

Acórdão: 22.128/19/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001164736-80  
Impugnação: 40.010147099-70  
Impugnante: Stihl Ferramentas Motorizadas Ltda  
IE: 001400107.00-81  
Proc. S. Passivo: Cristiane Mobus  
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - RJ

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO.** Constatado no trânsito de mercadorias que a Impugnante reteve e recolheu a menor ICMS devido por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais, 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 em dobro capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75. Contudo, devem ser excluídas as exigências relativas aos produtos com motor a combustão.

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

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST, no período abril de 2017 a outubro de 2018, em razão de a Autuada, sediada no estado do Rio Grande do Sul, substituta tributária por força dos Protocolos ICMS nºs 192 e 193/09, ter promovido a saída de mercadorias relacionadas nos capítulos 8 e 21 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a revendedores mineiros, com o destaque a menor do ICMS/ST, em função da utilização indevida da redução da base de cálculo prevista nos itens 16 e 17 do Anexo IV do RICMS/02 e no Convênio ICMS nº 52/91, por se tratar de produtos que não se enquadram no conceito de máquinas, aparelhos ou equipamentos, industriais, e sim de produtos previamente concebidos para uso doméstico, conforme informação contida no próprio sítio eletrônico do estabelecimento autuado.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 19/43, onde aduz, em linhas gerais, que:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o Fisco fez uma interpretação equivocada, exigindo requisitos não previstos no texto legal para fruição do benefício;

- as cláusulas primeira e segunda do Convênio ICMS nº 52/91, em conformidade com o que preconiza o item 16 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, estabelece requisitos objetivos, “para que o contribuinte do ICMS faça jus ao benefício da redução da base de cálculo do imposto, a saber: pratique operações com máquinas e equipamentos industriais arroladas no Anexo I do Convênio; ou pratique operações com máquinas e implementos agrícolas arroladas no Anexo II”;

- estando o produto classificado e previsto expressamente em alguns itens dos citados anexos do Convênio, não há qualquer condição que impeça a aplicação da redução na base de cálculo;

- os termos “industrial” ou “agrícola” geram certa divergência de interpretação, portanto, o legislador listou expressamente as mercadorias nos Anexos do Convênio ICMS nº 52/91, como forma de delimitar o que seria considerado “industrial” ou “agrícola”;

- não cabe ao interprete inserir ou retirar produtos que são taxativamente previstos nos anexos do Convênio ICMS nº 52/91, sob argumento de destinação do produto, uma vez que a norma não o faz;

- benesses devem ser tratadas de forma literal, não comportando interpretação que as alargue ou restrinja;

- os seus produtos poderiam ser utilizados para fins domésticos, mas não teriam o condão de afastar a aplicação da redução da base de cálculo pretendida;

- a existência de um rol exaustivos/taxativos de equipamentos previstos nos Anexos I e II do citado Convênio, não permitiria suposições sobre características técnicas-funcionais dos produtos comercializados pela empresa;

- caso fosse a intenção do legislador, a redução da base de cálculo de forma genérica, citaria tão somente aparelhos industriais e agrícolas e não faria um rol de produtos nos citados anexos;

- faz referência a produtos que não fazem parte do trabalho fiscal, como forma de afirmar que o citado Convênio quando quer distinguir uso doméstico, o faz de forma expressa;

- o Fisco mineiro agiu como legislador, ao incluir a exceção de uso domésticos aos produtos enquadrados nas NCM objeto da ação fiscal e reafirma que não há qualquer ressalva, quanto ao uso doméstico para estas mercadorias;

- não há ressalva quanto ao uso doméstico dos citados produtos.

Ao final requer pela improcedência do lançamento.

A Fiscalização se manifesta contrariamente aos argumentos da Impugnante às fls. 88/113 pugnando pela manutenção do lançamento.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 117/137, opina pela procedência do lançamento.

**DECISÃO**

Conforme relatado, a presente autuação versa sobre a falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST pela Autuada, estabelecida no estado do Rio Grande do Sul, substituta tributária por força dos Protocolos ICMS n°s 192/09 e n° 193/09, nas operações de venda de produtos, relacionados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e enquadrados na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) sob os códigos 8424.3010 (lavadora a jato), 8467.2999 (roçadeira, podador e cortador de grama), 8467.8100 (motosserra) e 8467.8900 (roçadeira e podador), destinados a contribuintes mineiros.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei n° 6.763/75;

Cumprе salientar, de início, que, em relação à imputação de retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, a redução de base de cálculo é considerada isenção parcial, nos termos do inciso XV do art. 222 do RICMS/02.

Sendo assim, para a aplicação da redução prevista no Convênio ICMS n° 52/91, reproduzida nos itens 16 e 17 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, há de prevalecer 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 fins de interpretação da norma, bem como a expressão “agrícolas”, prevista na Cláusula Segunda do Convênio e no item 17 do citado Anexo IV do RICMS/02.

Para aplicação da redução de base de 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.

Ainda que esse critério não seja o mais adequado, haja vista a necessidade de interpretação caso a caso, busca-se a delimitação de uma característica ontológica da coisa.

Importante esclarecer, que a norma em momento algum condiciona a fruição do benefício à destinação do bem, mas a uma característica inata ao mesmo.

Fato que traz inúmeras dificuldades em sua aplicação.

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

Mesma análise deve ser observada em relação à máquina e implemento, agrícolas, relacionados na Parte 5 do Anexo IV do RICMS/02, considerados como tais aqueles cujas características os tornem apropriados para uso em empreendimentos agrícolas.

Noutro giro, um equipamento originariamente pensado para utilização agrícola ou industrial, caso seja adquirido para uso doméstico não extrai ao contribuinte a possibilidade de fruição do benefício.

O procedimento adotado pela Impugnante quanto à utilização da redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS nº 52/91, c/c itens 16 e 17 do Anexo IV do RICMS/02, em relação à determinada parcela dos bens relacionados no Auto de Infração não encontra respaldo na legislação.

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

CONVÊNIO ICMS nº 52/91

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

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

I - nas operações interestaduais:

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

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

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

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

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

(Grifou-se).

Verifica-se que a utilização do benefício fiscal está condicionada a que os aparelhos e/ou equipamentos beneficiados sejam industriais (sejam destinados ao uso industrial) ou agrícolas (sejam destinados ao uso agrícola), condição esta reproduzida nos itens 16 e 17 do Anexo IV do RICMS/02, a saber:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02

ANEXO IV - DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PARTE 1  
DAS HIPÓTESES DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

(a que se refere o artigo 43 deste Regulamento)

(...)

Item 16 Saída de máquina, aparelho ou equipamento, industriais, relacionados na Parte 4 deste Anexo:

(...)

Item 17 Saída de máquina e implemento, agrícolas, relacionados na Parte 5 deste Anexo:

(...)

(Grifou-se).

Observa-se que a restrição consubstanciada na exigência de se tratar de equipamento “industrial” ou “agrícola” está prevista tanto no convênio, como na legislação mineira, como se verifica dos dispositivos supratranscritos.

Parcela das mercadorias relacionadas no Auto de Infração não preenchem os requisitos necessários à fruição do benefício.

Nasce aí a necessidade de fixação de uma definição ou critério subjetivo para delimitação daquilo que deveria ou poderia ser considerado equipamento agrícola ou industrial.

Deve-se aqui, então, fugir do trivial, pensando um equipamento projetado e construído para utilização em cadeia ou linha de produção, com utilização ininterrupta por horas a fio em um processo produtivo ou de produção.

Buscando delimitar este conceito, analisou-se cada uma das características dos itens relacionados no Auto de Infração, excluindo-se, assim, grande parte dos mesmos, por restar evidenciado que se destinavam originariamente ao uso doméstico.

Importante frisar que tal dificuldade não pode ser aqui utilizada como escusa por parte da empresa Impugnante, pois ela própria deu causa à essa necessidade, quando veiculou em seus descritivos e sites, referidos equipamentos como “destinados a uso doméstico”.

Nesta esteira, numa visão mais superficial, se tenderia a seguir a mesma linha defendida pela Fiscalização, mantendo a integralidade do lançamento.

Não obstante, prestigiando aqui a busca da verdade real, é que se optou por analisar cada um dos itens buscando assim, numa visão pragmática e em prol do princípio *in dubio pro contribuinte*.

À exceção de parcela das mercadorias a seguir delineadas, é exatamente o caso dos autos, relativo à fruição indevida do benefício fiscal, pois 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, são fabricados com vistas à sua utilização doméstica (ou uso similar, como jardinagem).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A pretensa irregularidade decorre do fato de a Autuada ter utilizado a redução de base de cálculo prevista nos itens 16 e 17 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 e no Convênio ICMS 52/91, na apuração do imposto relativo às operações consideradas.

O trabalho fiscal partiu da premissa de que os produtos relacionados no AI, produzidos e comercializados pela Impugnante, destinavam-se ao uso doméstico, portanto não sujeitos à aplicação da redução.

Nesse sentido, o trabalho interpretativo vinculado ao presente julgamento, cinge-se à necessidade de se verificar a característica do bem considerado.

Não há divergência legal de que a redução da base de cálculo não passa pela avaliação da real destinação do bem.

Desta forma, imperioso buscar elementos que possam trazer a vocação original do produto, se é que isso seria possível, para que a partir daí seja verificada a possibilidade de utilização da redução da base de cálculo.

A Impugnante traz em sua defesa vários documentos e elementos no intuito de demonstrar que os produtos considerados, usualmente são utilizados em atividades agrícolas e/ou industriais.

A Fiscalização por outro lado se bate nas informações existentes no sítio eletrônico da fabricante e manuais técnicos.

Ocorre, primeiramente, que o fato de um produto ou mercadoria poder ter aplicação ou utilização doméstica, não lhe extrai a característica originária.

A exemplo, um veículo utilitário não passa a ser considerado automóvel de passeio por ser adquirido para uso urbano.

Desta forma, tendo o legislador optado por parâmetro que dificulta sobremaneira a aplicação do dispositivo em comento, qual seja, atribuir a possibilidade de redução da base de cálculo à sua destinação empírica, haverá que arcar com as mazelas dessa opção equivocada.

Dentre os itens considerados pelo Auto de Infração, há equipamentos impulsionados por baterias e outros movidos por motor a combustão.

Não se vislumbra qualquer razoabilidade na afirmação de que uma motosserra elétrica seria utilizada na exploração madeireira, pela própria capacidade do equipamento, potência e autonomia reduzidas e, ainda, pelas restrições que encontraria em sua operação normal, como por exemplo sua utilização em dias chuvosos.

Lado outro, de igual modo e forma, a utilização desse mesmo equipamento quando movido à gasolina, com destinação vocacionada doméstica, não parece razoável, pela própria ausência de praticidade na operação e manejo.

Portanto, no presente caso, excluem-se as exigências relativas aos produtos com motor a combustão.

Cumprido destacar que com essa conclusão, não se busca afirmar ou tomar como verdade absoluta a impossibilidade de utilização dos referidos bens em uma

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

residência, mas apenas definir que essa não seria sua destinação pensada originariamente.

Desta forma, correta a aplicação da redução de base de sob análise, quando restar o aparelho, máquina ou equipamento adequadamente enquadrado na descrição e na classificação constantes da Parte 4 do Anexo IV, caracterizados como produtos “industriais ou agrícolas”.

De outra sorte, os argumentos aduzidos pela Impugnante quanto às recomendações para formas de utilização dos equipamentos com espeque na legislação obreira, não se aplicam ao caso vertente.

Naquela ordem suscitada pela Impugnante, o bem jurídico tutelado é a integridade física do trabalhador, enquanto aqui se trata de benefício fiscal, voltado ao incentivo de certos e específicos seguimentos ou atividades.

Vale ressaltar novamente, que o primeiro critério utilizado e provocador da controvérsia e de toda a celeuma aqui instalada, foi a classificação promovida pela própria Impugnante, fabricante dos bens objeto da presente autuação.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de Procuração apresentada da Tribuna. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências relativas aos produtos com motor a combustão. Vencidos, em parte, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Relator) e Ivana Maria de Almeida, que o julgavam procedente e Mariel Orsi Gameiro, que excluía, apenas, a majoração da Multa de Revalidação prevista no inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75. Designado relator o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Adler Van Grisbach Wozikosky e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 23 de maio de 2019.**

**Carlos Alberto Moreira Alves  
Presidente / Relator designado**

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

Acórdão: 22.128/19/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001164736-80  
Impugnação: 40.010147099-70  
Impugnante: Stihl Ferramentas Motorizadas Ltda.  
IE: 001400107.00-81  
Proc. S. Passivo: Cristiane Mobus  
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - RJ

Voto proferido pelo Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

A decisão prevalente, no mérito, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, excluindo as exigências relativas aos produtos com motor a combustão.

Entretanto, conforme se verá, as exigências fiscais estão em consonância com os ditames normativos que as fundamentam, os quais não foram observados pela Autuada.

Conforme consta do Auto de Infração, versa a presente autuação sobre a retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST, em razão de a Autuada (substituta tributária) ter promovido a saída de mercadorias do Capítulo 8 e 21 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, enquadrados nas NCMs nºs 8424.3010 (Lavadora a jato), 8467.2999 (Roçadeira, Podador e Cortador de Grama), 8467.8100 (Motosserra) e 8467.8900 (Roçadeira, e Podador), relacionados no Anexo 4.

A retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST ocorreu em razão da utilização indevida da redução da base de cálculo prevista no item 16 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 e no Convênio ICMS 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, (Anexo 6), constante no CD ROM às fls. 15 do referido PTA.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributária seja equivalente aos percentuais a seguir:

I - nas operações interestaduais:

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

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

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

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

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

(...)

(Grifou-se).

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

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

Cláusula primeira (...)

I - nas operações interestaduais:

a) (...)

b) (...)

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

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

(Grifou-se).

Do Convênio ICMS 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

específico de serem utilizados em atividades agrícolas, condições ratificadas pelos itens 16 e 17 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02:

ANEXO IV - DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

PARTE 1

DAS HIPÓTESES DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

(a que se refere o artigo 43 deste Regulamento)

(...)

Item 16 Saída de máquina, aparelho ou equipamento, industriais, relacionados na Parte 4 deste Anexo:

(...)

Item 17 Saída de máquina e implemento, agrícolas, relacionados na Parte 5 deste Anexo:

(...)

(Grifou-se).

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).

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 - BEFIEIX - 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, independentemente de serem movidos à gasolina ou qualquer outra forma de energia, 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 imagens e legendas extraídas do sítio eletrônico da própria Impugnante, constante do Anexo 6 do Auto de Infração (CDROM de fls. 15).

Importante salientar que, conforme destacado pela Assessoria do CC/MG em seu bem elaborado parecer, não consta, no presente feito fiscal, dentre os destinatários dos produtos comercializados pela Impugnante 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., e que inexistem, também, destinatários das divisões “05” a “09” ou “10” a “33” da tabela relativa ao CNAE-Fiscal, que se referem às indústrias extrativas e de transformação.

Nesse contexto, conforme 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 16 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, são máquinas, aparelhos ou equipamentos, industriais, assim considerados aqueles que são fabricados para esse fim específico, qual seja, utilização em atividades industriais.

Da mesma forma, 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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”.

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 (CD-ROM de fls. 15).

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 as 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”.

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:

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,

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

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 DÉCORRÊNCIA 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 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.

Esta última decisão foi, inclusive, confirmada recentemente pela Câmara Especial deste Egrégio CC/MG, segundo Acórdão nº 5.067/18/CE.

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

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

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

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

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

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE EQUIPAMENTOS

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

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

Logo, estando corretas 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, § 2º, inciso I e 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, procedente é o lançamento.

**Sala das Sessões, 23 de maio de 2019.**

**Luiz Geraldo de Oliveira  
Conselheiro**

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

---

Acórdão:	22.128/19/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001164736-80	
Impugnação:	40.010147099-70	
Impugnante:	Stihl Ferramentas Motorizadas Ltda	
	IE: 001400107.00-81	
Proc. S. Passivo:	Cristiane Mobus	
Origem:	DGP/SUFIS - NCONEXT - RJ	

---

Voto proferido pela Conselheira Mariel Orsi Gameiro, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

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

O caso em comento exige da Contribuinte ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, em razão do recolhimento a menor do tributo, por ter promovido a saída de mercadorias relacionadas nos capítulos 8 e 21 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a revendedores mineiros, com o destaque a menor do ICMS/ST, em função da utilização indevida da redução da base de cálculo prevista nos itens 16 e 17 do Anexo IV do RICMS/02 e no Convênio ICMS 52/91, por se tratar de produtos que não se enquadram no conceito de máquinas, aparelhos ou equipamentos, industriais, e sim de produtos previamente concebidos para uso doméstico, conforme informação contida no próprio sítio eletrônico do estabelecimento autuado, conforme já disposto pelo Conselheiro relator.

O Fisco aplica a Multa de Revalidação e subsume o fato à norma, com fulcro no art. 56, inciso II c/c § 2º, 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:

(...)

§ 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).

Vê-se, de forma clara, que a autuação dispõe sobre o recolhimento ou retenção a menor do ICMS ST nas operações realizadas pelos contribuintes a título de

remessas de mercadorias destinadas a contribuinte mineiro, em razão da composição da base de cálculo a menor.

E, nesse sentido, não há que se falar em majorar a penalidade à Autuada pela não retenção ou falta de pagamento do imposto.

A legislação mineira diferencia as diversas infrações cometidas pelo contribuinte que incidem na falta do tributo, o que restringe a aplicabilidade da penalidade majorada em comento apenas ao fato em que estritamente ocorrer a falta de pagamento ou a não retenção, diferentemente do recolhimento ou retenção parcial do ICMS.

Não só, é necessária a observância ao princípio da legalidade, basilar à interpretação e aplicabilidade do sistema tributário brasileiro.

O princípio da legalidade é uma das bases do Estado Democrático de Direito, que delimita ao estado e seus cidadãos às regras que devem regular a sociedade e o próprio estado, especialmente no que tange ao direito de tributar.

Conforme elucida Hugo de Brito Machado, *“no Brasil, como, em geral, nos países que consagram a divisão dos Poderes do Estado, o princípio da legalidade constitui o mais importante limite aos governantes na atividade de tributação”*.

É previsto expressamente no art. 150, inciso I, da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

(...)

O princípio delimita que nenhum tributo poderá ser criado ou majorado sem lei em sentido estrito que o estabeleça.

Nesse contexto, válida também a observância ao art. 97, inciso V do Código Tributário Nacional:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

(...)

A legalidade tributária é, portanto, requisito para a tipificação dos ilícitos e das respectivas sanções nos atos de aplicação de sanções, como atividade plenamente vinculada que deve obedecer às leis e os atos normativos infra legais vigentes.

A aplicação de sanções tributárias não tem qualquer fundamento inquisitório ou de cunho destrutivo ou confiscatório, ao tempo que está sujeita a limitações de natureza qualitativa e quantitativa, como leciona Sacha Calmon Navarro Coelho.

Garante-se, dessa forma, a segurança jurídica devida ao contribuinte e ao estado.

Tal segurança é uma das principais características de um Estado Democrático de Direito, o qual deve afiançar aos cidadãos garantias que suas relações, inclusive com o próprio estado, devem ser estáveis, a fim de ser capaz de gerar e proteger a condição de espírito de tranquilidade e concórdia, conforme ensinamentos de Miguel Reale:

“(...) sentimento de segurança, ou seja, entre o estado de espírito dos indivíduos e dos grupos na intenção de usufruir de um plexo de garantias, e este complexo como tal, como conjunto de providências instrumentais capazes de fazer gerar e proteger aquele estado de espírito de tranquilidade e concórdia”

Assim, se não há, no caso, subsunção do fato à norma, dada a estrita aplicabilidade do princípio constitucional da legalidade tributária, não há que se falar, no respectivo processo, em majoração da multa de revalidação, embasada pelo não recolhimento ou não retenção do ICMS/ST, visto que se trata de recolhimento a menor, em razão da utilização indevida da redução da base de cálculo.

Ainda, há de se considerar o art. 112, do Código Tributário Nacional:

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:

- 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.

Da norma, extraímos que, na existência de dúvida quanto às hipóteses listadas nos incisos, no caso especialmente em relação à capitulação legal do fato quanto à conduta praticada à norma penal, a lei tributária deve ser interpretada de forma mais favorável ao acusado.

O princípio é traduzido pelo conceito constitucional *in dubio pro reo*, conforme excerto legal colacionado acima, porque trata o presente caso de norma tributária que estabelece infrações e comina penalidades, que podem gerar ambiguidades, e devem – no sentido de obrigação, ser interpretadas de forma mais favorável ao contribuinte.

Portanto, não havendo subsunção do fato à norma, dada a estrita aplicabilidade do princípio constitucional da legalidade tributária e a interpretação mais favorável ao contribuinte – dispostos respectivamente no art. 150, inciso I da Constituição Federal e art. 112 do Código Tributário Nacional, não há que se falar em majoração da multa de revalidação embasada pelo não recolhimento ou não retenção

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

do ICMS/ST, visto que, trata-se aqui, de recolhimento a menor, em razão da utilização indevida da redução da base de cálculo.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir a majoração da Multa de Revalidação do inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, por ser inaplicável ao caso.

**Sala das Sessões, 23 de maio de 2019.**

**Mariel Orsi Gameiro  
Conselheira**

CC/AMG