

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	23.597/20/1ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001135339-75	
Impugnação:	40.010146803-35	
Impugnante:	LG Electronics do Brasil Ltda. IE: 001382486.00-82	
Proc. S. Passivo:	Diogo Martins Teixeira/Outro(s)	
Origem:	DF/Varginha	

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO. Constatado que a Autuada, remetente das mercadorias, contribuinte substituto tributário por força de convênio/protocolo, deixou de reter e recolher o ICMS/ST nas operações de remessa de mercadorias para contribuintes estabelecidos no estado de Minas Gerais, nos termos do art. 12 do Anexo XV do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO. Constatado que a Autuada, remetente das mercadorias, contribuinte substituto tributário por força de convênio/protocolo, reteve e recolheu a menor ICMS/ST nas operações de remessa de mercadorias para contribuintes estabelecidos no estado de Minas Gerais, nos termos do art. 12 do Anexo XV do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de destaque e de recolhimento (Anexos 02, 03 e 06), bem como do destaque e do recolhimento a menor do ICMS/ST (Anexos 04 e 05), no período de 01/01/14 a 31/12/15, devido pela Autuada, sediada no estado de São Paulo, contribuinte substituto tributário por força do Protocolo/Convênio, nas notas fiscais referentes a operações destinadas a contribuintes do ICMS localizados no estado de Minas Gerais, com mercadorias (e também partes e peças) constantes nos itens 5 (lâmpadas elétricas e eletrônicas), 8 (pilhas e baterias), 18 (materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno), 29 (produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos), 44 (material elétrico) e 45 (máquinas e aparelhos mecânicos,

elétricos, eletromecânicos e automáticos), todos da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, sujeitas ao recolhimento do ICMS por substituição tributária.

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

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação no percentual de 50% (cinquenta por cento) para ocorrência 001.069.001 “retenção e recolhimento a menor” - relativa aos CFOPs 6401 e 6403 e no percentual de 100% (cem por cento) para ocorrência 001.069.002 “falta de retenção/recolhimento” - relativa aos CFOPs 6101, 6102 e 6949, nos termos do disposto no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I, do citado artigo, e Multas Isoladas previstas no art. 55, incisos VII, alínea “c”, e XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75.

Instruem os autos, além do Auto de Infração - AI de fls. 04/11, o Auto de Início da Ação Fiscal - AIAF de fls. 02/03; Anexo 01: Demonstrativo do Crédito Tributário - exercício 2014 e 2015 (fls. 12/14); Anexos 02 a 06: Relatório, por item de mercadoria, de operações sujeitas à substituição tributária por CFOP (CFOPs 6101, 6102, 6401, 6403 e 6949) – fls. 15/889); Anexo 07: Amostragem de notas fiscais relacionadas aos anexos anteriores (fls. 890/917); Anexo 08: mídia eletrônica contendo os Anexos 01 ao 06 (fls. 918/919).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 926/962. Na oportunidade, são anexados aos autos os documentos de fls. 964/1.576 (listados às fls. 963).

Da Manifestação Fiscal e da reformulação do crédito tributário

A Fiscalização, em manifestação de fls. 1.579/1.652, refuta as alegações da Defesa, exceto em relação aos argumentos acatados pela Fiscalização conforme Termo de Rerratificação do Lançamento de fls. 1.653/1.654.

Conforme consta do Termo de Rerratificação do Lançamento retro, a Fiscalização promoveu: i) exclusão das exigências fiscais relativas às operações cujos produtos adquiridos pelos destinatários (consumidores finais) caracterizam-se como materiais de uso e consumo e ativo imobilizados; ii) exclusão das exigências fiscais referentes às destinatárias Infoar Comércio e Serviço em Ar Condicionado e Informática Ltda e BHP Engenharia Térmica e Comércio Ltda, tendo em vista que elas são detentoras de regime especial que lhes atribuem responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST em suas operações.

Na ocasião, ressalta a Fiscalização que “indefere” o pedido de reconhecimento de erro no lançamento referentes: à preliminar de nulidade do lançamento, às operações com CFOP 6.949, operações cujos produtos adquiridos pelos destinatários que realizam operações subseqüentes sujeitas ao regime de substituição

tributária; operações com a TIM Celular S/A por não ter a referida empresa atribuição da responsabilidade de retenção e recolhimento do ICMS/ST nas aquisições interestaduais de responsabilidade do alienante remetente da mercadoria, operações abrangidas pela substituição tributária, operações com produtos sujeitos ao regime de substituição tributária anterior à vigência do Decreto nº 46.931/15, outras inconsistências alegadas e sobre a abusividade das multas.

São colacionados aos autos Demonstrativo do Crédito Tributário - exercícios de 2014 e 2015 (fls. 1.655/1.656); mídia eletrônica de fls. 1.657 (Anexo 8) contendo: os Anexos 01 ao 06 e o Demonstrativo de Correção Monetária e Multas - DCMM retificado de fls. 1.661/1.662.

Devidamente cientificada da reformulação do crédito tributário (fls. 1.663/1.664), a Autuada manifesta-se às fls. 1.666/1.690, repetindo os argumentos não acatados pelo Fisco e colaciona aos autos os documentos listados às fls. 1.690.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 1.761/1.801, requerendo a procedência do lançamento.

Da instrução processual

A Assessoria do CC/MG exara a Diligência de fls. 1.809 para que a Fiscalização atendesse o seguinte:

1) - Colacione aos autos (em mídia eletrônica) os demonstrativos relativos à apuração do “excesso de partes e peças” (*partes e peças não utilizadas para substituição em garantia*) enviadas pela Autuada para as assistências técnicas, objeto da autuação (notas fiscais com CFOP 6949), conforme mencionado nas manifestações fiscais.

2) - Apresentar, detalhadamente, todas as análises e filtros utilizados na apuração retro, conforme mencionado nas manifestações fiscais.

Em seguida, reabrir vista dos autos à Autuada pelo prazo de 30 (trinta) dias.

Ocorrendo manifestação, favor replicar em seguida.

A Fiscalização comparece aos autos (fls. 1.810/1.816) e colaciona aos autos (fls. 1.817) a apuração acima solicitada (Arquivo LQ 2949 x 6949 – 2014 e 2015, contendo, cada uma, 4 (quatro) planilhas internas; Arquivo NFe Estruturada – LG – CFOP 6949 – 2014 e 2015, contendo, cada uma, 1 (uma) planilha interna e Arquivo Planilha Contribuinte – 2014 e 2015 – original do AI, contendo, cada uma, 6 planilhas internas).

Apresenta ainda a Fiscalização às fls. 1.811/1.816 o detalhamento da apuração efetuada pertinente ao “excesso de partes e peças” (*partes e peças não utilizadas para substituição em garantia*) enviadas pela Autuada para as assistências técnicas.

Devidamente intimada (fls. 1.822/1.827), a Autuada manifesta-se às fls. 1.828/1.859 requerendo a procedência da sua impugnação e são colacionados aos autos os documentos mencionados às fls. 1.860.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 1.877/1.971.

Do Parecer da Assessoria do CCMG

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 1.977/2.037, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. Quanto ao mérito, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 1.653/1.658.

Em sessão realizada em 24/09/20, acorda a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 20/10/20. Pela Impugnante, assitiu à deliberação a Dra. Camila Galvão e Anderi Silva e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Joana Faria Salomé.

DECISÃO

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

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante argui a nulidade do lançamento sob diversos aspectos.

Sustenta, mesmo após as alterações promovidas pela Fiscalização, que o Auto de Infração encontra-se ainda eivado de erros de apuração. Afirma que a Fiscalização tomou por base situações que desconsideram as provas materiais disponíveis e a própria lei, bem como as razões de autuar tampouco estão claras no Auto de Infração gerreado.

Alega que as supostas infrações não teriam sido individualizadas, nem foram considerados os fatos que regem as situações expostas pela autuação, desencadeando na clara inversão do ônus da prova.

Informa que a Impugnante e as Assistências Técnicas não foram intimadas para prestar informações ou apresentar documentos que pudessem esclarecer corretamente a situação de fato, de modo a se identificar quais operações foram de venda e quais foram a título de garantia a consumidores.

Alega que o Auto de Infração é precário e baseado em presunções.

Assim, entende a Impugnante que a peça fiscal deveria ser suportada em provas de que as mercadorias foram vendidas às Assistência Técnica para subseqüente revenda, provas essas inexistentes nos presentes autos.

Importante ressaltar, de início, que algumas arguições de nulidade decorrentes de alegados erros foram objeto de reformulação do crédito tributário

promovida pela Fiscalização ao longo do desenvolvimento do processo tributário administrativo.

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

Nesse sentido, traz-se à colação os seguintes apontamentos da Fiscalização:

(...)

Como se depreende, o inciso IV acima é o Relatório do Auto de Infração, onde se descreve com clareza o fato que motivou a emissão da peça fiscal, conforme abaixo:

“Constatou-se, mediante conferência de arquivos eletrônicos com informações acerca das notas fiscais eletrônicas emitidas para contribuintes do ICMS em MG, que a autuada, no período de 01/01/2014 a 31/12/2015, deixou de reter/recolher o ICMS devido por substituição tributária, no valor original de R\$3.999.425,34, incidente sobre as operações que destinavam mercadorias, partes e peças, constantes nos itens 5 (lâmpadas elétricas e eletrônicas), 8 (pilhas e baterias), 18 (matérias de construção, acabamento, bricolagem ou adorno), 29 (produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos), 44 (material elétrico) e 45 (máquinas e aparelhos mecânicos, elétricos, eletromecânicos e automáticos), todos da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em decorrência de falta de destaque de imposto Anexos 2, 3 e 6 - ou destaque a menor deste - Anexos 4 e 5 - nos documentos fiscais relacionados nos citados anexos.

Em face das irregularidades apuradas constatou-se também que a autuada não consignou ou consignou a menor nos documentos fiscais relacionados nos Anexos 2, 3, 4, 5 e 6, a base de cálculo prevista pela legislação, incorrendo em multa isolada, no valor total original de R\$5.481.402,41 e multa de revalidação no valor total original de R\$3.978.124,00, conforme demonstrado no Anexo 1.”

De sua leitura, identifica-se claramente que a Autuada, após o Fisco fazer a conferência de seus arquivos eletrônicos de NF-e contendo informações de suas operações para com Minas Gerais, inúmeras delas continham irregularidades, seja por falta de

retenção do ICMS-ST devido, seja por retenção a menor deste tributo.

Demonstra-se, também, o período da irregularidade e cada item de nota fiscal objeto da cobrança, que, conforme o CFOP da operação, estará em seu anexo correspondente.

O anexo, por sua vez, traz todas as informações originais da nota fiscal emitida pela Autuada, bem como as informações do cálculo que identificaram as diferenças que passaram a ser objeto de cobrança no Auto de Infração.

Desta feita, todas as informações para se demonstrar como foi feito o cálculo do ICMS-ST entendido como devido, estão perfeitamente identificadas em cada linha dos anexos.

Abaixo, a título de exemplo, extraiu-se o início do Anexo 3.a, referente ao CFOP 6102 no exercício de 2014, onde constam as informações da operação e cujos dados se mostram mais do que necessárias para a correta identificação do cálculo do ICMS-ST, bem como das informações que nortearão a multa isolada pela ausência da base de cálculo da ST ou informação a menor desta.

BC/ICMS	ALIQ ICMS	VLR ICMS	MVA ST	RED BC ST	BC ST	ALIQ ST	Cálculo ST	VLR ST NF	VLR IPI	Diferença Apurada
4,21	4,00	0,17	52,73	1,0000	6,75	12,00	0,64	0,00	0,21	0,64
19,92	4,00	0,80	63,90	1,0000	37,55	18,00	5,96	0,00	2,99	5,96
6,19	4,00	0,25	63,90	1,0000	11,16	18,00	1,76	0,00	0,62	1,76
4,03	4,00	0,16	63,90	1,0000	8,26	18,00	1,33	0,00	1,01	1,33
31,49	4,00	1,26	69,76	1,0000	64,15	18,00	10,29	0,00	6,30	10,29

(...)

O Anexo 1, composto pelo Anexo 1.a (exercício de 2014) e Anexo 1.b (exercício de 2015), traz o Demonstrativo do Crédito Tributário – DCT, que visa atender ao previsto no inciso VI do art. 89 do RPTA/MG, anteriormente citado, informando o montante do tributo devido, penalidades correspondentes e período abrangido pelo trabalho fiscal.

Lado outro, no corpo do Auto de Infração - especificamente na página 2/5 - há a citação de toda a legislação infringida, bem como da cominação legal.

Assim, está tudo claramente demonstrado na peça fiscal. Cada item de mercadoria está identificado e individualizado, sendo informado em cada fato o objeto de descumprimento das obrigações fiscais. Em verdade, não há qualquer intenção ou tentativa de se

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

desencadear inversão do ônus da prova, posto a clareza dos fatos.

Alega a Impugnante, também, que nem ela e suas Assistências Técnicas foram intimadas para prestar informações ou apresentar documentos para esclarecer a situação. O I. Defensor, pelo visto, não teve acesso às inúmeras trocas de mensagens feitas no passado entre o Fisco e o Departamento Fiscal da Autuada. Tal contexto do passado permite inferir que a Impugnante não reconhece como suscetível de erro a falta de documentação fiscal nas operações ora guerreadas ou, quando a documentação existe, esta não possui os elementos comprobatórios que assegurem a natureza da substituição em garantia, nos termos contidos nas Consultas da SEF/MG.

Além do que, não nos parece ser racional questionar cada uma das Assistências Técnicas acerca de suas operações. Para isso é que foi criada a Substituição Tributária, para concentrar o processo de fiscalização na origem – leia-se: em uma única empresa - e não na pulverização das operações comerciais. Portanto, também não cabe tal argumento da Autuada.

Repete, também, que a peça fiscal deveria ser suportada em provas de que as mercadorias foram vendidas às Assistência Técnica para subsequente revenda, provas essas inexistentes no presente auto.

Com a devida vênia, o I. Defensor não deve ter lido atentamente a Manifestação Fiscal. Mas, não tem problema, repete-se o já apresentado anteriormente.

Assim, novamente apresenta-se amostragem das vendas pelo destinatário Alex Eletrônica, que é uma Assistência Técnica da LG:

NUM NF	DEMISSAO	M O D	S	I T E M	COD PROD	DESCRICAO	NCM	C F O P	U N I D	QTD COM
000000257	14/02/2014	55	1	001	EAES1432220	CAPACITOR PARA AR CONDICIONADO LG	85334011	5102	UN	1,00
000000256	04/02/2014	55	1	001	6322FR204L	TERMOSTATO LG	85334011	5102	UN	1,00
000000253	29/01/2014	55	1	001	EBR38163326	PLACA LAVADORA LG 220V	84509090	6102	UN	1,00
000000253	29/01/2014	55	1	002	ADQ72910901	FILTRO INTERNO LG	84189900	6102	UN	6,00
000000253	29/01/2014	55	1	006	6322FR2046L	SENSOR DE CARGA LG	90328984	6102	UN	6,00
000000253	29/01/2014	55	1	007	6871ER1093C	PLACA PAINEL LAVADORA LG	84189900	6102	UN	1,00
000000251	27/01/2014	55	1	001	EAY62749601	FORNE LG	84509010	5102	UN	1,00
000000246	07/01/2014	55	1	001	EAU34769002	MOTOR LG 220V	85014019	5102	UN	1,00
000000245	07/01/2014	55	1	001	AKB73215509	CONTROLE REMOTO AR LG	84509090	5102	UN	1,00

A seguir, apresenta-se outra amostragem das vendas, agora pelo destinatário Minas Service, que também é uma Assistência Técnica da LG. Observa-se inúmeras vendas, sob diversos CFOP's, demonstrando-se claramente que as Assistências Técnicas não se limitam, tão somente, a fazer reparos em garantia, como quer fazer crer a Impugnante:

(...)

Portanto, demonstrado está que há a atividade comercial de revenda por parte das Assistências Técnicas da Autuada.

(...)

Mas, para não perder a oportunidade, registre-se que no Auto de Infração ora guerreado não há cobrança de operações sob o CFOP 2949. Não se compreende o porquê da inclusão desta argumentação. O que o Fisco tem a ver se a Impugnante somente recebeu mercadorias sob o CFOP 2949?

Cabe à Autuada, em verdade, levantar o que pode estar ocorrendo por não ter correspondente envio de peças e partes para sua Autorizada, conforme afirma o I. Defensor: “*não há retorno sem uma remessa associada*”. Portanto, não cabe ao Fisco tal levantamento.

Assim, a argumentação da Impugnante de que o Fisco Mineiro erra nos cálculos e na metodologia quando busca o eventual excesso, tomando por premissa a situação de existir somente entradas CFOP 2949 em anos específicos, não tem o menor cabimento. Como dito, não é objeto deste trabalho as situações em que existem somente operações sob o CFOP 2949; o foco deste trabalho fiscal é justamente o contrário, é a análise do fluxo de mercadorias da Impugnante para destinatários mineiros – inclusive suas Assistências Técnicas - com produtos sujeitos ao regime de substituição tributária.

A nível de argumentação, pode ser interessante para a Autuada receber suas peças e partes que não sejam necessariamente remessas de substituição em garantia feitas pelas suas Assistências Técnicas. Por que não? Será que o consumidor dos produtos LG só procura a Assistência Técnica se o bem estiver na garantia?

Acusou a Impugnante que o Auto de Infração exigiu o ICMS-ST com Margem de Valor Agregado (“MVA”) nas vendas de produtos destinados a clientes que os utilizaram como materiais de uso e consumo ou ativo imobilizado. Ocorre que não citou quais foram os produtos que teriam tido tal destinação, e menos ainda, para quais clientes foram destinados. Lembre-se, por oportuno, que tal argumento já foi utilizado pela Autuada em sua Impugnação Inicial e as operações devidamente excluídas naquela oportunidade. Não há mais porquê continuar com esta imputação/argumentação.

Reclama a atribuição à Impugnante da responsabilidade de comprovação de que seu cliente de fato incorporou os produtos ao seu ativo imobilizado. Ora, cabe à Autuada, quando da venda, saber para qual finalidade o destinatário está adquirindo para então fazer o correto preenchimento do documento fiscal e correspondente destaque do ICMS-ST: com MVA para operações de posterior revenda, ou sem MVA, para os casos de uso e consumo ou ativo imobilizado. Simples assim!

Novamente repete no Aditamento situações já corrigidas na peça fiscal quando da Impugnação Inicial, afirmando que encontrou as seguintes inconsistências:

(...)

Portanto, restou demonstrado que o Auto de Infração ora guerreado nada tem de incompleto, muito menos que houve inversão do ônus da prova.

Reclamar a não oportunidade de apresentar documentos para se defender é, no mínimo, não reconhecer todos estes procedimentos processuais que lhe garantiram revisão para baixo do valor do lançamento. O que parece querer a Impugnante, em verdade, é que não houvesse lançamento!

Neste contexto, as considerações preliminares da Impugnante devem ser afastadas, de pronto! (...)

Não merece também guarida o questionamento da Defesa de que em abril de 2019 protocolizou aditamento à Impugnação, após reformulação do crédito tributário pela Fiscalização, e não foi intimada/notificada da nova manifestação fiscal apresentada pelo Fisco em maio de 2019, que rejeitou os argumentos contidos no referido aditamento, como bem destacado pela Fiscalização:

(...)

A alegação, com a devida vênia, não procede... O rito processual adotado foi o previsto no já citado RPTA, qual seja, o pronunciamento do Fisco após recebida a impugnação apresentada pelo contribuinte, com posterior encaminhamento ao Conselho de Contribuintes. Lembra-se à Impugnante que não houve reformulação no lançamento e nem inclusão de nova fundamentação legal ou material que ensejasse uma nova manifestação de sua parte. Portanto, seguiu-se o estabelecido no art. 120 e em seu § 1º, ambos do RPTA, conforme abaixo:

(...)

Lado outro, quando do cumprimento da diligência determinada por este Egrégio Conselho de

Contribuintes, a Impugnante foi notificada para apresentar novo Aditamento à Impugnação, em decorrência dos esclarecimentos apresentados pelo Fisco, o que o fez!

Neste contexto, não tem sentido que após esta nova Manifestação Fiscal pós-Aditamento desta diligência, novamente lhe seja aberta vista para novo Aditamento; há de se convir que se assim for, sempre haverá uma alegação daquilo que já foi alegado através de um novo Aditamento, que obrigará à nova Manifestação Fiscal... ou seja, não vai acabar nunca!

Portanto, o Fisco entende como correto o rito processual adotado.

Portanto, rejeita-se a arguição de cerceamento de defesa ou de nulidade do lançamento, pois o Auto de Infração, ao contrário das alegações da Defesa, foi lavrado com todos os requisitos formais previstos no RPTA, permitindo as Impugnantes a plena compreensão da natureza das infrações que lhe foram imputadas.

Ressalta-se que as peças de defesas apresentadas abordam com detalhes todos os aspectos relacionados com as infrações apontadas no Auto de Infração, demonstrando que a Impugnante compreendeu perfeitamente as infrações que lhe foram imputadas, delas se defendendo em sua plenitude. Não há se falar, portanto, em desrespeito aos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

Dessa forma, rejeita-se as prefaciais arguidas.

As demais alegações confundem-se com o mérito e assim serão analisadas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de destaque e de recolhimento (Anexos 02, 03 e 06), bem como do destaque e do recolhimento a menor do ICMS/ST (Anexos 04 e 05), no período de 01/01/14 a 31/12/15, devido pela Autuada, sediada no estado de São Paulo, contribuinte substituto tributário por força do Protocolo/Convênio, nas notas fiscais referentes a operações destinadas a contribuintes do ICMS localizados no estado de Minas Gerais, com mercadorias (e também partes e peças) constantes nos itens 5 (lâmpadas elétricas e eletrônicas), 8 (pilhas e baterias), 18 (materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno), 29 (produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos), 44 (material elétrico) e 45 (máquinas e aparelhos mecânicos, elétricos, eletromecânicos e automáticos), todos da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, sujeitas ao recolhimento do ICMS por substituição tributária.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação no percentual de 50% (cinquenta por cento) para ocorrência 001.069.001 “retenção e recolhimento a menor” - relativa aos CFOPs 6401 e 6403 e no percentual de 100% (cem por cento) para ocorrência 001.069.002 “falta de retenção/recolhimento” - relativa aos CFOPs 6101, 6102 e 6949, nos termos do disposto no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I, do citado artigo, e Multas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Isoladas previstas no art. 55, incisos VII, alínea “c”, e XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75.

Após a reformulação do crédito tributário, a apuração das exigências fiscais encontra-se na mídia eletrônica de fls. 1.658 (Anexo 8); o Demonstrativo de Correção Monetária e Multas - DCMM retificado de fls. 1.660/1.662 e o Demonstrativo do Crédito Tributário - exercícios de 2014 e 2015 de fls. 1.655 e 1.656.

Repita-se que, conforme consta do Termo de Rerratificação do Lançamento de fls. 1.653/1.654, a Fiscalização promoveu a: **i)** exclusão das exigências fiscais relativas às operações cujos produtos adquiridos pelos destinatários (consumidores finais) caracterizam-se como materiais de uso e consumo e ativo imobilizados; **ii)** exclusão das exigências fiscais referentes às destinatárias Infoar Comércio e Serviço em Ar Condicionado e Informática Ltda e BHP Engenharia Térmica e Comércio Ltda, tendo em vista que elas são detentoras de regime especial que lhes atribuem responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST em suas operações.

Pois bem, é oportuno salientar que o regime da substituição tributária possui norma de competência estatuída na Constituição da República, em seu art. 150, § 7º e na Lei Complementar nº 87/96, conforme art. 6º. Veja-se:

Constituição da República

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

...)

§ 7º. A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Lei Complementar nº 87/96:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Autuada é contribuinte substituto tributário mineira em razão do disposto nos art. 22, inciso II, da Lei nº 6.763/75 c/c os arts. 1º, inciso III, alínea “a”, e 12, §2º, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e Protocolos ICMS pertinentes (por exemplo: cláusula primeira do Protocolo ICMS 31/2009 (*dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos*) e os demais Protocolos ICMS pertinentes, *verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

(...)

RICMS/02 - Anexo XV

Art. 1º Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido:

(...)

III - pelo adquirente ou destinatário da mercadoria ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente, nas hipóteses de entrada ou recebimento em operação interestadual de:

a) mercadoria para uso, consumo ou ativo permanente;

(...)

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015

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

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015

“§ 1º As unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, por mercadoria ou agrupamento de mercadorias, são as identificadas nos itens da Parte 2 deste Anexo.”

Protocolo ICMS 31/09:

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com as mercadorias listadas no Anexo Único, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do

Mercosul / Sistema Harmonizado - NCM / SH , destinadas ao Estado de Minas Gerais ou ao Estado de São Paulo, fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS relativo às operações subseqüentes.

Parágrafo único. **O disposto no caput aplica-se também à diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre a base de cálculo da operação própria,** incluídos, quando for o caso, os valores de frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, na hipótese de entrada decorrente de operação interestadual, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente. (Grifou-se).

Registra-se que a aplicação da substituição tributária, até 31 de dezembro de 2015, dependia do implemento de duas condições: a classificação do produto num dos códigos da NBM/SH descritos na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e seu enquadramento na respectiva descrição.

Passa-se à análise das exigências fiscais e alegações remanescentes

No tocante à alegação da Defesa de não incidência de ICMS/ST em relação às remessas de partes e peças destinadas à substituição em garantia, cumpre registrar que, nesse ponto, não há discordância entre a Fiscalização e a Autuada.

Contudo, o que a Fiscalização exige é o ICMS/ST em relação às partes e peças que foram enviadas, pela Autuada, para empresas mineiras de Assistência Técnica a título de remessa em razão de garantia, para às quais não restou comprovada esta destinação.

Consta às fls. 1.811/1.816 o detalhamento da apuração do “excesso de partes e peças” (partes e peças não utilizadas para a substituição em garantia) e às fls. 1.817 mídia eletrônica constando os demonstrativos desta apuração. Para um melhor entendimento desta apuração, segue o detalhamento apresentado pela Fiscalização:

(...)

2.1) Inicialmente, a partir da base de dados das Notas Fiscais eletrônicas emitidas pela Autuada, separou-se as operações (itens de mercadorias) que estavam sob os CFOP 2949 e 6949, criando-se planilhas distintas de cada CFOP dentro do arquivo LQ 2949 x 6949. Os procedimentos são idênticos para os dois exercícios, 2014 e 2015:

2.1.1) As planilhas foram classificadas de forma ascendente para todos os campos abaixo citados, pelo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

seguinte critério: CNPJ, Código de Produto, Número NF, Série da NF e Item da NF;

2.1.2) Em seguida, foram separadas as operações com CFOP 2949 das com CFOP 6949; se criou uma planilha para cada CFOP, chamadas 2949 e 6949;

2.1.3) Em seguida, se criou a terceira planilha, denominada LQ, que é a planilha que efetivamente fará a apuração quantitativa dos itens de mercadorias – conforme o código do produto e por CNPJ - que entraram (CFOP 2949) e saíram (CFOP 6949), conforme se verifica nas colunas AE, AF, AG e AH, com a obtenção do estoque final na coluna AG (foram suprimidas algumas colunas somente por questão didática, para a imagem não ficar pequena):

CNPJ	RAZSOCIAL	NUMNF	DEMISSAO	ITEM	CODPROD	DESCRICAO	CFOP UNID	QTD	Traz total código 6949	Traz total código 2949	Estoque Final	Dif EF p/ saída item NF	Qtdd Original NF
00097958000110	FARIA SQARES LTDA	001275567	15/10/2015	001	3721A20326A	PAINEL FRONTAL	6949 PC	1,00	1	0	1	1	1,00
00097958000110	FARIA SQARES LTDA	001271623	07/10/2015	001	AGL3167001	PAINEL FRONTAL	6949 PC	1,00	1	0	1	1	1,00

No exemplo acima, no exercício de 2015, não tinha nenhuma saída sob o CFOP 6949 que encontrasse correspondente entrada sob o CFOP 2949. Assim, os 2 itens de mercadoria sob o CFOP 6949 desse CNPJ serão levados para a planilha seguinte, LQ Final.

2.1.4) Quando se identificou no CNPJ que havia item nota fiscal sob o CFOP 6949 com o mesmo código de mercadoria do CFOP 2949, o aplicativo vai deduzindo as quantidades de entradas, até a última operação sob aquele código de produto; se houver sobra, esta estará demonstrada na coluna P da planilha e será a quantidade a ser levada para a planilha seguinte, LQ Final, como no exemplo abaixo (suprimidas algumas colunas somente por questão didática, para a imagem não ficar pequena):

CNPJ	RAZSOCIAL	NUMNF	DEMISSAO	ITEM	CODPROD	DESCRICAO	CFOP UNID	QTD	Traz total código 6949	Traz total código 2949	Estoque Final	Dif EF p/ saída item NF	Qtdd Original NF
00477248000148	ROSA MARIA CORREA	001107918	13/01/2015	001	EBR76961202	PLACA DE CIRCU	6949 PC	0,00	1	1	0	0	1,00
00477248000148	ROSA MARIA CORREA	001287653	06/11/2015	001	MAZ62859601	SUPORTE DE ME1	6949 PC	1,00	1	0	1	1	1,00
00477248000148	ROSA MARIA CORREA	001199233	01/06/2015	002	MCG62508902	COXIM DE BORR	6949 PC	1,00	3	2	1	1	3,00

Assim, no excerto acima do exercício de 2015, para o primeiro item entrou uma unidade e saiu outra, totalizando zero na quantidade comercializada. Para o segundo item, não entrou nenhuma unidade e saiu uma, totalizando uma unidade na quantidade comercializada. Para o terceiro item, entraram duas unidades e saíram três, totalizando uma unidade na quantidade comercializada. Informa-se que quando a quantidade comercializada (coluna P) é zero, o item ao final do processo será excluído.

2.1.5) Após o processo acima, ainda na planilha LQ, se adotou o seguinte procedimento:

2.1.5.a) marcação da linha de cabeçalho como a linha de filtro;

2.1.5.b) no campo QTDCOM (coluna P), se desmarcou o valor 0 (zero) – restaram, portanto, somente as operações que tiveram quantidade comercializada igual ou maior que 1 (um);

2.1.6) Após a aplicação do citado filtro, a planilha ficou com as saídas excedentes às entradas ou que não tiveram correspondente entrada. Esses registros foram levados para a planilha LQ Final, que consolida o levantamento quantitativo. Neste contexto, a planilha LQ Final possui 29.392 registros e a quantidade de 79.034 unidades comercializadas, para o exercício de 2015.

Para o exercício de 2014, seguindo-se o mesmo procedimento, foram levados para a planilha LQ Final 29.840 registros e 87.382 unidades comercializadas.

As planilhas LQ Final dos dois exercícios foram transportadas para o arquivo NFe Estruturada – LG – CFOP 6949 de cada exercício.

2.2) Copiada a planilha para o arquivo NFe Estruturada – LG – CFOP 6949 de cada exercício, este aplicativo em Excel tem por objetivo verificar se o item de mercadoria da nota fiscal está sujeito à substituição tributária ou não, constatando se a NCM/SH e a descrição da mercadoria estão inseridas no Anexo XV do RICMS/MG. O aplicativo é composto por 9 (nove) planilhas, que funcionam interligadas. Para o que se deseja aqui, que é demonstrar a apuração, se copiou somente a planilha NFe, que demonstra o cálculo do ICMS/ST e contém os filtros aplicados, conforme se explica abaixo:

2.2.1) Lembrando que a planilha já veio classificada da etapa anterior, de forma ascendente para todos os campos a seguir citados, pelo seguinte critério: CNPJ, Código de Produto, Número NF, Série da NF e Item da NF;

2.2.2) Os filtros a serem aplicados estão em vermelho no cabeçalho da planilha e foram aplicados na ordem estabelecida entre parênteses, conforme abaixo:

2.2.2.a) Situação (1) – coluna BS - - se desmarcou o “Fora da ST”. Permaneceu o item de mercadoria que encontrou NCM/SH e descrição de mercadoria correspondente no Anexo XV do RICMS/MG;

2.2.2.b) Verifica CFOP (2) – coluna BT - no caso em tela, todos os campos são verdadeiros, posto que o CFOP é 6949;

2.2.2.c) Verifica RE (3) – coluna CA - o aplicativo, em sua versão original, vai verificar em outra planilha se o destinatário é detentor de Regime Especial em MG; se for retorna o valor “S”, se não for, retorna o valor “N”. Quando existente a ocorrência de “S”, esta foi desmarcada, permanecendo o de conteúdo “N”;

2.2.2.d) Excluído usuário (4) – coluna CB - o aplicativo permite que o usuário exclua algum item de mercadoria manualmente. Para o caso em tela, todos os campos permaneceram com conteúdo “N”;

2.2.2.e) Convênio / Protocolo (5) – coluna AW - o aplicativo, em sua versão original, vai verificar em outra planilha a qual Convênio/Protocolo a NCM/SH e descrição estão relacionados ou se é ST Interna, retornando com a identificação do Convênio/Protocolo ou com o termo “Interna”. Se desmarcou a “Interna”, permanecendo o que for de Convênio/Protocolo;

2.2.2.f) Diferença Apurada (6) – coluna AF - o filtro adotado é para os valores iguais ou maiores que R\$0,03 (três centavos).

2.2.3) Após a aplicação dos citados filtros, as planilhas ficaram com as saídas que estão sujeitos à substituição tributária em cada exercício. Neste contexto, para o exercício de 2014, se chegou ao total de 15.870 registros localizados dos 29.840 registros da planilha, com o campo “Diferença Apurada” (coluna AF) - que identifica o resultado final do cálculo do ICMS/ST – apontando o valor de R\$ 711.380,84 como sendo o que se deixou de reter/recolher de ICMS/ST nas operações sob o CFOP 6949. Esta planilha foi transportada para o arquivo Planilha Contribuinte – 2014 – original do AI.

Para o exercício de 2015, se chegou ao total de 21.423 registros localizados dos 29.392 registros da planilha, com o campo “Diferença Apurada” (coluna AF) - que identifica o resultado final do cálculo do ICMS/ST – apontando o valor de R\$ 1.842.811,38 como sendo o que se deixou de reter/recolher de ICMS/ST nas operações sob o CFOP 6949. Esta planilha foi transportada para o arquivo Planilha Contribuinte – 2015 – original do AI.

2.2) Copiadas as planilhas para os respectivos arquivos Planilha Contribuinte – 2014 e 2015 –

original do AI, foram renomeadas nestes arquivos como planilha “CFOP 6949”, contendo, portanto, os valores originalmente cobrados no Auto de Infração em epígrafe, juntamente com os CFOP 6101, 6102, 6401 e 6403.

Verifica-se, portanto, que diferente do alegado pela Defesa, a exigência do ICMS/ST não incide sobre operações **comprovadas** de remessas de partes e peças a título de garantia, realizadas a partir do seu estabelecimento de São Paulo para destinatários em Minas Gerais que são Assistência Técnica, como restará demonstrado.

A alegação da Defesa é de que o Fisco teria partido da premissa de que não se tratam de operações de remessa para substituição de partes e peças em garantia, mas sim de remessas para formação de estoque das Assistências Técnicas.

Sustenta a Impugnante que não há que se falar em recolhimento de ICMS/ST visto não haver operação mercantil com as Assistências Técnicas, ou mesmo entre estas e os consumidores finais que detêm seus produtos ainda no prazo de garantia, bem como argumentou que o ICMS/ST e a própria MVA visam e presumem a existência de sucessivas operações de venda, o que nas operações de garantia não ocorre.

Acrescenta a Defendente que não pode prosperar o raciocínio do Fisco no sentido de que se tem uma formação de estoque para comercialização quando “*o extra de peças e partes que seguem para as autorizadas sem qualquer contrapartida ou solicitação destas*”. Reclama que não remete as partes e peças às Autorizadas sem qualquer fundamento e que tal constatação seria extremamente equivocada.

Informa, ainda, que há diversos motivos para que não haja o retorno da peça defeituosa, citando, como exemplo, sua destruição ou por não ter outro motivo para retornar à Impugnante. Acrescenta que as peças que não retornam têm um porquê e, caso não haja explicação para o não retorno da peça, será feita a cobrança desta junto à Autorizada, como exige a legislação.

Portanto, em síntese, a Impugnante entende que produziu a prova necessária para evidenciar que as remessas dos componentes objeto das notas fiscais autuadas foram realizadas a título de substituição em garantia, mediante a vinculação (operação a operação) dos dados do consumidor a cada remessa, em estrita observância ao critério estabelecido nas Consultas de Contribuinte emitidas pela SEF/MG.

Repita-se, conforme já mencionado, a Fiscalização reconhece, consoante respostas de Consultas de Contribuintes exaradas, que é pacífico e prevalente o entendimento de que não há que se falar em ICMS/ST nas operações de remessas de partes e peças para substituição em garantia.

Entretanto, nos dizeres do Fisco somente o “saldo” a maior de peças e partes apurado enviado a destinatários mineiros a título de substituição em garantia, conforme acima destacado, é que está sendo objeto de exigência.

Nesse diapasão, relata a Fiscalização que os números comprovam que não são “operações casadas” de envio de peças e partes das Autorizadas para a Autuada (notas fiscais CFOP 2949) e desta para as Autorizadas (notas fiscais CFOP 6949).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na análise apresentada pela Fiscalização, foi autuado o excesso das partes e peças sujeitas ao recolhimento por substituição tributária (de responsabilidade da Autuada), para as quais não se constatou notas fiscais emitidas pelas Assistências Técnicas constando os itens a serem substituídos (CFOP 2949) quando cotejadas com as notas fiscais emitidas pela Autuada constando as partes e peças novas.

Cita-se, a título de exemplo, os seguintes apontamentos trazidos pela Fiscalização:

(...)

Constata-se que isto não ocorre quando se analisa a movimentação física de itens de mercadorias entre ambas, conforme o exemplo abaixo, referente à Autorizada Centel Áudio e Vídeo Ltda., IE nº 313.678915.00-21 e CNPJ nº 22.703.250/0001-20, relativamente ao produto “cabo 350mm 300V p TV”:

Nº NF	DATA NF	CODPRODUTO	DESCRIÇÃO	NCM	CFOP	UNID	QTDCOM
000878166	04/02/2014	EAD60958302	CABO 350MM 300V P TV	85444200	6949	PC	1,00
000903222	12/03/2014	EAD60958302	CABO 350MM 300V P TV	85444200	6949	PC	1,00
000942389	12/05/2014	EAD60958302	CABO 350MM 300V P TV	85444200	6949	PC	3,00
001027829	16/09/2014	EAD60958302	CABO 350MM 300V P TV	85444200	2949	PC	3,00
001040668	02/10/2014	EAD60958302	CABO 350MM 300V P TV	85444200	6949	PC	5,00

Observa-se a movimentação física do produto sob o código EAD60958302 no exercício de 2014. Verifica-se que há o envio de 1 (um) “cabo 350 mm 300V p tv” para a assistência técnica (NF 878.166, de 04/02/14), posteriormente outra unidade (NF 903.222, de 12/03/14) e, posteriormente, outras 3 (três) unidades (NF 942.389, de 12/05/14), todas operações de saída da fabricante/Impugnante (CFOP 6949), sem que a autorizada tivesse feito qualquer requisição ou enviado peças para aquela (CFOP 2949). Ato contínuo, verifica-se o envio pela autorizada/assistência técnica, de 3 (três) cabos (NF 1.027.829, de 16/09/14) para a fabricante/Impugnante e, posteriormente, novas 5 (cinco) unidades são enviadas desta para a autorizada (NF 1.040.668, de 02/10/14).

Conforme se constata da movimentação física desta mercadoria classificada no código EAD60958302, no exercício de 2014, a fabricante/Impugnante enviou para sua autorizada/assistência técnica 10 (dez) peças, enquanto a autorizada/assistência técnica, na verdade, somente requisitou 3 (três) peças. **Este excesso, de 7 (sete) unidades, é que não está sendo considerado como sendo produtos de substituição em garantia, posto que este excesso é formação de estoque para fins de comercialização no destinatário mineiro, ou seja, estão indo para o estoque da autorizada para posterior**

comercialização, e, portanto, estão sujeitos às regras do regime de substituição tributária.

Portanto, as (3) três unidades solicitadas pela autorizada/assistência técnica foram deduzidas do total de 10 (dez) unidades enviadas pela fabricante/Impugnante, visto estar caracterizada a substituição em garantia. Estas unidades não são objeto de cobrança de ICMS-ST no auto de infração ora gerreado.

Ou seja, quando não identificado que houve demanda/solicitação de substituição de peça por parte da autorizada para que tais itens fossem usados na substituição de produtos que estivessem em garantia, caracterizou-se como envio de mercadorias para formação de estoque da autorizada para posterior comercialização, e, portanto, sujeitos às regras do regime de substituição tributária.

(...)

Aliás, por oportuno, se registre aqui a incoerência nas argumentações apresentadas pelos I. Defensores da Autuada.

Em determinado momento, quando de sua manifestação recursal - em abril/2019, no item 40, às fls. 1675 - afirma que ***“aguarda que enviem uma Ordem de serviço que ensejará a remessa da parte ou peça necessária, e posteriormente aguarda o retorno da peça defeituosa”***. (grifei)

Ora, como se depreende acima, a Impugnante dá a entender que sua Assistência Técnica envia uma Ordem de Serviço solicitando a remessa da parte ou peça - portanto, uma operação sob o CFOP 6949 - e, posteriormente, lhe será enviada como retorno a peça defeituosa - uma operação sob o CFOP 2949.

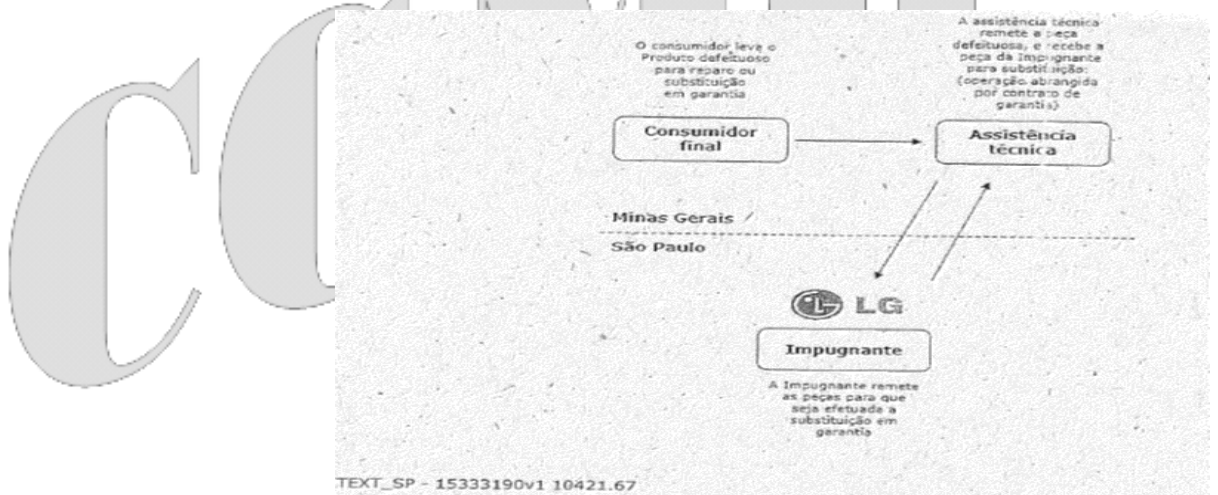
Em outro momento, às fls. 932 e 933 da Impugnação inaugural, especificamente nos itens 33 e 34, a Autuada apresenta o organograma do fluxo físico e operacional do processo de substituição em garantia apresentado no primeiro item - que se encontra reproduzido a seguir - bem como no segundo item já assim asseverou: “34. Como demonstrado acima, o consumidor que adquiriu o produto leva este até uma assistência técnica para reparo ou substituição, em ambos os casos dentro do período de garantia. A assistência técnica recebe este produto e o remete para a Impugnante, sendo que esta operação está amparada por contrato firmado entre a

assistência técnica e a própria Impugnante para acobertar estas operações de garantia. Subsequentemente, a Impugnante remete as peças ou o produto novo para a assistência técnica a título de substituição em garantia, para fins de substituição ou entrega ao consumidor final sem nenhuma cobrança”. (grifei)

Ratifica a sequência operacional no último aditamento à impugnação, especificamente no item 40, às fls. 1.835, em verdade reproduzindo o acima citado item 34. (Grifos acrescidos).

Ressalta-se que foi apresentado pela Defesa o organograma do fluxo físico e operacional do processo de substituição em garantia (fls. 932), na oportunidade destacou a Defendente o seguinte (também reproduzido no aditamento da impugnação):

Organograma do fluxo físico e operacional do processo de substituição em garantia das partes e peças enviadas pela Impugnante às Assistências Técnicas:



“34. Como demonstrado acima, o consumidor que adquiriu o produto leva este até uma assistência técnica para reparo ou substituição, em ambos os casos dentro do período de garantia. **A assistência técnica recebe este produto e o remete para a Impugnante, sendo que esta operação está amparada por contrato firmado entre a assistência técnica e a própria Impugnante para acobertar estas operações de garantia. Subsequentemente, a Impugnante remete as peças ou o produto novo para a assistência técnica a título de substituição em garantia, para fins de substituição ou entrega ao consumidor final sem nenhuma cobrança”.** (Grifou-se).

Restou claro, portanto, que o procedimento adotado pela Autuada em relação à reposição de partes e peças em garantia coaduna-se com a sistemática adotada pela Fiscalização para apuração das partes e peças que não foram enviadas para substituição em garantia (primeiro a ocorrência do envio do item pela Assistência Técnica - operação de entrada na Autuada – nota fiscal CFOP 2949/posteriormente, o envio da peça, parte ou produto pela Impugnante para a Assistência Técnica - operação de saída da Autuada – nota fiscal CFOP 6949).

Nesse diapasão, não merece prosperar as análises trazidas posteriormente pela Autuada no sentido de que primeiro ocorria o envio da peça nova e depois desta o recebimento da peça defeituosa, uma vez que incompatível com o organograma do fluxo físico e operacional do processo de substituição em garantia das partes e peças retro apresentado pela Defesa.

Acresça-se, quanto à fala da Autuada de que se as peças e partes não são aplicadas na substituição em garantia “retornam para a LG definitivamente; ou foram devolvidas para a LG para serem objeto de faturamento em operações tributadas normalmente como venda”, que a Fiscalização deixou consignado que não se verifica tal retorno do item para faturamento como venda, mas tão somente o envio do item para os destinatários mineiros sob o CFOP 6949.

Assim, corretamente concluiu a Fiscalização não prosperar a tese da Defesa para afastar a exigência do ICMS/ST em relação ao excesso das partes e peças enviadas para as Assistências Técnicas:

(...)

Assim, todos os argumentos da Impugnante de que há inúmeras evidências de que tais operações foram realizadas no contexto de operações em garantia, tais como: 1) em todas as notas fiscais há menção da descrição “Remessa para substituição em garantia” no campo natureza da operação; 2) as notas fiscais têm como destinatários as empresas de assistência técnica autorizada; 3) cópia dos contratos firmados com empresas de assistência técnica; 4) relação de todas as operações realizadas nos anos de 2014 e 2015 entre a Impugnante e as assistências técnicas com o nome e número das notas fiscais para as assistências técnicas, o nome, endereço e ordem de serviço do consumidor final; 5) os números das OS; 6) relação de pagamentos efetuados às assistências técnicas; e 7) declaração firmada por assistências técnicas no sentido de que as peças remetidas pela LG para substituição em garantia foram: aplicadas no reparo em garantia, retornaram para a LG definitivamente ou foram devolvidas para a LG para serem objeto de faturamento em operações tributadas normalmente como venda; todos, sem exceção, não se sustentam e caem por terra quando se demonstra que o volume de peças e partes que vão no sentido Impugnante x

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Autorizada é muita coisa maior do que o sentido inverso, Autorizada x Impugnante. (...)

No caso dos presentes autos, exercício de 2014, por exemplo, verifica-se que os itens de mercadoria sob o CFOP 6949 que a Impugnante enviou para suas Autorizadas em Minas Gerais, atingiu o montante de 98.543 unidades. E as Autorizadas teriam enviado 18.194 itens de mercadoria, registrados sob o CFOP 2949, conforme escrita fiscal da Autuada.

De pronto, depara-se com uma significativa diferença no volume de itens que deram entrada no estabelecimento da Impugnante sob a rubrica “Entrada - Retorno em Garantia” (CFOP 2949), para os itens que dela saem sob a rubrica “Remessa para Substituição em Garantia” (CFOP 6949), perfazendo a diferença o montante de 80.349 unidades, conforme apuração fiscal.

Como esclarece a Fiscalização, nem todos os itens desta diferença estão sujeitos ao regime de substituição tributária. Neste sentido, foram realizadas as exclusões dos itens de mercadoria não sujeitos à tal sistemática de recolhimento do imposto, bem como não são objeto de autuação aqueles itens que encontraram correspondência no CFOP 2949.

Ressalta-se que são objeto de exigência de ICMS/ST, no exercício de 2014, 25.914 itens enviados para os destinatários mineiros com documento fiscal constando o CFOP 6949. Ou seja, 26,29% (vinte e seis vírgula vinte e nove por cento) do que foi enviado de SP para MG são objeto do lançamento, conforme apuração fiscal.

Traz-se à colação os seguintes apontamentos da Fiscalização que corroboram a acusação fiscal:

(...)

Outro ponto a ser analisado é o aspecto de se constatar que nas operações entre a Impugnante e qualquer de suas Autorizadas, se observa que não há venda de mercadoria do próprio fabricante, ou seja, sob o CFOP 6101. Verifica-se que há, tão somente, dois CFOP de saída: 6102 e 6949. Ou seja, respectivamente, “venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros” e “outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado”.

Com raras exceções, há saídas para algumas Autorizadas sob o CFOP 6403, mas que também se refere à operação com produto de terceiros.

Neste diapasão, se deduz que nunca há procura pelo consumidor de peças e partes do próprio fabricante na situação de fora da garantia, prevista nos itens 6.7 e 6.8 abaixo citados? Não há, por parte das autorizadas em MG, situação em que as peças e partes do próprio fabricante são vendidas ao consumidor?

Somente há procura de peças e partes para a venda para o que é fornecido por terceiros, ou seja, as operações sujeitas ao CFOP 6102?

Não! Certamente que não!

Em análise ao teor dos contratos de assistência técnica, na seção 6 destes, se encontra nos itens 6.7 e 6.8, às fls. 515 (exemplificativamente, cita-se a autorizada Minas Service Eletrônica LTDA.), a forma da Autorizada LG proceder em relação aos produtos da Impugnante que estejam fora da GARANTIA. Assim dispõem os itens:

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

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

Portanto, lógico que há venda de itens de mercadoria fora da garantia por parte das Autorizadas. E, ao que parece e leva a crer, a forma escolhida para o envio de tais itens foi via CFOP 6949.

Portanto, os números falam por si só!

Não será excesso novamente frisar, neste Aditamento à Manifestação Fiscal, que quando do envio das peças e partes das Autorizadas para a Impugnante, este envio tem que ser feito por documento fiscal hábil, qual seja, a Nota Fiscal.

Logo, se não há nota fiscal consignando a operação de entrada na escrita fiscal da Autuada sob o CFOP 2949, é de asseverar que não houve envio de item de mercadoria por parte da Autorizada com a finalidade do retorno da peça defeituosa para a Impugnante.

Portanto, apresentar ao Fisco planilhas e documentos internos de controle sem qualquer valor fiscal, bem como agora a novidade da não há necessidade de retorno da peça defeituosa, parecem querer suprir as ausências de informações exigidas nas notas fiscais e até mesmo a falta destas. Porém, os fatos estão consumados...

Assim, caracterizado está que as operações consignadas sob o CFOP 6949, no auto de infração

ora guerreado, em verdade, não são operações de substituição em garantia, mas sim operações de formação de estoque nas autorizadas e, portanto, sujeitas às regras do regime de substituição tributária. (Grifos acrescidos).

Sobre as supostas inconsistências alegadas pela Defesa em relação à apuração fiscal das partes e peças não utilizadas na substituição em garantia, traz-se à colação excertos das minuciosas análises trazidas pela Fiscalização (íntegra às fls. 1.921/1.949) às quais refutam a referida alegação (omitidas análises de itens não objeto de exigência nestes autos, bem como situações em que a conclusão da Fiscalização se repete ao longo da análise):

(...)

Seção III.b.3 – Das inconsistências evidenciadas na metodologia e planilhas elaboradas pelo Fisco para se apurar eventual excesso de peças - itens 88 a 112

(...)

Reclamou também a Autuada acerca da metodologia de apuração deste eventual excesso de partes e peças, que fora feita de forma diferente pelo Fisco Mineiro, quando comparada com as planilhas disponibilizadas no PTA nº 01.001118073-34 – planilhas “LQ 2949 x 6949.xlsx”.

Ora, como já dito, a Impugnante parece querer ditar a lógica do trabalho. Para o primeiro trabalho, o citado PTA nº 01.001118073-34, foi o primeiro a se montar uma linha de raciocínio para atender tal situação de confronto entre operações sob o CFOP 2949 e CFOP 6949.

Mostrou-se eficaz, ou seja, o resultado saiu certo, porém tomou muito mais tempo para se fazer o levantamento do que estava previsto.

Já para este Auto de Infração, em função do maior número de itens por conta de serem dois exercícios, o Fisco buscou aperfeiçoar o aplicativo desenvolvido e torná-lo, além de eficaz, eficiente. Eis o motivo da diferença entre um e outro. **Na essência, no entanto, são iguais. Ambos comparam operações de entrada na Autuada, sob o CFOP 2949, com operações de saída, sob o CFOP 6949.**

Portanto, o que a Impugnante alega como mudança de metodologia, na verdade foi um mero desmembramento da apuração, posto que naquele PTA foi feito em uma única planilha contendo os dois CFOP – 2949 e 6949 - juntamente, enquanto neste PTA continuou a se fazer a apuração em uma única planilha, porém fazendo a busca dos itens em

cada uma das planilhas já separadas por cada CFOP.

Talvez, para os I. Defensores, possa parecer algo de outro mundo e lhes leve a entender que houve mudança de metodologia de apuração. Para quem tem formação em área de sistemas e programação, é algo corriqueiro e simples a separação de uma planilha gigante em outras planilhas menores, com estas trabalhando entre si. Esta é a diferença.

A outra afirmativa da Impugnante, de que na planilha deste outro PTA havia uma única tabela com marcações em amarelo nas operações com CFOP 6949 e 2949, enquanto no PTA ora guereado, há quatro tabelas - 2949, 6949, LQ e LQ Final - e estas não têm qualquer marcação em amarelo.

Informa-se que naquele trabalho as marcações em amarelo foram somente para as operações com CFOP 2949, conforme muito bem explicado no item 2.1.1 do Despacho da Diligência. Assim lá foi dito:

Apresentar, detalhadamente, todas as análises e filtros utilizados na apuração retro, conforme mencionado nas manifestações fiscais.

Resp.: Em atendimento ao solicitado, seguem as explicações da apuração:

2.1) Inicialmente, a partir da base de dados das Notas Fiscais eletrônicas emitidas pela Autuada, separou-se as operações (itens de mercadorias) que estavam sob os CFOP 2949 e 6949, que são os itens constantes na planilha do arquivo LQ 2949 x 6949:

2.1.1) Esta planilha foi classificada de forma ascendente para todos os campos abaixo citados, pelo seguinte critério: CNPJ, Código de Produto, Número NF, Série da NF e Item da NF;

2.1.2) Em seguida, foram marcadas em amarelo todas as linhas cujos itens da NF têm por CFOP 2949; (grifei)

Portanto, tal marcação tinha por propósito justamente destacar os itens sob o CFOP 2949 para facilitar o confronto com os itens sob o CFOP 6949, de mesmo código de mercadoria e pertencente ao mesmo destinatário.

Quem trabalha com Excel sabe que não há nada mais fácil no aplicativo do que criar um filtro para determinado campo. Naquele caso, criou-se o filtro no campo CFOP para que somente aparecessem os itens da planilha que tivessem o CFOP 2949. Feito o filtro, marcou-se de amarelo as linhas! O que há de errado

nisso? Que chance há de erro, quando só há dois CFOP na planilha, 2949 e 6949?

(...)

Daí se ter feito o desmembramento da apuração fazendo-se a busca dos itens em cada uma das planilhas já separadas por cada CFOP e a apuração em outra, mas também em única planilha.

Portanto, respondendo ao questionamento da Impugnante se houve alguma inconsistência ou erro identificado pelo Fisco para se mudar o critério e metodologia, aí está a resposta: a busca pela eficiência!

Assevera a Autuada em seu Aditamento que houve erro de metodologia e cálculo adotados pelo Fisco Mineiro nas planilhas disponibilizadas, alegando que remeteu partes e peças para as Assistências Técnicas no final do ano-calendário de 2014 para que fossem usadas nas operações de garantia e, no início do ano-calendário de 2015, as Assistências Técnicas teriam remetido em devolução as peças defeituosas. Tenta, pois, neste diapasão, atribuir que houve erro material com a análise pelo Fisco Mineiro por ano-calendário de 2014 e 2015 individualmente. Acrescenta que a mesma situação ocorreu com remessas em 2015 e retorno em 2016.

O Fisco fez simulações abrangendo os exercícios juntamente, para acobertar tais operações nos dois exercícios. Mais do que isso, também ampliou o período de início das remessas das operações das Autorizadas para a Impugnante - sob CFOP 2949 - para 1º/10/2013, bem como ampliou o período de término do envio das peças e partes da Impugnante para suas Autorizadas - sob o CFOP 6949 - para 31/03/2016. Ou seja, se ampliou em 3 (três) meses o prazo das operações sob CFOP 2949 e CFOP 6949.

O resultado da simulação foi aplicado em cada um dos exemplos dados pela Autuada em seu último Aditamento.

No caso da empresa TEC LINE SERVICE ELETRONICA LTDA., que ao efetuar o filtro na planilha “LQ Final” - CFOP 6949, para o ano de 2014, cita a Impugnante que o produto tela de cristal líquido LCD com matriz ativa, código do produto EAJ62649601 - teve sua remessa em 07/11/14 e o retorno, com CFOP 2949, em 25/02/15. Para a Autuada, resta claro que houve erro e grave do Fisco Mineiro na constituição do Auto de Infração, posto que as notas fiscais constantes no exemplo acima jamais deveriam estar listadas na tabela “LQ Final da planilha “LQ 2949 x 6949 -

2014.xlsx”, o que por si só já resultaria no cancelamento imediato do auto de infração.

Ocorre que parece ter a Impugnante se esquecido do organograma por ela mesma apresentado, demonstrando o fluxo físico e operacional das operações de remessa para substituição em garantia.

Nele, está claro que a primeira ocorrência é o envio pela Assistência Técnica (operação de entrada na Autuada sob o CFOP 2949); somente após ocorre o retorno, ou seja, o envio da peça, parte ou produto pela Impugnante para a Assistência Técnica (operação de saída da Autuada sob o CFOP 6949).

Portanto, repisa-se, necessariamente a nota fiscal inaugural do fluxo deve ser sob o CFOP 2949, seguida, posteriormente, da nota fiscal sob CFOP 6949.

Como se depreende no exemplo acima, ocorreu exatamente o contrário! Primeiro está ocorrendo o envio da peça da Autuada para sua Autorizada – operação sob o CFOP 6949 com data de 07/11/2014 – para depois ocorrer a remessa da peça defeituosa da Autorizada para a Autuada – operação sob o CFOP 2949 com data de 25/02/2015.

Portanto, de certo, tal operação realizada em 25/02/2015 – sob o CFOP 2949 – não diz respeito aquela outra, mas sim a alguma outra posterior a esta data, nos termos do fluxo físico e operacional das operações de remessa para substituição em garantia apresentado pela Impugnante.

Logo, não procedem os reclames da Autuada no exemplo acima, estando correta a cobrança no Auto de Infração.

Como dito anteriormente, para os exemplos dados pela Autuada, o Fisco fez simulações abrangendo os exercícios juntamente, para acobertar tais operações nos dois exercícios, bem como ampliou em 3 (três) meses o prazo das operações sob CFOP 2949 (a partir de 1º/10/2013) e CFOP 6949 (até 31/03/2016). Abaixo, o resultado das operações sob os CFOP 6949 e 2949, respectivamente, para o produto sob o código EAJ62649601:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IE	UF	Raz.Social	Número	Emissao	M o d	S	Item	Cód.Produto	Desc.Produto	CFOP	Unid	Qtdd Comercial
0674091110028	MG	TEC LINE SERVICE ELETRON	001067129	07/11/2014	55	5	004	EAJ62649601	EX001 TELA DE CRISTAL LIQUIDO LC	6949	PC	1,00
								EAJ62649601 Contagem				1
								EAJ62649601 Total				1,00
IE	UF	Raz.Social	Número	Emissao	M o d	S	Item	Cód.Produto	Desc.Produto	CFOP	Unid	Qtdd Comercial
0674091110028	MG	TEC LINE SERVICE ELETRON	001136322	25/02/2015	55	5	003	EAJ62649601	EX001 TELA DE CRISTAL LIQUIDO LC	2949	PC	1,00
								EAJ62649601 Contagem				1
								EAJ62649601 Total				1,00

Abaixo, o resultado para o produto sob o código EAJ62649401. Observa-se, inclusive, que a Impugnante omitiu em seu Aditamento uma das operações sob o CFOP 6949 deste produto com esta Autorizada, apontando como se tivesse ocorrido somente uma remessa, quando na verdade foram duas (item 97, às fls. 1.845).

IE	UF	Raz.Social	Número	Emissao	M o d	S	Item	Cód.Produto	Desc.Produto	CFOP	Unid	Qtdd Comercial
0674091110028	MG	TEC LINE SERVICE ELETRON	001052651	18/10/2014	55	5	002	EAJ62649401	TELA DE CRISTAL LIQUIDO LCD COM	6949	PC	1,00
0674091110028	MG	TEC LINE SERVICE ELETRON	001067129	07/11/2014	55	5	001	EAJ62649401	TELA DE CRISTAL LIQUIDO LCD COM	6949	PC	1,00
								EAJ62649401 Contagem				2
								EAJ62649401 Total				2,00
IE	UF	Raz.Social	Número	Emissao	M o d	S	Item	Cód.Produto	Desc.Produto	CFOP	Unid	Qtdd Comercial
0674091110028	MG	TEC LINE SERVICE ELETRON	001136322	25/02/2015	55	5	002	EAJ62649401	EX001 TELA DE CRISTAL LIQUIDO LC	2949	PC	1,00
								EAJ62649401 Contagem				1
								EAJ62649401 Total				1,00

Assim, em ambos os casos, permanecem os números do Auto de Infração, ou seja, a cobrança de 2 (dois) itens do produto sob o código EAJ62649401 e 1 (um) item do produto sob o código EAJ62649601, posto se ter tomado por referência o fluxo físico e operacional das operações de remessa para substituição em garantia apresentado pela Impugnante.

Portanto, demonstrado está que não houve erro algum por parte do Fisco Mineiro na constituição do Auto de Infração.

Na sequência, a Impugnante citou como outro exemplo de erro a destinatária ROSA MARIA CORREA RIBEIRO CIA LTDA ME, visando demonstrar a mesma situação: remessa em 12/09/14 e retorno em 18/03/15 do produto anel de vedação de borracha, código do produto 4036FR4045A. Abaixo, o resultado da apuração. Primeiramente, a operação sob o CFOP 6949.

Raz. Social	Número NF	Dt. Emissao	M o d	S	Item	Cód. Produto	Desc. Produto	NCM	CFOP	Unid	Qtdd. Comercial
ROSA MARIA CORREA RIBEIRO	001025577	12/09/2014	55	5	001	4036FR4045A	ANEL DE VEDACAO DE E	40169300	6949	PC	1,00
						4036FR4045A Contagem				1	
						4036FR4045A Total				1,00	

Posteriormente, a operação sob o CFOP 2949.

Raz. Social	Número NF	Dt. Emissao	M o d	S	Item	Cód. Produto	Desc. Produto	NCM	CFOP	Unid	Qtdd. Comercial
ROSA MARIA CORREA RIBEIRO	001151522	18/03/2015	55	5	002	4036FR4045A	ANEL DE VEDACAO DE E	40169300	2949	PC	1,00
						4036FR4045A Contagem				1	
						4036FR4045A Total				1,00	

Novamente, como se depreende no exemplo acima, primeiro está ocorrendo o envio da peça da Autuada para sua Autorizada – operação sob o CFOP 6949 com data de 12/09/2014 – para depois ocorrer a remessa da peça defeituosa da Autorizada para a Autuada – operação sob o CFOP 2949 com data de 18/03/2015.

Assim, de certo, tal operação realizada em 18/03/2015 – sob o CFOP 2949 - não diz respeito aquela outra, mas sim a alguma outra posterior a esta data, nos termos do fluxo físico e operacional das operações de remessa para substituição em garantia apresentado pela Impugnante.

Portanto, demonstrado está que também não houve erro algum por parte do Fisco Mineiro na constituição do Auto de Infração.

Prosseguiu a Impugnante alegando que o mesmo erro aconteceu para diversas outras notas fiscais de remessa de outros destinatários, citando as empresas NEW TECNICA LTDA ME (Nota Fiscal de remessa nº 1.309.772) e TESLA ELETRÔNICA LTDA ME (Nota Fiscal de remessa nº 1.288.455), dentre outras diversas notas fiscais.

Em relação ao destinatário NEW TECNICA LTDA ME, com Nota Fiscal de remessa nº 1.309.772, a Impugnante “joga no ar” que houve erro sem, entretanto, informar mais detalhes do que considera errado.

Em pesquisa à citada nota fiscal, observa-se que é um documento fiscal emitido em 18/12/2015, contendo 27 (vinte e sete) itens de mercadoria. Ao que parece, a Autuada quer dar a entender que como a nota fiscal foi emitida no final do ano de 2015, o retorno só teria ocorrido em 2016 e, por via de consequência, não teria aparecido no levantamento encerrado em 31/12/2015.

Novamente equivocou-se! Na mesma toada dos exemplos anteriores, primeiro está ocorrendo o envio da peça da Autuada para sua Autorizada – operação sob o CFOP 6949 com data de 18/12/2015, sem, contudo, ocorrer qualquer remessa de peça defeituosa da Autorizada para a Autuada – operação sob o CFOP 2949. Ou seja, **não há qualquer nota fiscal com CFOP 2949** da Autorizada NEW TECNICA LTDA ME para a Impugnante no período de 1º/10/13 até 31/12/2015.

Portanto, demonstrado está que não houve erro algum por parte do Fisco Mineiro na constituição do Auto de Infração.

(...)

Prosseguiu a Impugnante alegando que há casos em que, para um ano e destinatário específicos, houveram somente retornos CFOP 2949. Cita, como exemplo, o destinatário T I REPRESENTAÇÃO COMERCIAL LTDA., com notas fiscais de retorno CFOP 2949 emitidas em janeiro de 2014, não havendo notas de remessa CFOP 6949 em 2014.

O Fisco, na mesma simulação adotada anteriormente, de ampliação dos períodos das operações – considerando a partir de 01/10/2013 para as operações sob o CFOP 2949 e terminando em 31/03/2016 para as operações sob o CFOP 6949 – não conseguiu localizar operações para a Autorizada acima sob o CFOP 6949.

Ora, como já informado anteriormente, não há nenhuma operação para este destinatário que seja objeto de cobrança neste Auto de Infração ora combatido. Logo, não merece guarida tal argumentação. Afinal, dado o conhecido Princípio do Direito, “*Quod non est in actis non est in mundo*”, o que não está nos autos não está no mundo.

Assim, a apelação da Impugnante que busca evidenciar uma fragilidade nas planilhas em relação ao cruzamento das notas fiscais de remessa e retorno, diante da metodologia e do trabalho parcialmente manual realizado, mostrou-se totalmente descabida e foi, literalmente, desmontada pelo Fisco quando posto por terra todos os argumentos apresentados pela Autuada.

Em verdade, restou comprovado nas simulações feitas que o trabalho fiscal original apresentado no Auto de Infração, mesmo sem considerar a eventualidade das operações estarem intrinsecamente relacionadas entre um ano e outro, levou aos mesmos resultados obtidos na simulação montada e demonstrada anteriormente, qual seja, aquela que abrange os dois exercícios – 2014 e 2015 - e os considera como uma coisa só.

Logo, a argumentação da Impugnante de que os anos-calendários deveriam ter sido analisados conjuntamente para que se pudesse averiguar com exatidão a essência da operação, mostrou-se frustrada em razão do Fisco, ao demonstrar a simulação da argumentação, ter chegado ao mesmo resultado obtido no Auto de Infração.

Portanto, muito pelo contrário do que foi afirmado pelo I. Defensor da Autuada, o trabalho do Auditor Fiscal

nada tem de precário. Em verdade, antes de tais afirmações, com a devida *vênia*, caberia a Autuada ter feito simulações para não ficar em primárias ilações...

Neste diapasão, de meras ilações e sem apontar quais são os “*diversos outros destinatários*”, o Fisco não tem como responder algo que não sabe do que se trata. Daí, tal ponto não será objeto de abordagem nesta manifestação.

Alega a Impugnante, ainda, que o Fisco Mineiro considerou algumas notas fiscais na planilha “LQ Final” que não são relacionadas a estas operações propriamente ditas, já que não são partes e peças eletrônicas ou de eletrodomésticos. Cita as Notas Fiscais n.º. 1.209.599, 1.209.600, 1.209.601, 1.209.602, 1.209.626, 1.209.627 e 1.209.628, cujo item é “Parafusadeira”.

Em detida análise ao relatório do Auto de Infração ora guerreado, em lugar algum afirma-se que a cobrança do ICMS-ST, relativa ao CFOP 6949, era somente sobre as operações de substituição em garantia. Assim está escrito no relatório da peça fiscal:

(...)

Anexo 6 Relatório, por item de mercadoria das notas fiscais, com o demonstrativo do cálculo do imposto devido nas operações subsequentes, referente às operações sob CFOP original 6949, relativo aos exercícios de 2014 e 2015;

Na verdade, quem faz a afirmativa de que tais operações sob este CFOP são somente substituição em garantia é a própria Impugnante.

O que o Fisco fez foi cobrar o ICMS-ST nas operações sob o CFOP 6949 que, sem justificativa, saíram sem a incidência da tributação prevista no regime de substituição tributária, quando assim era devido.

Sabedor que a Autuada buscava o “guarda-chuva” de que tais operações seriam de substituição em garantia, o Fisco antecipou-se e excluiu as operações no CFOP 6949 que possuíam correspondente entradas sob o CFOP 2949, de modo a trabalhar literalmente com o excesso de mercadorias enviadas para os destinatários mineiros sob o primeiro CFOP.

O que ocorre é que a quase totalidade destes destinatários são Autorizadas da Impugnante, dando a entender que o Fisco está cobrando somente as operações sob a pseudosubstituição em garantia, o que não condiz com o trabalho fiscal. Ou seja, esta parte da peça fiscal – cobrança das operações sob o CFOP 6949 - não é em função do destinatário, mas sim deste CFOP.

Portanto, o envio do item “Parafusadeira” sem a retenção do ICMS-ST, sob o CFOP 6949 nas citadas notas fiscais, sem qualquer justificativa no documento fiscal, enseja a inclusão destas operações na cobrança realizada por este Auto de Infração.

Assim, está completamente equivocada a conclusão da Autuada que a autuação fiscal deve ser integralmente cancelada, dada a inexistência de qualquer vício ou erro cometido pelo Fisco Mineiro nas planilhas.

Aliás, muito pelo contrário! Com as demonstrações numéricas anteriormente apresentadas, comprovado está que o trabalho fiscal está correto e deve prosseguir seu curso de cobrança do que é devido à título de substituição tributária não recolhida para o Estado de Minas Gerais. (...) (Grifos acrescidos).

Destaca-se, conforme consta na manifestação fiscal às fls. 1.921/1.949, que a Fiscalização, em resposta aos questionamentos da Autuada, especialmente em relação à alegação de que de erro na metodologia e cálculo adotados pelo Fisco para fins de se apurar eventuais irregularidades nas operações de garantia por ter o Fisco desconsiderado que o “tempo entre a remessa e o retorno para diversos casos” pode ser de alguns meses em razão de particularidades da operação, efetuou várias simulações abrangendo os exercícios autuados em conjunto, bem como ampliou em 3 (três) meses o prazo das operações sob CFOP 2949 (a partir de 1º/10/13) e CFOP 6949 (até 31/03/16), não se constatando diferença do que foi por ela apurado conforme demonstrativos de 1.817 que fundamentam o lançamento.

No tocante à alegação da Defesa de que a Fiscalização não fez qualquer menção em relação às notas fiscais de remessa apresentadas nos fluxogramas exemplificativos do aditamento da impugnação, oportunidade em que foram trazidas aos autos documentação/planilha referente à Nota Fiscal de remessa nº 1.307.180, emitida em 16/12/15, com o intuito de se evidenciar que todas as peças foram aplicadas em garantia, verifica-se que a Fiscalização efetuou detida análise dos referidos documentos às fls. 1.949/1.966, oportunidade na qual cotejando os dados constantes da referida nota fiscal (CFOP 6949) com as notas fiscais de retorno da parte e peça defeituosa, nos moldes constantes da apuração fiscal com ampliação dos períodos em 3 (três) meses antes e 3 (três) meses depois, além da unificação dos dois exercícios, 2014 e 2015, como sendo um só exercício, concluiu que não há reparos a fazer na apuração fiscal:

(...)

Conclusão: novamente a alegação da Impugnante – que para a Nota Fiscal de remessa nº 1.307.180, emitida em 16/12/2015, todas as peças foram aplicadas em garantia – mostra-se sem qualquer fundamento e frustra a afirmativa da Autuada de que o trabalho fiscal estava incorreto.

Assim, a afirmação do Fisco Mineiro de que as peças não foram no contexto de garantia merece prosperar, posto que restou comprovado que os 8 (oito) itens constantes na referida nota fiscal acima, remetidos para a Assistência Técnica, **não foram utilizados em substituição em garantia.**

Quanto à Nota Fiscal de consumidor emitida pela Via Varejo S/A, de nº 1.677.601, de 30/06/2015, esta nota se refere a uma TV de 42 polegadas de LED.

Tenta a Impugnante querer dizer que a planilha (DOC. 02 do Aditamento à Impugnação, às fls. 1.875) montada para fins de controle de interno – sem valor fiscal, portanto – é o documento hábil para demonstrar que os 8 (oito) itens constantes na Nota Fiscal nº 1.307.180 foram utilizados em operação em garantia é algo fora de propósito.

Como é cediço e figura nas orientações contidas nas Consultas de Contribuintes, para caracterizar a substituição em garantia, necessário se faz a indicação, no documento fiscal correspondente ao envio da peça ou parte, o CPF ou CNPJ do proprietário do bem objeto da troca ou reparo. Sem esta identificação, caracterizada está a formação de estoque na Assistência Técnica para fins de comercialização, aplicando-se a substituição tributária. Assim disciplinou a Consulta de Contribuintes nº 221/2010:

CONSULTA:

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

(...)

RESPOSTA:

1 Embora seja uma operação tributada, não cabe substituição tributária por operações subsequentes na remessa de mercadorias do fabricante para empresas de assistência técnica, situadas em território mineiro, para troca ou emprego no produto, desde que comprovado que se trata de remessa em razão de GARANTIA ou contrato de comprovado que se trata de remessa em razão de GARANTIA ou contrato de manutenção estabelecido entre o fabricante e o consumidor final, o que poderá ser feito mediante

indicação, no documento fiscal correspondente, do CPF ou CNPJ do proprietário do bem objeto da troca ou reparo.

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

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

Neste contexto, não qualquer menção ao nome “Wilson Carlos da Silva”, CPF nº 033.063.276-03, na referida nota fiscal que a Impugnante alega ser de substituição em garantia para o citado senhor.

Portanto, não merece qualquer crédito a argumentação da Autuada de que, em relação à Nota Fiscal nº 1.307.180, trata-se de operação de substituição em garantia relativa, visto que ficou demonstrado que cada um dos 8 (oito) itens nela constante não encontrou qualquer operação correspondente sob o CFOP 2949.

Logo, só resta o entendimento – que deriva das comprovações feitas acima – de que os itens constantes na Nota Fiscal nº 1.307.180, bem como em todos os outros itens relacionados à presente autuação, **não são itens de operações em garantia, mas sim de operações de formação de estoque para comercialização junto às Assistências Técnicas.**

Ressalta-se, ainda, que este Conselho de Contribuintes, recentemente, analisou este item do lançamento em PTA de mesma sujeição passiva, oportunidade em que restou descaracterizado o envio de partes e peças a título de substituição em garantia, em relação ao “excesso”, como apurado nos presentes autos (vide Acórdãos nºs 22.869/18/3ª e 22.870/18/3ª).

Constata-se que, analisando situação idêntica a que ora se debate, a conclusão dos julgamentos anteriores deu-se no mesmo sentido e com os mesmos fundamentos aqui expostos:

ACÓRDÃO Nº 22.869/18/3ª

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PORTANTO, OS QUADROS SEMPRE QUESTIONADOS PELA IMPUGNANTE TÊM POR ESCOPO FAZER A DEMONSTRAÇÃO EM NÚMEROS ABSOLUTOS DE QUE HOUVE UM NÚMERO MUITO MAIOR DE SAÍDAS DA IMPUGNANTE PARA SUAS AUTORIZADAS DO QUE AS REMESSAS FEITAS POR ESTAS, PARA FINS DE ATENDIMENTO DAS GARANTIAS EM RELAÇÃO AOS PRODUTOS FABRICADOS.

ACRESCENTA-SE, AINDA, QUE NAS NOTAS FISCAIS DE REMESSA QUE SÃO OBJETO DO TRABALHO FISCAL NÃO SE IDENTIFICA O CONSUMIDOR FINAL. OBSERVA-SE, INCLUSIVE, QUE NA DEFESA DA IMPUGNANTE NÃO SE JUNTOU UMA NOTA FISCAL SEQUER DEMONSTRANDO O CUMPRIMENTO DO ESTABELECIDO NO SEU CONTRATO COM A AUTORIZADA.

OU SEJA, PARA DEMONSTRAR AS OPERAÇÕES DE REMESSA EM GARANTIA SOB RESPONSABILIDADE DO FABRICANTE DEVERIA EXISTIR, PELO MENOS, A CÓPIA DA NOTA FISCAL DE AQUISIÇÃO PELO CONSUMIDOR, O QUE NÃO SE FAZ PRESENTE PARA DAR CUMPRIMENTO AO PREVISTO NO CONTRATO COM A AUTORIZADA LG.

ASSIM, CONCLUI-SE QUE O QUE HÁ É O ENVIO DE MERCADORIA PARA O ESTOQUE DAS AUTORIZADAS. OS NÚMEROS COMPROVAM QUE NÃO SÃO OPERAÇÕES CASADAS DE ENVIO DE PEÇAS E PARTES DAS AUTORIZADAS PARA A IMPUGNANTE E DESTA PARA AS AUTORIZADAS. SE ASSIM FOSSE, TER-SE-IA O MESMO NÚMERO DE ÍTENS ENTRANDO E SAINDO, TANTO DA IMPUGNANTE QUANTO DA AUTORIZADA, O QUE FICOU DEMONSTRADO QUE NÃO OCORRE.

(...)

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

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

(*) CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 221/2010

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

PTA Nº: 16.000361740-64

CONSULENTE: DHL Logística (Brasil) Ltda.

ORIGEM: Belo Horizonte - MG

ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - PRODUTOS ELETRÔNICOS - REMESSA PARA REPARO OU TROCA EM GARANTIA - **A remessa de mercadoria, efetuada diretamente pelo fabricante e destinada a empresa**

de assistência técnica situada no território mineiro, para fins de troca ou emprego no reparo de produto não configura comercialização, desde que comprovado que se trata de remessa em razão de garantia ou contrato de manutenção estabelecido entre o fabricante e o consumidor final, não cabendo ao remetente a responsabilidade por substituição tributária estabelecida no caput do art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

(...)

RESPOSTA:

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

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

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

(...)

4 - Na entrada da parte ou peça defeituosa a ser substituída em virtude da garantia ou do contrato de manutenção estabelecido entre o fabricante e o consumidor final, a Consulente deverá emitir nota fiscal, em seu próprio nome, sem destaque do imposto, que conterà, além dos demais requisitos previstos na legislação, as seguintes indicações:

a - a descrição da parte ou peça defeituosa;

b - o valor atribuído à parte ou peça defeituosa, equivalente a 10% (dez por cento) do preço de venda da parte ou peça nova, praticado pelo fabricante;

c - o número da Ordem de Serviço;

d - o número, a data da expedição do certificado de garantia e o termo final de sua validade ou identificação do contrato de manutenção, se for o caso;

e - no campo “Informações Complementares” a expressão: “troca de parte ou peça em virtude de garantia ou contrato de manutenção estabelecido entre o fabricante e o consumidor final”.

A remessa da parte ou peça defeituosa para o fabricante está alcançada pela isenção prevista no item 156 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02, para a qual não há previsão de substituição tributária.

Desse modo, a Consultante deverá emitir nota fiscal, sem destaque do imposto, informando, além dos demais requisitos, o mesmo valor da operação estabelecido na entrada da peça defeituosa.

(...)

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 31 de maio de 2011. (Grifos acrescidos).

Quanto à fala da Impugnante de que produziu prova necessária para evidenciar que as remessas dos itens objeto das notas fiscais autuadas foram realizadas a título de garantia, ressalta-se que os procedimentos mencionados pela Impugnante foram objeto de análise pela Fiscalização, antes da lavratura do presente lançamento, bem como foram rechaçados nas decisões anteriores acima citadas, conforme se verifica nos excertos do Acórdão nº 22.869/18/3ª no sentido de que documentos internos apresentados não são suficientes a comprovar a remessa das partes e peças para substituição em garantia:

(...)

Em nosso entendimento, a Solução de Consulta 221/2010 esclarece, no item 1 da Resposta, que a comprovação de que se trata de remessa para substituição em garantia poderá ser feita mediante a indicação do CPF ou CNPJ do proprietário do bem. Assim, admite também que a comprovação possa ser efetuada de outras formas, haja vista que essa é apenas uma possibilidade de comprovação (poderá), mas não a única.

Nesse contexto, nós temos como comprovar que as mercadorias foram utilizadas para remessa em substituição, inclusive podemos te enviar, por amostragem, um jogo de documentos com relação a algumas notas. (Grifou-se).

Em resposta, foi repassado por e-mail à Impugnante qual era o entendimento do Fisco Mineiro, a partir da forma e termos em que suas operações se apresentavam, conforme se verifica abaixo:

Lendo atentamente a consulta que lhe enviei, em especial o item 1 da resposta que você cita, observe que no 3º parágrafo se fala em “documento fiscal”, conforme reproduzo abaixo:

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

Portanto, claro está que a identificação do consumidor ou usuário final deve constar no documento fiscal que acoberta a operação, e não em outros documentos, que são somente de controle interno da empresa, ainda que possam ser apresentados em separado em momento posterior da ocorrência da operação.

Neste contexto, a não informação de quem é o usuário final no documento fiscal que acobertou a operação enseja a incidência da substituição tributária na referida operação. (Destacou-se).

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

(...)

Nesse diapasão, com amparo na análise efetuada pelo Fisco e também exposto nas decisões citadas, entende-se que as notas fiscais e seus respectivos itens de mercadoria que foram objeto de operações sob o CFOP 6949, e que conseqüentemente figuram no Auto de Infração (*relativas ao excesso de partes e peças enviadas a título de substituição em garantia*), são operações que destinam mercadorias para o estoque das empresas de assistência técnica.

No tocante à alegação da Defesa de que há casos em que ocorre a inutilização das partes e peças e estas não retornam ao fabricante, vale destacar que referida fala encontra-se desacompanhada de comprovação e nos termos do disposto nos arts. 438 e 440 do Anexo IX do RICMS/02, o estabelecimento ou oficina autorizada, na hipótese de remessa da parte ou peça defeituosa para o fabricante, deverá

emitir nota fiscal com os requisitos mencionados no art. 438. E, na hipótese de inutilização da parte ou peça defeituosa, deverá ser emitida nota fiscal em seu próprio nome, sem destaque do ICMS, com as informações elencadas no art. 440. Confira-se:

CAPÍTULO LVII

Das Operações com Partes e Peças Substituídas em Virtude de Garantia Concedida por Fabricante

Art. 436. O estabelecimento, inclusive o de concessionário de veículos, ou a oficina autorizada que, com permissão do fabricante, promove substituição de parte ou peça em virtude de garantia observará o disposto neste Capítulo.

Art. 437. Na entrada da parte ou peça defeituosa a ser substituída, o estabelecimento ou a oficina autorizada deverá emitir nota fiscal, em seu próprio nome, sem destaque do imposto, que conterà, além dos demais requisitos, as seguintes indicações:

- I - a descrição da parte ou peça defeituosa;
- II - o valor atribuído à parte ou peça defeituosa, equivalente a 10% (dez por cento) do preço de venda da parte ou peça nova, praticado pela concessionária ou pela oficina autorizada;
- III - o número da Ordem de Serviço;
- IV - o número, a data da expedição do certificado de garantia e o termo final de sua validade;
- V - no campo "Informações Complementares" a expressão: "troca de parte ou peça em virtude de garantia do fabricante".

§ 1º A nota fiscal de que trata o caput deste artigo poderá ser emitida no último dia do período de apuração, englobando todas as entradas de parte ou peça defeituosa ocorrida no período, desde que:

- I - na Ordem de Serviço conste:
 - a) a descrição da parte ou peça defeituosa substituída;
 - b) o número do chassi e outros elementos identificativos do veículo, se for o caso;
 - c) o número, a data de expedição do certificado de garantia e o termo final de sua validade;
- II - a remessa, ao fabricante, das peças defeituosas substituídas, seja efetuada após o encerramento do período de apuração. (877) § 2º Na hipótese do parágrafo anterior, ficam dispensadas as indicações referidas nos incisos I e IV do caput deste artigo.

Art. 438. Na hipótese de remessa da parte ou peça defeituosa para o fabricante, o estabelecimento ou a oficina autorizada deverá emitir nota fiscal

informando, além dos demais requisitos, o valor da operação estabelecido no inciso II do artigo 437 desta Parte.

Art. 439. Na saída da parte ou peça nova em substituição à defeituosa, o estabelecimento ou a oficina autorizada deverá emitir nota fiscal:

I - indicando como destinatário o proprietário do bem, na qual deverá constar:

a) o destaque do imposto, se devido, calculado mediante aplicação da alíquota prevista para as operações internas sobre a base de cálculo formada pelo preço cobrado do fabricante pela parte ou peça nova;

b) no campo "Informações Complementares" a expressão: "saída de parte ou peça em virtude de garantia dada pelo fabricante", e o número da Ordem de Serviço, conforme Capítulo VIII do Anexo IX desta Parte;

II - indicando como destinatário o fabricante do bem, a título de simples faturamento, sem destaque do imposto, na qual deverá constar:

a) como valor da operação, o preço cobrado do fabricante pela parte ou peça;

b) no campo "Informações Complementares" o número e a data da nota fiscal referida no inciso anterior, o número da Ordem de Serviço, conforme Capítulo VIII do Anexo IX desta Parte.

Art. 440. Na hipótese de inutilização da parte ou peça defeituosa, o estabelecimento ou oficina autorizada emitirá nota fiscal em seu próprio nome, sem destaque do ICMS, informando:

I - como valor da operação, o estabelecido no inciso II do artigo 437 desta Parte;

II - no campo "Informações Complementares" a expressão: "parte ou peça inservível substituída em virtude de garantia e inutilizada".

Parágrafo único. Na hipótese de saída para terceiro de parte ou peça defeituosa caracterizada como sucata, a concessionária ou oficina autorizada deverá observar as disposições contidas no Capítulo XXI do Anexo IX desta Parte. (Grifos acrescidos).

Dessa forma, diferente o entendimento da Defesa, não macula a apuração fiscal das partes e peças não destinadas à substituição em garantia, a alegação de que não há obrigatoriedade de devolução das peças defeituosas, uma vez que, nos termos da legislação retro, caso a parte e peça defeituosa não retorne ao fabricante, sendo inutilizada, deverá ser também emitida nota fiscal para se comprovar tal hipótese, o que não restou demonstrado na documentação colacionada aos autos pela Autuada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante à saída de parte ou peça defeituosa destinada ao estabelecimento fabricante, informa-se que há previsão de isenção para a operação conforme item 156 da Parte 1 do Anexo 1 do RICMS/02:

Item 156 - Saída, em operação interna ou interestadual, em virtude de garantia, de parte ou peça defeituosa destinada ao estabelecimento fabricante, desde que a remessa ocorra até trinta dias após o prazo de vencimento da garantia.

Resta, portanto, correta a descaracterização dessas remessas de mercadorias a título de substituição em garantia, sendo correta a exigência do ICMS/ST a elas referentes.

No tocante à alegação da Defesa de que há destinatários das mercadorias que são detentores de Regime Especial que lhes atribui a condição de contribuinte substituto tributário, portanto não seria devido o destaque e o recolhimento do imposto pela Autuada a título de ST nas notas fiscais destinadas a esses destinatários, ressalta-se que esta alegação restou parcialmente superada após a reformulação do crédito tributário, oportunidade na qual a Fiscalização excluiu as exigências fiscais referentes às destinatárias Infoar Comércio e Serviço em Ar Condicionado e Informática Ltda e BHP Engenharia Térmica e Comércio Ltda, tendo em vista que elas são detentoras de regime especial que lhes atribuem responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST em suas operações.

Remanesce a discussão acerca da destinatária mineira Tim Celular S/A, uma vez que o RE a ela concedido refere-se apenas à dilação do prazo do pagamento do ICMS/ST, conforme destacado pela Fiscalização:

(...)

Ou seja, o ICMS-ST devido pelas operações de entrada no estabelecimento da Tim Celular S.A., referente à aquisição ou recebimento em transferência de estabelecimento localizado em outra unidade da Federação não signatária de Convênio ou Protocolo ICMS, em condições normais do regime de substituição tributária, tem como prazo para recolhimento da chamada "ST-Interna" o momento da entrada da mercadoria no território mineiro. Assim disciplinam os art. 14 c/c art. 46, inciso II, ambos do Anexo XV do RICMS/MG:

Art. 14. O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.

Art. 46. O recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária será efetuado até:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

II - o momento da entrada da mercadoria no território mineiro, nas hipóteses dos arts. 14, 15, 75 e 110-A desta Parte;

Desta forma, o RE da Tim Celular S.A. visa a dilação do prazo do recolhimento inicialmente previsto nos artigos acima citados, de modo a que o recolhimento ocorra no dia 9 do segundo mês subsequente ao da entrada no estabelecimento. Para este tratamento diferenciado no prazo de recolhimento, a legislação tributária exige regime especial, conforme previsto no art. 46, § 2º, inciso II, Anexo XV do RICMS/MG:

Art. 46. O recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária será efetuado até:

(...)

§ 2º O recolhimento do imposto poderá ser efetuado em prazo distinto do previsto neste artigo, desde que autorizado em regime especial concedido:

(...)

II - pelo Superintendente de Tributação, nos demais casos.

Portanto, para ter o benefício de recolher em prazo distinto do originalmente estabelecido pela legislação tributária, o contribuinte deverá solicitar e ser autorizado para tal pela autoridade competente, via regime especial. E assim solicitou a Tim Celular S.A. Vejamos o que diz o art. 1º de seu RE, abaixo:



SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DE MINAS GERAIS
SUBSECRETARIA DA RECEITA ESTADUAL
SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO

REGIME ESPECIAL/PTA Nº: 16.000384498-42

CONTRIBUINTE: TIM CELULAR S/A
INSCRIÇÃO ESTADUAL Nº: 062.265683.0086
CNPJ Nº: 04.206.050/0079-40
ENDEREÇO: Avenida Raja Gabaglia, nº 1.781 – Luxemburgo
BELO HORIZONTE – MG

REGIME ESPECIAL. Substituição Tributária. Prazo de recolhimento. Art. 46, § 2º, II, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS.

O DIRETOR DA SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe confere o artigo 46, § 2º, inciso II, da Parte 1 do Anexo XV do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto n.º 43.080, de 13 de dezembro de 2002, e de acordo com o parecer da Assessoria da Diretoria de Gestão Tributária, CONCEDE o seguinte REGIME ESPECIAL:

Art. 1º O contribuinte identificado em epígrafe, doravante denominado TIM CELULAR, fica autorizado a recolher o ICMS devido a título de substituição tributária nas operações subsequentes com as mercadorias discriminadas nos 25 e 29 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS, adquiridas ou recebidas em transferência de estabelecimentos localizados em outra unidade da Federação, até o dia 9 (nove) do segundo mês subsequente ao de entrada da mercadoria no estabelecimento.

Parágrafo único. O disposto no *caput* não se aplica em relação à entrada de mercadorias adquiridas ou recebidas em transferência de estabelecimentos localizados em unidade da Federação signatária de Protocolo ou Convênio ICMS.

Ora, não há qualquer dúvida de que se está concedendo dilação para o recolhimento do ICMS-ST até o dia 9 do segundo mês subsequente ao de entrada da mercadoria no estabelecimento.

Por oportuno registrar, o documento apresentado pela Impugnante às fls. 945, dando conta do RE da TIM Celular S.A., não encontra qualquer paralelo com os documentos acostados à tramitação do RE junto ao SIARE. Inúmeras buscas foram feitas e não se localizou documento de igual teor apresentado pela interessada do Regime Especial, muito menos emitido pela SEF/MG.

Registre-se que o documento é desforme aos padrões de layout do Fisco Mineiro, bem como não traz informação de data de emissão, não há número de protocolo de sua tramitação e nem o responsável pela sua emissão. Por oportuno, no SIARE só há informação de protocolo após o deferimento do RE - ocorrido em setembro de 2010 - a partir de 2014. Logo, a data de 17/07/2012, citada no documento apresentado pela Impugnante, não encontra protocolo correspondente.

Feito o registro, verifica-se que quer a Autuada ampliar os efeitos da previsão contida no Parágrafo único do art. 1º do RE. Em sua defesa, busca emplacar o entendimento apresentado às fls. 945 - em que não se sabe quando e nem por quem foi escrito - qual seja, o de que “a ST não se aplica em relação à entrada de mercadorias adquiridas ou recebidas em transferência de estabelecimentos localizados em unidade da federação signatários de Protocolo ou Convênio ICMS”.

Ora, a redação do Parágrafo único do art. 1º do RE, mostrada no original acima, é muito clara. Reproduzimos o seu teor, novamente, conforme abaixo:

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica em relação à entrada de mercadorias adquiridas ou recebidas em transferência de estabelecimentos localizados em unidade da Federação signatária de Protocolo ou Convênio ICMS.

O que é o “caput”? Pelo significado encontrado no dicionário, caput é um termo usado nos textos legislativos, em referência ao enunciado de um determinado artigo.

Neste diapasão, claro está que o que se quer dizer é que o disposto no artigo 1º - que é o benefício de dilação de prazo - não se aplica quando a entrada de mercadoria adquirida ou recebida em transferência for

de estabelecimentos localizados em unidades da Federação signatária de Protocolo ou Convênio ICMS.

Ou seja, se o remetente da mercadoria estiver em unidade da Federação signatária de Protocolo ou Convênio ICMS, prevalece o regime normal da substituição tributária, que atribui a este a responsabilidade pelo cálculo, retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária. Outra não pode ser a interpretação deste parágrafo único.

Portanto, em relação a operação única com o destinatário TIM Celular S.A., referente à nota fiscal nº 348.993, deve permanecer a cobrança dos valores exigidos pelo Fisco Mineiro da Impugnante no presente Auto de Infração, a título de ICMS-ST, registrada sob o CFOP 6101, posto serem devidos.

Quanto à alegação da Defesa de que há exigência de ICMS/ST sobre operações de vendas cujos produtos não estavam sujeitos ao regime de substituição tributária à época dos fatos, informa a Fiscalização que, ao analisar a peça acusatória, identificou que as mercadorias sob as NCMs 8414.59.10, 8414.59.90, 8414.90.20, 8415.90.00, 8415.90.10, 8415.90.20, 8415.90.90 e 8418.99.00 não estavam sob o referido regime tributário, entrando em vigor somente a partir de 1º/01/16.

No tocante à alegação da Defesa de que há exigência do ICMS/ST baseada em Protocolos ICMS relativo a materiais elétricos (39/2009), de construção civil (32/2009) e de ferramentas (27/2009), também constantes da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, que tratam de mercadorias fora de seu âmbito de atuação, vale destacar que, no período autuado, o regime de substituição tributária disciplinado no Anexo XV do RICMS/02 aplicava-se em relação a qualquer produto incluído em um dos códigos da NBM/SH relacionados na Parte 2 do referido Anexo e desde que integre a respectiva descrição.

Ademais, o art. 12, § 3º, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, também vigente no período autuado, dispunha que as denominações dos capítulos da Parte 2 do referido Anexo são irrelevantes para definir os efeitos tributários, visando meramente facilitar a identificação das mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Efeitos de 1º/01/2016 a 31/12/2017 - Redação dada pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 19, III, ambos do Dec. nº 46.931, de 30/12/2015: "§ 3º As denominações dos capítulos da Parte 2 deste Anexo são irrelevantes para definir os efeitos tributários, visando meramente facilitar a identificação das mercadorias sujeitas a substituição tributária."

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

"§ 3º As denominações dos itens da Parte 2 deste Anexo são irrelevantes para definir os efeitos tributários, visando meramente facilitar a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

identificação das mercadorias sujeitas a substituição tributária.”

Acresça-se, sobre essa discussão as seguintes análises trazidas pela Fiscalização:

(...)

No caso da Autuada, que traz como exemplo operações por ela realizadas sob a NCM 8518.90.10, há a alegação que a descrição dos produtos no Anexo XV do RICMS/MG à época dos fatos geradores - partes e acessórios para microfones, alto-falantes, etc. - não tinha qualquer relação com os produtos comercializados pela Autuada, “suporte de plástico para tv”.

Primeiramente, há que se lembrar que quem fez a classificação do produto na NCM foi a própria Impugnante. Portanto, se esta classificou errado o produto, não pode ser atribuído ao Fisco que esteja interpretando a classificação em desacordo.

Em segundo lugar, ao se analisar a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, verifica-se que a citada NCM tem alíquota de IPI de 15%, conforme abaixo:

85.18	Microfones e seus suportes; alto-falantes (altifalantes), mesmo montados nos seus receptáculos; fones de ouvido, mesmo combinados com um microfone, e conjuntos ou sortidos constituídos por um microfone e um ou mais alto-falantes (altifalantes); amplificadores elétricos de áudiofrequência; aparelhos elétricos de amplificação de som.	
8518.10	- Microfones e seus suportes	
8518.10.10	- Piezelétricos próprios para aparelhos telefônicos	5
8518.10.90	- Outros	15
8518.2	- Alto-falantes (altifalantes), mesmo montados nos seus receptáculos:	
8518.21.00	-- Alto-falante (altifalante) único montado no seu receptáculo	15
8518.22.00	-- Alto-falantes (altifalantes) múltiplos montados no mesmo receptáculo	15
8518.29	-- Outros	
8518.29.10	- Piezelétricos próprios para aparelhos telefônicos	5
8518.29.90	- Outros	15
8518.30.00	- Fones de ouvido, mesmo combinados com um microfone, e conjuntos ou sortidos constituídos por um microfone e um ou mais alto-falantes (altifalantes)	15
8518.40.00	- Amplificadores elétricos de áudiofrequência	15
8518.50.00	- Aparelhos elétricos de amplificação de som	15
8518.90	- Partes	
8518.90.10	- De alto-falantes (altifalantes)	15
8518.90.90	- Outras	15

Analisando o Anexo 3.a deste Auto de Infração, constata-se que os itens de mercadoria sob esta NCM estão tributados pelo IPI e exatamente com a alíquota de 15%, conforme a seguir:

NUM NF	DT EMISSAO	M O D	I T E M	COD PROD	DESCRICAO	EAN	NCM	C F O P	U N I D	QTD COM	VLR UNIT	VLR PROD	VLR IPI
000942193	12/05/2014	55	5	001	EBR73656901		85189010 6102	PC	1,00	27,74	27,74	4,16	
001041403	03/10/2014	55	5	001	EAB61330301		85189010 6102	PC	1,00	20,36	20,36	3,05	
001045628	09/10/2014	55	5	001	MAZ68673601		85189010 6102	PC	1,00	0,58	0,58	0,09	
001045628	09/10/2014	55	5	002	MAZ68673501		85189010 6102	PC	1,00	0,58	0,58	0,09	
001077520	24/11/2014	55	5	001	MAZ68673501		85189010 6102	PC	1,00	0,51	0,51	0,08	
001077520	24/11/2014	55	5	003	MAZ68673601		85189010 6102	PC	1,00	0,51	0,51	0,08	
001079800	27/11/2014	55	5	001	EBR76512713		85189010 6102	PC	1,00	11,44	11,44	1,72	
001088282	09/12/2014	55	5	014	MAZ68673601		85189010 6102	PC	2,00	0,62	1,24	0,19	
001097072	22/12/2014	55	5	001	MAZ68673501		85189010 6102	PC	1,00	0,50	0,50	0,08	
001097072	22/12/2014	55	5	004	MAZ68673601		85189010 6102	PC	1,00	0,50	0,50	0,08	

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verificando-se a classificação na NCM da época, abaixo, também está de acordo:

85.18 - Microfones e seus suportes; alto-falantes (altifalantes*), mesmo montados nos seus receptáculos; fones de ouvido (auscultadores* e auriculares*), mesmo combinados com um microfone, e conjuntos ou sortidos constituídos por um microfone e um ou mais alto-falantes (altifalantes*); amplificadores elétricos de audiodfrequência; aparelhos elétricos de amplificação de som.

- 8518.10 - Microfones e seus suportes
- 8518.2 - Alto-falantes (altifalantes*), mesmo montados nos seus receptáculos:
- 8518.21 -- Alto-falante (altifalante*) único montado no seu receptáculo
- 8518.22 -- Alto-falantes (altifalantes*) múltiplos montados no mesmo receptáculo
- 8518.29 -- Outros
- 8518.30 - Fones de ouvido (auscultadores* e auriculares*), mesmo combinados com microfone, e conjuntos ou sortidos constituídos por um microfone e um ou mais alto-falantes (altifalantes*)
- 8518.40 - Amplificadores elétricos de audiodfrequência
- 8518.50 - Aparelhos elétricos de amplificação de som
- 8518.90 - Partes

Verificando-se a Parte 2 do Anexo XV, do RICMS/MG, constata-se que na descrição há menção a suportes, bem como a partes e acessórios, sejam de microfones, alto-falantes, fones de ouvido, amplificadores elétricos e aparelhos elétricos de amplificação de som, excluídos os de uso automotivo.

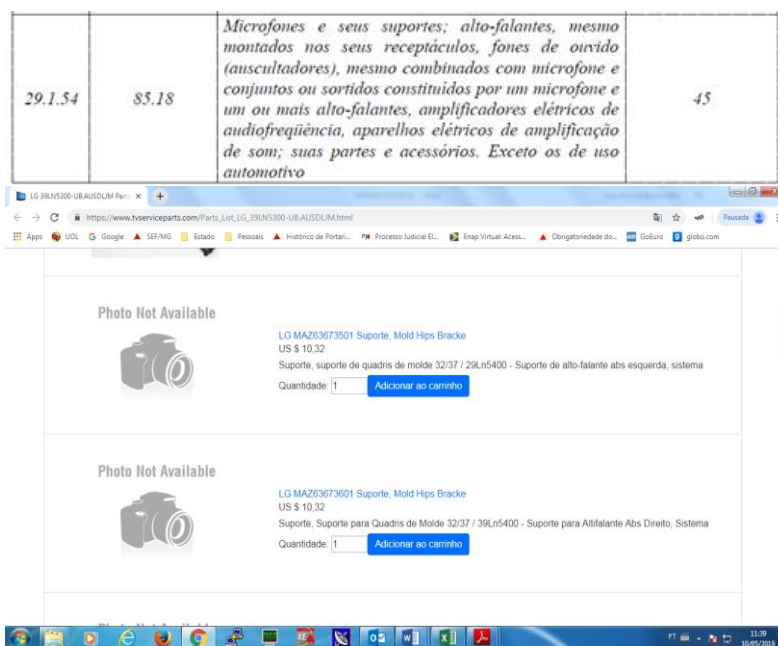
29.1.54	85.18	<i>Microfones e seus suportes; alto-falantes, mesmo montados nos seus receptáculos, fones de ouvido (auscultadores), mesmo combinados com microfone e conjuntos ou sortidos constituídos por um microfone e um ou mais alto-falantes, amplificadores elétricos de audiodfrequência, aparelhos elétricos de amplificação de som; suas partes e acessórios. Exceto os de uso automotivo</i>	45
---------	-------	---	----

Constata-se, inclusive, que a descrição do Anexo XV é praticamente a reprodução da descrição da posição 85.18 da NCM, incluindo os termos “suas partes e acessórios”.

Por fim, em pesquisa no Google, colocou-se o código do produto MAZ63673601 – cujo campo também consta no Anexo 3.a do Auto de Infração ora guerreado – e qual não foi a surpresa? O produto é um suporte de alto falante! Na busca, aparece inclusive o outro suporte, de código MAZ63673501, também constante na peça fiscal. Confere-se a seguir:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

29.1.54	85.18	<i>Microfones e seus suportes; alto-falantes, mesmo montados nos seus receptáculos, fones de ouvido (auscultadores), mesmo combinados com microfone e conjuntos ou sortidos constituídos por um microfone e um ou mais alto-falantes, amplificadores elétricos de áudiofrequência, aparelhos elétricos de amplificação de som; suas partes e acessórios. Exceto os de uso automotivo</i>	45
---------	-------	--	----



(...)

Portanto, se conclui que a classificação NCM está correta para o produto, tanto para fins de IPI, quanto para o ICMS-ST.

Como demonstrado, a descrição do Anexo XV contempla os suportes para alto-falantes e, sendo o produto constante no item da nota fiscal “suporte de plástico para tv”, em verdade o que se tem é que este item é um suporte de alto-falante. Assim constatado, outro não pode ser o entendimento de que a mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária!

(...)

Portanto, demonstrado está que o produto apontado pela Autuada está sim sujeito ao ICMS-ST, posto estar classificado num dos códigos da NBM/SH citados na parte 2 do Anexo XV/RICMS/MG e, cumulativamente, ser enquadrado na descrição contida neste mesmo subitem.

Traz, novamente, a discussão estéril acerca da legislação mais recente, a partir de 01/01/2016, e, novamente, o Fisco informa que para uma análise correta do mérito, deve-se reportar à legislação vigente à época dos fatos, não valendo, por conseguinte, a condição exigida a partir da data acima que, para que haja incidência do ICMS-ST, há a necessidade da conjugação do trinômio “classificação fiscal, descrição da mercadoria e destinação”.

Na Impugnação inicial, a Autuada já havia trazido a alegação de que uma série de NCMs não tinham previsão de substituição tributária no período abrangido pela autuação. Comprovou-se, na Manifestação Fiscal, que todas NCMs estavam sim sujeitas ao regime de substituição tributária.

Por fim, como último item desta seção, argumenta a Impugnante que a aplicação dos seus produtos comercializados estaria vinculada à atividade econômica dos seus clientes, ou seja, que os seus produtos não são dirigidos como materiais elétricos, mas sim produtos eletroeletrônicos ou eletrodomésticos. E, assim ocorrendo, não há que se falar na referida cobrança do ICMS-ST.

Tenta reforçar sua argumentação buscando socorro na atividade econômica dos clientes que adquirem seus produtos, citando os destinatários mineiros Minas Service Eletrônica Ltda. e Alex Eletrônica, ambos com CNAE 95.21-5-00 – Reparação e manutenção de equipamentos eletroeletrônicos de uso pessoal e doméstico.

Contudo, acredita-se que a Impugnante não atentou para as movimentações que mantém com suas duas Autorizadas.

Em relação ao destinatário Minas Service, no exercício de 2014, vendeu 1.130 unidades sob o CFOP 6102, sujeitas ao regime de substituição tributária, mas que não sofreram a incidência do ICMS-ST. Em 2015, foram outras 260 unidades na mesma situação de 2014.

Já para o destinatário Alex Eletrônica, no exercício de 2014, vendeu 1.195 unidades sob o CFOP 6102 e, no ano de 2015, outras 1.239 unidades sob o mesmo CFOP 6102. Nos dois exercícios também se constatou que as vendas eram sujeitas ao regime de substituição tributária, mas que não sofreram a incidência do ICMS-ST.

Como se constata a seguir, ainda que conste como atividade principal “reparação e manutenção de equipamentos eletrônicos” nas respectivas declarações cadastrais dos dois destinatários, se constata também que secundariamente há a prática do comércio varejista de equipamentos e suprimentos de informática, de eletrodomésticos e equipamentos e áudio e vídeo, bem como de peças e acessórios para aparelhos eletroeletrônicos para uso doméstico.

Tomando por referência a afirmativa da própria Autuada no item 69, às fls. 1.679, “a aplicação dos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

produtos comercializados (pela Impugnante) não são dirigidas como materiais elétricos, por exemplo, mas sim, produtos eletroeletrônicos ou eletrodomésticos”, não se vislumbra como anormal que os dois destinatários comercializem os produtos adquiridos pelo CFOP 6102.

O que não pode ocorrer é o produto estar sujeito ao regime de substituição tributária e a fabricante simplesmente ignorar a exigência de se fazer o cálculo, a retenção e o recolhimento do ICMS-ST em sua operação. A seguir, o comprovante de inscrição no CNPJ/MF do destinatário Alex Eletrônica:

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA			
NÚMERO DE INSCRIÇÃO 13.063.531/0001-37 MATRIZ	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DE ABERTURA 05/01/2011	
NOME EMPRESARIAL ALEX ELETRÔNICA LTDA			
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) ALEX ELETRÔNICA			PORTE ME
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 95.21-5-00 - Reparação e manutenção de equipamentos eletroeletrônicos de uso pessoal e doméstico			
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS 47.51-2-01 - Comércio varejista especializado de equipamentos e suprimentos de informática 47.53-9-00 - Comércio varejista especializado de eletrodomésticos e equipamentos de áudio e vídeo 47.57-1-00 - Comércio varejista especializado de peças e acessórios para aparelhos eletroeletrônicos para uso doméstico, exceto informática e comunicação 95.11-8-00 - Reparação e manutenção de computadores e de equipamentos periféricos			
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA 206-2 - Sociedade Empresária Limitada			
LOGRADOURO R OLINDA	NÚMERO 14	COMPLEMENTO LOJA: 03,	
CEP 30.421-185	BAIRRO/DISTRITO NOVA SUÍSSA	MUNICÍPIO BELO HORIZONTE	UF MG
ENDEREGO ELETRÔNICO APAMOTERANI@YAHOO.COM.BR		TELEFONE (31) 3375-8796	
ENTE FEDERATIVO RESPONSÁVEL (EFR) *****			
SITUAÇÃO CADASTRAL ATIVA			DATA DA SITUAÇÃO CADASTRAL 05/01/2011
MOTIVO DE SITUAÇÃO CADASTRAL			
SITUAÇÃO ESPECIAL *****			DATA DA SITUAÇÃO ESPECIAL *****

Abaixo, amostragem das vendas pelo destinatário Alex Eletrônica dos produtos da Impugnante:

NUM NF	DEMISSAO	M O D	S	I T E M	COD PROD	DESCRICAO	NCM	C F O P	U N I D	QTD COM
000000257	14/02/2014	55	1	001	EAE51432220	CAPACITOR PARA AR CONDICIONADO LG	85334011	5102	UN	1,00
000000256	04/02/2014	55	1	001	6322FR204L	TERMOSTATO LG	85334011	5102	UN	1,00
000000253	29/01/2014	55	1	001	EBR38163326	PLACA LAVADORA LG 220V	84509090	6102	UN	1,00
000000253	29/01/2014	55	1	002	ADQ72910901	FILTRO INTERNO LG	84189900	6102	UN	6,00
000000253	29/01/2014	55	1	006	6322FR2046L	SENSOR DE CARGA LG	90328984	6102	UN	6,00
000000253	29/01/2014	55	1	007	6871ER1093C	PLACA PAINEL LAVADORA LG	84189900	6102	UN	1,00
000000251	27/01/2014	55	1	001	EAY62749601	FONTE LG	84509010	5102	UN	1,00
000000246	07/01/2014	55	1	001	EAU34769002	MOTOR LG 220V	85014019	5102	UN	1,00
000000245	07/01/2014	55	1	001	AKB73215509	CONTROLE REMOTO AR LG	84509090	5102	UN	1,00

A seguir, as vendas pelo destinatário Minas Service dos produtos da Autuada:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NUM NF	DT EMISSAO	M O D	S	I T E M	COD PROD	DESCRICAO	NCM	C F O P	U N I D	QTD COM
000001198	11/02/2014	55	1	001	1140	BASE COMPLETA PEDESTAL 50P1350 LG ELECT	85287200		5949 UNI	1,00
000001219	26/02/2014	55	1	001	1147	PLACA PRINCIPAL 42PG20R LG ELECTRONICS	85299020		5949 UNI	3,00
000001232	10/03/2014	55	1	001	1153	PLACA PRINCIPAL AR CONDICIONADO M363C	85299020		5949 PC	1,00
000001302	11/07/2014	55	1	001	185	PLACA PRINCIPAL 55LD650SA LG ELECTRONICS	85299020		5102 PC	1,00
000001351	18/08/2014	55	1	001	1189	ROLAMENTO 72MM NKS LG ELECTRONICS	85285120		5102 PC	1,00
000001351	18/08/2014	55	1	002	1190	ROLAMENTO 62MM NKS LG ELECTRONICS	85285120		5102 UNI	1,00
000001351	18/08/2014	55	1	003	1191	RETENTOR 72MM LG ELECTRONICS	85285120		5102 PC	1,00
000001351	18/08/2014	55	1	004	1192	EIXO CENTRAL LG ELECTRONICS	85285120		5102 PC	1,00
000001354	19/08/2014	55	1	001	1193	CHAVE ELETRONICA DA TRAVA DA PORTA 666	85287200		5102 PC	1,00
000001378	01/09/2014	55	1	001	1200	PLACA DE WIRELESS EAT60713302 LG ELECTRO	84733049		5403 PC	1,00
000001383	03/09/2014	55	1	001	1201	CONTROLE REMOTO HT304FL LG ELECTRONICS	85437099		5102 PC	1,00
000001401	26/09/2014	55	1	001	1205	CONVERSOR ESTATIVO FONTE DE ALIMENTAC	85044090		5102 PC	1,00
000001465	16/12/2014	55	1	001	1529	PLACA PRINCIPAL WD1485AD EBR64974331L	85287200		5405 PC	1,00
000001495	28/01/2015	55	1	001	615	CARREGADOR DE BATERIA PA 1400 PARA NOTE	85076000		5102 PC	1,00
000001506	20/02/2015	55	1	001	555	EBR66607501 PLACA YSUS LG ELECTRONICS	85299020		5102 PC	1,00
000001506	20/02/2015	55	1	002	185	PLACA TIME CONTROL LG ELECTRONICS	85299020		5102 PC	1,00
000001512	24/02/2015	55	1	001	1647	PAINEL DE LCD 42LV3500 LG ELECTRONICS	85287200		5405 UNI	1,00
000001534	08/04/2015	55	1	001	814	BASE PEDESTAL 42LB9TB LG ELECTRONICS	85044029		5102 UNI	1,00
000001639	22/07/2015	55	1	001	212	PLACA PRINCIPAL 42LE5500 LG ELECTRONICS	85229090		5106 PC	1,00
000001641	05/08/2015	55	1	001	554	PLACA FONTE 42PG20R LG ELECTRONICS	85299020		5106 PC	1,00
000001682	17/11/2015	55	1	001	183	PLACA DA FONTE LG ELECTRONICS	85299020		5106 PC	1,00
000001688	10/12/2015	55	1	001	212	PLACA PRINCIPAL 42LN5700 LG ELECTRONICS	85229090		5106 PC	1,00

Portanto, as argumentações trazidas pela Impugnante nesta seção não encontram eco, devendo permanecer a cobrança dos valores exigidos pelo Fisco Mineiro no presente Auto de Infração, a título de ICMS-ST incidente sobre operações que na verdade eram abrangidas pelo regime de substituição tributária, bem como das respectivas multas e juros exigidos. (...)

Na impugnação inicial, a Autuada alegou que uma série de mercadorias, indicando as NCMs (quadro de fls. 952/953), não tinham previsão de substituição tributária no período abrangido pela autuação, reportando-se ao Decreto nº 46.931/15 cuja vigência deu-se a partir de 01/01/16.

Contudo, análise efetuada pela Autuada fundamenta-se em legislação posterior ao período autuado – vigente a partir de 01/01/16.

Ademais, a Fiscalização elaborou um cotejo minucioso às fls. 768/780 dos autos, reportando-se à legislação vigente no período autuado, comprovando que todas as mercadorias questionadas pela Autuada encontravam-se sujeitas à substituição tributária.

Ressalta-se que a Autuada teve vista dos autos, após esse cotejo elaborado pelo Fisco, manifestando-se em outras duas oportunidades e não mais trouxe essa alegação.

No que se refere à alegação da Defesa de que foram autuadas remessas de mercadorias a destinatários mineiros consumidores finais para uso e consumo e ativo imobilizado (mencionados às fls. 1.523/1.547 e notas fiscais relacionadas às fls. 1.549), portanto, não sujeitas ao recolhimento do ICMS/ST com aplicação de MVA, destaque-se que a Fiscalização acatou parcialmente as razões da Defesa, restando nos autos apenas as remessas para os seguintes destinatários e pelas razões a seguir (conforme manifestação fiscal de fls. 1.599/1.611):

Ar de Minas Central Clima Ltda. – razão não assiste à Impugnante. Como se depreende das informações contidas em seu cadastro junto à SEF/MG e Receita Federal do Brasil (fls. 1.532), o contribuinte tem sua atividade classificada no CNAE 43.22-3-02 –

Instalação e manutenção de sistemas centrais de ar condicionado, de ventilação e refrigeração, bem como secundariamente o CNAE 47.89-0-99 – Comércio varejista de outros produtos não especificados anteriormente.

(...)

Em levantamento nas notas fiscais de saída do contribuinte Ar de Minas Central Clima Ltda., constata-se inúmeras vendas de mercadorias como se depreende do quadro abaixo, apontando, inclusive, saídas indicando que houve retenção da substituição tributária em operação anterior (CFOP 5405 e 6404) e venda sem retenção da substituição tributária (CFOP 5102), o que se permite dizer que este destinatário realiza operações subsequentes de revenda de mercadorias. (Notas fiscais relacionadas às fls. 1.600).

(...)

Assim, a imposição de Margem de Valor Agregado – MVA sobre tais operações mostra-se correta e devida, posto que constatado está que há etapa subsequente à operação realizada entre a Impugnante e o destinatário Ar de Minas Central Clima Ltda., que é a comercialização da mercadoria para terceiros.

(...)

Arcongel Refrigeração Soares Ltda. – **razão não assiste à Impugnante.** Como se depreende das informações contidas em seu cadastro junto à SEF/MG e Receita Federal do Brasil (fls. 1.537), o contribuinte tem sua atividade classificada no CNAE 46.49-4-01 Comércio atacadista de equipamentos elétricos de uso pessoal e doméstico, bem como secundariamente nos CNAEs 43.22-3-02 – Instalação e manutenção de sistemas centrais de ar condicionado, de ventilação e refrigeração e 47.59-8-99 – Comércio varejista de outros artigos de uso pessoal e doméstico não especificados anteriormente.

(...)

Em levantamento nas notas fiscais de saída do contribuinte Arcongel Refrigeração Soares Ltda., constata-se as vendas das mercadorias adquiridas da Impugnante, como se depreende do quadro abaixo, indicando, inclusive, saídas que houve retenção da substituição tributária em operação anterior (CFOP 5405), o que se permite dizer que este destinatário realiza operações subsequentes de revenda de mercadorias. (Notas fiscais relacionadas às fls. 1.602).

(...)

Assim, a imposição de Margem de Valor Agregado – MVA sobre tais operações mostra-se correta e devida, posto que constatado está que há etapa subsequente à operação realizada entre a Impugnante e o destinatário Arcongel Refrigeração Soares Ltda., que é a comercialização da mercadoria para terceiros.

(...)

Cottar Engenharia e Manutenções Ltda. – **razão não assiste à Impugnante**. Como se depreende das informações contidas em seu cadastro junto à SEF/MG e Receita Federal do Brasil (fls. 1.528), o contribuinte tem sua atividade classificada no 41.20-4-00 - Construção de edifícios, bem como o CNAE 47.89-0-99 – Comércio varejista de outros produtos não especificados anteriormente.

(...)

Em levantamento nas notas fiscais de saída do contribuinte Cottar Engenharia e Manutenções Ltda., constata-se inúmeras vendas de aparelhos de ar condicionado como se depreende do quadro abaixo, apontando, inclusive, saídas indicando que houve retenção da substituição tributária em operação anterior (CFOP 5405) e venda sem retenção da substituição tributária (CFOP 5102), o que se permite dizer que este destinatário realiza operações subsequentes de revenda. (Notas fiscais relacionadas às fls. 1.603).

(...)

Assim, a imposição de Margem de Valor Agregado – MVA sobre tais operações mostra-se correta e devida, posto que constatado está que há etapa subsequente à operação realizada entre a Impugnante e o destinatário Cottar Engenharia e Manutenções Ltda., que é a comercialização da mercadoria para terceiros.

Insuflar Engenharia e Instalações Ltda. – **razão não assiste à Impugnante**. Como se depreende das informações contidas em seu cadastro junto à SEF/MG, o contribuinte tem sua atividade classificada no CNAE 43.22-3-02 – Instalação e manutenção de sistemas centrais de ar condicionado, de ventilação e refrigeração.

Neste tipo de atividade, é perfeitamente possível a prestação do serviço de instalação “casada” com a venda do aparelho de ar-condicionado, de ventilação ou de refrigeração.

Conforme dados levantados referentes à atividade desenvolvida pela destinatária e das informações

colhidas relativas às notas fiscais por esta emitida abaixo, constata-se inúmeras vendas de aparelhos de ar condicionado como se depreende do quadro abaixo, apontando, inclusive, saídas indicando que houve retenção da substituição tributária em operação anterior (CFOP 5405) e venda sem retenção da substituição tributária (CFOP 5102), o que se permite dizer que este destinatário realiza operações subsequentes de revenda. (Notas fiscais relacionadas às fls. 1.607).

(...)

Nos termos da Consulta de Contribuinte N° 156/2018, a empresa que tenha atividade relacionada à construção civil será considerada contribuinte quando, concomitantemente com sua atividade-fim, realizar operações de circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS, nos termos do art. 176 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/MG, que assim dispõe:

Art. 176 – **O imposto incide quando a empresa de construção promover:**

I – **a saída de material**, inclusive sobre e resíduo de obra executada ou de demolição, quando **destinado a terceiro**; *(grifei)*

Neste diapasão, a aquisição daquilo que, a princípio, seria destinado para ativo da destinatária, em verdade se afigura fornecimento para comercialização e, assim ocorrendo, pela legislação acima apontada tal operação estaria sujeita à incidência do imposto.

Assim, a imposição de Margem de Valor Agregado – MVA sobre tais operações mostra-se devido, posto que constatado está que houve etapa subsequentes a tais operações, que é a comercialização da mercadoria para terceiros.

(...)

Lojas Orlando Ltda. - **razão não assiste à Impugnante**. Como se depreende das informações contidas em seu cadastro junto à SEF/MG e Receita Federal do Brasil (fls. 1.534), o contribuinte tem sua atividade classificada no 47.53-9-00 – Comércio varejista especializado de eletrodomésticos e equipamentos de áudio e vídeo, bem como nas atividades secundárias o CNAE 47.89-0-99 – Comércio varejista de outros produtos não especificados anteriormente e o CNAE 43.22-3-02 – Instalação e manutenção de sistemas centrais de ar condicionado, de ventilação e refrigeração.

(...)

Em levantamento nas notas fiscais de saída do contribuinte Lojas Orlando Ltda., constata-se inúmeras vendas de aparelhos de ar condicionado como se depreende do quadro abaixo, indicando, inclusive, saídas com substituição tributária (CFOP 6403) e sem retenção da substituição tributária (CFOP 6102), o que se permite dizer que este destinatário realiza operações subsequentes de revenda. (Notas fiscais relacionadas às fls. 1.608).

(...)

Assim, a imposição de Margem de Valor Agregado – MVA sobre tais operações mostra-se correta e devida, posto que constatado está que há etapa subsequente à operação realizada entre a Impugnante e o destinatário Lojas Orlando Ltda., que é a comercialização da mercadoria para terceiros.

Assim, feitas as considerações em relação a cada contribuinte mencionado no DOC.12 (fls. 1.549), ainda que a Impugnante tenha por alegação que as vendas são para clientes que são consumidores finais dos produtos adquiridos, caracterizado está que as operações consignadas para os contribuintes abaixo tinham, em verdade, etapa subsequente à operação realizada entre a Impugnante e o destinatário, qual seja, a comercialização da mercadoria para terceiros.

Portanto, estão sujeitas às regras do regime de substituição tributária as operações com os seguintes destinatários: Ar de Minas Central Clima Ltda., Arcongel Refrigeração Soares Ltda., Cottar Manutenções Ltda., Insuflar Engenharia e Instalações Ltda. EPP e Lojas Orlando Ltda., nos termos colocados anteriormente, quando da análise individual de cada contribuinte.

Neste contexto, comprovado está que todos os valores exigidos pelo Fisco Mineiro da Impugnante no presente Auto de Infração, a título de ICMS-ST nas operações com os contribuintes acima identificados, registradas sob o CFOP 6102, devem prevalecer, pois são devidos.

Ressalta-se que a Autuada teve vista dos autos, após esta análise efetuada pelo Fisco, manifestando-se em outras duas oportunidades e não trouxe qualquer alegação pontual sobre as informações trazidas aos autos pelo Fisco acerca destes destinatários.

Correta a Fiscalização em manter as remessas de mercadorias para esses destinatários na apuração, uma vez que restou demonstrada ocorrência de operações subsequentes com as mercadorias.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Também não prospera a alegação da Defesa de que a Fiscalização desprezou a redução de alíquota do ICMS para 7% (sete por cento) em virtude do PPB (Lei Federal nº 8.248/91, art. 4º c/c item 56, Parte 1 do Anexo IV do RICMS/MG), conforme já decidiu este Conselho de Contribuintes em PTA de mesma sujeição passiva dos presentes autos Acórdão nº 22.869/18/3ª e no Acórdãos nº 20.374/14/2ª, nos mesmos termos que a Fiscalização deixou consignado:

Em análise mais detalhada dos campos das notas fiscais citadas acima, verificou-se o preenchimento do campo denominado EAN 13, que é um campo que traz a codificação internacional de um produto. O referido código é composto pelo prefixo do país de origem (3 primeiros dígitos) + código da empresa (4 dígitos seguintes) + código do produto (5 dígitos) + dígito verificador (1 dígito). Os prefixos destinados ao Brasil são 789 e 790.

Assim, o produto com código EAN 13 não iniciado pelos dígitos 789 e 790 é de origem estrangeira. Esta linha de raciocínio inclusive já foi adotada por esse Egrégio Conselho de Contribuintes em situações semelhantes, como, por exemplo, nos Acórdãos nº 20.374/14/2ª e 22.869/18/3ª, este último inclusive de lavra contra a Impugnante.

Neste diapasão, os produtos objetos da discórdia na tributação – monitores LED LCD de vídeo de 19,5 e 20 polegadas, monitor profissional LCD de 47 polegadas FHD e computador All In One LG 22V240 – todos foram identificados como importados, posto que seu EAN, ou, simplesmente, seu código de barras, tem como algarismos no prefixo identificador do país de origem os dígitos 880, indicando que o produto não é produzido no Brasil, mas sim tendo como procedência a Coréia do Sul, o que já demonstra conflito com o propósito da Lei Federal nº 8.248/91.

Como é cediço e já explicado na Manifestação Fiscal inaugural, tal situação fere de morte a previsão legal contida na Lei Federal nº 8.248/91 e corrobora para o não atendimento da essência da citada legislação – proteção da indústria nacional de informática. Assim, se não atendido o pressuposto da Lei Federal, não há como buscar socorro no Anexo IV do RICMS/MG.

Portanto, razão não assiste à Impugnante em querer que o produto objeto de comercialização, de origem estrangeira, faça jus à redução da base de cálculo.

Assim, o que o Fisco fez foi aplicar corretamente a legislação e, ao aplicá-la, surgiu a divergência entre o ICMS-ST destacado na nota fiscal e o ICMS-ST efetivamente devido, ensejando, conseqüentemente, a cobrança da diferença.

Pelo todo exposto, depreende-se que é precário e desprovido de amparo legal o entendimento da Autuada “*que é incontroversa a necessidade de expurgar do AIIM a cobrança em excesso do ICMS-ST nestas operações*”. Não há qualquer motivo para recálculo dos valores nestes casos; o valor calculado do que não foi recolhido ou foi recolhido a menor está correto.

Neste contexto, comprovado está que todos os valores exigidos pelo Fisco Mineiro no presente Auto de Infração, a título de ICMS-ST, multas e juros, nas operações em que não se considerou a redução de alíquota do ICMS para 7% - benefício fiscal indevidamente usufruído pela Impugnante buscando o amparo do PPB (Lei Federal nº 8.248/91, art. 4º c/c item 56, Parte 1 do Anexo IV do RICMS/MG) – todos estão de acordo com a legislação tributária e devem permanecer tal como estão apresentados na peça fiscal, pois são devidos.

Portanto, restaram caracterizadas as irregularidades, estando corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST e multas.

Destaca-se que a apuração do ICMS/ST ora exigido, em relação às operações autuadas, a Fiscalização corretamente observou as disposições previstas na legislação mineira e nos protocolos de ICMS pertinentes.

A Multa prevista no art. 55, inciso VII, alínea c, da Lei nº 6.763/75, foi exigida em razão da indicação de base de cálculo do ICMS/ST menor do que a prevista na legislação. São as operações sob a ocorrência 001.069.001, relativas aos CFOPs 6.401 e 6.403.

Já Penalidade Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75, foi exigida em razão da falta consignação na nota fiscal do valor da base de cálculo do ICMS/ST prevista na legislação. São as operações sob a ocorrência 001.069.002, relativas aos CFOPs 6101, 6102 e 6949.

Com relação à Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c o §2º, inciso I, do citado artigo, da Lei nº 6.763/75, sua exigência deu-se em razão da não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária, como se vislumbra na ocorrência 001.069.002. Referida multa foi exigida nos termos do art. 56, inciso II, da citada lei em razão da retenção a menor da base de cálculo do ICMS/ST (ocorrência 001.069.001 - CFOPs 6401 e 6403).

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa das multas de revalidação e isolada, bem como a atualização do crédito tributário pela taxa Selic, também obteve diversas decisões favoráveis pelo Poder Judiciário mineiro, e também foram consideradas não confiscatórias. Confira-se a seguinte decisão:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - SONEGAÇÃO FISCAL - APURAÇÃO EM MEDIDA CAUTELAR PENAL MOVIDA PELO MINISTÉRIO PÚBLICO - LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO EMBASADO EM PROVA ILÍCITA - NÃO VERIFICADO - OFENSA À SUMULA VINCULANTE 24 DO STF - MITIGAÇÃO DO ENTENDIMENTO PELO PRETÓRIO EXCELSO - CASO CONCRETO - USURPAÇÃO DE COMPETÊNCIA PELO MP - NÃO CONSTATADA - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO POSSÍVEL - JUROS SOBRE MULTA DE REVALIDAÇÃO - LEGALIDADE - RECURSO DESPROVIDO.

- CONSOANTE ENTENDIMENTO FIRMADO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, INCLUSIVE POR MEIO DA EDIÇÃO DA SÚMULA VINCULANTE 24, O ENCERRAMENTO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO-FISCAL E A CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVEM SER PRÉTERITOS À PERSECUÇÃO PENAL PARA APURAÇÃO DE CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.

(...)

- INEXISTE ILEGALIDADE NA APLICAÇÃO CUMULATIVA DE MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA, POR SE TRATAR DE PENALIDADES COM NATUREZAS DIVERSAS.
- É POSSÍVEL A INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE O VALOR DA MULTA DE REVALIDAÇÃO, NOS MOLDES DO ART. 226 DA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75.

- RECURSO DESPROVIDO. (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0604.16.001520-1/001, RELATOR(A): DES.(A) LUÍS CARLOS GAMBOGI, 5ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 31/10/2019, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 05/11/2019)

Ademais, ao contrário do alegado pela Defesa, a exigência da multa de revalidação em questão, embora seja exigida somente com o lançamento de ofício, ela nasce com a exigência do imposto e deve ter a mesma data de vencimento deste, de forma que sobre ela devem incidir também os juros de mora, conforme determina o art. 226 da Lei nº 6.763/75.

Por sua vez, a cobrança dos juros de mora encontra-se disciplinada pela Resolução da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais nº 2.880 de 13/10/97, que determina que os créditos tributários, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, serão acrescidos de multa e juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil:

RESOLUÇÃO Nº 2.880, DE 13 DE OUTUBRO DE 1997

(MG de 14/10/97)

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

(...)

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

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

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

Observa-se que, somente em relação à multa isolada, há ressalva no tocante ao termo inicial para cobrança dos juros de mora, de acordo com o inciso II do art. 2º da citada Resolução. Dessa forma, o procedimento sob exame não afronta as disposições legais, mas ao contrário, pauta-se exatamente de acordo com os parâmetros da legislação de regência.

As Penalidades Isoladas exigidas encontram-se abaixo do limite máximo de duas vezes o valor do imposto incidente, conforme previsto no art. 55, §2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 - vide Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 1.662).

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 1653/1658, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencido, em parte, o Conselheiro Victor Tavares de Castro (Revisor), que o julgava parcialmente procedente, para excluir as exigências dos bens enviados em garantia, operações registradas no CFOP 6949. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Camila Galvão e Anderi Silva e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, a Conselheira Paula Prado Veiga de Pinho.

Sala das Sessões, 20 de outubro de 2020.

Marco Túlio da Silva
Relator

Geraldo da Silva Datas
Presidente

D

23.597/20/1ª

58

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.597/20/1 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001135339-75	
Impugnação:	40.010146803-35	
Impugnante:	LG Electronics do Brasil Ltda. IE: 001382486.00-82	
Proc. S. Passivo:	Diogo Martins Teixeira/Outro(s)	
Origem:	DF/Varginha	

Voto proferido pelo Conselheiro Victor Tavares de Castro, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

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

A autuação versa sobre a falta de destaque e de recolhimento (Anexos 02, 03 e 06), bem como do destaque e do recolhimento a menor do ICMS/ST (Anexos 04 e 05), no período de 01/01/14 a 31/12/15, devido pela Autuada, sediada no estado de São Paulo, contribuinte substituto tributário por força do Protocolo/Convênio, nas notas fiscais referentes a operações destinadas a contribuintes do ICMS localizados no estado de Minas Gerais, com mercadorias (e também partes e peças) constantes nos itens 5 (lâmpadas elétricas e eletrônicas), 8 (pilhas e baterias), 18 (materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno), 29 (produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos), 44 (material elétrico) e 45 (máquinas e aparelhos mecânicos, elétricos, eletromecânicos e automáticos), todos da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, sujeitas ao recolhimento do ICMS por substituição tributária.

As operações pertinentes à divergência ora apresentada foram registradas pelo Sujeito Passivo sob o Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) 6949, e a Autoridade Fiscal compreendeu que deveria ter havido o destaque e o recolhimento do ICMS/ST ao estado de Minas Gerais, uma vez que as mercadorias estariam submetidas ao regime de substituição tributária por força do Protocolo/Convênio firmado no âmbito do CONFAZ.

Intimado, o Sujeito Passivo impugnou o lançamento (fls. 926/962) e, quanto às operações registradas no referido CFOP 6949, alegou que se referem a remessas a Assistências Técnicas localizadas no território mineiro de partes e peças de aparelhos e equipamentos **para substituição em garantia**. A fim de confirmar as suas alegações, além dos esclarecimentos, o Sujeito Passivo apresentou uma série de documentos, dentre os quais, destacam-se:

Fls. 1.019/1.032 – Doc. 06 – Fluxograma operacional da LG em relação ao registro e controle de operações em garantia;

Fls. 1.033/1.209 – Doc. 07 – Contratos firmados entre a LG e as assistências técnicas que receberam as

partes e peças de aparelhos e equipamentos para substituição em garantia;

Fls. 1.210/1.211 (Pen-drive) – **Doc. 08** – Relação de operações de remessas às assistências técnicas mineiras de peças/itens em substituição em garantia, com o respectivo número da ordem de serviço e os dados do consumidor final que solicitou o serviço;

Fls. 1.212/1.491 – **Doc. 09** – Relação de pagamentos efetuados às assistências técnicas mineiras; e

Fls. 1. 492/1.522 – **Doc. 10** – Amostragem de declarações firmadas pelas assistências técnicas mineiras ratificando que as peças foram recebidas em substituição em garantia.

Feito estes esclarecimentos, a Autoridade Fiscal se manifestou às fls. 1.653/1.654 pela rejeição da defesa do Sujeito Passivo em relação às operações com o CFOP 6949, com base nos seguintes argumentos:

Observa-se a movimentação física do produto sob o código EAD60958302 no exercício de 2014. Verifica-se que há o envio de 1 (um) “cabo 350 mm 300V p tv” para a assistência técnica (NF 878.166, de 04/02/14), posteriormente outra unidade (NF 903.222, de 12/03/14) e, posteriormente, outras 3 (três) unidades (NF 942.389, de 12/05/14), todas operações de saída da fabricante/Impugnante (CFOP 6949), sem que a autorizada tivesse feito qualquer requisição ou enviado peças para aquela (CFOP 2949). Ato contínuo, verifica-se o envio pela autorizada/assistência técnica, de 3 (três) cabos (NF 1.027.829, de 16/09/14) para a fabricante/Impugnante e, posteriormente, 5 (cinco) unidades são enviadas desta para a autorizada (NF 1.040.668, de 02/10/14).

Conforme se constata da movimentação física desta mercadoria classificada no código EAD60958302, no exercício de 2014, a fabricante/Impugnante enviou para sua autorizada/assistência técnica 10 (dez) peças, enquanto a autorizada/assistência técnica, na verdade, somente requisitou 3 (três) peças. Este excesso, de 7 (sete) unidades, é que não está sendo considerado como sendo produtos de substituição em garantia, posto que este excesso é formação de estoque para fins de comercialização no destinatário mineiro, ou seja, estão indo para o estoque da autorizada para posterior comercialização, e, portanto, estão sujeitos às regras do regime de substituição tributária.

Portanto, as (3) três unidades solicitadas pela autorizada/assistência técnica foram deduzidas do total de 10 (dez) unidades enviadas pela fabricante/Impugnante, visto estar caracterizada a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

substituição em garantia. Estas unidades não são objeto de cobrança de ICMS-ST no auto de infração ora gerreado.

Ou seja, quando não identificado que houve demanda/solicitação de substituição de peça por parte da autorizada para que tais itens fossem usados na substituição de produtos que estivessem em garantia, caracterizou-se como envio de mercadorias para formação de estoque da autorizada para posterior comercialização, e, portanto, sujeitos às regras do regime de substituição tributária.

Este é o caso, por exemplo, do produto com código EAJ62132001, em que não há qualquer solicitação pela autorizada (nenhuma operação sob o CFOP 2949) para a fabricante/Impugnante e há o envio de 2 unidades desta para aquela, como se depreende abaixo:

Nº NF	DATA NF	CODPRODU TO	DESCRIÇÃO	NCM	CFOP	UNI D	QTDCO M
00087117 9	24/01/20 14	EAJ6213200 1	EX001 TELA DE VISUALIZACAO CONSTITUIDA DE UM PAINEL DE CRISTAL LIQUIDO P MONITOR DESKTOP M236HGE L20 23 6POLEGADAS CO	852990 20	6949	PC	1,00
00088402 7	12/02/20 14	EAJ6213200 1	EX001 TELA DE VISUALIZACAO CONSTITUIDA DE UM PAINEL DE CRISTAL LIQUIDO P MONITOR DESKTOP M236HGE L20 23 6POLEGADAS CO	852990 20	6949	PC	1,00

É, pois, neste contexto, que as operações sujeitas ao CFOP 6949 foram analisadas. Preliminarmente, a separação de produtos que estão sujeitos à substituição tributária. Ato contínuo, o critério de classificação se deu da seguinte forma: 1º filtro) separaram-se as operações por destinatário mineiro, via CNPJ + IE; 2º filtro) código do produto; 3º filtro) cruzamento dos CFOP 2949 x 6949.

Com estas informações, foi possível identificar e quantificar cada item de mercadoria que entrou e saiu da Impugnante, por destinatário, durante todos os exercícios de 2014 e 2015, e excluir as operações que eram “casadas”, ou seja, tinham entrada e saída dos mesmos itens e respectivos quantitativos também.

Feito este quantitativo da movimentação, o que restou foram os “excessos”, ou melhor, aquilo que não fora solicitado pela autorizada para substituição em garantia e, portanto, foi considerado mercadoria para

formação de estoque no destinatário, para fins de comercialização.

Assim, todos os argumentos da Impugnante de que há inúmeras evidências de que tais operações foram realizadas no contexto de operações em garantia, tais como: 1) em todas as notas fiscais há menção da descrição “Remessa para substituição em garantia” no campo natureza da operação; 2) as notas fiscais têm como destinatários as empresas de assistência técnica autorizada; 3) cópia dos contratos firmados com empresas de assistência técnica; 4) relação de todas as operações realizadas nos anos de 2014 e 2015 entre a Impugnante e as assistências técnicas com o nome e número das notas fiscais para as assistências técnicas, o nome, endereço e ordem de serviço do consumidor final; 5) os números das OS; 6) relação de pagamentos efetuados às assistências técnicas; e 7) declaração firmada por assistências técnicas no sentido de que as peças remetidas pela LG para substituição em garantia foram: aplicadas no reparo em garantia, retornaram para a LG definitivamente ou foram devolvidas para a LG para serem objeto de faturamento em operações tributadas normalmente como venda; todos, sem exceção, não se sustentam e caem por terra quando se demonstra que o volume de peças e partes que vão no sentido Impugnante x Autorizada é muita coisa maior do que o sentido inverso, Autorizada x Impugnante.

Portanto, caracterizado está que as operações consignadas sob o CFOP 6949, no auto de infração ora guerreado, em verdade, não são operações de substituição em garantia, mas sim operações de formação de estoque nas autorizadas e, portanto, sujeitas às regras do regime de substituição tributária.

Logo, comprovado está que todos os valores exigidos pelo Fisco Mineiro da Impugnante no presente Auto de Infração, a título de ICMS-ST nas operações de remessa para substituição em garantia, registradas sob o CFOP 6949, devem prevalecer, pois são devidos.

Com a manifestação da Autoridade Fiscal, ficou incontroverso que nas operações registradas sob o CFOP 6949 pelo Sujeito Passivo, a natureza declarada da operação foi de remessa para substituição em garantia. Todavia, a defesa foi rejeitada porque a Autoridade Fiscal compreendeu que a documentação não afastava a premissa do Auto de Infração, de que a quantidade de mercadorias remetidas pelo Sujeito Passivo, registradas no CFOP 6949 (saída), foi muito superior às quantidades de mercadorias recebidas das assistências técnicas, registradas sob o CFOP 2949 (entrada).

Quer dizer, o **ponto controvertido** é muito simples, pois se a diferença entre os CFOPs 6949 e 2949 significar a descaracterização da saída em substituição em garantia, a Fazenda Pública Estadual estará com a razão e o lançamento deverá ser mantido. Do contrário, se a diferença decorrente deste confronto de CFOPs não for suficiente para descaracterizar a operação de substituição em garantia, a razão estará com o Sujeito Passivo e o lançamento deverá ser julgado improcedente.

Neste caso, entendo que a razão está com o Sujeito Passivo.

Isso, primeiramente, porque divirjo do entendimento do Auto de Infração de que o retorno de mercadorias defeituosas, registradas sob o CFOP 2949, seja essencial à caracterização da remessa para substituição em garantia, registrada sob o CFOP 6949. Na verdade, se a mercadoria defeituosa será devolvida ou descartada pela Assistência Técnica, tal fato é irrelevante para a caracterização da remessa.

Deve-se, aqui, fazer uma ponderação: sabe-se que a Fazenda Pública, nos termos das normas estaduais, pode apurar irregularidades e cobrar os tributos por meio de procedimentos fiscais de confronto de entradas, saídas e estoques, extraindo destes confrontos os elementos necessários para a comprovação da ocorrência do fato gerador e da obrigação de pagar o tributo. É o que prediz, por exemplo, o art. 194 do RICMS/02 e o art. 68 do RPTA/MG.

Todavia, mesmo que seja adotado como ponto de partida a premissa do Auto de Infração, tem-se que no caso dos autos o Sujeito Passivo logrou êxito em comprovar a efetiva caracterização das operações registradas sob o CFOP 6949 como sendo de retornos de mercadorias em substituição em garantia.

Com efeito, o Auto de Infração é baseado em presunção de que a menor quantidade de mercadorias defeituosas retornadas ao estabelecimento do Sujeito Passivo (CFOP 2949) é um indicativo da ocorrência do fato gerador do ICMS/ST em razão da descaracterização da natureza das remessas de mercadorias para fins de substituição em garantia (CFOP 6949).

Logo, ao considerar a premissa do Auto de Infração, temos uma situação de presunção simples, isto é, um “fato conhecido” (ou indício) a partir do qual se conclui a existência de um “fato desconhecido”. No caso, o “fato conhecido” é a divergência entre as entradas registradas sob o CFOP 2949 e as saídas registradas sob o CFOP 6949. O “fato desconhecido” é a conclusão da Autoridade Fiscal de que houve fato gerador do ICMS/ST nas remessas de mercadorias da LG (Sujeito Passivo) para a Assistência Técnica, registradas sob o CFOP 6949, quando se constatar a ausência do retorno da mercadoria defeituosa, registrada sob o CFOP 2949.

As presunções simples são matérias eminentemente probatórias e, por isso, o resultado dos confrontos e levantamentos realizados pela Fiscalização devem ser interpretados, inclusive pelas próprias Autoridades Fiscais, para que eventual imputação de responsabilidade seja assertiva.

São valiosas as lições de PAOLA sobre as presunções simples:

(...)

As presunções simples enquadram-se em matéria probatória.

(...)

As presunções simples podem ser caracterizadas como ilações tiradas do relacionamento entre um fato conhecido, que, em si, é irrelevante na lide, e um fato desconhecido, cuja existência, pelo contrário, é relevante para o deslinde do processo. São o resultado de um raciocínio que tem como ponto de partida aquilo que é colhido na experiência. A presunção não é, assim, um meio de prova, mas o ponto de chegada de um processo mental. (...) ¹

Em se tratando de um processo mental em que se alcança uma conclusão a partir de um fato indiciário (ou fato conhecido), o seu uso deve ser limitado aos casos em que não existem dúvidas razoáveis acerca daquela conclusão alcançada.

Veja-se o que PAOLA diz sobre o assunto:

(...)

Passemos, agora, ao exame dos requisitos necessários ao uso de presunções simples.

O Código Civil francês, em seu art. 1.353, dispõe que a força probatória das presunções simples repousa nos seguintes fatores: gravidade, precisão e concordância. Ademais, somente autoriza ao magistrado o recurso às presunções simples, quando cabe a prova testemunhal. No mesmo sentido, mas sem restringir o uso de presunções simples aos casos em que se admite a prova testemunhal, o Código Civil italiano, em seu art. 2.729.

Presunção grave é aquela na qual o relacionamento entre o fato conhecido (indício) e o fato desconhecido que se quer provar é bastante provável, embora não seja absolutamente certo. Precisão significa que o indício é relacionado com um único fato desconhecido, aquele que esse quer provar, e não com vários desconhecidos que possam ser excludentes entre si. Pela concordância, todos os indícios em jogo, quando houver mais de um, devem apontar na mesma direção;²

Então, a segurança no uso de presunções simples também pode ser verificada em uma análise mental, ao responder a indagações como:

- A partir do fato conhecido é muito provável que tenha havido o fato desconhecido?

¹ PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções e ficções no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997. p. 71-72.

² PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções e ficções no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997. p. 71-773-742.

- A partir do fato conhecido é possível alcançar uma única conclusão acerca do fato desconhecido?

- Existem vários indícios que estão indicando a mesma conclusão?

As respostas afirmativas para tais perguntas indicam ao intérprete segurança acerca da efetiva ocorrência do fato desconhecido. As respostas negativas, por sua vez, demonstram a fragilidade da presunção.

Mesmo quando a interpretação destes resultados leve a uma conclusão possível de omissão de pagamento de tributo, sempre é possível que o contribuinte faça uma contraprova que afaste aquela conclusão da Fiscalização.

Aliás, o próprio art. 68, inciso II e § 3º, inciso I, do RPTA/MG, estabelece o direito do contribuinte de justificar as eventuais inconsistências que foram apuradas por meio de procedimento de cruzamento eletrônico de dados:

Art. 68. - Na realização do procedimento de cruzamento eletrônico de dados, se detectadas inconsistências relativas às obrigações tributárias, o sujeito passivo poderá:

I - ter o seu nome e a respectiva inconsistência indicados no Módulo de Autorregularização do SIARE;

II - ser intimado a justificar ou a apresentar documentos relativos às inconsistências.

(...)

§ 3º - Na hipótese do inciso II do caput :

I - constará da intimação o prazo para justificar as inconsistências ou para apresentar documentos, bem como a informação da possibilidade de denúncia espontânea;

II - vencido o prazo de que trata o inciso I e mantida a inconsistência, o sujeito passivo ficará sujeito à respectiva ação fiscal.

Por exemplo, quando são levantados os valores faturados por uma empresa em máquinas de cartão de crédito, a Fiscalização pode pretender cobrar o ICMS sobre alguma parte desta receita não declarada ao Fisco Mineiro, assumindo-se ter havido uma saída de mercadoria desacobertada. O contribuinte, por outro lado, pode apresentar à Fiscalização comprovantes de que os valores recebidos divergentes daqueles informados ao Estado se referem a prestações de serviços submetidas ao pagamento do ISSQN, imposto municipal, afastando-se, assim, aquela presunção de que teria havido saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal.

Então, embora seja legítima a conduta da Fiscalização de fazer o confronto de informações fiscais para fins de se investigar eventual irregularidade e, sendo o caso, imputá-la ao Sujeito Passivo, este levantamento deverá ser interpretado no caso concreto, como um elemento de prova da acusação fiscal, em contraponto com as alegações, e os documentos apresentados pelo Sujeito Passivo.

Retornando-se ao caso concreto, a Autoridade Fiscal adota o entendimento de que se não há um registro no CFOP 2949 correspondente, a saída no CFOP 6949 revela um fato gerador do ICMS/ST.

Ocorre, todavia, que a interpretação da Autoridade Fiscal não resiste ao teste da força desta presunção, principalmente quando confrontado com as justificativas e documentos apresentados pelo Sujeito Passivo:

- A ausência de uma correspondente entrada registrada no CFOP 2949 leva a uma **presunção grave** de que a saída registrada no CFOP 6949 não foi para fins de substituição em garantia?
- A ausência de uma correspondente entrada registrada no CFOP 2949 leva a uma **presunção precisa** de que a saída registrada no CFOP 6949 não foi para fins de substituição em garantia?
- Há outros indícios além da ausência de uma correspondente entrada registrada no CFOP 2949 que também levam a uma **presunção (por concordância)** de que a saída registrada no CFOP 6949 não foi para fins de substituição em garantia?

As três perguntas acima merecem uma resposta negativa, pois, de fato, o retorno de mercadorias defeituosas é irrelevante para qualificar a operação de remessa em substituição de garantia. Esclareça-se que a palavra “substituição” que está contida na descrição da natureza da operação não diz respeito à uma operação de troca entre a LG (Sujeito Passivo) e a Assistência Técnica, mas sim a uma operação de troca que leva em conta o consumidor final, ou seja, o tomador do serviço da Assistência Técnica, que recebe o produto com a substituição da peça defeituosa.

Assim, não há presunção grave nem precisão na conclusão adotada pela Autoridade Fiscal, até porque: a LG (Sujeito Passivo) pode autorizar que as Assistências Técnicas descartem as mercadorias, o que é plenamente justificável se o valor da peça defeituosa não justificar a logística reversa (devolução); a LG (Sujeito Passivo) está obrigada a atender o consumidor final, nos termos da legislação consumerista, de forma que ainda que não receba a peça defeituosa da Assistência Técnica, tem o dever de remeter a peça nova para fins de substituição em garantia.

Como se não bastasse, não há nenhum outro indício que concorde com a presunção de que teria havido fato gerador do ICMS/ST nas operações registradas sob o CFOP 6949. Ao contrário disso, os documentos apresentados pelo Sujeito Passivo (fls. **1.019/1.522**) explicam o fluxograma da operação de substituição em garantia, comprovam a abertura de Ordens de Serviço vinculadas aos documentos fiscais com a anotação dos dados do consumidor final que requereu o serviço, comprovam que o Sujeito Passivo realizou os pagamentos pelos serviços prestados pelas Assistências Técnicas aos consumidores finais, enfim, esclarecem que todas as remessas registradas sob o CFOP 6949 foram, de fato, para fins de substituição em garantia.

Verifica-se que a Autoridade Fiscal, ao repudiar os documentos apresentados pelo Sujeito Passivo com base exclusivamente na retórica de que a divergência entre os CFOPs 2949 e 6949 revelariam o fato gerador do ICMS/ST, transformou a presunção simples em presunção absoluta, inadmitindo-se qualquer

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

possibilidade do contribuinte de justificar e afastar as supostas inconsistências, o que viola o próprio art. 68, inciso II e § 3º, inciso I, do RPTA/MG.

Portanto, julgo improcedente o lançamento que visou a constituir crédito tributário de ICMS/ST e acessórios sobre as operações de remessas de mercadorias para fins de substituição em garantia, registradas sob o CFOP 6949.

Sala das Sessões, 20 de outubro de 2020.

**Victor Tavares de Castro
Conselheiro**

CCMIG