Popa Evinrude 130HP
39	22	5.209	Barco Mod. FOCKER 320 com motor Volvo V8 430HP
81	23	5.209	Barco Mod. FOCKER 210 com motor fora de borda Mercury 150HP
105	24	5.209	Barco Mod. FOCKER 230 com motor Mercruiser 4.3 Alpha 220HP
144	25	5.209	Barco Mod. FOCKER I9 com motor fora de borda Mercury 115 HP
145	26	5.209	Barco Mod. FOCKER 240 com motor fora de borda Mercury 200 HP verado



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

216	27	5.209	Barco Mod. FOCKER 320 com motor Volvo V8 430HP
218	28	5.209	Barco Mod. FOCKER 210 com motor fora de borda Mercury 150HP
269	29	5.209	Barco Mod. FOCKER 275 com motor Mercruiser 5.7 300HP Bravo III
358	30	5.209	Barco Mod. FOCKER I9 com motor fora de borda Mercury 115HP
400	31	5.209	Barco Mod. FOCKER 275 com motor Mercruiser 5.7 300HP Bravo III
405	32	5.209	Barco Mod. FOCKER 265 Cab Cor Black Edition Motor Mercruiser 5.7 300HP Bravo III
459	33	5.209	Barco Mod. FOCKER 240 com motor fora de borda Mercury 200 HP verado

### • Quesito nº 3

*Que tipo de operação o CFOP mencionado no item 02 descreve?*

### • Resposta do Perito (Literal):

*Nos termos da Parte 2 do Anexo V do RICMS/MG o CFOP em questão é utilizado para a seguinte operação:*

*CFOP 5.209 - Devolução de mercadoria recebida em transferência para comercialização*

*Classificam-se neste código as devoluções de mercadorias recebidas em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa, para serem comercializadas.*

### • Quesito nº 4

*Quais mercadorias estão discriminadas nos DANFEs citados no item 02*

### • Resposta do Perito (Literal):

*Vide demonstrativo no quesito 2.*

### • Quesito nº 5

*As mercadorias descritas no item 04 encontram-se completas, acabadas e prontas para o uso que se destinam?*

### • Resposta do Perito (Literal):

*Para responder esse quesito, necessário se faz a análise dos CFOP's utilizados nas transações envolvendo as NF's-DANFE's a que se referem o quesito 2. As definições dos CFOP's encontram-se na Parte 2 do Anexo V do RICM/MG e reproduzidas abaixo.*

*No Anexo 7.a) encontra-se o demonstrativo com as informações condensadas sobre as operações envolvidas, quais sejam, as transferências da filial Capitólio para a filial de Uberlândia e sua posterior devolução.*

*Transferências da filial-Capitólio para a filial Uberlândia: CFOP 5.151 - DANFE's conforme Anexo 7.b)*

### **5.151 - Transferência de produção do estabelecimento**

*Classificam-se neste código os produtos industrializados ou produzidos pelo estabelecimento em transferência para outro estabelecimento da mesma empresa.*

*Registro da NF-e na filial de Uberlândia, conforme os livros de Registros de Entrada transmitidos via SPED - Anexo 7.c): CFOP 1.152*

### **1.152 - Transferência para comercialização**

*Classificam-se neste código as entradas de mercadorias recebidas em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa, para serem comercializadas.*

*Devolução das mercadorias da filial Uberlândia para a filial Capitólio: CFOP 5.209*

### **5.209 - Devolução de mercadoria recebida em transferência para comercialização**

*Classificam-se neste código as devoluções de mercadorias recebidas em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa, para serem comercializadas.*

#### **• Quesito nº 7**

*As mercadorias descritas no item 04 passaram por algum processo de montagem no estabelecimento do autuado?*

#### **• Resposta do Perito (Literal):**

*Da verificação das notas fiscais envolvidas, cujos dados estão reproduzidos no Anexo 7.a) denota-se que as operações de transferência e sua posterior devolução foram feitas exatamente com os mesmos valores, portanto, conclui-se que não passaram por nenhum processo de montagem no estabelecimento do autuado, qual seja, a filial de Uberlândia.*

#### **• Quesito nº 8**

*Para que se possa definir a alíquota correta do ICMS a ser utilizada nas operações descritas nos DANFE's citados no item 02 é necessária a análise das respostas aos quesitos estabelecidos na fl. 143 do respectivo PTA?*

#### **• Resposta do Perito (Literal):**

*Cumpra esclarecer que os quesitos estabelecidos às fls. 143 referem-se aos quesitos formulados pela 3ª Câmara do Conselho de Contribuintes cujas respostas encontram-se no item II.A acima, e fazem referência ao processo de industrialização.*

*Já as operações descritas no item 02 trata das devoluções de mercadorias da filial de Uberlândia para a filial originária, qual seja a de Capitólio, que de acordo com as informações constantes nos documentos fiscais e referendados no Anexo 7 trata-se exatamente das mesmas mercadorias, sem sofrer nenhum processo de industrialização.*

*Portanto, concluímos não ser necessária a análise dos quesitos de fls. 143 para definição correta da alíquota a ser aplicada nas operações relativamente aos mencionados DANFE's.*

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre aplicação incorreta da alíquota do ICMS, no período de abril de 2014 a fevereiro 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) e 18% (dezoito 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.

Para a análise e elucidação dos questionamentos levantados pela Autuada deve ser analisado, inicialmente, a constituição jurídica da empresa autuada.

A empresa, Filial da Guerra Náutica Comércio e Representações EIRELI, com sede na cidade de Uberlândia – MG, apresenta CNAE – F principal 47.63-6-05 (Comércio varejista de embarcações e outros veículos recreativos; peças e acessórios), sem registros de alterações de CNAE – F desde o início de sua atividade comercial.

Feitos os esclarecimentos iniciais, passa-se à análise da legislação tributária no que concerne às alíquotas do ICMS aplicáveis às operações de circulação de embarcações constantes no RICMS/02.

Cabe inicialmente esclarecer que até 31/12/15, existiam duas alíquotas aplicáveis ao setor náutico referente às embarcações de esporte e recreação, conforme legislação constante no RICMS/02 transcrita a seguir:

**Art. 42.** As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

a) 25% (vinte e cinco por cento), nas operações com as seguintes mercadorias:

(...)

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

(...)

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*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;

A alíquota prevista no art. 42, inciso I, alínea "b.51" do RICMS/02 em vigor até 31/12/15 e que foi utilizada pela Autuada nos Documentos Auxiliares das Notas Fiscais Eletrônicas - DANFEs nºs: 35; 39; 81; 105; 144; 145; 216; 218; 269; 358; 400; 405 e 459, aplica-se somente às operações promovidas por estabelecimento industrial fabricante.

Como a empresa autuada tem como atividade principal o comércio varejista de embarcações e outros veículos recreativos, peças e acessórios, de forma obrigatória, a alíquota a ser por ela utilizada nas operações de venda e transferência de embarcações de esporte e recreação, inclusive seus motores, ainda que objeto de operações distintas, deve ser a 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 alínea "b.51" do mesmo artigo, dado que esta é reservada para os contribuintes classificados como estabelecimento industrial fabricante, nos termos do § 3º do art. 222 do referido Regulamento.

No período de janeiro a fevereiro de 2016, correspondente ao período final autuado ocorreu a emissão de um Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica – DANFE nº 459 em 26/02/16), conforme fl. 33, que de forma equivocada utilizou alíquota de 12% (doze por cento) ao invés da alíquota correta de 25% (vinte e cinco por cento), em razão da revogação da subalínea "b.51" pelo Decreto nº 46.859, de 1º/10/15, (MG de 02/10/2015), com vigência a partir de 01 de janeiro de 2016.

Também foi observada a utilização de forma equivocada da alíquota de 18% (dezoito por cento) nos DANFEs nºs 5; 22 e 23 com relação a embarcações e respectivos motores ao invés da alíquota correta de 25% (vinte cinco por cento).

Na comercialização de motores para embarcações, a alíquota a ser utilizada é de 25% (vinte cinco por cento), conforme previsto na subalínea "a.6" do inciso I do art. 42 do RICMS/02.

No tocante a hipótese específica da desconsideração do ato ou negócio jurídico de que trata o art. 205-A da Lei nº 6.763/75 e cujo procedimento é o estabelecido nos arts. 83 e 84 do RPTA não foi adotada no caso em questão, como também não foi mencionado, em nenhum momento, como argumento sustentador da presente autuação que o estabelecimento não se enquadra como industrial fabricante, pois, a Guerra Náutica não é indústria como se depreende pela simples análise da documentação da empresa no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica supracitado.

A autuação, ora discutida pela Impugnante, originou-se da estrita análise da legislação tributária referente à correta aplicação da alíquota do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação referente às operações comerciais realizadas pela empresa, mais especificamente a subalínea "a.6" do inciso I do art. 42 do RICMS/02.

Quanto à incidência do ICMS nas operações de transferência de mercadorias, dispõe o inciso I do art. 12 da Lei Complementar nº 87/96 que:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...)

Na esteira da lei complementar, a Lei nº 6.763/75 assim determina:

Art. 6º. Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

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

(...)

Na mesma linha, o regulamento do ICMS:

Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

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

(...)

Os dispositivos retrotranscritos são cristalinos no sentido de que há incidência do imposto nas saídas de mercadorias, a qualquer título, inclusive para outro estabelecimento do mesmo titular, até mesmo pela relevância para o direito tributário do princípio da autonomia dos estabelecimentos.

Importante registrar que o ICMS é não cumulativo. Assim, a transferência entre estabelecimentos gera um crédito no estabelecimento de destino que anula o efeito financeiro da tributação no estabelecimento de origem, não representando qualquer ônus financeiro para o contribuinte.

Observa-se que o próprio contribuinte utilizou esta regra agora contestada, ao promover o destaque do imposto nas transferências realizadas, só que aplicou a alíquota incorreta, conforme argumentos supracitados.

Vale salientar que não existe decisão judicial com efeito *erga omnes* e vinculante que afaste a incidência do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa.

Portanto, o contribuinte que não estiver amparado por decisão judicial de caráter individual e deixar de destacar e recolher o tributo devido nas operações de transferência de mercadorias estará sujeito ao lançamento de ofício do imposto e respectivas multas de revalidação e isolada.

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), salvo no caso de reincidência, e permissa vênua não há nos autos nenhuma prova contra o atuado que evidencie ser reincidente na infração.

Analisando a penalidade imposta e os argumentos apresentados pela Atuada em sua Impugnação, tem-se que 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 emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. 36/37, 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. 35).

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.

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 parágrafo 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 inexistente 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 parágrafo 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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 63.763/75, os valores constantes da coluna “MI (42 UFEMG)” do Anexo 7 de fls. 36/37.

No que tange ao questionamento da reincidência aplicada, analisando o Demonstrativo do Crédito Tributário (Anexo 6 – fls. 34/35), o Demonstrativo do Cálculo da Multa Isolada (Anexo 7 – fls. 36/37) e o “Item 4.3 – Reincidência” do Relatório Fiscal Pormenorizado (fls. 111), 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.

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. 89/90. 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**