

Acórdão: 23.120/18/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001032413-43  
Impugnação: 40.010146243-20, 40.010146244-01 (Coob.)  
Impugnante: John Deere Brasil Ltda  
IE: 101277968.02-85  
Maqnelson Agrícola Ltda (Coob.)  
IE: 702998690.03-70  
Proc. S. Passivo: Cristiano Rosa de Carvalho/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 da Lei nº 6.763/75.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO.** Constatada a retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida em outra unidade da Federação, na condição de substituto tributário, nas remessas interestaduais para contribuinte mineiro, 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", item 3 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, incisos I e II da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento precedente. 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 01/08/13 a 31/12/13, 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, com base no art. 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Foi incluída no polo passivo da obrigação tributária, a empresa Maqnelson Agrícola Ltda, destinatária das mercadorias, com fulcro no art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

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

Inconformadas, Autuada e Coobrigada apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 38/52, contra qual a Fiscalização se manifesta às fls. 122/134.

## ***DECISÃO***

### **Da Preliminar**

#### **Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração**

As Impugnantes requerem que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento, por entenderem que a sua fundamentação não descreve de forma clara e precisa, qual foi a motivação para sua lavratura ou o equívoco no procedimento adotado.

Entretanto, razão não lhes assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Induvidoso que as Impugnantes compreenderam e se defenderam claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Assim, foram oportunizados à Defesa, todos os prazos e as informações necessárias, nos moldes do art. 89 do RPTA, que dispõe:

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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Alegam, ainda, em preliminar, que a utilização da Margem de Valor Agregado (MVA) ajustada, não encontra previsão legal, devendo ser anulada a autuação.

Todavia, como essa questão se confunde com o mérito, será tratada mais adiante.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/08/13 a 31/12/13, 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.

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

As Impugnantes sustentam que a remessa de mercadorias, da Autuada para a Coobrigada, está sujeita à incidência de ICMS na modalidade de substituição tributária, nos termos e regras previstas no Protocolo ICMS nº 41/08, do qual os estados de São Paulo e Minas Gerais são signatários.

Ressaltam que firmaram contrato com cláusulas de fidelidade de compra, nos termos da Lei Federal nº 8.729/79 (Lei Ferrari).

Entendem que o conceito de “veículos automotores” deve vir da referida lei, art. 2º, inciso III, ou seja, quando a legislação tributária trata de veículo automotor, está se referindo ao gênero, no qual subsistem várias espécies e, dentre elas, os tratores agrícolas, conforme art. 58-A do Anexo XV, Parte 1 do RICMS/02.

Alegam que, apesar de a Autuada ter como objeto social, somente o comércio atacadista de partes e peças de máquinas e equipamentos agrícolas, trata-se de estabelecimento vinculado ao CNPJ matriz da empresa, a qual possui, como objeto social, a fabricação de máquinas e equipamentos agrícolas.

Concluem que está correta a aplicação da MVA utilizada, definida no art. 57 do Anexo XV da Parte 1 do RICMS/02

Entretanto, não lhes cabe razão.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. Examine-se:

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 Único 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 acordo com o fisco de localização do estabelecimento destinatário. (Destacou-se).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por oportuno, veja-se a regra contida na § 6º da Cláusula Primeira do citado Protocolo, que faz 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.

(Destacou-se).

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

### RICMS/02 - 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:**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“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.

(...) (Destacou-se).

A Autuada, com filial no estado de São Paulo, tem como atividade, o “Comércio atacadista de máquinas, aparelhos e equipamentos para uso agropecuário, partes e peças” - CNAE Fiscal 46.61-3/00.

Conclui-se, então, a partir da leitura dos dispositivos legais supratranscritos, que as operações realizadas não estão abarcadas pelo disposto no inciso II do art. 57 do Anexo XV do RICMS/02, para fins de cálculo do ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais, 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) 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 (inciso II do § 1º).**

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

### **CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 165/2015**

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(Destaques acrescidos).

Esclarece a Consulta de Contribuinte nº 165/2015, que o § 6º da Cláusula Primeira do Protocolo ICMS nº 41/08 prevê a equiparação a estabelecimento de fabricante, do 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 John Deere Brasil Ltda é estabelecimento **atacadista de máquinas**, aparelhos e equipamentos para uso agropecuário, partes e peças.

Noutra toada, 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadorias automotivas àquelas destinadas a máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários. 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, sendo que, em seu § 1º, estende tal 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 referido 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 de tal Anexo. E o art. 58-A, supratranscrito, cuida de esclarecer que, no caso 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.

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.

Assim sendo, o Autuado deve 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, a MVA prevista na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, 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 =  $\{[(1+ MVA-ST \text{ original}) \times (1 - ALQ \text{ inter}) / (1 - ALQ \text{ intra})] - 1\} \times 100$ ", onde:"

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 nºs 21.549/17/2ª, 21.550/17/2ª, 21.551/17/2ª, 21.460/17/2ª, 21.461/17/2ª e 21.462/17/2ª e 21684/17/2ª.

Portanto, corretas as exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, incisos I e II da Lei nº 6.763/75.

Importante ressaltar que a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei 6.763/75, será cobrada em dobro, tanto da Autuada, quanto da Coobrigada, quando houver falta de retenção ou de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária, nos termos do § 2º, incisos I e II do mencionado dispositivo legal, o que se amolda perfeitamente ao caso em análise, visto que não houve retenção do ICMS/ST, em sua integralidade.

Alegam ainda, as Impugnantes, que o percentual das multas aplicadas possui caráter nitidamente confiscatório.

Contudo, não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (e art. 110, inciso I do 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUO 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.

Portanto, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo os Sujeitos Passivos apresentado prova capaz de elidir o trabalho fiscal, corretas as exigências.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos, em parte, os Conselheiros Bernardo Motta Moreira (Relator) e Erick de Paula Carmo, que o julgavam parcialmente procedente, para excluir a majoração da Multa de Revalidação prevista no § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75. Designada relatora a Conselheira Cindy Andrade Moraes (Revisora). Pelos Impugnantes, sustentou oralmente o Dr. Lucas Tavares dos Santos e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 13 de novembro de 2018.**

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

**Cindy Andrade Moraes**  
**Relatora designada**

GR/P

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

Acórdão: 23.120/18/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001032413-43  
Impugnação: 40.010146243-20, 40.010146244-01 (Coob.)  
Impugnante: John Deere Brasil Ltda  
IE: 101277968.02-85  
Maqnelson Agrícola Ltda (Coob.)  
IE: 702998690.03-70  
Proc. S. Passivo: Cristiano Rosa de Carvalho/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

Voto proferido pelo Conselheiro Bernardo Motta Moreira, 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.

Peço licença do entendimento majoritário, uma vez que entendo que deve ser excluída a majoração da Multa de Revalidação prevista no § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75. Senão veja-se:

No presente caso foi aplicada a majoração da Multa de Revalidação em virtude do recolhimento a menor do tributo devido. A Fiscalização capitulou a qualificação da multa nos dois incisos (I e II) do art. 56, § 2º da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

§ 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;

II - por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22;

Considero que o inciso I acima transcrito delimita que a penalidade somente poderá ser cobrada em dobro nos casos de ausência de retenção/pagamento do imposto. Como se sabe, o Direito Tributário deve se pautar pelo princípio da legalidade estrita, também conhecida como legalidade cerrada, ou ainda, como princípio da tipicidade

tributária por parte da doutrina. Tal princípio, insculpido no art. 150, inciso I da Constituição da República de 1988, delimita que nenhum tributo poderá ser criado ou majorado sem lei em sentido estrito que o estabeleça.

O art. 97, inciso V do Código Tributário Nacional - CTN, por sua vez, ao regulamentar o princípio da tipicidade, determina que as multas tributárias também devem respeito ao aludido princípio, que, conforme já salientado, se constitui como um dos pilares do Direito Tributário.

Deste modo, não se pode admitir a aplicação de majoração de penalidade ao sujeito passivo quando não expressamente prevista na legislação de regência, isto porque, em nenhum momento, a lei mineira delimita a possibilidade de majoração da multa em casos de recolhimento ou retenção do imposto a menor, mas em outras oportunidades o legislador estadual fez questão de delimitar tal possibilidade, como por exemplo, no art. 56, inciso I da Lei nº 6.763/75, in verbis:

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

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:

(...)

(Grifou-se).

Não se pode perder de vista que o primado da legalidade não se restringe ao aspecto formal, muito pelo contrário, não basta a previsão da hipótese em lei como ato ilícito a ser punido. A segurança jurídica exige que a lei esgote as possibilidades que cria a obrigação tributária, trazendo do Direito Penal para o Direito Tributário a denominada especificidade conceitual ensinada pela Professora Misabel Abreu Machado Derzi (DERZI, Misabel Abreu Machado. Tipo ou conceito no Direito Tributário? *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, Belo Horizonte, v. 31, p. 213-260, 1988; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*, 2007).

Quanto à rigidez da legalidade para as sanções, assim como para os tributos, a jurisprudência não tergiversa. O entendimento tem sido no sentido de que mesmo a multa não sendo um tributo, deve seguir o mesmo tratamento, e via de consequência, deve obedecer ao princípio consagrado na Constituição da República. Veja-se:

IMPORTAÇÃO. REIMPORTAÇÃO. ATIVIDADES DISTINTAS. TIPICIDADE. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA.

[...]

2. A IMPORTAÇÃO E A REIMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS SÃO ATIVIDADES DISTINTAS, CABENDO, PORTANTO, À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA PREVER QUAIS AS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DE IPI

PARA CADA UMA DAS MESMAS RESPEITANDO-SE SUAS ESPECIFICIDADES.

**3. O PRINCÍPIO MOR DA LEGALIDADE EXIGE TIPCIDADE ESTRITA EM SEDE TRIBUTÁRIA. INOCORRENDO A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA, TAL COMO PREVISTA NA LEI, INEXIGÍVEL É A EXAÇÃO, E POR ISSO MESMO, QUALQUER PUNIÇÃO ADMINISTRATIVA DECORRENTE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.**

4. O E. STJ ASSENTOU NO RESP N.º 614.849, DA RELATORIA DO E. MINISTRO CASTRO MEIRA, PUBLICADO NO DJ DE 04.10.2004, VERBIS: “POR OUTRO TANTO, A COBRANÇA DE MULTA ADVÉM DA APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL DA IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS, HIPÓTESE DISTINTA DA REIMPORTAÇÃO, ONDE NÃO SE EXIGE A EMISSÃO DE GUIAS DE IMPORTAÇÃO, POR SE REVESTIR DE OPERAÇÃO SINGULAR DE REIMPORTAÇÃO DE BENS NACIONAIS (NO CASO FITAS DE VIDEOTAPE DE GRAVAÇÃO DE NOVELAS PRODUZIDAS PELA REDE GLOBO, NO TERRITÓRIO NACIONAL). [...] NO CASO EM EXAME NÃO HÁ QUALQUER PREVISÃO LEGAL PARA A APRESENTAÇÃO DE GUIA DE IMPORTAÇÃO, NAS HIPÓTESES DE REIMPORTAÇÃO E, ASSIM SENDO, É INCABÍVEL A SUA EXIGÊNCIA COM BASE NA LEGISLAÇÃO ATINENTE À IMPORTAÇÃO, PORQUANTO CONFIGURA OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE”. [...] (RESP 662.882/RJ, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 06/12/2005, DJ 13/02/2006, p. 672).

Além do mais, sendo certo que ao menos dúvida existe quanto à perfeita subsunção da conduta praticada à norma penal, vale lembrar que deve prevalecer a melhor solução para o contribuinte nesse caso.

A norma em questão versa sobre penalidade e, como é pacífico na doutrina, a aplicação de normas penais deve ser feita, em caso de dúvida, de forma mais favorável ao infrator. Tal ideia é traduzida do famigerado apótema *in dubio pro reo*, positivado no art. 112 do CTN, que determina a interpretação em prol do acusado, nos casos em que as normas tributárias que estabelecem infrações e cominam penalidades, possam gerar alguma ambiguidade.

A interpretação *in bona partem* parte do pressuposto de que, havendo a possibilidade de decisão com base em mais de uma regra, a menos severa deve ser aplicada. Portanto, o CTN consagrou explicitamente o *in dubio pro reo*, impondo a escolha da regra que acarreta a penalidade menos gravosa.

Advirta-se que a interpretação mais favorável ao infrator em matéria de penalidade não é mera recomendação às autoridades, tanto administrativas quanto judiciais. Como aludido, isso se dá pela própria aplicação do princípio da legalidade, que determina uma precisa tipificação dos comportamentos como condição de ingresso no mundo jurídico tributário. Confira-se a redação do dispositivo da norma geral de Direito Tributário:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- I - à capitulação legal do fato;
- II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
- III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;
- IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Conforme denota-se do relatório do Auto de Infração, uma das irregularidades constatadas é a de que a Autuada reteve e recolheu a menor o ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais, em razão da aplicação incorreta da MVA ajustada. Em outras palavras, houve a retenção/recolhimento do tributo, mas em montante menor que o devido, e não ausência de recolhimento ou ausência de retenção do tributo.

Por isso, como os tipos “não retenção” ou “falta de pagamento”, previstos no § 2º, inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75 não podem ser equiparados ao ato praticado pela Autuada conforme capitulado no Auto de Infração, qual seja, reter e recolher a menor o tributo, com fulcro no art. 112 do CTN, conclui-se que esta majoração, em relação a tal item, deve ser excluída da autuação, por não se aplicar à espécie.

Inadmissível também a capitulação da conduta da Autuada no § 2º, inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75. Tal majoração seria aplicável se a autuação tivesse sido realizada tão somente em desfavor da Coobrigada, caso em que haveria, de fato, a subsunção da conduta do recolhimento a menor à hipótese legal da multa qualificada. Não sendo este o caso, considero que também não se aplica à espécie. Cabe lembrar que, com acerto e sensibilidade, a própria Fiscalização lavrou um auto de infração em apartado para a cobrança da multa isolada da Autuada (art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75), por entender que a infração não se estenderia à Coobrigada.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir a majoração da Multa de Revalidação dos incisos I e II do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie.

**Sala das Sessões, 13 de novembro de 2018.**

**Bernardo Motta Moreira**  
**Conselheiro**