

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 5.262/19/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001164736-80
Recurso de Revisão: 40.060148563-65, 40.060148468-82
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento
Stihl Ferramentas Motorizadas Ltda.
IE: 001400107.00-81
Recorrido: Stihl Ferramentas Motorizadas Ltda, Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Adler Van Grisbach Wozikosky/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS – NCONEXT - RJ

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO – REDUÇÃO INDEVIDA. Constatada a retenção e o recolhimento do ICMS/ST a menor, devido na condição de substituta tributária, em decorrência da utilização indevida da redução da base de cálculo do imposto prevista no Convênio ICMS nº 52/91 (itens 16 e 17 do Anexo IV do RICMS/02), uma vez que os produtos comercializados pela Recorrente/Autuada, 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, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, do mesmo diploma legal. Reformada a decisão anterior.

Recurso de Revisão 40.060148468-82 conhecido à unanimidade e não provido por maioria de votos. Recurso de Revisão 40.060148563-65 conhecido à unanimidade e provido por maioria de votos.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As exigências referem-se à diferença entre o ICMS/ST efetivamente devido e o recolhido, 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.

A 2ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 22.128/19/2ª, julgou parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências relativas aos produtos com motor a combustão.

Inconformada, a Recorrente/Autuada interpõe, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 174/187, requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento.

Também, mediante declaração na decisão, a 2ª Câmara de Julgamento interpõe, de ofício, Recurso de Revisão.

DECISÃO

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, são cabíveis os Recursos de Revisão interpostos.

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido, interposto pela Recorrente/Autuada, devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

Registra-se que, no caso do Recurso de Revisão interposto de ofício pela Câmara, a decisão trata somente do reexame da matéria, cuja decisão foi contrária à Fazenda Pública Estadual, nos termos do parágrafo único do art. 180 da Lei nº 6.763/75.

Ressalta-se que os fundamentos expostos, em parte, no voto vencido do Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira foram utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente acórdão, com adequações de estilo e acréscimos necessários.

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 do 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

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).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verifica-se que, para utilização do benefício fiscal em comento é condição *sine qua non* que os aparelhos e/ou equipamentos beneficiados sejam industriais (tenham destinação industrial), ou agrícolas, ou seja, devem ser produzidos com o fim específico de serem utilizados em atividades agrícolas, condições ratificadas pelos itens 16 e 17 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02:

ANEXO IV - DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

PARTE 1

DAS HIPÓTESES DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

(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 Recorrente/Autuada 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 Recorrente/Autuada 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 Recorrente/Autuada, constante do Anexo 6 do Auto de Infração (CDROM de fls. 15).

Importante salientar que, conforme destacado pela Assessoria do CCMG em seu bem elaborado parecer (fls. 117/137), não consta, no presente feito fiscal, dentre os destinatários dos produtos comercializados pela Recorrente/Autuada 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, o benefício não se aplica aos bens considerados apropriados para uso doméstico ou ocasional, ainda que eventualmente sejam adquiridos por estabelecimentos comerciais (varejistas, no presente caso) que tenham ligação com o setor agrícola.

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

Como já demonstrado anteriormente, todos os bens comercializados pela Recorrente/Autuada, 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 Recorrente/Autuada 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IMPOSTO ESTAR EM DESACORDO COM O ESTABELECIDO NO ART. 19, PARTE 1, ANEXO XV DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II, 2º E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO VII, MAJORADA OS TERMOS DO ART. 53, § 7º, TODOS DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.”

ACÓRDÃO: 20.484/14/2ª

PTA/AI: 01.000209023-00

IMPUGNANTE: STIHL FERRAMENTAS MOTORIZADAS LTDA.

ORIGEM: DGP/SUFIS – NCONEXT - RJ

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO – REDUÇÃO INDEVIDA. CONSTATADA A RETENÇÃO E O RECOLHIMENTO DO ICMS/ST A MENOR, DEVIDO PELA AUTUADA, NA CONDIÇÃO DE SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA, NAS REMESSAS INTERESTADUAIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, RELACIONADAS NO ITEM 45 DA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02, PARA CONTRIBUINTES MINEIROS, EM DECORRÊNCIA DA UTILIZAÇÃO INDEVIDA DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO PREVISTA NO ITEM 16, PARTE 1 DO ANEXO IV DO RICMS/02, VISTO QUE AS OPERAÇÕES NÃO ESTÃO CONTEMPLADAS PELO REFERIDO BENEFÍCIO, QUE ABRANGE, TÃO SOMENTE, MÁQUINAS, APARELHOS OU EQUIPAMENTOS “INDUSTRIAIS”, NOS TERMOS DA PARTE 4 DO REFERIDO ANEXO. EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO EM DOBRO PREVISTA NO ART. 56, § 2º, INCISO I DA LEI Nº 6.763/75 E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO VII, ALÍNEA “C”, DA CITADA LEI C/C O ART. 106, INCISO II, ALÍNEA “C” DO CTN, MAJORADA EM 100% (CEM POR CENTO) EM RAZÃO DE REINCIDÊNCIA CONFORME ART. 53, §§ 6º E 7º, TODOS DA LEI Nº 6.763/75, NO PERÍODO DE 01/11/09 A 31/12/11. NO ENTANTO, EXCLUEM-SE AS EXIGÊNCIAS FISCAIS QUE RECAEM SOBRE AS OPERAÇÕES CUJAS NOTAS FISCAIS CONTEMPLAM 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 CCMG, 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, *in verbis*:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE EQUIPAMENTOS INDUSTRIALIZADOS. CONVÊNIO 52/91. EXTENSÃO A EQUIPAMENTO DE VOCAÇÃO DOMÉSTICA. DESCABIMENTO. MULTA ISOLADA. MULTA DE REVALIDAÇÃO. AUSÊNCIA DE CARÁTER COERCITIVO.

- O BENEFÍCIO FISCAL INSTITUÍDO PELO CONVÊNIO 52/91 SE APLICA ÀS OPERAÇÕES COM MÁQUINAS, APARELHOS E EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS RELACIONADOS NO ANEXO.

- A REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NÃO CONTEMPLA OS EQUIPAMENTOS QUE, EMBORA MENCIONADOS NO ANEXO I, DO CONVÊNIO 52/91, SÃO CLASSIFICADO PELO FABRICANTE COMO APROPRIADOS AO USO DOMÉSTICO, POIS NÃO ATENDEM À FINALIDADE DO BENEFÍCIO FISCAL, NEM À PREVISÃO LITERAL DA CLÁUSULA PRIMEIRA DO CONVÊNIO, QUE RESTRINGE O BENEFÍCIO AOS EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS.

(...)

- RECURSO NÃO PROVIDO.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0647.12.000345-2/001 - COMARCA DE SÃO SEBASTIÃO DO PARAÍSO - APELANTE(S): MÁQUINAS AGRÍCOLAS JACTO S A - APELADO(A)(S): FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pelas diferenças entre o ICMS/ST efetivamente devido e o recolhido pela Recorrente/Autuada, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, § 2º e 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

A Recorrente/Autuada pede o afastamento da referida multa de revalidação e de sua majoração, por entender que está incorretamente capitulada, haja vista que a previsão legal determina que seja aplicada quando não houver retenção ou pagamento do imposto, sendo que no caso dos autos está sendo exigida a diferença entre o ICMS/ST calculado e o valor efetivamente recolhido.

Ainda, que seja afastada a multa isolada, uma vez incidente sobre o mesmo fato motivador utilizado para a aplicação da multa de revalidação, decorrentes do recolhimento a menor do ICMS/ST, acarretando no seu entendimento, dupla penalização.

No entanto, o entendimento da Recorrente/Autuada afigura-se equivocado pois, de acordo com o disposto no inciso II do art. 56 da lei nº 6.763/75, a multa de revalidação deve ser aplicada nos casos previstos no art. 53 do mesmo diploma legal, ou seja, deve ter como base o valor do imposto não recolhido, no todo ou em **parte** e, conforme disposto no inciso V c/c o § 1º do mesmo dispositivo, a multa isolada especificada será sempre cumulativa com aquela, quando resultarem do descumprimento de obrigações, principal e acessória. Veja-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

[...]

III- o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

[...]

V - o valor do imposto a ser informado em documento fiscal por exigência da legislação.

§ 1º As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

(Grifou-se)

Assim, a Multa de Revalidação prevista no § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, específica para os casos envolvendo substituição tributária, aplica-se tanto aos casos em que não houver retenção do ICMS/ST, como também naqueles em que a retenção for efetuada em valor inferior ao efetivamente devido.

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

[...]

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

[...]

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

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

E a Multa Isolada, é aplicável nos casos de descumprimento da obrigação acessória, em específico, a consignação de valor da base de cálculo menor do que o previsto na legislação tributária no documento fiscal, nos termos da alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, a saber:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

As multas foram exigidas na forma da legislação tributária estadual, sendo cobradas conforme a natureza da infração cometida. Percebe-se que tais penalidades possuem naturezas distintas e têm como referência valores diversos. A multa de revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto no todo ou em parte, enquanto que a multa isolada aplica-se sobre descumprimento de obrigação acessória.

Segundo o entendimento exarado pela Coordenação do Sistema de Tributação da então Secretaria da Receita Federal no Parecer Normativo Nº 61/79, "punitiva é aquela penalidade que se funda no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento. É aquela mesma cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN, onde o arrependimento oportuno e formal da infração faz cessar o motivo de punir".

Por outro lado, a multa de natureza compensatória destina-se, diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra, chamados moratórios.

Neste sentido é o entendimento de abalizada doutrina.

Para Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Misabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Na lição de RICARDO LOBO TORRES (*in* Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

"As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício."

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

“ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória”.

“Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada”.

"Não resta dúvida de que as sanções tributárias não podem ser insignificantes, de modo que percam seu aspecto repressivo ou preventivo de coibição de ilícito. (...)"(DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

"As penalidades são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias" (CALMON, Sacha, *in* Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696).

O Estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

O desembargador Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Desta forma, 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.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG) na Apelação Cível nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, conforme se depreende da leitura da Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao órgão julgador administrativo negar aplicação de dispositivo legal, a teor do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

(...)

Acrescente-se que a Constituição Federal vigente (art. 150, IV) proíbe a cobrança de tributo com características de confisco e não de penalidade.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer dos Recursos de Revisão. No mérito, quanto ao Recurso nº 40.060148468-82 - Stihl Ferramentas Motorizadas Ltda, por maioria de votos, em lhe negar provimento. Vencido, em parte, o Conselheiro Erick de Paula Carmo, que lhe dava provimento parcial, nos termos do voto vencido da Conselheira Mariel Orsi Gameiro. Quanto ao Recurso nº 40.060148563-65 - 2ª Câmara de Julgamento, por maioria de votos, em lhe dar provimento para restabelecer as exigências fiscais. Vencidos os Conselheiros Erick de Paula Carmo e Carlos Alberto Moreira Alves, que lhe negavam provimento, nos termos do acórdão recorrido. Pela Recorrente/Autuada, sustentou oralmente o Dr. Adler Van Grisbach Wozikosky e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, os Conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (Revisora) e Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 27 de setembro de 2019.

Eduardo de Souza Assis
Relator

Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente