

Acórdão: 22.989/18/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000941974-72
Impugnação: 40.010145453-81
Impugnante: Toyama do Brasil Máquinas Ltda.
CNPJ: 03.817469/0001-06
Proc. S. Passivo: Carlos Eduardo Makoul Gasperin/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 no item 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 e implementos “agrícolas”. **Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II, § 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 outubro de 2017, em razão de a Autuada (substituta tributária) ter promovido a saída de mercadorias do item 8 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 no item 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 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, § 2º, inciso I e 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 20/37, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 245/275.

DECISÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre a retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST, no período janeiro de 2016 a outubro de 2017, em razão de a Autuada (substituta tributária) ter promovido a saída de mercadorias do item 8 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, e enquadrados nas NCM n°s 8467.8100 (Motosserras) e 8468.8900 (Roçadeiras), destinadas a contribuintes mineiros, com o destaque a menor do ICMS/ST.

A retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST ocorreu em função da utilização indevida da redução da base de cálculo prevista no item 17 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 e no Convênio ICMS n° 52/91, na comercialização de produtos destinados a uso doméstico ou ocasional (ou usos similares), conforme informação contida no próprio sítio eletrônico do estabelecimento autuado, ou seja, trata-se de produtos que não se enquadram no conceito de máquinas e implementos, agrícolas.

Compõem o Auto de Infração os seguintes anexos:

• Anexo 1 (fls. 08/14):

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. 16):

Trata-se de planilha intitulada “Relatório de Apuração do ICMS/ST Devido” e “Demonstrativo de Cálculo do ICMS/ST Apurado”, 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 Magnético (fls. 16):

Tabela contendo a indicação dos produtos selecionados com a descrição e código NCM relativo a cada um dos produtos para os quais houve retenção a menor do ICMS devido por substituição tributária.

• Anexo 5 – Meio Magnético (fls. 16):

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. 16):

Contém imagens (“Print Screen”) dos produtos comercializados pela Impugnante, com a consideração de serem apropriados ao uso doméstico e ocasional extraída do sítio eletrônico da empresa.

• Anexo 7 – Meio Magnético (fls. 16):

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

• Anexo 8 – Meio Magnético (fls. 16):

Trata-se de cópias da Consulta Interna nº 102/2010, Consulta de Contribuinte nº 42/2012, e do Acórdão nº 20.484/14/2ª, que foram utilizados pela Fiscalização para respaldar o feito fiscal.

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, § 2º, inciso I 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

agregado a ser utilizada para apuração da base de cálculo relativa à substituição tributária na operação interestadual;

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 objeto da autuação, quais sejam:

DESCRIÇÃO	NCM
MOTOSSERRA TOYAMA GAS TCS41H 39 8CC 2T SABRE 16	84678100
MOTOSSERRA TOYAMA GAS TCS46H 45 6CC 2T SABRE 16 LIGA DE MG	84678100
MOTOSSERRA TOYAMA GAS TCS53H 50 2CC 2T SABRE 18 LIGA DE MG	84678100
ROCADEIRA LATERAL TOYAMA TBC26H 25 4CC GAS 2T LAMINA E CARRE	84678900
ROCADEIRA LATERAL TOYAMA TBC26H 26CC	84678900
ROCADEIRA LATERAL TOYAMA TBC26SH 25 4CC GAS 2T TUBO BIPARTID	84678900
ROCADEIRA LATERAL TOYAMA TBC26SH 26CC EIXO BIPARTIDO	84678900
ROCADEIRA LATERAL TOYAMA TBC33H 33CC	84678900
ROCADEIRA LATERAL TOYAMA TBC33H 32 6CC GAS 2T LAMINA E CARRE	84678900
ROCADEIRA LATERAL TOYAMA TBC33H HOME 33CC	84678900
ROCADEIRA LATERAL TOYAMA TBC43H 42 7CC GAS 2T LAMINA E CARRE	84678900
ROCADEIRA LATERAL TOYAMA TBC43H HOME 42 7CC	84678900
ROCADEIRA LATERAL TOYAMA TBC43SH 42 7CC GAS 2T LAMINA E CARR	84678900
ROCADEIRA LATERAL TOYAMA TBC43SH HOME 42 7CC TUBO DESMONTAVE	84678900
ROCADEIRA LATERAL TOYAMA TBC52H 51 6CC GAS 2T LAMINA E CARRE	84678900

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diz que não se deve vincular a aplicação do Convênio ICMS nº 52/91 ao uso que o consumidor final possa ter, e sim, a característica do produto e a vocação principal do equipamento, e que, os autuados teriam vocação “profissional-rural”.

Aduz que os produtos estão excluídos de qualquer regulamentação imposta pelo INMETRO e, por outro lado, sujeitos à Norma Regulamentadora nº 12 (NR-12) do Ministério do Trabalho e Emprego (TEM), “...sendo, portanto, equipamentos que não possuem destinação própria para o ‘uso doméstico’, ...”, e que a posse e utilização de motosserras exige treinamento e registro junto ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente (IBAMA).

Salienta que não há nenhum óbice na aplicação das reduções previstas no Convênio ICMS nº 52/91, pois o simples fato da área de marketing da empresa ter se valido da expressão uso doméstico quando da promoção e propaganda dos produtos, não torna correto o critério adotado pelo Fisco e que as expressões “uso ocasional e “uso doméstico” são utilizados no setor de motosserras e roçadeiras como indicação para uso em pequenas propriedades rurais e em pequenas atividades comerciais.

Anexa à impugnação Parecer Técnico, fls. 55/104, no qual se manifesta o entendimento “...considerando que as manutenções nestes equipamentos dotados de motor a combustão, não podem ser realizadas por pessoas leigas, e sim profissionais, entende que as Motosserras e Roçadeiras objetos das autuações, possuem importantes características que credenciam a este perito classificá-las como de uso profissional, ocasional, não ocasional, industrial e/ou agrícola.”

Finaliza afirmando que a destinação do produto não é elemento essencial posto no Convênio ICMS nº 52/91 e demonstrada a utilização profissional dos produtos e o enquadramento nas descrições previstas neste convênio, correta é a utilização da redução da base de cálculo nele prevista.

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 o item 17, e cita-se por pertinente à análise da matéria também o item 16, ambos da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, não encontra respaldo na legislação de regência do tributo.

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 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.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(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)

Destaque-se que a restrição “de ser equipamento industrial” ou “agrícola” 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 os benefícios previstos nos itens 16 e 17 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 tem supedâneo, fica reduzida nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais ou agrícolas.

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 ou agrícola.

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 nos itens 16 e 17 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 - BEFIEX - 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, as expressões “industriais” ou “agrícolas”, constantes do Convênio ICMS nº 52/91 e dos itens 16 e 17 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, devem ser consideradas para interpretação da norma.

Nesse sentido, para fazer *jus* ao benefício fiscal o aparelho/equipamento/máquina a que faz alusão o Convênio ICMS nº 52/91 deve ser caracterizado como “industrial” ou “agrícola”, considerado como tal aquele cujas características o tornem apropriado para uso em indústrias ou 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) e ocasional, 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) e ocasional, conforme demonstrado nas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

imagens e legendas extraídas do sítio eletrônico da própria Impugnante¹, constante do Anexo 6 do Auto de Infração (CDROM de fls. 16).

Importante salientar que, conforme destacado pela Fiscalização em sua manifestação fiscal, que dos produtos comercializados pela Autuada, somente os produtos constantes no tópico Floresta & Jardim descritos como de uso ocasional fazem parte da autuação, tendo sido excluídos os produtos designados como “Profissional”, “Linha Semi Profissional” e “Linha XP Profissional” e os dos tópicos “Agrícolas” e “Construção Civil”.

Dessa forma, dos 54 (cinquenta e quatro) produtos com a NCM 84678100 (motosserras), somente 03 (três) produtos integram a peça fiscal, e, no tocante à NCM 84678900 (roçadeiras), somente 15 (quinze) do total de 49 (quarenta e nove) produtos foram objeto de exigência.

A Impugnante aduz que das notas fiscais autuadas constam como destinatários lojas especializadas de equipamentos agrícolas e de ferragens e, assim, segundo decisão consubstanciada no Acórdão nº 20.484/14/2^a, as operações com mercadorias cujos destinatários sejam ligados ao segmento agrícola ou congêneres estão amparadas pela redução da base de cálculo em comento.

Entretanto, como destacado na resposta dada pela SUTRI à Consulta de Contribuintes nº 042/12, para fruição do benefício 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, para ser caracterizado como produto “industrial” ou “agrícola”, há que ter características que o tornem apropriado e destinado ao uso em indústrias ou em atividade agropecuária, ainda que, eventualmente, na fase final do ciclo comercial, venha a ser adquirido para uso doméstico ou ocasional. 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 ou ocasional, ainda que, eventualmente, venha a ser adquirido por uma indústria ou para ser empregado em atividade agropecuária.

Assim, os produtos contemplados com a redução da base de cálculo, prevista no item 17 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, 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 ou ocasional, ainda que eventualmente sejam adquiridos por estabelecimentos comerciais (varejistas, no presente caso) que tenham ligação com o setor agrícola.

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

¹ <http://www.toyama.com.br/>

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como já demonstrado anteriormente, todos os bens comercializados pela Impugnante, que foram objeto da presente autuação foram idealizados para o uso doméstico ou ocasional.

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 constantes do sítio eletrônico da empresa, transcritas pela Fiscalização em sua manifestação fiscal e também constantes do Anexo 6 do Auto de Infração (CDROM de fls. 16).

Importante reiterar que nenhum dos modelos de produtos da Impugnante direcionados especificamente para os mercados agropecuário ou florestal foi inserido no feito fiscal e, conforme já demonstrado, no presente caso tanto os motosserras quanto as roçadeiras, idealizadas para jardinagem profissional, ou para 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 ou equipamentos “agrícolas”.

Além disso, não consta, no presente feito fiscal, dentre os destinatários dos produtos comercializados pela Impugnante, Anexo 5 – CDROM (fls. 16), 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 essenciais para a possibilidade de fruição do benefício da redução da base de cálculo ora analisada.

Cumprе salientar que, no Anexo 5 do CDROM de fls. 16, consta que o destinatário RCG Tecnologia Eletromecânica Ltda. tem o CNAE 0274060.

Entretanto verifica-se, em consulta ao SIARE – Sistema Integrado de Administração da Receita Estadual, que o CNPJ constante da tabela, de nº 01281020000221, é inválido, e que o nº de Inscrição Estadual, de nº 142.865328 0081, pertence ao contribuinte MARFE Materiais para Indústria Moveleira Eireli - ME, com CNAE 47890/99.

Pela denominação, verifica-se também que a RCG Tecnologia Eletromecânica Ltda. tem o CNPJ nº 01.2810200005-74 e a Inscrição Estadual nº 001.011590 0063, suspensa desde 18/09/13, e CNAE 46699/99.

Inexistem, também, destinatários das divisões “05” a “09” ou “10” a “32” da tabela relativa ao CNAE-Fiscal, que se referem às indústrias extrativas e de transformação.

Portanto, verificando-se que os equipamentos autuados não se enquadram como “máquinas, aparelhos ou equipamentos, industriais” ou como “máquinas e implementos, agrícolas”, não há como fazerem jus 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).

Oportuno salientar que 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.”

ACÓRDÃO: 20.484/14/2ª

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 CONTRIBUINTES MINEIROS, 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, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DESTINATÁRIOS QUE SÃO EMPRESAS AGRÍCOLAS OU CONGÊNERES.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

ACÓRDÃO: 22.859/18/3ª

PTA/AI: 01.000796128-63

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, 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.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, § 2º, inciso I e 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

Há que se sublinhar que, 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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

(...)

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, inciso II 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, inciso II, § 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 01/07/2017), 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)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

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 o limite máximo da multa isolada se refere 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.

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

Com efeito, conforme já destacado, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso VII, “c” da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

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 da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE -

PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR) (GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. art. 55, inciso VII, “c” da mencionada lei.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

Não há, também, 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), *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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido o Conselheiro Erick de Paula Carmo (Revisor), que o julgava improcedente. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Geraldo da Silva Datas.

Sala das Sessões, 22 de maio de 2018.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente

Luiz Geraldo de Oliveira
Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.989/18/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000941974-72	
Impugnação:	40.010145453-81	
Impugnante:	Toyama do Brasil Máquinas Ltda. CNPJ: 03.817469/0001-06	
Proc. S. Passivo:	Carlos Eduardo Makoul Gasperin/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.

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

Em breve relato, o Contribuinte se valeu indevidamente do benefício fiscal de redução da base de cálculo do item 17, Parte 1 do Anexo IV do RICMS/MG para recolher a menor ICMS-ST nas operações com Motoserras e Roçadeiras (Capítulo 8 – Parte 2 do Anexo XV), com efeitos a partir de 01/01/16. 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.

Trata-se de operação interestadual em que a empresa sediada em Araucária – PR, destinou produtos aos contribuintes listados no Anexo 5 do AI, que se encontram no Estado de MG, *ex vi* do Protocolo ICMS nº 193/09.

O entendimento do Fisco está calcado na Consulta Interna nº 102/10 e na Consulta de Contribuinte nº 42/12 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.

Segundo a autuação fiscal, as mercadorias da Parte 4 do Anexo IV devem ter uso industrial e não serem destinadas ao uso doméstico para fazerem jus à isenção parcial (redução da base de cálculo), conforme a Consulta Interna nº 102/10 e na Consulta nº 042/12.

O item 17, da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/MG está redigido da seguinte forma: “*Saída de máquina e implemento, agrícolas, relacionados na Parte 5 deste Anexo*”, logo, as Consultas acima invocaram o art. 111 do CTN para dar interpretação literal à expressão “agrícolas”, como se fosse de “uso agrícola”, porém, da forma como foi redigido, pode ser interpretado também como “de origem industrial agrícola”, isto é, saído de indústria fabricante de implementos ou de máquinas agrícolas para comércio ou consumidor final.

Desta forma, a interpretação literal não resolve a dúvida de sentido e, ademais, o art. 146, §2º, da Lei n. 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 n. 6.763/75, não se aplica, portanto, a limitação do art.182 da Lei n. 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** (Vide cláusula 2ª). Todos os equipamentos avançados para o benefício fiscal pelos entes federados estaduais restaram regulados no **item 17 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/MG**, 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/MG** tenham que ter destinação agrícola, pois, numa interpretação gramatical, segundo o **art. 111 do CTN**, não há em nenhum lugar a expressão “de uso agrícola”, porém apenas “máquina e implemento, agrícolas”.

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/MG**, como, por exemplo, que não tenha uso doméstico, seria imprescindível essa previsão expressa para cada grupo de itens.

Em contrapartida, o **item 5.5 do rol da Parte 5** relaciona as “*tesouras de podar (incluídas as tesouras para aves) manipuladas com uma das mãos*”, as quais têm uso indistintamente doméstico ou agrícola, todavia, quando se quis regulamentar o uso agrícola exclusivo do produto de NCM ali elencado para restringir a utilização do benefício fiscal, inseriu-se tal expressão, como se pode perceber do **item 10.1 do rol da Parte 5** (“*Aparelho para projetar, dispersar ou pulverizar fungicidas, inseticidas e outros produtos para combate a pragas, de uso agrícola, manuais*”). Isso por si só, já contrariaria a tese interpretativa do Fisco.

À semelhança, por exemplo, 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 n. 8687/2016, dada pela SEFAZ/SP, que também analisa o Convênio ICMS nº 52/91, contudo para os equipamentos industriais do Anexo I, cujos argumentos podem ser aproveitados para as máquinas agrícolas do Anexo II, pelas mesmas razões, *in litteris*:

“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 03/2013** é bastante elucidativa, em seus fundamentos, portanto, calha citá-la a seguir, para reforçar a interpretação mais razoável do **item 17, da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/MG** 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)

Noutro ponto, a proibição de uso doméstico aos produtos arrolados na **Parte 4 e 5 do Anexo IV do RICMS/MG**, 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/MG** 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 para horticultura, silvicultura e agricultura, fica claro que as motosserras e as roçadeiras, nas notas fiscais de saídas carregadas aos autos, são mais utilizados pelas empresas de jardinagem e por produtores rurais, 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.

Pelo princípio da eventualidade, ainda que fossem superados todos os argumentos jurídicos aqui apresentados e fossem acolhidos os fundamentos do Acórdão 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contribuintes ligados ao segmento agrícola ou congênere (empresas de jardinagem e cooperativas agrícolas, por exemplo).

Lado outro, como foi bem destacado pela Impugnante, as motosserras e roçadeiras revendidas por ela estão sujeitas aos contornos e fiscalizações da NR-12 do MTE, sendo, pois, equipamentos impróprios para o uso doméstico, vez que, em seu próprio conceito, no Anexo IV da aludida norma regulamentar trabalhista, a sua vocação/propósito é de servir como instrumento profissional.

Da mesma forma, existem inúmeros óbices à utilização doméstica das motosserras e roçadeiras, tais como: registro dos equipamentos no IBAMA (Portaria IBAMA 149/1992 e art.45 da Lei n. 4.771/65); curso de treinamento na utilização do equipamento, com carga horária mínima, conforme aponta o laudo técnico nas fls.82/83 e 86/87; autorização administrativa municipal para o corte de árvores, conforme o art.25 do Código de Posturas de Belo Horizonte – MG; utilização de Equipamentos de Proteção Individual - EPIs necessários ao uso das motosserras e roçadeiras, tendo em vista aos riscos elevados de acidentes; leitura dos manuais de utilização das motosserras e roçadeiras.

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

Sala das Sessões, 22 de maio de 2018.

**Erick de Paula Carmo
Conselheiro**