

Acórdão: 22.859/18/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000796128-63
Impugnação: 40.010144525-45
Impugnante: Stihl Ferramentas Motorizadas Ltda.
IE: 001400107.00-81
Proc. S. Passivo: Adler Van Grisbach Wozikosky/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 do ICMS/ST a menor, devido pela Autuada, na condição de substituta tributária, em decorrência da utilização indevida da redução da base de cálculo do imposto prevista nos itens 16 e 17 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, uma vez que os produtos comercializados pela Impugnante, destinados a contribuintes mineiros, não se referem a máquinas, aparelhos ou equipamentos, “industriais” ou máquinas e implementos “agrícolas”. **Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II c/c § 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 a retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST, no período janeiro de 2016 a março de 2017, em razão de a Autuada (substituta tributária) ter promovido a saída de mercadorias dos itens 8 e 21 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a revendedores mineiros, com o destaque a menor do ICMS/ST, em função da utilização indevida da redução da base de cálculo prevista nos itens 16 e 17 da Parte 1 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, ou máquinas e implementos agrícolas.

As exigências referem-se à diferença entre o ICMS/ST efetivamente devido e o recolhido pela Impugnante, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II c/c § 2º e 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 23/43, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 89/103.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 107/134, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre a retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST, no período janeiro de 2016 a março de 2017, em razão de a Autuada (substituta tributária) ter promovido a saída de mercadorias dos itens 8 (subitem 19.0) e 21 (subitem 99.0) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a revendedores mineiros, com o destaque a menor do ICMS/ST.

8.FERRAMENTAS

Efeitos de 1º/01/2016 a 28/02/2017

Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária:

8.1 Interno e nas seguintes unidades da Federação: Paraná (Protocolo ICMS 193/09), Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 193/09), **Rio Grande do Sul** (Protocolo ICMS 193/09), Santa Catarina (Protocolo ICMS 193/09) e São Paulo (Protocolo ICMS 27/09).

ITEM	CEST	NBM/SH	DESCRIÇÃO	ÂMBITO DE APLICAÇÃO	MVA (%)	EFEITOS
19.0	08.019.00	8467	Ferramentas pneumáticas, hidráulicas ou com motor (elétrico ou não elétrico) incorporado, de uso manual, exceto o descrito no CEST 08.019.01	8.1	45	A PARTIR DE 01/02/17
19.0	08.019.00	8467	Ferramentas pneumáticas, hidráulicas ou com motor (elétrico ou não elétrico) incorporado, de uso manual	8.1	45	01/01/16 A 31/01/17

Obs.: o item 19.1, com vigência a partir de 01/02/17, não está contemplado no feito fiscal, pois se refere a motosserras de uso agrícola, o que não é o caso dos autos.

21. PRODUTOS ELETRÔNICOS, ELETROELETRÔNICOS E ELETRODOMÉSTICOS

Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária:

21.1 Interno e nas seguintes unidades da Federação: Amapá (Protocolo 192/09), Paraná (Protocolo ICMS 192/09), Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 192/09), **Rio Grande do Sul** (Protocolo ICMS 192/09), Santa Catarina (Protocolo ICMS 192/09) e São Paulo (Protocolo ICMS 31/09).

ITEM	CEST	NBM/SH	DESCRIÇÃO	ÂMBITO DE APLICAÇÃO	MVA (%)	EFEITOS
99.0	21.099.00	8424.30.10 8424.30.90 8424.90.90	Lavadora de alta pressão e suas partes	21.1	45	A PARTIR DE 01/01/16

A retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST ocorreu em função da utilização indevida da redução da base de cálculo prevista nos itens 16 e 17 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 e no Convênio ICMS nº 52/91, na comercialização de produtos destinados a uso doméstico (ou usos similares), conforme informação contida

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

no próprio sítio eletrônico do estabelecimento autuado, ou seja, trata-se de produtos que **não** se enquadram no conceito de máquinas, aparelhos ou equipamentos, industriais, ou máquinas e implementos, agrícolas.

Compõem o Auto de Infração os seguintes anexos:

• Anexo 1 (fls. 08/13):

Relatório Fiscal/Contábil, onde constam todos os detalhes da autuação, tais como: artigos infringidos, penalidades aplicadas, base legal do lançamento, demonstrativo do crédito tributário, forma de apuração da base de cálculo e do ICMS devido por substituição tributária e informação sobre a base legal dos juros incidentes sobre o crédito tributário.

• Anexos 2 e 3 – Meio Magnético (fls. 17):

Trata-se de planilhas em formato “PDF”, intituladas “Relatório de Apuração do ICMS/ST Devido” e “Demonstrativo de Cálculo do ICMS/ST”, que demonstram todos os cálculos efetuados pelo Fisco para fins de apuração das diferenças de bases de cálculo e do ICMS/ST devido, após abatimento dos valores retidos pela Impugnante.

• Anexo 4 – Meio Físico e Magnético (fls. 14 e 17):

Tabela contendo a indicação da descrição e do código NCM relativo a cada um dos produtos para os quais houve retenção a menor do ICMS devido por substituição tributária (Roçadeiras, Podadores, Motosserras, Lavadoras de Alta Pressão, Cortador de Grama a Bateria, etc.), caracterizados como de **uso doméstico**, conforme informação contida no próprio sítio eletrônico do estabelecimento autuado (vide “imagens” inseridas no Anexo 6).

• Anexo 5 – Meio Magnético (fls. 17):

Contém tabela discriminando os contribuintes mineiros destinatários das mercadorias, com a indicação do CNPJ, razão social, inscrição estadual e CNAE-Fiscal (Classificação Nacional de Atividades Econômicas) de cada contribuinte destinatário.

• Anexo 6 – Meio Magnético (fls. 17):

Contém imagens (“Print Screen”) dos produtos de uso doméstico comercializados pela Impugnante, extraídas do sítio eletrônico da empresa.

• Anexo 7 – Meio Magnético (fls. 17):

Contém cópias, por amostragem, de notas fiscais eletrônicas relativas às operações objeto da autuação.

• Anexo 8 – Meio Magnético (fls. 17):

Trata-se de cópias da Consulta de Contribuinte nº 42/2012, Consulta Interna nº 102/2010 e do Acórdão nº 20.484/14/2ª (tendo a Impugnante como Sujeito Passivo), que foram utilizados pelo Fisco para respaldar o feito fiscal.

De início, destaque-se que, como bem observado pela Assessoria do CC/MG, apesar de ter constado no relatório do Auto de Infração, no presente feito

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inexistem exigências fiscais vinculadas aos produtos “Soprador” (NCM 8144.5990) e “Aparador” (NCM 8467.2999).

As exigências referem-se à diferença entre o ICMS/ST efetivamente devido e o recolhido pela Impugnante, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II c/c § 2º e 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

A base de cálculo da substituição tributária, relativa a cada uma das operações subsequentes dos estabelecimentos destinatários mineiros, foi apurada pelo Fisco de acordo com o estabelecido no art. 19, inciso I, subalínea “b3” do Anexo XV do RICMS/02, com utilização da MVA ajustada prevista no § 5º do mesmo dispositivo legal, veja-se:

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

I - em relação às operações subsequentes:

[...]

b) tratando-se de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

[...]

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

[...]

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

I - MVA ajustada é o percentual, com duas casas decimais, correspondente à margem de valor agregado a ser utilizada para apuração da base de cálculo relativa à substituição tributária na operação interestadual;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - MVA-ST original é o coeficiente, com quatro casas decimais, correspondente à margem de valor agregado prevista na Parte 2 deste Anexo;

III - ALQ inter é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

IV - ALQ intra é:

a) o coeficiente correspondente à alíquota interna estabelecida para a operação própria de contribuinte industrial ou importador substituto tributário relativamente ao ICMS devido nas operações subsequentes com a mercadoria; ou

b) caso a operação própria do contribuinte industrial a que se refere à alínea "a" esteja sujeita à redução de base de cálculo, o valor do multiplicador estabelecido na Parte 1 do Anexo IV.

O valor do imposto devido a título de substituição tributária foi obtido pela diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo supracitada, com a dedução do ICMS relativo às operações próprias da Impugnante e do valor do ICMS/ST por ela destacado nas respectivas notas fiscais.

Ressalte-se que a Impugnante não questionou a forma de apuração das diferenças apurada pelo Fisco.

A Autuada alega, em sua defesa, que aplicou corretamente a legislação contida no Convênio ICMS nº 52/91, que concede a redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas, às mercadorias por ela comercializadas e relacionadas às fls. 30/31 da impugnação.

De acordo com a Impugnante, da análise conjunta da redação das Cláusulas Primeira e Segunda do Convênio ICMS nº 52/91, bem como do item 16 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, verifica-se que *“foram estabelecidos os seguintes requisitos objetivos para que o contribuinte do ICMS faça jus ao benefício da redução da base de cálculo do imposto, a saber: (i) pratique operações com máquinas e equipamentos industriais arrolados no Anexo I do Convênio; ou (ii) pratique operações com máquinas e implementos agrícolas arrolados no Anexo II”*.

CONVÊNIO ICMS nº 52/91

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:

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:

RICMS/02

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 - Saída de máquina, aparelho ou equipamento, industriais, relacionados na Parte 4 deste Anexo:...

A seu ver, *“de acordo com as Cláusulas do citado Convênio, não se depreende qualquer outra condição prevista no texto legal, para que seja aplicada a redução da base de cálculo ora em tela. Uma vez estando o produto classificado e previsto expressamente em algum dos itens dos Anexos do Convênio, **verifica-se não haver qualquer outra condição para ser aplicada a redução da base de cálculo**”*.

Acrescenta que, *“nesse contexto, a análise do termo/adjetivo ‘industrial’ ou ‘agrícola’, por vezes, pode demandar certa divergência na interpretação, a depender do conteúdo semântico aplicado no caso que se analisa. Por essa razão, o legislador ao estabelecer o benefício de redução na base de cálculo de ICMS ora em tela, cuidou de listar expressamente as mercadorias nos Anexos do Convênio ICMS 52/91, delimitando o que será considerado ‘industrial’ ou ‘agrícola’, para fins exclusivos dessa norma. Ou seja, restringe o grupo de produtos que a norma visa contemplar com a redução na base de cálculo, não sendo permitido qualquer extrapolação ou restrição ao que consta nos referidos Anexos”*.

Aduz que, *“ao prever em lista expressa os itens beneficiados pela redução da base de cálculo nos Anexos do Convênio, já restou objetivamente caracterizado o que será considerado uma máquina ou equipamento industrial ou agrícola, **para fins exclusivos do Convênio ICMS 52/91**. Ainda que esses itens para outros fins correlatos não sejam assim configurados, pouco importa para fins de aplicação da norma prevista no Convênio ICMS 52/91, visto que há expressa definição das mercadorias contempladas com a benesse fiscal, quistas pelo legislador”*.

Salienta que *“não cabe ao intérprete inserir ou retirar produtos taxativamente previstos nos Anexos do Convênio ICMS 52/91, sob qualquer argumento relacionado à destinação do produto, se a norma assim não o faz. Isso porque, do ponto de vista técnico-jurídico, a correta interpretação dos benefícios fiscais previstos pela legislação pátria remete à necessidade de que tais benesses devem ser tratadas de forma literal ao conteúdo da norma, não podendo, por interpretação, serem alargadas nem mesmo restringidas, no sentido de contemplar/excluir situações, fatos ou bens que não se enquadrem perfeitamente à descrição do texto normativo”*, nos termos previstos no art. 111, inciso II do Código Tributário Nacional (CTN).

Finaliza afirmando que *“no texto do Convênio ICMS 52/91 havia, até dez/15 (alteração promovida pelo Convênio 154/15), a previsão de aplicação da redução da base de cálculo para as vendas destinadas aos consumidores finais. Ou seja, ao permitir que consumidores finais adquirissem as mercadorias com os benefícios previstos no Convênio em questão, não restam maiores dúvidas que o*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

critério da 'destinação ou adquirente industrial/agrícola' ou 'utilização efetiva na indústria ou no ramo agrícola' não foi eleito para fins de aplicação do benefício em questão, tendo em vista que, obviamente o consumidor ou usuário final notadamente utiliza os maquinários/equipamentos no âmbito doméstico".

No entanto, ao contrário de seus argumentos, o procedimento adotado pela Impugnante, quanto à utilização da redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS nº 52/91 c/c itens 16 e 17 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, **não** encontra respaldo na legislação de regência.

Com efeito, o Convênio ICMS nº 52/91 estabeleceu e disciplinou a redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas, nos seguintes termos:

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:

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.

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)

Cumprido destacar, que o inciso II teve sua redação alterada pelo Convênio nº 154/15, e agora possui a seguinte redação:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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). (Grifou-se)

Do Convênio nº 52/91, depreende-se que o legislador concedeu benefícios distintos, buscando promover a indústria (Cláusula primeira) e promover a agropecuária (Cláusula segunda).

Verifica-se que, para utilização do benefício fiscal em comento é condição *sine qua non* que os aparelhos e/ou equipamentos beneficiados sejam industriais (tenham destinação industrial), ou agrícolas, ou seja, devem ser produzidos com o fim específico de serem utilizados em atividades agrícolas, condições ratificadas pelos itens 16 e 17 da Parte 1 do Anexo IV do 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 Saída de máquina, aparelho ou equipamento, industriais, relacionados na Parte 4 deste Anexo:

(...)

Item 17 Saída de máquina e implemento, agrícolas, relacionados na Parte 5 deste Anexo: (Grifou-se)

A Impugnante alega que não compete ao estado alterar a Cláusula Primeira do referido Convênio, restringindo o benefício previsto em convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Entretanto, a restrição “de ser equipamento industrial” está prevista tanto no convênio, como na legislação mineira do ICMS, como se verifica dos dispositivos supratranscritos.

O que resta diferente na legislação deste estado constitui exatamente a omissão do dispositivo que ia de encontro ao objetivo do legislador de potencializar a atividade industrial e atividade agropecuária.

Tal assertiva é comprovada pelo fato de que, com o Convênio ICMS nº 154/15, não há mais a previsão de equipamento industrial para consumidor ou usuário final, não contribuintes do ICMS.

É cediço que a base de cálculo do ICMS, conforme dispõe o Convênio ICMS nº 52/91, no qual o benefício previsto no item 16 da Parte 1 do Anexo IV do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02 tem supedâneo, fica reduzida nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais.

Assim, para fins de aplicação da redução de base de cálculo, além de a descrição e a classificação fiscal do produto constar do Anexo I do Convênio ICMS nº 52/91, bem como da Parte 4 do Anexo IV do RICMS/02, a máquina, aparelho ou equipamento deve se destinar ao uso industrial.

Esse é o entendimento externado pela Superintendência de Tributação (SUTRI) na Consulta de Contribuintes nº 042/12, infra 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. (Grifou-se).

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)

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

Partindo-se desta premissa, a teor do art. 111, inciso II do CTN, a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção deve ser interpretada literalmente.

Em sua obra de Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, em notas ao inciso II do art. 111 do CTN, assim leciona Leandro Paulsen:

"Analogia e isenção. Incompatibilidade. Nos julgados que deram origem à Súmula 100 do STJ muito se discutiu sobre a interpretação das normas concessivas de isenção, tendo restado consolidada posição no sentido de que descabia raciocinar-se analogicamente para o efeito de estender benefício de isenção a situação que não se enquadraria no texto expresso da lei. Senão vejamos: 'Constitucional. Tributário. Isenção do Adicional de Frete para a Marinha Mercante - AFRMM. Equivalência com o sistema DRAW BACK. Impossibilidade. A isenção, no sistema jurídico-tributário vigente, só é de ser reconhecida pelo Judiciário em benefício do contribuinte, quando concedida, de forma expressa e clara pela lei, devendo a esta se emprestar compreensão estrita, vedada a interpretação ampliativa...' (STJ, 1ª T., REs 31.215-6/SP, rel. Min. Demócrito Reinaldo, jun./1993). 'Tributário - BEFIEEX - DRAW BACK - Distinções - Isenção - CTN, art. 111, II, Lei n. 5.025/66 (art. 55) ... 2. A isenção é avessa às interpretações ampliativas, não se acomodando à filiação analógica (art. 111, II, CTN). (...)' (STJ, 1ª T., REs 36.366-7/SP, rel. Min. Milton Pereira, ago./1993)." (In ob.cit. 3ª ed. Porto

Alegre: Ed. Livraria do Advogado, 2001, p. 620/621).
(Grifou-se).

Cabe lembrar 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”. Logo, a expressão “industriais”, constante da Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 52/91 e do item 16 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, deve ser considerada para interpretação da norma.

Nesse sentido, para fazer *jus* ao benefício fiscal o aparelho/equipamento/máquina a que faz alusão a Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 52/91 deve ser caracterizado como “industrial”, considerado como tal aquele cujas características o tornem apropriado para uso em indústrias, sendo estas as empresas que exerçam, preponderantemente, as atividades descritas como industrialização de que trata o inciso II do art. 222 do RICMS/02 e cujo complexo de bens se destinem à produção de mercadorias.

Da mesma maneira, as máquinas e implementos, agrícolas, para terem direito à redução da base de cálculo prevista na Cláusula segunda do referido Convênio (equivalente ao item 17 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02) devem ser caracterizados como tal, ou seja, devem ser produzidos com o fim específico de serem utilizados em atividades agrícolas.

Assim, em ambos os casos, se os bens comercializados pela Impugnante forem caracterizados como apropriados ao uso doméstico (ou uso similar, como jardinagem, por exemplo), estes **não** fazem *jus* à redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS nº 52/91, em suas Cláusulas primeira e segunda, **sem que se faça necessária qualquer análise sobre os destinatários das mercadorias**, pois os bens em questão **não** se enquadram no conceito de máquinas, aparelhos ou equipamentos, industriais, ou máquinas e implementos, agrícolas.

É exatamente esse o caso dos autos, pois todos os bens para os quais a Impugnante efetuou retenção a menor do ICMS/ST, por indevida utilização da redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS nº 52/91, têm como destinação o uso doméstico (ou uso similar, como jardinagem), conforme demonstrado nas imagens que constam do parecer da Assessoria às fls. 118/123, que foram extraídas do sítio eletrônico da própria Impugnante (www.stihl.com.br/produtos.aspx).

A Impugnante requer a exclusão das exigências fiscais relativas ao produto “Roçadeira FS 80” e dos produtos por ela destinados aos contribuintes mineiros relacionados às fls. 85/87, por terem ligação com o segmento agrícola, argumentando:

Impugnação (fls. 37/39)

“...a construção da premissa fiscal do Auto de Lançamento, se baseia no fato de que as mercadorias comercializadas pela Impugnante seriam exclusivamente destinadas ao uso doméstico, se valendo tão somente das informações constantes no endereço eletrônico (*site*) da Impugnante. Nesse

sentido, no que tange às Roçadeiras modelo FS 80, conforme captura de tela abaixo, há expressa indicação pela Impugnante no *site* no sentido de serem essas apropriadas também para o uso de jardinagem:

[...]

é certo que esses produtos **não são exclusivamente destinados ao uso doméstico**, conforme demonstrado acima. Nesse sentido, devem ser excluídas da autuação todas as operações com as Roçadeiras FS 80 (NCM 8467.89.00), visto que, partindo da exata premissa fiscal, se chega à conclusão de não serem itens destinados ao uso exclusivo doméstico, sendo insubsistente o lançamento nesse ponto.

II.4. Da necessária exclusão das vendas realizadas aos destinatários que são empresas agrícolas ou congêneres

... Como referenciado no próprio relatório da fiscalização, no passado, em outro auto de lançamento versando sobre assunto semelhante, a Impugnante teve deferida parcialmente a sua impugnação para que fossem excluídas as vendas para destinatários **cuja atividade era agrícola ou congêneres**, conforme trecho do voto do Relator no Acórdão 20.484/14/2ª...

[...]

Da leitura do trecho acima, infere-se, inequivocamente, **que as operações com mercadorias cujos destinatários sejam ligados ao segmento agrícola ou congêneres devem ser desconsideradas do lançamento fiscal**. Nesse sentido, ao analisar a lista de destinatários da Impugnante, se constata a presença de diversos destinatários cuja atividade é relacionada ao ramo agrícola, bem como a massiva presença de cooperativas, que, como de cristalino conhecimento, adquirem os produtos para os seus cooperados, pequenos produtores, utilizarem na atividade agrícola (especialmente relacionada à plantação de café).

Portanto, as vendas relacionadas aos clientes relacionados na planilha anexada (**doc. 05**) à presente impugnação devem ser totalmente excluídas do auto do lançamento, seguindo a orientação já firmada anteriormente..." (Grifos Originais)

Ressalte-se, inicialmente, que **a Impugnante se equivoca na interpretação** que deve ser dada, nos casos que explicita, em relação aos produtos contemplados com a redução da base de cálculo prevista no item 17 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02.

Os bens contemplados pelo referido benefício são “máquinas e implementos, agrícolas”, **assim considerados aqueles que são fabricados para esse fim específico**, qual seja, utilização em atividades agrícolas.

Por outro lado, **o benefício não se aplica aos bens considerados apropriados para uso doméstico**, ainda que eventualmente sejam adquiridos por estabelecimentos comerciais (varejistas, no presente caso) que tenham ligação com o setor agrícola.

Como já demonstrado, a “Roçadeiras FS 80” é ideal (no sentido de ser mais apropriada) para a limpeza e a manutenção de jardins, gramados, capim alto, ervas daninhas e macegas, sendo indicada, inclusive, para uso na prestação de serviços (fls. 128).

Assim, a roçadeira em questão, **não** é considerada, como tenta fazer crer a Impugnante, mediante errônea interpretação do dispositivo que concede o benefício da redução da base de cálculo, como máquina ou implemento, “agrícola”, tanto é que é indicada também para uso na prestação de serviços (**limpeza e a manutenção de jardins, gramados**, capim alto, ervas daninhas e macegas, efetuadas por terceiros, prestadores de serviços).

Pela mesma razão, o fato de determinados bens terem sido direcionados a estabelecimentos comerciais varejistas mineiros, que tenham ligação com atividades agrícolas, também não tem o condão de transformar esses bens, considerados apropriados para uso doméstico/prestação de serviços, em máquinas ou implementos, “agrícolas”.

Todos os bens comercializados pela Impugnante, que foram objeto da presente autuação (Roçadeiras, Podadores, Motosserras, Lavadoras e Cortadores de grama), foram idealizados para o uso doméstico, como já demonstrado anteriormente.

Aliás, no sítio eletrônico da empresa autuada, os bens por ela produzidos são expostos de acordo com a área de atividades para as quais são produzidas, conforme demonstram as imagens ilustrativas reproduzidas no parecer da Assessoria às fls. 129/130, referentes a diversos tipos de motosserras, constando, inclusive, os respectivos modelos.

Importante destacar que **nenhum dos modelos** vinculados a produtos fabricados pela Impugnante, **direcionados especificamente para os mercados agropecuário ou florestal, foi inserido no feito fiscal**, e, conforme já demonstrado, tanto as motosserras idealizadas para jardinagem profissional, quanto as de uso doméstico, não estão abrangidas pelo benefício da redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS nº 52/91, uma vez que **não** se referem a máquinas e equipamentos, “agrícolas”.

Além disso, não consta, no presente feito fiscal, dentre os destinatários dos produtos comercializados pela Impugnante (**produtos por ela defendidos como agrícolas**) nenhum contribuinte mineiro classificado nas divisões “01” a “03” da tabela de Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE-Fiscal), que se referem às atividades de agricultura, pecuária, produção florestal, etc., um dos requisitos

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

essenciais para a possibilidade de fruição do benefício da redução da base de cálculo ora analisada.

Inexistem, também, destinatários das divisões “05” a “09” ou “10” a “33” da tabela relativa ao CNAE-Fiscal, que se referem às indústrias extrativas e de transformação.

Verifica-se, portanto, que os equipamentos autuados **não** se enquadram como “*máquinas, aparelhos ou equipamentos, industriais*” ou como “*máquinas e implementos, agrícolas*”, não fazendo *jus*, portanto, ao benefício da redução da base de cálculo prevista nos itens 16 e 17 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 (Convênio ICMS nº 52/91).

Esse entendimento é corroborado por diversas decisões deste Egrégio Conselho de Contribuintes, envolvendo a mesma matéria, podendo ser citados, a título de exemplo, os seguintes acórdãos:

ACÓRDÃO Nº 20.601/11/1

PTA/AI: 02.000215920-86

IMPUGNANTE: MAGAZINE LUIZA S/A

EMENTA

“BASE DE CÁLCULO - REDUÇÃO INDEVIDA – LAVADORAS DE ALTA PRESSÃO – USO DOMÉSTICO. CONSTATAÇÃO FISCAL DE RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS, EM DECORRÊNCIA DA UTILIZAÇÃO INDEVIDA DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO PREVISTA NO ITEM 16, PARTE 1 DO ANEXO IV DO RICMS/02, POIS A REDUÇÃO SÓ É CABÍVEL PARA EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO VII DA LEI Nº 6763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.”

ACÓRDÃO Nº 19.075/11/2ª

PTA/AI: 02.000215511-51

IMPUGNANTE: LAVORWASH BRASIL INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA

EMENTA

“SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO – REDUÇÃO INDEVIDA. CONSTATADO RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS, EM DECORRÊNCIA DA UTILIZAÇÃO INDEVIDA DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO PREVISTA NO ITEM 16, PARTE 1 DO ANEXO IV DO RICMS/02, EM OPERAÇÕES COM MERCADORIAS NÃO CONTEMPLADAS PELO REFERIDO BENEFÍCIO, QUE ABRANGE, TÃO SOMENTE, MÁQUINAS, APARELHOS OU EQUIPAMENTOS “INDUSTRIAIS”, NOS TERMOS DA PARTE 4 DO REFERIDO ANEXO. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VII DA LEI Nº 6763/75, MAJORADA EM 50% (CINQUENTA POR CENTO) NOS TERMOS DO ART. 53, § 7º DA MESMA LEI. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.”

ACÓRDÃO Nº 19.986/11/3ª

PTA/AI: 01.000167515-56

IMPUGNANTE: MÁQUINAS AGRÍCOLAS JACTO S/A

EMENTA

“SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO - MÁQUINAS E APARELHOS MECÂNICOS E ELÉTRICOS. CONSTATADO, NO TRÂNSITO DE MERCADORIAS, QUE A IMPUGNANTE RETEVE A MENOR AO ESTADO DE MINAS GERAIS O ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, INCIDENTE NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS, EM DECORRÊNCIA DE A APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO ESTAR EM DESACORDO COM O ESTABELECIDO NO ART. 19, PARTE 1, ANEXO XV DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II, 2º E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO VII, MAJORADA OS TERMOS DO ART. 53, § 7º, TODOS DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.”

Oportuno destacar que, dentre as inúmeras decisões deste Egrégio Conselho de Contribuintes em relação à essa matéria, está a consubstanciada no Acórdão nº 20.484/14/2ª (nº 4.346/14/CE) em que a Impugnante figurou como sujeito passivo, e o entendimento firmado foi exatamente no sentido de ser indevida a redução de base de cálculo na saída de máquinas e equipamentos relacionadas no item 45 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, pois pelo referido benefício abrange, tão somente, máquinas, aparelhos ou equipamentos “industriais”, nos termos da Parte 4 do referido Anexo, *in verbis*:

ACÓRDÃO: 20.484/14/2ª

RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000209023-00

IMPUGNANTE: STIHL FERRAMENTAS MOTORIZADAS LTDA.

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 DO ICMS/ST A MENOR, DEVIDO PELA AUTUADA, NA CONDIÇÃO DE SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA, NAS REMESSAS INTERESTADUAIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, RELACIONADAS NO ITEM 45 DA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02, PARA CONTRIBUENTES MINEIROS, EM DECORRÊNCIA DA UTILIZAÇÃO INDEVIDA DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO PREVISTA NO ITEM 16, PARTE 1 DO ANEXO IV DO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02, VISTO QUE AS OPERAÇÕES NÃO ESTÃO CONTEMPLADAS PELO REFERIDO BENEFÍCIO, QUE ABRANGE, TÃO SOMENTE, MÁQUINAS, APARELHOS OU EQUIPAMENTOS "INDUSTRIAIS", NOS TERMOS DA PARTE 4 DO REFERIDO ANEXO. 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", DA CITADA LEI C/C O ART. 106, INCISO II, ALÍNEA "C" DO CTN, MAJORADA EM 100% (CEM POR CENTO) EM RAZÃO DE REINCIDÊNCIA CONFORME ART. 53, §§ 6º E 7º, TODOS DA LEI Nº 6.763/75, NO PERÍODO DE 01/11/09 A 31/12/11. NO ENTANTO, EXCLUEM-SE AS EXIGÊNCIAS FISCAIS QUE RECAEM SOBRE AS OPERAÇÕES CUJAS NOTAS FISCAIS CONTEMPLAM DESTINATÁRIOS QUE SÃO EMPRESAS AGRÍCOLAS OU CONGÊNERES.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

Por sua vez, ao apreciar matéria análoga, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJ/MG), na Apelação Cível nº 1.0024.11.326009-5/002, firmou entendimento no sentido de que a redução da base de cálculo não contempla os equipamentos que, embora mencionados no Anexo I do Convênio ICMS nº 52/91, sejam classificados pelo fabricante como apropriados ao uso doméstico, pois não atendem à finalidade do benefício fiscal, nem à previsão literal da Cláusula primeira do Convênio, que restringe o benefício aos equipamentos industriais, confira-se:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. ICMS. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE EQUIPAMENTOS INDUSTRIALIZADOS. CONVÊNIO 52/91. EXTENSÃO A EQUIPAMENTO DE USO DOMÉSTICO. DESCABIMENTO.

- O BENEFÍCIO FISCAL INSTITUÍDO PELO CONVÊNIO 52/91 SE APLICA ÀS OPERAÇÕES COM MÁQUINAS, APARELHOS E EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS RELACIONADOS NO ANEXO.
- A REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NÃO CONTEMPLA OS EQUIPAMENTOS QUE, EMBORA MENCIONADOS NO ANEXO I, DO CONVÊNIO 52/91, SÃO CLASSIFICADOS PELO FABRICANTE COMO APROPRIADOS AO USO DOMÉSTICO, POIS NÃO ATENDEM À FINALIDADE DO BENEFÍCIO FISCAL, NEM À PREVISÃO LITERAL DA CLÁUSULA PRIMEIRA DO CONVÊNIO, QUE RESTRINGE O BENEFÍCIO AOS EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS.
- RECURSO NÃO PROVIDO.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.11.326009-5/002 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - APELANTE(S): KARCHER INDÚSTRIA E COMÉRCIO LIMITADA - APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS

Em outra decisão sobre o mesmo tema, na Apelação Cível nº 1.0647.12.000345-2/001, o TJ/MG reafirmou o entendimento descrito no Acórdão anterior de que a redução da base de cálculo não contempla os equipamentos que são classificados pelo fabricante como apropriados ao uso doméstico, *verbis*:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE EQUIPAMENTOS INDUSTRIALIZADOS. CONVÊNIO 52/91. EXTENSÃO A EQUIPAMENTO DE VOCAÇÃO DOMÉSTICA. DESCABIMENTO. MULTA ISOLADA. MULTA DE REVALIDAÇÃO. AUSÊNCIA DE CARÁTER COERCITIVO.

- O BENEFÍCIO FISCAL INSTITUÍDO PELO CONVÊNIO 52/91 SE APLICA ÀS OPERAÇÕES COM MÁQUINAS, APARELHOS E EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS RELACIONADOS NO ANEXO.

- A REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NÃO CONTEMPLA OS EQUIPAMENTOS QUE, EMBORA MENCIONADOS NO ANEXO I, DO CONVÊNIO 52/91, SÃO CLASSIFICADO PELO FABRICANTE COMO APROPRIADOS AO USO DOMÉSTICO, POIS NÃO ATENDEM À FINALIDADE DO BENEFÍCIO FISCAL, NEM À PREVISÃO LITERAL DA CLÁUSULA PRIMEIRA DO CONVÊNIO, QUE RESTRINGE O BENEFÍCIO AOS EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS.

(...)

- RECURSO NÃO PROVIDO.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0647.12.000345-2/001 - COMARCA DE SÃO SEBASTIÃO DO PARAÍSO - APELANTE(S): MÁQUINAS AGRÍCOLAS JACTO S A - APELADO(A)(S): FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pelas diferenças entre o ICMS/ST efetivamente devido e o recolhido pela Impugnante, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II c/c § 2º e 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante pede o afastamento da referida multa de revalidação por entender que está incorretamente capitulada, haja vista que a previsão legal determina que seja aplicada quando não houver retenção ou pagamento do imposto, sendo que no caso dos autos está sendo exigida a diferença entre o ICMS/ST calculado e o valor efetivamente recolhido.

No entanto, o entendimento da Impugnante afigura-se equivocado pois, de acordo com o disposto no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, a multa de revalidação deve ser aplicada nos casos previstos no art. 53 do mesmo diploma legal, ou seja, deve ter como base o valor do imposto não recolhido, no todo ou em parte, *litteris*:

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

(...)

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

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

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

Assim, a Multa de Revalidação prevista no § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, específica para os casos envolvendo substituição tributária, aplica-se tanto aos casos em que não houver retenção do ICMS/ST, como também naqueles em que a retenção for efetuada em valor inferior ao efetivamente devido, sendo que o agravamento ocorre por se tratar de operação sujeita a substituição tributária, nos termos do art. 56, § 2º, inciso I da mesma lei.

Já a conduta relativa à retenção e o recolhimento a menor é apenada pela Multa Isolada, prevista no art. 55, inciso VII, "c" da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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. (Grifou-se).

Registre-se que o § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 teve a sua redação alterada por meio da Lei nº 22.549 de 30 de junho de 2017 (MG de 01/07/17), e, mais recentemente, pela Lei nº 22.796, de 28 dezembro de 2017, nos seguintes termos:

LEI Nº 22.796, DE 28 DE DEZEMBRO DE 2017

(MG de 29/12/2017)

Art. 19 - Os incisos I e II do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763, de 1975, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 55 - (...)

§ 2º - (...)

I - **ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;**

(...) "(Grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verifica-se que a nova redação do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 passou a prever, em seu inciso I, limite **máximo** para todas as penalidades previstas no art. 55 da citada lei.

Observa-se que a limite máximo da multa isolada **refere-se ao imposto incidente na operação ou prestação** e não ao imposto exigido.

Dessa forma, verificando-se os valores da citada multa isolada constante do Demonstrativo do Crédito Tributário, conclui-se que o *quantum* exigido é menor que o limite máximo previsto no novel § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 (duas vezes o valor do imposto incidente). Assim, não há que se efetuar qualquer ajuste na sua exigência.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencido o Conselheiro Erick de Paula Carmo (Revisor), que o julgava improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Adler Van Grisbach Wozikosky e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão.

Sala das Sessões, 21 de fevereiro de 2018.

Eduardo de Souza Assis
Presidente

Luiz Geraldo de Oliveira
Relator

D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS		
--	--	--

Acórdão:	22.859/18/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000796128-63	
Impugnação:	40.010144525-45	
Impugnante:	Stihl Ferramentas Motorizadas Ltda.	
	IE: 001400107.00-81	
Proc. S. Passivo:	Adler Van Grisbach Wozikosky/Outro(s)	
Origem:	DGP/SUFIS - NCONEXT - RJ	

Voto proferido pelo Conselheiro Erick de Paula Carmo, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

Em breve relato, o contribuinte se valeu indevidamente do benefício fiscal de redução da base de cálculo do item 16, Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 para recolher a menor ICMS/ST nas operações com Eletrônicos, Eletroeletrônicos e Eletrodomésticos (item 29 – Parte 2 do Anexo XV), e com Máquinas e Equipamentos (item 45 – Parte 2 do Anexo XV), com efeitos até 31/12/15. No Anexo 6 do Auto de Infração - AI, há informações retiradas do site da Autuada com indicação para o uso doméstico, enquanto no Anexo 5 do AI, há uma relação dos destinatários desses produtos, que contrariam a legislação tributária.

O entendimento do Fisco está calcado na Consulta Interna nº 102/2010, na Consulta de Contribuinte nº 42/2012 e no Acórdão do CC/MG nº 20.484/14/2^a, de 25/06/14. No relatório do AI, indica que a postura da Autuada afronta o Convênio ICMS nº 52/91, na operação com os produtos destinados ao uso doméstico.

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

Segundo a autuação fiscal, as mercadorias da Parte 4 do Anexo IV do RICMS/02 devem ter uso industrial e não serem destinadas ao uso doméstico para fazerem *jus* à isenção parcial (redução da base de cálculo), conforme Consulta Interna nº 102/2010 e Consulta nº 042/2012.

O item 16, da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 está redigido da seguinte forma: “*Saída, em operação interna ou interestadual, de máquina, aparelho ou equipamento, industriais, relacionados na Parte 4 deste Anexo*”, logo, as Consultas acima invocaram o art. 111 do CTN para dar interpretação literal à expressão “industriais”, como se fosse de “uso industrial”, porém, da forma como foi redigido, pode ser interpretado também como “de origem industrial”, isto é, saído de indústria para comércio ou consumidor final.

Dessa forma, a interpretação literal não resolve a dúvida de sentido e, entretanto, o art. 146, §2º, da Lei nº 6.763/75 estabelece que “é facultado ao Secretário da Fazenda Estadual atribuir eficácia normativa à resposta proferida à consulta”. Desse modo, se não consta expressamente no corpo da Consulta de Contribuintes esse efeito normativo dado, nos moldes do art. 146, § 2º, da Lei nº 6.763/75, não se aplica, portanto, a limitação do art. 182 da Lei nº 6.763/75 ao caso.

No corpo do texto do Convênio ICMS nº 52/91, a isenção parcial se refere a “máquinas, aparelhos e equipamentos industriais”, no Anexo I, e a “máquinas e implementos agrícolas”, no Anexo II. Todos os equipamentos avançados para o benefício fiscal pelos entes federados estaduais restaram regulados no item 16 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, o qual relacionou em um *rol* exaustivo todas as mercadorias, segundo os seus NCMs, que fazem *jus* à redução da base de cálculo do imposto.

Data maxima venia, entendo que não existe a previsão legal de que os itens arrolados na Parte 4 do Anexo IV do RICMS/02 tenham que ter destinação industrial, pois, numa interpretação gramatical, segundo o art. 111 do CTN, não há em nenhum lugar a expressão “de uso industrial”, porém apenas “equipamentos industriais”.

Ademais, no item 17, Parte 1, do Anexo IV do RICMS/02, existe previsão semelhante, isto é, “*saída, em operação interna ou interestadual, de máquina ou implementos agrícolas, relacionados na Parte 5 deste Anexo*”, logo, a minha interpretação ao “*equipamento industrial*”, é a de simples distinção de grupos de produtos abrangidos pelo Anexo 1 e 2 do Convênio ICMS nº 52/91.

Caso se adotasse a interpretação dada pelo Fisco, existiriam várias incongruências, o que reforça o entendimento de que não foi essa a intenção do criador da norma em estudo.

Primeiramente, qualquer exceção ao benefício fiscal para os produtos arrolados, segundo os seus NCMs, na Parte 4 do Anexo IV do RICMS/02, como, por exemplo, que não tenha uso doméstico, seria imprescindível essa previsão expressa para cada grupo de itens.

Em contrapartida, como foi bem destacado na Impugnação do contribuinte, o item 39.1 do *rol* da Parte 4 relaciona as “*máquinas de lavar roupa com capacidade não superior a 10 kg*”, as quais têm uso exclusivamente doméstico, o que por si só contrariaria a tese interpretativa do Fisco.

Noutro giro, o item 15 do Anexo I do Convênio ICMS nº 52/91 trouxe de forma expressa a previsão excepcional de exclusão dos seus itens, acaso tenham uso doméstico, logo, se apenas para esse grupo constou essa exceção, não poderia ela se transformar em regra, como pretende a linha interpretativa dada pelo Fisco mineiro.

Outro argumento desfavorável à tese interpretativa fiscal é a Solução de Consulta nº 8687/2016, dada pela SEFAZ/SP, que também analisa o Convênio ICMS nº 52/91, nos seguintes termos:

“ICMS – Redução da base de cálculo para operações internas e interestaduais promovidas por fabricantes paulistas, com maquinários e equipamentos incluídos no *rol* do Anexo I do Convênio ICMS n. 52/91.

I – A **Decisão Normativa CAT 03/2013** esclarece que a relação de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais discriminados no Anexo I do Convênio ICMS n. 52/91, implementado pelo artigo 12 do Anexo

II do RICMS/2000, é taxativa e não depende do uso que vier a ser dado ao referido produto.”

A aludida Decisão Normativa CAT nº 03/2013 é bastante elucidativa, em seus fundamentos, portanto, calha citá-la abaixo para reforçar a interpretação mais razoável do item 16, da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 e do Convênio ICMS nº 52/91, salvo melhor juízo, *in litteris*:

“1. O artigo 34, §1º, item 23, da Lei 6.374/89 fixou a alíquota do ICMS em “12% nas operações com implementos e tratores agrícolas, máquinas, aparelhos e equipamentos industriais e produtos da indústria de processamento eletrônico de dados, [...] observadas a relação dos produtos alcançados e a disciplina de controle estabelecidos pelo Poder Executivo.”

2. A relação das máquinas, aparelhos e equipamentos industriais e das máquinas e implementos agrícolas a que se refere o citado dispositivo está prevista na Resolução SF-4/98 (Anexos I e II).

3. Os adjetivos “industriais” e “agrícolas”, como ocorre com a maioria dos termos, podem comportar mais de um significado. Especialmente no que diz respeito ao termo “industrial”, ele pode ser tomado em um sentido mais restrito ou mais amplo, o que altera sensivelmente a construção do sentido da interpretação. Ou seja, uma máquina, aparelho ou equipamento pode ou não ser considerado industrial, dependendo do conteúdo semântico que seja atribuído a esse adjetivo.

4. Contudo, no caso em análise, **há uma relação expressa de bens e mercadorias (com descrição detalhada e a respectiva classificação no código da NBM/SH) constantes dos Anexos I e II da Resolução SF-4/98.**

5. Isso significa que o legislador, ao selecionar os bens e mercadorias que fazem parte da citada relação, já considerou, a priori, que os mesmos ostentam as características de industriais ou agrícolas.

6. **É por essa razão que essa relação é considerada de natureza taxativa, ou seja, comporta exclusivamente as máquinas, aparelhos, equipamentos e implementos que discrimina, por coincidência da descrição e da classificação no código da NBM/SH (sem restrições ou esclarecimentos).”**

(...)

8. A fundamentação jurídica que embasa esta Decisão Normativa aplica-se sem ressalvas, pelas mesmas razões de direito nela consubstanciadas, às operações

internas e interestaduais com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais e com máquinas e implementos agrícolas arrolados no artigo 12 do Anexo II do Regulamento do ICMS, que implementa o Convênio ICMS 52/91, de 26-09-1991” (grifo nosso)

É imperioso gizar que o benefício fiscal *sub examine* advém de assinatura de Protocolo de Intenções entre os entes federados estaduais brasileiros, que culminaram na elaboração do Convênio ICMS nº 52/91, portanto, a incorporação da aludida isenção parcial na legislação estadual de cada ente federado observou critérios idênticos, quicá redação textual idêntica, em alguns casos, com o exclusivo escopo de se obliterar eventual guerra fiscal entre os Estados-membros da República Federativa do Brasil.

Nesta esteira, é perfeitamente possível a utilização do adminículo interpretativo dado por outro ente federado, quando se trata de um mesmo benefício fiscal, incorporado em cada legislação estadual, com conteúdo idêntico ou similar, visto que proveniente do mesmo manancial, qual seja o Convênio ICMS nº 52/91. Essas ponderações são pertinentes, pois intencionam rechaçar a eventual ilação equivocada de violação da competência legislativa mineira, quando os fundamentos jurídicos se socorrem de mera interpretação dada à norma e, não, ao preceito normativo alienígena propriamente dito.

Noutro ponto, a proibição de uso doméstico aos produtos arrolados na Parte 4 do Anexo IV do RICMS/02, de forma a se afastar o benefício fiscal da redução da base de cálculo do imposto, é critério objetivo extremamente impreciso, pois, o destino final dado ao produto vendido pela Autuada para os seus clientes, não é previsível, pois, tanto pode ser aplicado pelas empresas de jardinagem, como pelos produtores rurais ou pelos consumidores finais nas residências. Assim sendo, o *rol* de destinatários dos produtos do Anexo 5 do relatório fiscal nada comprova, visto que é difícil saber, se, depois, serão comercializados para empresas ou para consumidores finais.

Contraditoriamente, a própria Solução de Consulta nº 042/2012 da SEFAZ/MG traz a linha interpretativa de que os produtos do item 16, da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 devem ser industriais, ainda que eventualmente possam ser utilizados nas residências.

Malgrado o Fisco tenha destacado que os equipamentos apropriados para o uso doméstico não fazem *jus* ao benefício fiscal, ainda que, eventualmente, sejam aplicados nas indústrias, fica claro que as motosserras, as roçadeiras, os sopradores e demais itens destacados, nas notas fiscais de saídas carregadas aos autos, são mais utilizados pelas empresas de jardinagem e por produtores rurais, do que por consumidores, em suas residências. Esse tipo de ponderação traz subjetividade e imprecisão a um critério estrito, em tese, do *rol* limitado de itens que são beneficiados pela isenção parcial.

Quanto às informações dos produtos da Autuada, em seu sítio eletrônico, elas não são vinculativas do uso exclusivo do produto, pois são produzidas pelo departamento de *marketing* e direcionadas, normalmente, ao público-alvo não-cativo, uma vez que as empresas, ordinariamente, se pautam pelo custo-benefício e pelas

especificações técnicas do produto, comparadas àquelas de seus concorrentes. Portanto, essas informações nada provam, em favor ou em desfavor da tese fiscal e, nem mesmo, para a linha argumentativa da Impugnante, acerca das roçadeiras, modelo FS 80 e FS 85.

Subsidiariamente, por amor ao debate, ainda que se adotasse a interpretação dada pelo Fisco à *benesse* fiscal, entendo, *concessa venia*, que ele não se desincumbiu do seu *onus probandi*, porquanto a relação de destinatários dos produtos no Anexo VI do AI, traz intermediadores comerciais, logo, não é possível se aferir, com segurança, se os produtos teriam destinação doméstica ou empresarial.

À semelhança, o Anexo V do AI contém informações do sítio eletrônico da Autuada, que não são fidedignas, uma vez que essas aludidas informações seriam manipuladas e direcionadas ao aquecimento das vendas de seus produtos, sendo, pois, natural o artifício do *dolus bonus* do vendedor.

Em adição, dadas as devidas proporções, os produtos da Autuada são versáteis e, de conseguinte, têm destinação intercambiável, ou seja, tanto podem servir ao consumidor final (uso doméstico), quanto podem servir ao empreendedor rural, às empresas de jardinagem, às empresas de conservação e limpeza e quejandas.

Pelo princípio da eventualidade, ainda que fossem superados todos os argumentos jurídicos aqui apresentados e fossem acolhidos os fundamentos do Acórdão nº 20.484/14/2ª do CC/MG, *concessa venia*, entendo que assiste razão à Impugnante, quanto à sua insurgência pela exclusão das mercadorias destinadas aos contribuintes ligados ao segmento agrícola ou congênere (empresas de jardinagem e cooperativas agrícolas, por exemplo), nos lindes da planilha do documento 6, juntada com a impugnação.

No tocante à multa de revalidação, caso sejam superados os argumentos jurídicos aqui apresentados, entendo, *data maxima venia*, que assiste razão ao contribuinte, pois a cobrança, em dobro, dessa multa, depende da não-retenção ou da falta de pagamento do ICMS/ST, o que não houve *in casu*, visto que apenas foi pago em quantia menor, devido a um planejamento tributário elisivo, que foi considerado incorreto pelo Fisco mineiro.

Assim sendo, se, porventura, essa Egrégia Câmara Julgadora mantiver o lançamento fiscal, entendo que se deva manter tão somente a capitulação legal do art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, que determina o percentual de 50% para a multa de revalidação, afastando-se, pois, o § 2º, inciso I, do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Isto posto, julgo improcedente o lançamento fiscal. É esse o meu voto.

Sala das Sessões, 21 de fevereiro de 2018.

Erick de Paula Carmo
Conselheiro