

<b>CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b>
--

---

Acórdão:	23.019/18/1ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000968086-81	
Impugnação:	40.010145813-37	
Impugnante:	Fresnomaq Indústria de Máquinas S/A	
	CNPJ: 06.337280/0001-04	
Proc. S. Passivo:	Henrique Gaede/Outro(s)	
Origem:	DGP/SUFIS - NCONEXT - RJ	

---

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO - REDUÇÃO INDEVIDA.** Constatada a retenção e o recolhimento a menor do ICMS/ST, devido pela Autuada na condição de substituta tributária, em decorrência da utilização indevida da redução da base de cálculo do imposto prevista no item 16 do Anexo IV do RICMS/02, por se tratar de produtos que não se enquadram no conceito de máquinas, aparelhos ou equipamentos, industriais, e sim de produtos previamente concebidos para uso doméstico. **Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, do mesmo diploma legal.**

**Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de abril de 2013 a dezembro de 2015, em razão de a Autuada, na condição de substituta tributária, por força dos Protocolos ICMS nºs 192 e 195/09, ter promovido a saída de mercadorias relacionadas nos itens 29 e 45 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (lavadora de alta pressão e limpadora a vapor), destinadas a contribuintes mineiros, com o destaque a menor do ICMS/ST nas notas fiscais, em função da utilização indevida da redução da base de cálculo prevista no item 16 do Anexo IV do RICMS/02 e no Convênio ICMS nº 52/91, por se tratar de produtos que não se enquadram no conceito de máquinas, aparelhos ou equipamentos, industriais, e sim de produtos previamente concebidos para uso doméstico, conforme informação contida no próprio sítio eletrônico do estabelecimento autuado.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, do mesmo diploma legal.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seus procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 24/41, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 88/107.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 111/129, opina pela procedência do lançamento.

### **DECISÃO**

Conforme relatado, a presente autuação versa sobre retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST, no período abril de 2013 a dezembro de 2015, em razão de a Autuada, na condição de substituta tributária, por força dos Protocolos ICMS nºs 192 e 195/09, ter promovido a saída de mercadorias relacionadas nos itens 29 e 45 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (lavadora de alta pressão e limpadora a vapor), destinadas a contribuintes mineiros, com o destaque a menor do ICMS/ST nas respectivas notas fiscais, em função da utilização indevida da redução da base de cálculo prevista no item 16 do Anexo IV do RICMS/02 e no Convênio ICMS nº 52/91, por se tratar de produtos que não se enquadram no conceito de máquinas, aparelhos ou equipamentos, industriais, e sim de produtos previamente concebidos para uso doméstico, conforme informação contida no próprio sítio eletrônico do estabelecimento autuado.

O ponto principal da defesa é de que, ao glosar o benefício fiscal, o Fisco estadual estaria negando vigência ao conteúdo previsto no Convênio ICMS nº 52/91 e no próprio RICMS/02.

Entretanto, verifica-se que, ao contrário do entendimento da Impugnante, o Convênio ICMS nº 52/91 e o RICMS/02 permitem o benefício de redução da base de cálculo a “máquinas, aparelhos e equipamentos industriais”, ou seja, o produto deve ter uso restrito na indústria, não se aplicando o benefício da redução da base de cálculo quando a mercadoria for destinada a uso doméstico.

#### CONVÊNIO ICMS nº 52/91

Concede redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas.

Cláusula primeira - Fica reduzida a base de cálculo do ICMS nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais arrolados no Anexo I deste Convênio, de forma que a carga tributária seja equivalente aos percentuais a seguir: (grifou-se)

I - nas operações interestaduais:

a) nas operações de saída dos Estados das Regiões Sul e Sudeste, exclusive Espírito Santo, com destino aos Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste ou ao Estado do Espírito Santo, 5,14% (cinco inteiros e catorze centésimos por cento);

b) nas demais operações interestaduais, 8,80% (oito inteiros e oitenta centésimos por cento).

**Redação anterior dada ao inciso II da cláusula primeira pelo Conv. ICMS 01/00, efeitos de 01.08.00 a 29.12.15.**

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

*II - nas operações interestaduais com consumidor ou usuário final, não contribuintes do ICMS, e nas operações internas, 8,80% (oito inteiros e oitenta centésimos por cento).*

Cláusula segunda Fica reduzida a base de cálculo do ICMS nas operações com máquinas e implementos agrícolas arrolados no Anexo II deste Convênio, de forma que a carga tributária seja equivalente aos percentuais a seguir:

(...)

(Grifou-se).

O inciso II teve sua redação alterada pelo Convênio ICMS nº 154/15, e agora possui a seguinte redação:

Concede redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas.

Cláusula primeira (...)

I - nas operações interestaduais:

a) (...)

b) (...)

**Nova redação dada ao inciso II da cláusula primeira pelo Conv. ICMS 154/15, efeitos a partir de 30.12.15.**

*II - nas operações internas, 8,80% (oito inteiros e oitenta centésimos por cento).*

RICMS/02

ANEXO IV - DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

PARTE 1

DAS HIPÓTESES DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

(a que se refere o artigo 43 deste Regulamento)

(...)

Item 16 Saídas, em operação interna ou interestadual, de máquina, aparelho ou equipamento, industriais, relacionados na Parte 4 deste Anexo:

(...)

(Grifou-se).

Note-se que as disposições do Convênio ICMS nº 52/91 e do Anexo IV do RICMS/02 não deixam qualquer dúvida quanto ao uso dos equipamentos que fazem jus à redução de base de cálculo: “nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais arrolados no Anexo I” e “nas operações com máquinas e implementos agrícolas arrolados no Anexo II”. Dessa forma, a expressão “industriais” deve ser considerada para interpretação da norma e, assim sendo, os produtos que têm como

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

destinação o uso doméstico não se enquadram no conceito de máquinas, aparelhos ou equipamentos, industriais, ou máquinas e implementos, agrícolas.

Conforme se vê do Anexo 6 do Auto de Infração (CD de fls. 17), as imagens (“Print Screen”) dos produtos comercializados pela Impugnante (lavadoras de alta pressão e limpadoras a vapor) são caracterizados como apropriados ao uso doméstico (casa e jardim). Segundo informações contidas no site da empresa, *os produtos WAP da categoria Casa e Jardim apresentam desempenho adequado para a limpeza doméstica de pequenas áreas, como calçadas e paredes, além de carro, moto e bicicleta, com uso esporádico*. Portanto, não têm direito à redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS nº 52/91, em sua Cláusula Primeira, pois os bens em questão não se enquadram no conceito de máquinas, aparelhos ou equipamentos, industriais, ou máquinas e implementos, agrícolas.

Nesse sentido, vale ressaltar a resposta dada pela Superintendência de Tributação - SUTRI à Consulta de Contribuinte nº 042/12, abaixo transcrita:

### CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 042/12

PTA Nº : 16.000401692-15

ORIGEM : Ribeirão Preto - SP

ICMS – REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO – VÁLVULA – A redução da base de cálculo estabelecida no item 16 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 aplica-se em relação às válvulas tipo gaveta classificadas no código 8481.80.93, às válvulas tipo esfera classificadas no código 8481.80.95 e as válvulas tipo borboleta classificadas no código 8481.80.97, além de outros dispositivos para canalizações, caldeiras, reservatórios, cubas e outros recipientes classificadas no código 8481.80.99, desde que caracterizados como apropriados para uso industrial.

(...)

CONSULTA:

1 – Em relação aos produtos listados na Parte 4 do Anexo IV do RICMS/2002 cabe a aplicação da respectiva redução de base de cálculo, independentemente do tipo de venda?

2 – Os produtos em questão já estão indiscutivelmente inseridos nas tabelas de redução, tendo em vista que sua natureza é explicitada na orientação legal?

RESPOSTA:

1 e 2 – Nos termos do inciso XV do art. 222 do RICMS/02, a redução de base de cálculo é considerada uma isenção parcial do imposto. Sendo assim, para a aplicação da redução prevista no Convênio ICMS 52/91 e estabelecida no item 16 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, prevalece a regra de interpretação

literal, conforme dispõe o art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN).

Logo, a expressão “industriais”, constante da Cláusula Primeira do Convênio e do Item 16 do Anexo IV do Regulamento, deve ser considerada para interpretação da norma.

Para aplicação da redução de base de cálculo sob análise é necessário que o aparelho, máquina ou equipamento esteja adequadamente enquadrado na descrição e na classificação constantes da Parte 4 do Anexo IV e que possa ser caracterizado como produto “industrial”, considerado como tal aquele cujas características o tornem apropriado para uso em indústrias, ainda que eventualmente, na fase final do ciclo comercial, venha a ser adquirido para uso residencial.

Por outro lado, a redução em questão não se aplica em relação à máquina ou ao aparelho ou ao equipamento considerado apropriado para uso doméstico, ainda que eventualmente venha a ser adquirido por uma indústria...”

(Grifou-se).

Note-se que a consulta deixa claro que a redução de base de cálculo é considerada uma isenção parcial do imposto e, para a aplicação do disposto no item 16, Parte 1, Anexo IV do RICMS/02, prevalece a regra de interpretação literal, conforme dispõe o art. 111 do Código Tributário Nacional - CTN.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

No entanto, ao contrário da alegação da Impugnante, a consignação em documento fiscal de base de cálculo inferior à estabelecida na legislação tributária representa, sem dúvida alguma, descumprimento de obrigação acessória, independentemente do fato de o imposto apurado como não recolhido (descumprimento de obrigação principal) ser uma mera consequência da obrigação acessória não observada.

Não se trata de exigência cumulativa de penalidades sobre um mesmo fato, e sim de aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto, em função utilização indevida de benefício de redução de base de cálculo).

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação acessória (consignação em documento fiscal de base de cálculo inferior à estabelecida na legislação tributária), ao passo que a Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, § 2º da mesma lei, resulta do inadimplemento de

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

obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS devido. A multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Lei nº 6.763/75

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência.

Lei nº 6.763/75

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada foi acatada pelo Poder Judiciário mineiro na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, emendada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Portanto, como já afirmado, não se trata de exigência cumulativa, e sim de aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto, em função utilização indevida de benefício fiscal de redução de base de cálculo).

Não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, *in verbis*:

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

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

(...)

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

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL

DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de Procuração e Substabelecimento apresentados da Tribuna. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencida a Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que o julgava parcialmente procedente, para limitar a multa de revalidação ao percentual de 50% (cinquenta por cento). Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Paula Luiza Germano Santos e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

**Sala das Sessões, 17 de julho de 2018.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior  
Presidente**

**Maria Vanessa Soares Nunes  
Relatora**



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

---

Acórdão:	23.019/18/1ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000968086-81	
Impugnação:	40.010145813-37	
Impugnante:	Fresnomaq Indústria de Máquinas S/A	
	CNPJ: 06.337280/0001-04	
Proc. S. Passivo:	Henrique Gaede/Outro(s)	
Origem:	DGP/SUFIS - NCONEXT - RJ	

---

Voto proferido pela Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

Conforme exposto no relatório, contra a Contribuinte foi lavrado Auto de Infração para cobrança de ICMS/ST retido e recolhido a menor, haja vista o não cumprimento dos requisitos para aplicação da redução da base de cálculo prevista no item 16 do Anexo IV do RICMS/02. Nos termos do Relatório Fiscal, os produtos comercializados não se enquadram no conceito de máquinas, aparelhos ou equipamentos industriais, sendo produtos para uso doméstico.

Em decorrência do não recolhimento do tributo, ainda foram exigidas Multas de Revalidação de 100% e Isolada previstas, respectivamente, nos arts. 56, § 2º e 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Embora o lançamento não mereça reparos no que tange ao recolhimento a menor do ICMS/ST, pois correto o entendimento de que as máquinas vendidas pela Contribuinte não podem ser consideradas para uso industrial, nos moldes em que exaustivamente pontuado pela Relatora, deve ser afastada a aplicação da Multa de Revalidação majorada do parágrafo segundo do art. 56 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Da leitura do dispositivo depreende-se o entendimento de que não é qualquer inadimplemento vinculado a uma operação sujeita à Substituição Tributária que justifica a aplicação em dobro da multa de revalidação. A aplicação da penalidade agravada não pode se dar de forma isolada, devem-se analisar de forma sistêmica os fatos e as circunstâncias motivadores do lançamento. Isso porque o simples não pagamento do ICMS/ST, ou o pagamento a menor, por si só enseja a aplicação da multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento), ou seja, o mero inadimplemento é suficientemente penalizado pelo *caput* do art. 56 da Lei Estadual.

Considerando este ponto, a aplicação de uma penalidade maior deve ser fundamentada em conduta gravosa do Contribuinte, fato não ocorrido no caso concreto.

Como bem destacado nos debates e na peça de impugnação não há uma unanimidade acerca da correta interpretação dada pelos Estados aos benefícios previstos no Convênio ICMS nº 52/91, tendo sido destacado que Minas Gerais possui um entendimento mais restrito se comparado aos outros entes. Segundo narrado, a maioria dos estados exige apenas que o código do produto esteja listado entre aqueles que compõem o rol trazido pelo Convênio.

No presente caso tivemos um inadimplemento parcial do imposto em razão de um erro escusável na interpretação da norma instituidora da regra matriz de incidência. Embora tenha implicado em um recolhimento a menor, não se pode concluir pela intenção da Contribuinte em fraudar o Fisco, o que caracterizaria uma conduta gravosa justificável para aplicação da multa em dobro.

Viola o princípio da razoabilidade penalizar de forma mais gravosa conduta do Contribuinte motivada por mero erro na interpretação da norma.

Portanto, julgo parcialmente procedente o lançamento, para limitar a multa de revalidação ao percentual de 50% (cinquenta por cento).

**Sala das Sessões, 17 de julho de 2018.**

**Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri**  
**Conselheira**