

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.006/18/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000939801-65  
Impugnação: 40.010145459-51, 40.010145460-35 (Coob.)  
Impugnante: Caterpillar Global Mining Equipamentos de Mineração do Brasil  
IE: 712204155.01-38  
Sotreq S/A (Coob.)  
IE: 001636549.00-70  
Proc. S. Passivo: Izabella Moreira Abrão/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DESTINATÁRIO - CORRETA A ELEIÇÃO.** Correta a eleição da destinatária das mercadorias para o polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, em razão do disposto no art. 22, §§ 18 e 21 da Lei nº 6.763/75.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST- PROTOCOLO/CONVÊNIO.** Imputação de retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida em outra unidade da Federação, na condição de substituta tributária, nas remessas interestaduais para contribuintes mineiros, por força do Protocolo ICMS nº 41/08, em razão da composição a menor da base de cálculo do ICMS/ST. Infração caracterizada nos termos do art. 19, inciso I, alínea b, subalínea 3 do Anexo XV, do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/01/14 a 31/08/15, relativo às remessas de mercadorias destinadas a contribuinte mineiro e relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em razão da composição da base de cálculo a menor.

A Autuada é contribuinte substituto tributário por força do Protocolo ICMS nº 41/08 e do disposto no art. 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Foi incluída como coobrigada a empresa Sotreq S/A, IE 001.636549.00-70, destinatária das mercadorias, com fulcro no art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Inconformadas, a Autuada e a Coobrigada apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 29/50.

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário às fls. 144/145, para exclusão das exigências relativas às mercadorias classificadas nas NCMs nºs 8471.70.12 e 8523.51.10, uma vez que não se enquadram no item 14 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Regulamente cientificados sobre a retificação, os Sujeitos Passivos aditam sua Impugnação às fls. 158/181, contra a qual a Fiscalização se manifesta às fls. 185/199.

A Assessoria do CCMG, em Parecer fundamentado, às fls. 206/223, opina pelo indeferimento da prova pericial requerida e quanto ao mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 144/150.

---

### ***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.

### **Das Preliminares**

#### **Da Nulidade do AI**

As Impugnantes alegam que a Fiscalização não lhes propiciou desenvolver sua defesa com segurança e total informação, tendo sido formatados documentos com informações errôneas, sendo, portanto, nulo o Auto de Infração.

Todavia, não assiste razão à defesa, uma vez que a lavratura do lançamento observou todos os elementos previstos na legislação pertinente, bem como foi oportunizado à Defesa, todos os prazos e as informações necessárias, nos moldes do art. 89, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, que dispõe:

#### RPTA/08

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.

### **Do Pedido de Prova Pericial**

As Impugnantes pleiteiam a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Sustentam que o Fisco incorre em erro pois foram incluídas, na apuração fiscal, notas fiscais que acobertaram mercadorias que pertenciam ao item “Produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos”, sujeitas, portanto, a tratamento tributário previsto em outra legislação e protocolo do Confaz.

Entende que, como o Fisco não informou como chegou à conclusão de quais mercadorias são “veículos automotores” ou suas partes e peças, há que reconhecer a necessidade de prova pericial contábil e fiscal.

Para tanto, formula os quesitos de fls. 162/163 e apresenta assistente técnico.

Segundo a doutrina:

“em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil).

Logo, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litúgio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verifica-se que os quesitos formulados pelas Impugnantes referem-se às notas fiscais que foram excluídas pelo Fisco na reformulação do crédito tributário de fls. 144/150, ficando prejudicado o objeto da perícia.

Constata-se que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

Desse modo, como as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/01/14 a 31/08/15, relativo às remessas de mercadorias destinadas a contribuinte mineiro e relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em razão da composição da base de cálculo a menor.

A Autuada é contribuinte substituto tributário por força do Protocolo ICMS nº 41/08 e do disposto no art. 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Foi incluída como coobrigada a empresa Sotreq S/A, IE 001.636549.00-70, destinatária das mercadorias, com fulcro no art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Instruem os autos o Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fls. 05/06), o Relatório Circunstanciado do Auto de Infração (fls. 09/17), o CD de fls. 19 contendo as planilhas da autuação, o Demonstrativo do Crédito Tributário (fl. 24) e as cópias de Danfes, por amostragem (fls. 20/23).

As Impugnantes alegam preliminarmente a nulidade do Auto de Infração em razão de ausência de embasamento legal para inclusão das Notas Fiscais nºs 12.339, 23.006/18/3ª

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

13.056, 13.159, 13.259 e 14.002, que acobertam mercadorias, cujas NCMs, naquela data, pertenciam somente ao grupo “Produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos”, sujeitas, portanto, a tratamento tributário previsto em outra legislação e protocolo do Confaz.

Apresenta planilha (doc. 6), às fls. 120/121 dos autos, e requer que sejam excluídas da presente autuação.

Entretanto, tal questão será tratada como mérito, visto que com ele se confunde.

Registre-se que a Fiscalização acatou as alegações das Impugnantes e excluiu as exigências relativas a todas as notas fiscais apontadas pela Impugnante, cujas mercadorias enquadradas nas NCMs nºs 8471.70.12 e 8523.51.10 não se enquadram no item 14 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

As Impugnantes alegam que a Consulta de Contribuintes nº 165/15, mencionada pelo Fisco em seu relatório fiscal e na fundamentação legal, formulada pela empresa “Caterpillar Brasil Comércio de Máquinas e Peças Ltda”, CNPJ 04.754.557/0001-79 e I.E nº 001.560593-0052, não pode ser aplicada às Impugnantes, mas tão somente à própria Consulente e, no máximo às suas filiais.

Entretanto, tal argumento não pode afastar a acusação fiscal, visto que o lançamento tem como fundamento legal o Protocolo ICMS nº 41/08, do qual os estados de Minas Gerais e São Paulo são signatários e a legislação tributária mineira, conforme se verá.

As Impugnantes sustentam que a Caterpillar é empresa estabelecida no estado de São Paulo, exercendo, dentre outras atividades, a compra, venda, importação e exportação, prestação de serviços de manutenção e consertos de peças e equipamentos para mineração e construção e firmou com a Sotreq S/A, empresa sediada em Minas Gerais, o contrato de distribuição de peças (doc. 5, anexado), com cláusulas de exclusividade e fidelidade para revenda de produtos e peças da marca Caterpillar neste estado e em outras localidades.

Entendem que, tratando-se de substituição tributária aplicada à operação interestadual com peças, partes, componentes, acessórios para veículos automotivos, adquiridos ou revendidos por estabelecimento mineiro de indústria ou comércio de veículos automotores terrestres, bem como de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, a legislação a ser aplicada encontra-se no Protocolo Confaz/ICMS nº 41/08 e no art. 57 e seguintes da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, que incorporou o referido Protocolo à legislação estadual mineira.

Alegam que, todavia, a Fiscalização insiste que o referido art. 57 não transcreveu expressamente e deixou de mencionar a regra contida na § 6º da Cláusula Primeira do citado Protocolo, que faria a equiparação dos estabelecimentos. Assim a Fiscalização, ao deixar de aplicar todas as disposições do Protocolo, lhe nega vigência e contraria norma válida e vigente.

Entretanto não lhe cabe razão.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É cediço que o Protocolo ICMS nº 41/08, do qual os estados de Minas Gerais e São Paulo são signatários, prevê a atribuição de responsabilidade, ao remetente, por substituição tributária, pela retenção e recolhimento do ICMS, relativo às operações subsequentes, nas operações com peças, componentes e acessórios, para veículos automotores e outros fins, relacionadas em seu Anexo.

PROTOCOLO ICMS 41, DE 4 DE ABRIL DE 2008

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no Anexo deste protocolo, realizadas entre contribuintes situados nas unidades federadas signatárias deste protocolo, fica atribuída ao remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, relativo às operações subsequentes.

§ 1º O disposto neste protocolo aplica-se às operações com peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no Anexo Único, de uso especificamente automotivo, assim compreendidos os que, em qualquer etapa do ciclo econômico do setor automotivo, sejam adquiridos ou revendidos por estabelecimento de indústria ou comércio de veículos automotores terrestres, bem como de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, ou de suas peças, partes, componentes e acessórios, desde que a mercadoria objeto da operação interestadual esteja sujeita ao regime da substituição tributária nas operações internas no Estado de destino.

(...)

§ 4º O regime previsto neste protocolo será estendido, de modo a atribuir a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto pelas saídas subsequentes de todas as peças, partes, componentes e acessórios conceituados no § 1º, ainda que não estejam listadas no Anexo Único, na condição de sujeito passivo por substituição, **ao estabelecimento de fabricante:**

I - de veículos automotores para estabelecimento comercial distribuidor, para atender índice de fidelidade de compra de que trata o art. 8º da Lei federal nº 6.729, de 28 de novembro de 1979;

II - de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, para estabelecimento comercial distribuidor, cuja distribuição seja efetuada de forma exclusiva, mediante contrato de fidelidade, desde que seja autorizado mediante

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

acordo com o fisco de localização do estabelecimento destinatário.

(Grifou-se).

As Impugnantes entendem que a Cláusula Primeira, § 4º, inciso II do Protocolo ICMS nº 41/08 prevê expressamente a definição de estabelecimento fabricante, na qual a Impugnante Caterpillar se enquadra, assim como o art. 57 do Anexo XV, que qualifica o estabelecimento fabricante como sendo aquele de veículos automotores, bem como aquele de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas e rodoviários.

Por oportuno, veja-se a regra contida no § 6º da Cláusula Primeira do citado Protocolo que faria a equiparação dos estabelecimentos:

§ 6º Para os efeitos deste protocolo, equipara-se a estabelecimento de fabricante o estabelecimento atacadista de peças controlado por fabricante de veículo automotor, que opere exclusivamente junto aos concessionários integrantes da rede de distribuição do referido fabricante, mediante contrato de fidelidade. (Grifou-se)

Observa-se que a legislação mineira incorporou o Protocolo ICMS nº 41/08, em seu Anexo XV do RICMS/02, por meio do art. 56 e seguintes, abaixo transcritos:

### Anexo XV

Art. 56. A substituição tributária nas operações com as mercadorias de que trata o item 14 da Parte 2 deste Anexo aplica-se também:

I - às partes, aos componentes e acessórios, usados, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, a título de substituição tributária, é atribuída ao estabelecimento comercializador da mercadoria;

II - às partes, aos componentes e acessórios, inclusive usados, destinados à aplicação na renovação, no recondicionamento ou beneficiamento de peças, componentes, acessórios e demais produtos listados no item 14 da Parte 2 deste Anexo.

Art. 57. O estabelecimento fabricante de veículos automotores, nas saídas das mercadorias de que trata o item 14 da Parte 2 deste Anexo, amparadas por contrato de fidelidade de compra de que trata o art. 8º da Lei federal nº 6.729, de 28 de novembro de 1979, adotará como base de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária o preço por ele praticado, nele incluídos os valores do IPI, do frete até o estabelecimento adquirente e das demais despesas cobradas ou debitadas ao destinatário, ainda que por terceiros, adicionado do produto resultante da aplicação sobre o referido preço do percentual de margem de valor agregado (MVA) de:

(...)

II - 46,55% (quarenta e seis inteiros e cinquenta e cinco centésimos por cento), em se tratando de operação interestadual sujeita à alíquota de 12% (doze por cento) com mercadoria cuja alíquota interna for de 18% (dezoito por cento);

**Efeitos de 28/12/2013 a 28/02/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 46.389, de 27/12/2013:**

“II - 42,82% (quarenta e dois inteiros e oitenta e dois centésimos por cento), em se tratando de operação interestadual sujeita à alíquota de 12% (doze por cento) com mercadoria cuja alíquota interna for de 18% (dezoito por cento);”

(...)

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também:

I - ao estabelecimento fabricante de máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, cuja distribuição seja efetuada de forma exclusiva, mediante contrato de fidelidade;

II - a outros estabelecimentos designados nas convenções da marca celebradas entre o estabelecimento fabricante de veículos automotores e os estabelecimentos concessionários integrantes da rede de distribuição.

§ 2º Para os efeitos deste artigo o sujeito passivo por substituição deverá manter à disposição do Fisco o contrato de fidelidade e a convenção da marca.

(...) (Grifou-se)

A Autuada, Caterpillar Global Mining Equipamentos de Mineração do Brasil, com filial no estado de São Paulo, tem como atividade o “Comércio atacadista de máquinas, equipamentos para terraplenagem, mineração e construção; partes e peças” - CNAE Fiscal 46.62-1/00.

Conclui-se, a partir da leitura dos dispositivos legais supratranscritos, que as operações realizadas pela Autuada não estão abarcadas pelo disposto no inciso II do art. 57 do Anexo XV do RICMS/02, qual seja, a aplicação da MVA de 42,82% (quarenta e dois vírgula oitenta e dois por cento) para fins de cálculo do ICMS/ST devido a este estado, uma vez que este se aplica ao estabelecimento fabricante de veículos automotores (caput do art. 57), e por extensão, ao estabelecimento fabricante de máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários (inciso I do § 1º), a outros estabelecimentos designados nas convenções da marca celebradas entre o estabelecimento fabricante de veículos automotores e os estabelecimentos concessionários integrantes da rede de distribuição (inciso II do § 1º).

Tal entendimento foi exposto na consulta à Superintendência de Tributação, realizada por empresa do grupo Caterpillar. Confira-se:



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 165/15

CONSULENTE: Caterpillar Brasil Comércio de Máquinas e Peças Ltda.

ORIGEM: Piracicaba - SP

ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - MVA - OPERAÇÃO INTERESTADUAL - O sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria, nos termos do disposto na cláusula oitava do Convênio ICMS nº 81/1993.

#### EXPOSIÇÃO:

A Consulente, estabelecida no estado de São Paulo, possui inscrição estadual como contribuinte do ICMS/ST em Minas Gerais, adotando o regime de recolhimento por débito e crédito no exercício da atividade de **comércio atacadista de máquinas, equipamentos para terraplenagem, mineração e construção; partes e peças** (CNAE 4662-1/00).

Informa que suas operações estão sujeitas à substituição tributária do ICMS, prevista no Protocolo ICMS nº 41/2008.

Diz que, nos termos do referido protocolo, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto por substituição, nas vendas a estabelecimento comercial distribuidor, mediante contrato de fidelidade, será do estabelecimento fabricante de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários (inciso II do § 4º de sua cláusula primeira).

Acrescenta que, para efeitos desse protocolo, o estabelecimento atacadista foi equiparado ao estabelecimento fabricante de peças controlado por fabricante de veículo automotor (§ 6º de sua cláusula primeira). Nele, também, foi determinada a margem de valor agregado ajustada a ser utilizada no cálculo do imposto.

Transcreve o art. 57 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, que incorporou à legislação estadual mineira o Protocolo ICMS nº 41/2008, exceto em relação ao § 6º da cláusula primeira.

Entende que, pelo fato de manter contrato de fidelidade com a Sotreq S/A, revendedor com diversas filiais em território mineiro e ser um estabelecimento atacadista controlado por fabricante de máquinas e equipamentos rodoviários, nos termos do § 6º da cláusula primeira do Protocolo ICMS nº 41/2008, poderá aplicar a MVA prevista no inciso I do art. 57 da

Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002 em suas operações com as autopeças listadas no item 14 da Parte 2 do mesmo anexo.

**CONSULTA:**

Está correto o entendimento acima exposto?

**RESPOSTA:**

Inicialmente, cabe ressaltar que a equiparação de que trata o § 6º da cláusula primeira do Protocolo ICMS nº 41/2008 alcança apenas o estabelecimento atacadista de peças controlado por fabricante de veículo automotor, o qual é tratado no referido protocolo distintamente do fabricante de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, como é o caso da Consulente, conforme atesta o inciso I do § 2º da cláusula segunda do mesmo protocolo.

Acrescente-se que o sujeito passivo por substituição deve observar as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria, nos termos do disposto na cláusula oitava do Convênio ICMS nº 81/1993. Reiteradamente, esta Diretoria tem se manifestado em relação ao assunto, conforme Consultas de Contribuintes nºs 114/2012, 200/2012, 061/2013, 208/2013, 081/2014, 089/2014, 098/2014 e 177/2014.

É importante frisar que os convênios e protocolos que tratam de substituição tributária necessitam de regulamentação pelo poder executivo de cada Estado, produzindo efeitos no momento e na forma em que suas disposições são incorporadas pela legislação do Estado, que detém a competência legislativa para tanto.

Portanto, ainda que estivesse regulamentado o § 6º aludido na legislação tributária mineira, a Consulente, nas operações com autopeças, destinadas ao estado de Minas Gerais, deve adotar a MVA prevista na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/2002, observado o disposto no § 5º do art. 19 da Parte 1 do mesmo anexo, uma vez que a equiparação alcança apenas o estabelecimento atacadista de peças controlado por fabricante de veículo automotor, e não o atacadista controlado por fabricante de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, nos termos da distinção feita pelo próprio protocolo.

(...)

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 13 de agosto de 2015.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Esclarece a Consulta de Contribuinte nº 165/15, que o § 6º, da Cláusula Primeira, do Protocolo ICMS nº 41/08, prevê a equiparação a estabelecimento de fabricante, o estabelecimento atacadista de peças controlado por fabricante de veículo automotor, o que não é o caso da Autuada.

Tampouco se aplica a regra contida na § 6º da Cláusula Primeira, do Protocolo ICMS nº 41/08, que equipara a estabelecimento de fabricante, o estabelecimento atacadista de peças controlado por fabricante de veículo automotor, visto que a Caterpillar é estabelecimento atacadista de máquinas, equipamentos para terraplenagem, mineração e construção, partes e peças.

Noutra toada, as Impugnantes sustentam que a norma, ao equiparar os estabelecimentos fabricantes aos atacadistas, pretendeu permitir que o contribuinte, na condição de fabricante ou atacadista, numa mesma operação, usufrua do mesmo tratamento tributário, isso de acordo com o princípio da isonomia, nos termos do art. 150, inciso II da CF/88.

A fim de sustentar a tese de que o art. 57 do Anexo XV do RICMS/02 reconhece que o estabelecimento fabricante é aquele considerado tanto de veículo automotor como o de veículo, máquina e equipamento agrícola e rodoviário, as Impugnantes trazem o art. 58-A do mesmo Anexo XV, que prevê expressamente que mercadorias de uso automotivo, englobam máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, ou suas peças, partes, componentes e acessórios, ou seja, equiparam mercadorias automotivas àquelas destinadas a máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviárias. Confira-se:

Art. 58-A. Relativamente às mercadorias relacionadas no item 14 da Parte 2 deste Anexo:

I - em se tratando de sujeito passivo por substituição localizado em outra unidade da Federação, a substituição tributária aplica-se somente às de uso especificamente automotivo, assim compreendidas as que, em qualquer etapa do ciclo econômico, sejam adquiridas ou revendidas por estabelecimento industrial ou comercial de veículos automotores terrestres, bem como de máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, ou de suas peças, partes, componentes e acessórios;

(...) (grifou-se).

Como já exposto, o art. 57, da Parte 1, do Anexo XV, do RICMS/02, cuida de estabelecer a base de cálculo do imposto e percentual de margem de valor agregado (MVA) diferenciado, nas saídas de mercadorias a que se refere o item 14, da Parte 2, desse Anexo, amparadas por contrato de fidelidade de compra de que trata o art. 8º, da Lei nº 6.729/79, para os estabelecimentos fabricantes de veículos automotores; e em seu § 1º estender a previsão aos estabelecimentos fabricantes de máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, também amparadas por contrato de fidelidade; e a outros estabelecimentos designados nas convenções da marca celebradas entre o estabelecimento fabricante de veículos automotores e os estabelecimentos concessionários integrantes da rede de distribuição.

Já o art. 58, do mesmo Anexo XV, trata da atribuição da responsabilidade ao industrial fabricante ou ao importador de veículos automotores, na condição de substituto tributário, em relação às mercadorias que não se encontram relacionadas no item 14 da Parte 2 do Anexo XV. E o art. 58-A, supratranscrito, cuida de esclarecer que, no caso em que o sujeito passivo por substituição localizado em outra unidade da Federação, a substituição tributária aplica-se somente às de uso especificamente automotivo, assim compreendidas as que, em qualquer etapa do ciclo econômico, sejam adquiridas ou revendidas por estabelecimento industrial ou comercial de veículos automotores terrestres, bem como de máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, ou de suas peças, partes, componentes e acessórios.

Portanto, contrariamente ao entendimento das Impugnantes, quando o art. 58-A faz menção às mercadorias de uso automotivo, como sendo as adquiridas ou revendidas por estabelecimento industrial ou comercial de veículos automotores e de máquinas e equipamentos agrícolas, pretende tão somente delimitar a responsabilidade do sujeito passivo, por substituição, localizado em outra unidade da Federação, às remessas de mercadorias relacionadas no item 14 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, de uso automotivo.

Tampouco o argumento das Impugnantes, de que todos os demais estados da Federação aderiram ao Protocolo nº 41/08 na sua integralidade, em consonância com as determinações ali previstas, não tem qualquer aplicação na legislação mineira.

Destaca a Fiscalização que os Protocolos e Convênios celebrados no âmbito do Confaz, como norma geral tributária, por si só, não fazem nascer qualquer direito.

Sobre o tema, Roque Antonio Carrazza leciona:

Detalhando o assunto, os Estados e o Distrito Federal devem, para conceder isenções de ICMS, firmar entre si convênios. Não são estes, porém, que as fazem nascer. Apenas integram o processo legislativo necessário à concessão destas desonerações tributárias. Elas surgem – ou deveriam surgir – do decreto legislativo ratificador do convênio interestadual." (Convênios ICMS e art. 14 da lei de Responsabilidade Fiscal – sua Inaplicabilidade – Questões Conexas, Revista de Estudos Tributários 16, Porto Alegre, 2000, pag. 150) (Destacou-se).

No mesmo sentido é a doutrina de Geraldo Ataliba:

" O convênio não dá nem tira direito a nenhuma Fazenda e a nenhum contribuinte. Não cria direito de natureza tributária nem em benefício, nem em detrimento de ninguém. É mero pressuposto de exercício eficaz da competência isentadora dos legisladores ordinários estaduais." (Citação extraída de artigo da lavra de Aroldo Gomes de Mattos sobre A Natureza e o Alcance dos Convênios em Matéria do ICMS, Revista Dialética de Direito Tributário, volume 79, pag. 10)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Atento a essa relevante questão, a mais atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vem reconhecendo a necessidade, após a EC nº 03/93, de lei ordinária do Ente signatário para dar plena aplicabilidade ao disposto em Convênios ratificados no âmbito do Confaz.

Merece destaque, nesse aspecto, o voto-vista proferido pelo Ministro Joaquim Barbosa assentando “que a simples existência de convênio é insuficiente para a concessão do benefício” (RE 539.130, DJ de 5/2/2010), a seguir transcrito:

O ARTIGO 155, § 2º, XII, G DA CONSTITUIÇÃO DISPÕE QUE CABE À LEI COMPLEMENTAR REGULAR A FORMA COMO, MEDIANTE DELIBERAÇÃO DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL, ISENÇÕES, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS SERÃO CONCEDIDOS E REVOGADOS. A LC 24, POR SEU TURNO, ESTABELECE OS PARÂMETROS PARA A CONCESSÃO E REVOGAÇÃO DOS BENEFÍCIOS, DE MODO QUE OS RESPECTIVOS TERMOS SEJAM ACORDADOS NOS CONVÊNIOS (ART. 1º).

(...)

É IMPRESCINDÍVEL RESGATAR A FUNÇÃO QUE A REGRA DA LEGALIDADE TEM NO SISTEMA CONSTITUCIONAL. CABE AO PODER LEGISLATIVO AUTORIZAR A REALIZAÇÃO DE DESPESAS E A INSTITUIÇÃO DE TRIBUTOS, COMO EXPRESSÃO DA VONTADE POPULAR. AINDA QUE A AUTORIZAÇÃO ORÇAMENTÁRIA PARA ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS NÃO MAIS TENHA VIGÊNCIA ("PRINCÍPIO DA ANUALIDADE"), A REGRA DA LEGALIDADE ESTRITA NÃO ADMITE TRIBUTAÇÃO SEM REPRESENTAÇÃO DEMOCRÁTICA. POR OUTRO LADO, A REGRA DA LEGALIDADE É EXTENSÍVEL À CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS, NOS TERMOS DO ART. 150, § 6º DA CONSTITUIÇÃO. TRATA-SE DE SALVAGUARDA À ATIVIDADE LEGISLATIVA, QUE PODER SER FRUSTRADA NA HIPÓTESE DE ASSUNTO DE GRANDE RELEVÂNCIA SER TRATADO EM TEXTO DE ESTATURA OSTENSIVAMENTE MENOS RELEVANTE.

(...)

POR MAIS DE UMA VEZ ESTA CORTE DECIDIU QUE 'A OUTORGA DE QUALQUER SUBSÍDIO, ISENÇÃO OU CRÉDITO PRESUMIDO, A REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E A CONCESSÃO DE ANISTIA OU REMISSÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA SÓ PODEM SER DEFERIDAS MEDIANTE LEI ESPECÍFICA, SENDO VEDADO AO PODER LEGISLATIVO CONFERIR AO CHEFE DO EXECUTIVO A PRERROGATIVA DE DISPOR, NORMATIVAMENTE, SOBRE TAIS CATEGORIAS TEMÁTICAS, SOB PENA DE OFENSA AO POSTULADO NUCLEAR DA SEPARAÇÃO DE PODERES E DE TRANSGRESSÃO AO PRINCÍPIO DA RESERVA CONSTITUCIONAL DE COMPETÊNCIA LEGISLATIVA" (CFE. A ADIN 1296-PE, REL. MIN. CELSO DE MELLO E A ADI 1247, REL. MIN. CELSO DE MELLO).

(...)

ASSIM, ADMITIR A RATIFICAÇÃO TÁCITA DOS CONVÊNIOS, ELABORADOS COM A PARTICIPAÇÃO APENAS DE REPRESENTANTES DO PODER EXECUTIVO, SUPÕE TER-SE POR

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VÁLIDA A PRÓPRIA CONCESSÃO DO BENEFÍCIO POR ATO ORIUNDO APENAS DO CHEFE DO PODER EXECUTIVO.

(...)

A CONSTITUIÇÃO VINCULA A VALIDADE DO BENEFÍCIO À CONCESSÃO POR LEI. EM SENTIDO DISCREPANTE, O BENEFÍCIO FISCAL FOI CONCEDIDO POR DECRETO LEGISLATIVO.

LEIO A PARTE FINAL DO ARTIGO – 150, § 6º - SEM PREJUÍZO DO DISPOSTO NO ART. 155, § 2º, XII, G, DE MODO ADITIVO. QUER DIZER, A GARANTIA DA REGRA DA LEGALIDADE NÃO É EXCLUÍDA IMEDIATAMENTE PELA REGRA QUE BUSCA ASSEGURAR HARMONIA NO ÂMBITO DA FEDERAÇÃO. O PODER LEGISLATIVO NÃO PODE DELEGAR AO EXECUTIVO, POR MEIO DIRETO OU INDIRETO, A ESCOLHA FINAL PELA CONCESSÃO OU NÃO DO BENEFÍCIO EM MATÉRIA DE ICMS.

(...)

PARA TANTO, OBSERVO QUE A RITUALÍSTICA CONSTITUCIONAL E DE NORMAS GERAIS QUE REGE A CONCESSÃO DE TAIS BENEFÍCIOS É PECULIAR. DE INÍCIO, DEVEM OS ESTADOS FEDERADOS E O DISTRITO FEDERAL REUNIREM-SE PARA AQUIESCER OU REJEITAR A PROPOSTA PARA CONCESSÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS. SE HOVER CONSENSO NO ÂMBITO DO CONFAZ, COMPOSTO PELOS SECRETÁRIOS DE FAZENDA OU EQUIVALENTE, **CABE AO ESTADO-MEMBRO RATIFICAR O PRONUNCIAMENTO DO ÓRGÃO. EMBORA A LC 24 SE REFIRA À PUBLICAÇÃO DE DECRETO PELO CHEFE DO PODER EXECUTIVO, A DISPOSIÇÃO NÃO PODE PREJUDICAR A ATIVIDADE DO PODER LEGISLATIVO LOCAL. RATIFICADO O CONVÊNIO, CABE À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DE CADA ENTE EFETIVAMENTE CONCEDER O BENEFÍCIO QUE FOI AUTORIZADO NOS TERMOS DE CONVÊNIO. (RE 539130 – GRIFOU-SE)**

Assim, não prospera o entendimento de que não se poderia negar a aplicação da norma contida no Protocolo ICMS nº 41/08, em razão da sua vigência e de acordo com o art. 96 c/c o art. 100, ambos do Código Tributário Nacional - CTN.

Estabelece o CTN que são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais, dos decretos e das normas complementares, os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, conforme inciso IV do art. 100. Confira-se:

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Veja-se que a Lei Complementar nº 24/75 estabelece que o Poder executivo de cada ente Federado publicará decreto ratificando os convênios:

LC nº 24/75

Art. 4º - Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.

Registre-se que o art. 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, estabeleceu a seguinte regra provisória para o trato de questões relacionadas às normas gerais para a celebração de Convênios do ICMS:

Constituição Federal

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda 1, de 1969, e pelas posteriores.

(...)

§ 8º - Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, "b", os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da LC 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

Já o Convênio ICMS nº 81/93, que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os estados e o Distrito Federal, dispõe em sua Cláusula Oitava que o sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação do estado de destino da mercadoria:

Cláusula oitava. O sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.

Assim sendo, deve a Autuada observar as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria, devendo adotar, para cálculo da base de cálculo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do ICMS/ST devido nas operações com autopeças, destinadas ao estado de Minas Gerais, a MVA prevista na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/2002, observado o disposto no § 5º do art. 19 da Parte 1 do mesmo anexo, *in verbis*:

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

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

“I - em relação às operações subsequentes:

(...)

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

(...)

**Efeitos de 12/08/2011 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 5º, III, ambos do Dec. nº 45.688, de 11/08/2011:**

“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 na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo;”

(...)

**Efeitos de 1º/01/2013 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 46.114, de 26/12/2012:**

“§ 5º Nas operações interestaduais com as mercadorias 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+ MVA-ST original) x (1 - ALQ inter) / (1 - ALQ intra) ] - 1} x 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.

Por oportuno, importante ressaltar que este Conselho de Contribuintes, decidindo em matéria idêntica, manifestou-se pela correção do trabalho fiscal, decisões consubstanciadas nos Acórdãos n<sup>os</sup> 21549/17/2<sup>a</sup>, 21550/17/2<sup>a</sup>, 21551/17/2<sup>a</sup>, 21.460/17/2<sup>a</sup>, 21.461/17/2<sup>a</sup> e 21.462/17/2<sup>a</sup>, 21684/17/2<sup>a</sup>.

Portanto, correta as exigências remanescentes do ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c inciso II c/c § 2<sup>o</sup>, inciso I da Lei n<sup>o</sup> 6.763/75.

Alegam as Impugnantes que a aplicação da multa visa apenar aqueles que descumprem propositalmente a legislação tributária. E que, no presente caso, a suposta ausência de recolhimento do imposto, se deu em razão de divergência na interpretação da legislação tributária, não tendo o Contribuinte agido com dolo ou intenção de fraudar o Fisco. Assim, a penalidade não deveria ser aplicada na mesma proporção, nos casos em que o contribuinte age de boa-fé.

Afirma ainda que a penalidade, nos moldes aplicados, afronta os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e da vedação ao confisco.

Entretanto, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória, nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não configura qualquer ilegalidade, a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo, em absoluto, caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Dessa forma, não merece ser acatado o argumento da Impugnante, de que a sanção trazida estaria condicionada à comprovação de que o Contribuinte agiu com dolo ou com intuito de fraudar o Fisco.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A penalidade possui caráter objetivo e como tal, havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito, atendendo a previsão constante do art. 136 do Código Tributário Nacional, que diz que “*salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato*”.

As questões de cunho constitucional alegadas pelas Impugnantes (*princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 146/150, de acordo com o parecer da Assessoria. Vencidos, em parte, os Conselheiros Lilian Cláudia de Souza (Revisora) e Erick de Paula Carmo que, ainda, excluam a majoração da Multa de Revalidação prevista no § 2º do art. 56 da Lei 6.763/75. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 11 de julho de 2018.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente**

**Cindy Andrade Morais**  
**Relatora**

D

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

Acórdão: 23.006/18/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000939801-65  
Impugnação: 40.010145459-51, 40.010145460-35 (Coob.)  
Impugnante: Caterpillar Global Mining Equipamentos de Mineração do Brasil  
IE: 712204155.01-38  
Sotreq S/A (Coob.)  
IE: 001636549.00-70  
Proc. S. Passivo: Izabella Moreira Abrão/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

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.

A autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/01/14 a 31/08/15, relativo às remessas de mercadorias destinadas a contribuinte mineiro e relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em razão da composição da base de cálculo a menor.

A Autuada é contribuinte substituto tributário por força do Protocolo ICMS nº 41/08 e do disposto no art. 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Foi incluída como Coobrigada a empresa Sotreq S/A, IE 001.636549.00-70, destinatária das mercadorias, com fulcro no art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

No tocante à majoração da Multa de Revalidação para 100% (cem por cento) do valor do ICMS-ST devido, sua capitulação legal se encontra no § 2º, inciso I, do art.56 da Lei nº 6.763/75, cuja redação está transcrita a seguir, com a finalidade de se evidenciar os argumentos desfavoráveis à sua aplicação *in casu, in litteris*:

Lei nº 6.763/75

Art. 56 (...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Segundo o que se pode inferir da redação textual do preceito normativo, o legislador ordinário utilizou a seguinte expressão “**por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido**”, logo, em uma interpretação gramatical restritiva, isso significa que a condição tipificada da causa de majoração da multa tributária, como ilícito tributário, é apenas de que haja a não-retenção ou a falta de pagamento do ICMS-ST pelo contribuinte substituto ou pelo responsável tributário.

Ainda que seja razoável a interpretação dada pelo Fisco mineiro à hipótese prevista no § 2º, inciso I, do art.56 da Lei nº 6.763/75, no sentido de se compreender a inclusão da hipótese de pagamento parcial do ICMS-ST, como causa de majoração da Multa de Revalidação sob análise, é inquestionável que configura interpretação ampliativa da causa de majoração da penalidade fiscal, visto que, ante o enfoque da Fiscalização Fazendária, a lei diz menos do que deveria dizer, quando ao se contemplar a expressão “falta de pagamento do imposto retido”, queria significar “falta de pagamento **integral** do imposto retido”.

Sem embargo, como a conduta do contribuinte ou responsável tributário *in casu* foi a de recolher ou reter o ICMS-ST em valor inferior ao que se exige no Auto de Infração, devido à utilização da MVA incorreta para a composição da base de cálculo do ICMS-ST devido, por conseguinte, não houve a “falta de pagamento do imposto retido” de forma pura e simples.

Em preito ao princípio da segurança jurídica e do princípio da tipicidade cerrada, toda a interpretação sobre o amoldamento da conduta do contribuinte à hipótese prevista no preceito normativo da penalidade fiscal deve ser restritiva, sob pena de se ampliar a subjetividade de análise do operador do direito, quando se impõe sanção tributária ao contribuinte.

Acaso se permitisse a utilização demasiada de conceitos indeterminados pelo criador da norma, que facultassem uma generalização das hipóteses de ilícito tributário, ou ainda se permitisse a interpretação extensiva pela incidência de hipóteses assemelhadas, porém não coincidentes com a letra da lei, pelo operador da norma, o resultado seria o mesmo, qual seja a insegurança jurídica ao contribuinte, que poderia ou não ser penalizado pela legislação tributária, ao alvitre das oscilações de entendimentos dos julgadores ao longo do tempo.

Por um lado, se é certo que o art.136 do CTN prevê que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente, ou seja, que haja a consideração puramente objetiva (teoria da responsabilidade objetiva) do ilícito tributário, à semelhança o mesmo tipo de tratamento deveria ser dado pelo operador do direito à descrição objetiva das condutas deflagrações de multas pecuniárias punitivas ou indenizatórias, no bojo dos tipos regulados pelo Direito Tributário Penal. Este tipo de aceção das infrações tributárias privilegia o princípio implícito da tipicidade cerrada das formas, como limitação ao poder de tributar do Estado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em um cotejo comparativo, quando o legislador quis regular explicitamente a hipótese de pagamento a menor do imposto, além daquela referente à falta de pagamento, fez enumeração de todas essas hipóteses na redação textual do dispositivo legal, sem economizar palavras, conforme se pode perceber do próprio inciso I do art.56 da Lei nº 6.763/75, *in litteris*:

**Lei nº 6.763/75.**

Art.56 (...)

**I** - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e dos acessórios antes da inscrição em dívida ativa, **nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto**, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa de mora será de:

(...) (sem destaques no original)

É essa a razão pela qual não se pode considerar como imprecisão técnica a interpretação ampliativa da hipótese de “*não-retenção ou falta de pagamento do imposto devido*”, para se abarcar a conduta de retenção ou pagamento parcial do imposto devido pelo contribuinte substituto ou pelo responsável tributário.

**Sala das Sessões, 11 de julho de 2018.**

**Erick de Paula Carmo**  
**Conselheiro**