

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.435/19/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000917482-14  
Impugnação: 40.010145545-18, 40.010145546-91 (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 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 por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/01/13 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 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 001.636549.0070, 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.

### **Da Impugnação**

Inconformadas, a Autuada e a Coobrigada apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 35/56. Acosta documentos às fls. 58/146.

Requerem a procedência da impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 149/163, refuta as alegações da Defesa.

Requer a procedência do lançamento.

Na oportunidade, acosta o Termo de Rerratificação do Auto de Infração de fls. 164, excluindo a informação constante do Relatório do Auto de Infração acerca de mídia eletrônica com planilhas da apuração, visto que estas foram anexadas apenas em meio impresso (Anexo III – fls. 26/28).

Regulamente cientificados sobre a retificação, os Sujeitos Passivos aditam sua impugnação às fls. 172/195, reiterando os termos da impugnação inicial.

A Fiscalização se manifesta às fls. 201/217.

### **Do Parecer da Assessoria do CCMG**

A Assessoria do CCMG, no Parecer de fls. 223/247, opina, pelo indeferimento da prova pericial requerida, e quanto ao mérito, pela procedência parcial do lançamento, para excluir as exigências relativas às mercadorias “Cartucho de Manifold” (NCM 8481.9090), “Bujão de Nylon” (NCM 3926.9090), e “Válvula de contrabalanço” (NCM 8481.80.99), em razão de não se encontrarem relacionadas no Anexo único do Protocolo ICMS nº 41/2008, assim como do item 14 da parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, vigente no período autuado.

### **Do Objeto da Diligência**

A 3ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada aos 10/07/19, decide converter o julgamento em Diligência de fls. 250, com o seguinte teor:

ACORDA A 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CCMG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA PARA QUE A FISCALIZAÇÃO SE MANIFESTE SOBRE A EXCLUSÃO DOS ITENS REALIZADA PELA ASSESSORIA DO CCMG. EM SEGUIDA, VISTA À IMPUGNANTE. PELA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL, SUSTENTOU ORALMENTE O DR. CÉLIO LOPES KALUME.

### **Dos Esclarecimentos da Fiscalização**

A Fiscalização manifesta-se às fls. 252/253, acatando as exclusões propostas no parecer da Assessoria (fls. 247), reformulando o crédito tributário, nos termos do demonstrativo de fls. 254.

As planilhas contendo a alteração do crédito tributário encontram-se acostadas na mídia eletrônica de fls. 258 e o novo DCMM, à fls. 256 dos autos.

### **Da Manifestação das Impugnantes**

Regulamente cientificados sobre a retificação, os Sujeitos Passivos aditam sua impugnação às fls. 261/283, reiterando os termos da impugnação inicial.

Em relação à multa de revalidação alega que foi majorada por hipótese de “não retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária”, nos termos do § 2º, inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Todavia, o art. 112 do CTN dispõe expressamente que leis tributárias que definem infrações ou comina penalidades, devem ser interpretadas mais favorável ao contribuinte.

Assim, como no próprio relatório do Auto de Infração o Fisco constata que a Autuada teria retido e recolhido imposto a menor, dessa forma houve recolhimento do tributo e não falta de pagamento ou retenção do imposto, de modo diverso do previsto no do § 2º, inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75, devendo ser excluída a majoração da referida multa.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização se manifesta às fls. 289/305, reafirmando os argumentos já apresentados.

### **Do Parecer da Assessoria do CCMG**

A Assessoria do CCMG, no Parecer de fls. 307/310, 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. 254/258 dos autos.

---

## ***DECISÃO***

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

### **Das Preliminares**

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

As Impugnantes requerem que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento. Afirmam que a Fiscalização incorreu em erro atuando diversas notas fiscais cujas NCMs das mercadorias pertenciam a outro grupo de substituição tributária na parte II do Anexo XV do RICMS/02, e ainda, se utilizou de consulta de contribuinte diverso para embasar a autuação.

Contudo essa não é a melhor acolhida que o caso requer.

Ressalta-se que a Fiscalização promoveu a reformulação do crédito tributário, acatando as ponderações da Assessoria deste Conselho quanto as NCMs,

sendo que as remanescentes se inserem nas normas estabelecidas no Protocolo ICMS nº 41/08, e por este motivo serão tratadas juntamente com as questões meritórias.

De mesmo modo, a alegação de que a Consulta de Contribuintes nº 165/15, formulada pela empresa “Caterpillar Brasil Comércio de Máquinas e Peças Ltda.”, mencionada pelo Fisco em seu relatório fiscal e na fundamentação legal, não se amolda à presente autuação por pertencer a contribuinte diverso.

Depreende-se dos autos, que a relação entre a consulta citada e a matéria nele versada, são de cunho referencial para casos semelhantes e não de fundamentação legal para a constituição do crédito tributário. Esta, calcada na legislação regente e vigente à época dos fatos, que também no mérito será abordada.

Portanto, não se vislumbra as nulidades arguidas, 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.

Não é o fato das Impugnantes discordarem da infringência que lhes é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a elas comprovarem as suas alegações.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos às Autuadas todos os prazos legalmente previstos para apresentarem as suas defesas, em total observância ao princípio do contraditório.

Rejeita-se, pois, as arguições de nulidade do lançamento.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

### **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, em que pese a reformulação do crédito tributário, ainda assim, o Fisco continuou incorrendo em erro ao manter as exigências em relação às notas fiscais que acobertaram mercadorias que pertenciam a outros grupos, sujeitas, portanto, a tratamento tributário previsto em outra legislação e protocolo do Confaz, bem como, notas fiscais que acobertam mercadorias com NCMs, para as quais, naquela data, não existiam quaisquer regras entre o estado de São Paulo e o estado de Minas Gerais, não estando sujeitas ao Protocolo ICMS Nº 41/08.

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 necessidade de prova pericial contábil e fiscal.

Para tanto formula os quesitos de fls. 176/177 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), ou seja, 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.

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

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.<sup>a</sup> APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado 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 os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e 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 01/01/13 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 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 001.636549.0070, 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. 08/19), Anexo III – Cálculo das diferenças entre ICMS/ST recolhido e ICMS/ST apurado pelo (fls. 26/28), Demonstrativo do Crédito Tributário (fl. 29) e as cópias de Danfes, por amostragem (fls. 20/25).

Como visto alhures, as Impugnantes alegam preliminarmente a nulidade do Auto de Infração em razão de ausência de embasamento legal para inclusão de diversas notas fiscais, que acobertam mercadorias, cujas NCMs, naquela data, pertenciam ao grupo “Materiais de Construção”, sujeitas, portanto, a tratamento tributário previsto em outra legislação e protocolo do Confaz.

Apresentam planilha (doc. 6), às fls. 126/127 dos autos, e requerem que sejam excluídas da presente autuação.

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

Importante repisar, que a Fiscalização acatou a proposta da Assessoria do CCMG encaminhada mediante medida exarada pela Câmara e excluiu as exigências relativas às mercadorias enquadradas nas NCMs nºs 8481.9090, 3926.9090, 8481.80.99, na reformulação do crédito tributário de fls. 252/257, uma vez que não se enquadram no item 14 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Entretanto, as Impugnantes sustentam que, ainda assim, a Fiscalização continua incorrendo em erro, pois remanesceram mercadorias cujas NCMs não pertencem ao item 14 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e Protocolo ICMS nº 41/08.

Ressalta o Fisco o entendimento exarado no Acórdão nº 22.587/17/3ª no sentido de que *“a classificação de produtos na NCM é de inteira responsabilidade do contribuinte que os comercializa. No entanto, há que ser considerado que na classificação dos produtos devem ser observadas as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado. Constatada a inobservância das regras de interpretação*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*pela Autuada, cabe ao Fisco rever e efetuar as adequações de forma que a classificação dos produtos reflita a posição apropriada na NCM, com vistas à correta tributação dos produtos”.*

Assim sendo, transcreve as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado:

### REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO

A classificação das mercadorias na Nomenclatura rege-se pelas seguintes Regras:

1. Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes:

2. a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.

b) **Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria,** quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente por essa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.

3. Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

a) **A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas.** Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

(Grifou-se)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conclui o Fisco que assim procedeu ao classificar as mercadorias conforme preconiza as regras supracitadas.

Elabora quadro de fls. 198, apresentando as NCMs informadas nas Notas Fiscais Eletrônicas e a NCM reclassificada pelo Fisco.

Elabora quadro de fls. 152, informando as NCMs informadas nas Notas Fiscais Eletrônicas e as NCMs que entende corretas, com a respectiva justificativa para a reclassificação, abaixo resumido:

Nº NF	Descr. Mercadoria na NFe	NCM constante na NFe	Razões apresentadas pela Impugnante	NCM adotada pelo Fisco	Justificativa para reclassificação
1.244	Filtro de Respiração	8421.2990	Numeração inutilizada	8421.9090	NF ativa
5.773	Cartucho do Manifold	8481.9090	NCM pertence ao grupo Materiais de construção	8481.1000	A NCM é mais específica
5.953	Bujão de Nylon	3926.9090		3926.3000	
6.537	Válvula de Contrabalanço	8481.8099		8481.1000	

A alegação que a Nota Fiscal eletrônica 1.244 está com sua numeração inutilizada não se encontra correta, conforme demonstra a Consulta ao Auditor Web de fls. 204, como ativa no Portal da Nota Fiscal Eletrônica.

No âmbito do exercício da competência de fiscalizar o ICMS, ao Fisco Estadual cabe aplicar e interpretar a legislação estadual relativa ao imposto e, também, a legislação federal pertinente, inclusive sobre classificação fiscal de mercadorias, nos termos do art. 196 do RICMS/02.

Assim, compete à Fiscalização Estadual, no caso concreto e, para efeitos de fiscalização do imposto estadual, verificar a correta classificação da mercadoria na NCM/SH, utilizando a legislação federal e observando, especialmente, o disposto nas Regras Gerais de Interpretação e nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, bem como as Soluções de Consulta da Receita Federal do Brasil sobre classificação de mercadorias. Nesse sentido, pode discordar da classificação efetuada pelo contribuinte.

Este entendimento está sedimentado na Consulta de Contribuintes nº 230/13, da DOT/DOLT/SUTRI/SEF, trechos transcritos:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 230/2013

PTA Nº : 16.000488732-13

(...)

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL** – A classificação de mercadoria, para efeitos tributários, é de inteira responsabilidade do fabricante ou do importador, sendo que as dúvidas relativas à classificação de produtos na NCM devem ser esclarecidas junto à Receita Federal do Brasil, que é o órgão competente para dirimir dúvidas sobre classificações que tenham por origem normas federais. No âmbito do exercício de sua competência de fiscalizar o ICMS, ao Fisco Estadual cabe aplicar e interpretar a legislação estadual relativa ao imposto e, também, a legislação



federal pertinente, inclusive sobre classificação fiscal de mercadorias.

(...)

RESPOSTA:

A classificação de mercadoria importada e comercializada pela Consulente, para efeitos tributários, é de sua inteira responsabilidade, sendo que as dúvidas relativas à classificação de produtos na NCM/SH devem ser esclarecidas junto à Receita Federal do Brasil, que é o órgão competente para dirimir dúvidas sobre classificações que tenham por origem normas federais.

Vale esclarecer que a fiscalização do ICMS, em conformidade com o art. 188 do RICMS/02, compete aos órgãos próprios da Secretaria de Estado de Fazenda Estadual e, para efeitos desta fiscalização, é considerada como subsidiária a legislação tributária federal, nos termos do art. 196 do mesmo Regulamento.

Portanto, no âmbito do exercício de sua competência de fiscalizar o ICMS, ao Fisco Estadual cabe aplicar e interpretar a legislação estadual relativa ao imposto e, também, a legislação federal pertinente.

Desse modo, ao Fisco Estadual compete, no caso concreto e para efeitos de fiscalização do imposto estadual, verificar a correta classificação da mercadoria na NCM/SH, interpretando a legislação federal e observando, especialmente, o disposto nas Regras Gerais de Interpretação e nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, bem como as Soluções de Consulta da Receita Federal do Brasil sobre classificação de mercadorias. Nesse sentido, pode o Fisco Estadual discordar da classificação efetuada pelo contribuinte.

(...)

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 25 de novembro de 2013.

(Destacou-se)

Frise-se que, para efeitos de fiscalização do imposto, cabe ao Fisco verificar a correta classificação da mercadoria na NCM/SH, utilizando a legislação federal e observando, especialmente, o disposto nas Regras Gerais de Interpretação e nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, bem como as Soluções de Consulta da Receita Federal do Brasil sobre classificação de mercadorias.

A Fiscalização justifica a reclassificação das mercadorias sob o argumento de que a NCM por ele adotada é mais específica para a mercadoria, portanto de acordo com as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (item 3.a).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A reclassificação adotada pelo Fisco está de acordo com as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, que dispõe que “quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2.b ou por qualquer outra razão, a classificação deve considerar que a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas.

A 3ª Câmara de Julgamento converteu o julgamento em diligência para que a Fiscalização se manifestasse sobre a exclusão de alguns itens, proposta pela Assessoria do CCMG sob o argumento de que a interpretação adotada pela Contribuinte na classificação dos produtos na NCM estaria adequada à regra 3.a das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (posição mais específica).

A Fiscalização, acatando as ponderações elaboradas pela Assessoria deste Conselho, promoveu a exclusão das exigências fiscais relativas às mercadorias: Cartucho de Manifold, Bujão de Nylon, e Válvula de contrabalanço, visto que não constam da lista de mercadorias elencadas no Anexo único do Protocolo ICMS nº 41/08, assim como do item 14 da parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

As Impugnantes alegam que a Consulta de Contribuintes nº 165/2015, 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 a autuação fiscal 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, exerce, 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 aplicadas 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, entretanto, 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, nega vigência ao mesmo e contraria norma válida e vigente.

Entretanto não lhe 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 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 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

## 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 41/2008 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 na § 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:

(...)

**Efeitos de 02/04/2013 a 27/12/2013 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 46.200, de 1º/04/2013:**

“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), ou 55,80% (cinquenta e cinco inteiros e oitenta centésimos por cento), em se tratando de operação interestadual sujeita à alíquota de 4% (quatro por cento).”

**Efeitos de 1º/01/2013 a 1º/04/2013 - Redação dada pelo art. 6º e vigência estabelecida pelo art. 9º, I, ambos do Dec. nº 46.074, de 08/11/2012:**

“II - 42,82% (quarenta e dois inteiros e oitenta e dois centésimos por cento), em se tratando de operação interestadual.”

(...)

§ 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.

(...)Grifos acrescidos

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).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tampouco se aplica a regra contida na § 6º da Cláusula Primeira Protocolo ICMS nº 41/2008, 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.

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 Consultante**, 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 Consultante, 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.

(Destacou-se).

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 o estabelecimento atacadista de peças controlado por fabricante de veículo automotor, o que não é o caso da Autuada.

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 especar 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 6.729/1979, 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-A, 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)

Atento a essa relevante questão, a mais atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vem reconhecendo a necessidade, após a EC 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), abaixo 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 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 HOUVER 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 não se poderia negar a aplicação da norma contida no Protocolo ICMS nº 41/08, em razão da sua vigência, e que de acordo com o art. 96 c/c o art. 100, ambos do Código Tributário Nacional.

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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/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 franquias 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 =  $\frac{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1}{100}$ ”, onde:”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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, anote-se que este Conselho de Contribuintes, decidindo em matéria idêntica, manifestou-se pela correção do trabalho fiscal, decisões consubstanciadas nos Acórdãos nºs 21549/17/2ª, 21550/17/2ª, 21551/17/2ª, 21.460/17/2ª, 21.461/17/2ª e 21.462/17/2ª, 21684/17/2ª.

Portanto, correta a exigência do ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Alegam as Impugnantes que a aplicação das multas visa penalizar 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.

Em manifestação após a reformulação do crédito tributário de fls. 252/257, as Impugnantes requerem a aplicação do art. 112 do CTN, para afastar a majoração da multa de revalidação.

Alegam que o disposto no § 2º, inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75 não se aplica quando supostamente a Autuada tenha recolhido o tributo em valor menor que o devido, não tendo ocorrido a falta de pagamento ou retenção do imposto.

Entretanto não lhes cabe razão.

A Lei nº 6.763/75, em seu art. 53, assim dispõe, *in litteris*:

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte. (Grifou-se).

Isto posto, ao disciplinar especificamente a indigitada Multa de Revalidação, assim estabeleceu o legislador estadual:

Lei n° 6.763/75

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

(...)

§ 2° As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9° 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;

III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida nos incisos II ou XVI do "caput" do art. 55, em se tratando de mercadoria ou prestação sujeita a substituição tributária.

(Grifou-se).

Como se vê da análise conjunta das disposições constantes dos dispositivos legais supratranscritos, a chamada multa de revalidação, por força do comando exposto no art. 53, inciso III, aplica-se indistintamente nos casos de imposto não tempestivamente recolhido, no todo ou em parte.

Logo, mesmo nos casos em que o recolhimento do ICMS/ST deu-se de modo parcial, resulta evidente o acerto da exigência da penalidade majorada, vale dizer, no percentual de 100% (cem por cento).

Portanto, revela-se não ser passível o acionamento do disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional, uma vez que não restou nenhuma dúvida quanto às circunstâncias materiais ou capitulação legal dos fatos narrados, quanto à autoria, imputabilidade, punibilidade, natureza ou graduação das penalidades exigidas.

Afirmam 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 das Impugnantes de que a sanção trazida estaria condicionada à comprovação de que o Contribuinte agiu com dolo ou com intuito de fraudar o Fisco.

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”.

Em relação à formação do polo passivo da obrigação tributária, cumpre esclarecer que a empresa destinatária das mercadorias sujeitas à substituição tributária foi elevada à condição de Coobrigada em conformidade com o disposto no art. 124 do CTN c/c o art. 22, inciso II, § 18 da Lei nº 6.763/75:

CTN

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Lei nº 6763/75

**Art. 22.** Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subseqüentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

§ 18. Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

Especificamente, a responsabilidade do destinatário mineiro se encontra fundamentada na art. 15, parte 1, Anexo XV do RICMS/02, a saber:

Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou remetente, sujeito passivo por substituição não efetuar a retenção ou efetuar a retenção a menor do imposto.

Portanto, correta a eleição das Impugnantes para compor o polo passivo do Auto de Infração.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário efetuadas pela Fiscalização às fls. 164 e 252/257, conforme parecer da Assessoria do CCMG. Vencido, em parte, o Conselheiro Erick de Paula Carmo (Relator), que o julgava parcialmente procedente para, ainda, excluir a majoração da multa de revalidação. Designado relator o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Cássio Amorim Rebouças. Participaram do julgamento, além do signatário e do Conselheiro vencido, as Conselheiras Alexandra Codo Ferreira de Azevedo e Cindy Andrade Moraes.

**Sala das Sessões, 11 de dezembro de 2019.**

**Eduardo de Souza Assis  
Presidente / Relator designado**

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

Acórdão: 23.435/19/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000917482-14  
Impugnação: 40.010145545-18, 40.010145546-91 (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 CCMG.

A autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/01/13 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 Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

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

No tocante à majoração da Multa de Revalidação para 100% (cem por cento) do valor do ICMS/ST devido, sua capitulação legal encontra-se 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*:

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:

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

(...)

(Grifo nosso).

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 ao aproveitamento indevido de créditos escriturais de ICMS, oriundas de devoluções de mercadorias, efetivamente, entregues ao destinatário, sem o cumprimento dos requisitos legais para o ressarcimento, previstos nos arts. 22 a 24 e art. 27, todos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

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 deflagradoras de multas pecuniárias punitivas ou indenizatórias, no bojo dos tipos regulados pelo Direito Tributário Penal. Esse tipo de acepção das infrações tributárias privilegia o princípio implícito da tipicidade cerrada das formas, como limitação ao poder de tributar do estado.

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*:

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)

Ainda que no prêmio do art. 56 da Lei nº 6.763/75 não exista a previsão de pagamento parcial ou integral do ICMS/ST, *data venia*, aos entendimentos em contrário, a regra de capitulação da penalidade fiscal da Multa de Revalidação é a previsão de que incida no percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto cobrado no Auto de Infração, logo, se existe uma hipótese de majoração desta Multa de Revalidação ao elevado patamar de 100% (cem por cento) sobre o valor do imposto incidente na operação ou prestação, o mínimo que se exige é a observância de seu preceito normativo autorizador do aumento do imposto. E esse preceito normativo pode, sim, restringir sua aplicação, unicamente, à hipótese de falta de pagamento integral ou de retenção integral do ICMS/ST.

Caso contrário, *concessa venia*, arrisca-se uma vulgarização na utilização da causa de majoração da Multa de Revalidação, a ponto de constituir a regra principal de cobrança, enquanto a hipótese exceptiva, paulatinamente, passaria a ser a incidência do percentual de 50% (cinquenta por cento) do *caput* do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Explica-se melhor. A hipótese do *caput* do art. 56 da Lei nº 6.763/75 é a de admoestar o contribuinte inadimplente a recolher, voluntariamente, para o erário mineiro o imposto devido a cada competência fiscal, dentro do prazo de vencimento da obrigação tributária. Destarte, nessa hipótese, pouco importaria se houvesse o recolhimento parcial ou integral do ICMS, porque, de todo modo, implicaria na necessidade de se acionar a máquina burocrática estatal, dentro dos parâmetros legais, para exigir o que é devido ao estado de Minas Gerais.

Lado outro, na hipótese do § 2º, inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75, a não retenção ou falta de pagamento do ICMS/ST implica na ausência de escrituração contábil-fiscal pelo estabelecimento alienante da mercadoria, que deu entrada no estabelecimento adquirente, e também na falta de preenchimento adequado do documento fiscal que acoberta essa operação mercantil. Assim sendo, a não retenção ou falta de pagamento do ICMS/ST dificulta, em demasia, o trabalho da Fiscalização Fazendária Estadual, consistindo, pois, em conduta infratora mais gravosa, àquela prevista no *caput* do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Nada obstante, já a conduta do contribuinte de reter a menor o valor do ICMS/ST ou de realizar pagamento em montante inferior ao declarado ao Fisco mineiro, não é tão grave, quanto à conduta descrita anteriormente, desde que se anteveja o caráter pedagógico à Multa de Revalidação, visto que na hipótese do inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, o contribuinte teria envidado esforços para cumprir suas obrigações acessórias e, ainda que irregulares, sob a ótica fiscal,

denunciam a existência da operação mercantil, com informações a ela referentes, o que não causa tamanha dificuldade no trabalho de Fiscalização Fazendária.

Por um lado, o regime de substituição tributária facilita o trabalho de arrecadação fiscal, quando permite a concentração de todo o trabalho dos agentes fiscais em uma única etapa de circulação econômica do bem, resultando em um índice menor de evasão fiscal dos contribuintes, naqueles segmentos econômicos, em que haja uma predominância de certos fabricantes (substitutos) e uma pulverização dos comerciantes (substituídos), dentro do estado de Minas Gerais, como, por exemplo, no ramo de cigarros, veículos, bebidas, etc.

Sem embargo, no outro lado da moeda, existe uma concentração das obrigações acessórias do contribuinte substituído do ICMS/ST para o contribuinte substituto, além da dificuldade de se precisar com exatidão a base de cálculo de uma obrigação tributária futura, o que engendra sérias divergências de interpretação na legislação tributária vigente entre o contribuinte substituto e o estado arrecadador do imposto devido.

Por consequência lógica, no regime de substituição tributária, a conduta infratora de não reter ou recolher o imposto sempre será mais gravosa, e até mesmo por se calcar em uma operação futura, dependerá de cálculos mais complexos para se apurar o *quantum* devido do ICMS/ST, quando haja a omissão na declaração de informações pelo contribuinte substituto, como, v.g., o cálculo reverso para a apuração de omissão de receita de ICMS/ST, o que significa, necessariamente, mais horas de trabalho do agente fiscal. Pior ainda seria, sob este enfoque, a cobrança de ICMS/ST incidente sobre as operações interestaduais, quando não ocorra a declaração de informações ao estado destinatário da mercadoria.

Salvo melhor juízo, é essa a razão pela qual 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.

Deveras, quando se acolhe a vertente interpretativa majoritária neste Conselho, significa dizer que o não recolhimento ou o recolhimento a menor de ICMS/ST, enquanto “atraso de pagamento”, seria conduta mais gravosa que o não recolhimento ou o recolhimento a menor de ICMS-Operação Própria, enquanto “atraso de pagamento”.

Ora, pouco importa se se trata de ICMS/ST ou de ICMS-Operação Própria, pois a obrigação principal de recolhimento do imposto estadual para os cofres públicos é a mesma, logo, criar um *distinguishing* onde não há, implica tratar os iguais desigualmente, o que viola, patentemente, o princípio da isonomia tributária, que está estampada no art. 150, inciso II, da CF/88.

Portanto, isso representaria manter uma interpretação do inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, em desacordo com a Constituição Federal, o que demandaria por parte do Poder Judiciário uma redução da Multa de Revalidação ao patamar originário de 50% (cinquenta por cento) para todas as hipóteses de “falta de recolhimento ou de recolhimento a menor” do ICMS, como meio de se corrigir uma

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

discriminação negativa entre contribuintes inadimplentes, que estão em situação equivalente.

Por essas razões jurídicas, julgo pela procedência parcial do lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário efetuadas pela Fiscalização às fls. 164 e 252/257, conforme parecer da Assessoria do CCMG (decisão prolatada no presente acórdão) e ainda, para se excluir a majoração da Multa de Revalidação, em dobro, prevista no inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, em face de sua inespecificidade.

**Sala das Sessões, 11 de dezembro de 2019.**

**Erick de Paula Carmo  
Conselheiro**

CC/MG