

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	20.561/14/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000208312-83	
Impugnação:	40.010135412-69	
Impugnante:	Fiat Automóveis Ltda. IE: 067123354.00-32	
Proc. S. Passivo:	Marco Túlio Fernandes Ibraim/Outro(s)	
Origem:	DF/Betim	

### **EMENTA**

**ISENÇÃO – DESCARACTERIZAÇÃO – VEÍCULOS DESTINADOS A DEFICIENTES FÍSICOS – INSTALAÇÃO DE ACESSÓRIOS. Imputação de descaracterização da isenção de ICMS nas saídas de acessórios aplicados em veículos destinados a deficientes físicos. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII do mesmo diploma legal. Incabíveis as exigências das parcelas relativas ao ICMS e respectivas multas, tendo em vista que a restrição da isenção do IPI na saída dos acessórios prevista no art. 5º da Lei Federal nº 8.989/95, não se aplica ao ICMS.**

**Lançamento improcedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

A autuação refere-se à falta de recolhimento de ICMS, no período de 01/08/12 a 31/12/12, em decorrência da descaracterização da isenção do imposto prevista no Convênio ICMS nº 03/07, nas saídas de equipamentos opcionais (acessórios) relacionadas às operações de venda de veículos para deficientes físicos. A descaracterização se deu em face do descumprimento da condição prevista na cláusula primeira do mencionado convênio e o disposto na alínea “a” do item 28 do Anexo I do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, da mesma lei.

#### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 125/143 e requer, ao final, a improcedência do lançamento.

#### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 293/310, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

A 1ª Câmara de Julgamento, às fls. 321, converte o julgamento em diligência para que a Fiscalização junte aos autos cópia das notas fiscais relacionadas nas planilhas de fls. 15/44.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em cumprimento, a Fiscalização anexa cópias adicionais de notas fiscais, de forma a caracterizar uma amostragem mais significativa.

Frente à constatação do registro em duplicidade de 29 (vinte e nove) notas fiscais quando da apuração do crédito tributário original, a Fiscalização reformula o feito fiscal, nos termos do art. 92 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, para excluir os valores em duplicidade da planilha demonstrativa do cálculo do crédito tributário, correspondente ao Anexo 2 do Relatório Fiscal (fls. 327/357).

A Autuada manifesta-se a respeito às fls. 549.

A 1ª Câmara de Julgamento exara o despacho interlocutório de fls. 553, para que a Impugnante explicita e correlacione o campo “Dados dos Produtos/Serviços” com as informações constantes do campo “Dados Adicionais” das notas fiscais autuadas, em especial as informações relativas ao IPI não tributado e/ou isento, tomando por amostragem as notas fiscais constantes dos autos às fls. 366, 367, 372, 373 e apresente quaisquer outras informações relativas à tributação do IPI e do ICMS que julgar pertinentes para o deslinde da contenda.

A Autuada se manifesta às fls. 561/568.

Já o Fisco, apresenta resposta às fls. 570/571.

### **DECISÃO**

O presente lançamento é decorrente da falta de recolhimento de ICMS, no período de 01/08/12 a 31/12/12, em razão da descaracterização da isenção do imposto prevista no Convênio ICMS nº 03/07, nas saídas de equipamentos opcionais (acessórios) relacionadas às operações de venda de veículos para deficientes físicos, em face do descumprimento da condição prevista na cláusula primeira do mencionado convênio e do disposto na alínea “a” do item 28 do Anexo I do RICMS/02.

Conforme estabelece a cláusula primeira do Convênio ICMS nº 03/07, estão isentas do imposto as saídas internas e interestaduais de veículo automotor novo com características específicas para ser dirigido por motorista portador de deficiência física, desde que as respectivas operações de saída sejam amparadas por isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, nos termos da legislação federal vigente. Confira-se:

#### CONVÊNIO ICMS nº 03/07:

Concede isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física.

Clausula primeira: Ficam isentas do ICMS as saídas internas e interestaduais de veículo automotor novo com características específicas para ser dirigido por motorista portador de deficiência física, desde que as respectivas operações de saída sejam amparadas por isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, nos termos da legislação federal vigente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em decorrência da autorização aos Estados e Distrito Federal, materializada no Convênio ICMS nº 03/07, o Estado de Minas Gerais concede a isenção nele disposta, regulamentada no item 28 do Anexo I do RICMS/02, vigente no período de 01/11/04 a 31/12/12, da seguinte forma:

ANEXO I - Itens 1 a 34:

DAS ISENÇÕES

PARTE 1

DAS HIPÓTESES DE ISENÇÃO

(a que se refere o artigo 6º deste Regulamento)  
(...)

Item 28 - Saída, em operação interna e interestadual, de veículo automotor novo com características específicas para ser dirigido por motorista portador de deficiência física, desde que:

a) as respectivas operações de saída sejam amparadas por isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

Assim, de acordo com o estabelecido na alínea “a” do item 28 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02 e na cláusula primeira do Convênio ICMS nº 03/07, para fazer jus à isenção do ICMS, as respectivas operações de saída devem, condicionalmente, ser amparadas por isenção do IPI, nos termos da legislação federal vigente.

Por sua vez, a Lei Federal nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, que dispõe sobre a isenção do IPI na aquisição de automóveis para utilização no transporte autônomo de passageiros, bem como por pessoas portadoras de deficiência física, estabelece, no art. 5º, que o IPI incide sobre quaisquer acessórios opcionais que não sejam equipamentos originais do veículo adquirido. Os dispositivos em questão assim dispõem:

Art. 1º - Ficam isentos do Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI os automóveis de passageiros de fabricação nacional, equipados com motor de cilindrada não superior a dois mil centímetros cúbicos, de no mínimo quatro portas inclusive a de acesso ao bagageiro, movidos a combustíveis de origem renovável ou sistema reversível de combustão, quando adquiridos por:

(...)

IV - pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, diretamente ou por intermédio de seu representante legal;

(...)

Art. 5º - O imposto incidirá normalmente sobre quaisquer acessórios opcionais que não sejam equipamentos originais do veículo adquirido.

Por isso, segundo a Fiscalização, a partir de uma leitura sistemática dos referidos dispositivos, depreender-se-ia que, para fazer jus à isenção de que trata o convênio celebrado no âmbito do Confaz, as saídas deveriam ser amparadas pela isenção do imposto federal, razão pela qual, diante do que estabelece o art. 5º supratranscrito, os acessórios opcionais adquiridos por pessoa portadora de deficiência física não estariam alcançados pela isenção do imposto estadual.

Com a devida vênia, esta não é a melhor interpretação da legislação em exame.

A interpretação sistemática proposta pelo Fisco para efeito de impedir a aplicabilidade da norma isencional para os acessórios opcionais vai além da interpretação literal do dispositivo do convênio em voga, materializado, também, na legislação estadual.

A cláusula primeira do Convênio ICMS nº 03/07 estabelece que estão isentas do imposto as saídas internas e interestaduais de veículo automotor novo com características específicas para ser dirigido por motorista portador de deficiência física, desde que as respectivas operações de saída sejam amparadas por isenção do IPI, nos termos da legislação federal vigente.

Isto é, a isenção do ICMS nas saídas de veículo automotor para motoristas portadores de deficiência somente poderá ser concedida se essas operações – *as saídas dos veículos automotores* – também estiverem desoneradas do IPI.

Observe-se que faz todo sentido que a autorização do convênio em tela vincule a isenção do ICMS com a do IPI, porquanto a norma busca a uniformidade e consolidação da legislação. Isso evita que determinadas operações sejam desoneradas do IPI e não do ICMS, ou vice-versa.

É coerente também que a norma do Confaz faça apenas uma referência às operações de saída de veículos amparadas pela isenção do IPI, *nos termos da legislação federal vigente*. Ora, a Lei Federal nº 8.989/95 (a qual instituiu a isenção para o IPI), já foi alterada duas vezes, no que se refere à outorga do benefício fiscal em comento.

Com efeito, segundo a redação original do art. 1º, estariam isentos “os automóveis de passageiros de fabricação nacional de até 127 HP de potência bruta (SAE)”. Depois, com a redação dada pela Lei nº 10.182, de 12/2/01, a isenção do IPI passou a ser para “os automóveis de passageiros de fabricação nacional de até 127 HP de potência bruta (SAE), de no mínimo quatro portas, inclusive a de acesso ao bagageiro, movidos a combustíveis de origem renovável”.

Por fim, na redação atual, dada pela Lei nº 10.690, de 16/6/03, estão isentos “os automóveis de passageiros de fabricação nacional, equipados com motor de cilindrada não superior a dois mil centímetros cúbicos, de no mínimo quatro portas inclusive a de acesso ao bagageiro, movidos a combustíveis de origem renovável ou sistema reversível de combustão”.

Ressalte-se, ainda, que os próprios destinatários (pessoas com deficiência) foram alterados no decorrer dos tempos. No início, estavam isentas as pessoas que, em

razão de serem portadoras de deficiência física, não podiam dirigir automóveis comuns. Posteriormente, a partir de 2003, passaram ao rol as pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, diretamente ou por intermédio de seu representante legal (redação dada pela Lei nº 10.690, de 16/6/03).

Diante de todas essas alterações, o convênio do Confaz autorizou que os Estados da Federação estabeleçam isenções do ICMS *nas operações com veículos*, naqueles casos em que a legislação federal vigente estabelece. Nada mais.

Atente-se que o convênio foi claro nesse ponto: a isenção do ICMS estará autorizada “desde que as respectivas operações de saída sejam amparadas por isenção de IPI, nos termos da legislação federal vigente”. A autorização para concessão da isenção não foi dada “nas mesmas condições do IPI” ou “seguindo todos os preceitos da legislação do IPI”.

Por isso, a interpretação literal do dispositivo do convênio – a teor do que estabelece o art. 111, inciso II do CTN – afasta a construção sistemática realizada pelo Fisco Estadual para obstar a isenção para os acessórios opcionais de automóveis.

Com a devida licença do entendimento constante da autuação fiscal, fica muito claro que o convênio autorizativo do Confaz somente quis se referir aos *veículos* da legislação do IPI, mantendo-se essa uniformidade e consolidação acima referidas, na medida em que estabeleceu *regime diverso* no que diz respeito à isenção do ICMS.

Ora, no caso da isenção do ICMS, o convênio estipula, no parágrafo segundo da cláusula primeira, que o benefício “somente se aplica a veículo automotor novo cujo preço de venda ao consumidor sugerido pelo fabricante, incluídos os tributos incidentes, não seja superior a R\$ 70.000,00 (setenta mil reais)”. Inexiste previsão equivalente na isenção do IPI.

Ademais, para demonstrar a evidente diferença entre os regimes de isenção, segundo o art. 6º da lei federal, “a alienação do veículo adquirido nos termos desta Lei e da Lei nº 8.199, de 28 de junho de 1991, e da Lei nº 8.843, de 10 de janeiro de 1994, antes de 2 (dois) anos contados da data da sua aquisição, a pessoas que não satisfaçam às condições e aos requisitos estabelecidos nos referidos diplomas legais acarretará o pagamento pelo alienante do tributo dispensado, atualizado na forma da legislação tributária”.

A seu turno, e de modo diverso, a cláusula segunda do Convênio ICMS nº 03/07 dispõe que “o adquirente deverá recolher o imposto, com atualização monetária e acréscimos legais, a contar da data da aquisição constante no documento fiscal de venda, nos termos da legislação vigente e sem prejuízo das sanções penais cabíveis, na hipótese de: I - transmissão do veículo, a qualquer título, dentro do prazo de 3 (três) anos da data da aquisição, a pessoa que não faça jus ao mesmo tratamento fiscal”.

Procedem, portanto, as alegações da Impugnante no sentido de que o conteúdo da isenção do ICMS e do IPI é diverso.

Dessa forma, ofende a legalidade e a literalidade da norma isencional a tentativa do Fisco Mineiro de aplicar o art. 5º da Lei nº 8.989, do regime do IPI, para o

caso da isenção do ICMS, sendo que o convênio do Confaz não excluiu, expressamente, os acessórios opcionais da isenção.

Também sob a técnica da interpretação histórica, é possível solapar de vez a pretensão fiscal. A análise da evolução normativa do tema confirma a interpretação literal da regra em apreço e afasta a ginástica interpretativa proposta pelo Fisco Mineiro.

A antiga Lei Federal nº 8.199 de 28/06/91 que tratava, antes da atual Lei nº 8.989, da isenção do IPI na aquisição de automóveis por pessoas portadoras de deficiência física, também dispunha, no art. 5º, que “o imposto incidirá normalmente sobre quaisquer acessórios opcionais que não sejam equipamentos originais do veículo adquirido”.

Na mesma época, vigia o Convênio ICMS nº 40/91 que estabelecia em sua cláusula primeira: “acordam os Estados e o Distrito Federal em conceder até 31 de dezembro de 1991 isenção do ICMS às saídas de veículos automotores nacionais com adaptação e características especiais indispensáveis ao uso do adquirente, parapléxico ou portador de deficiência física, impossibilitado de utilizar os modelos comuns, **excluídos os acessórios opcionais que não sejam equipamentos originais do veículo**” (destacou-se).

Ou seja, em sua redação original, o convênio também excluía, expressamente, os acessórios opcionais que não fossem equipamentos originais do veículo da isenção do ICMS.

Ocorre que, na nova redação dada ao caput da cláusula primeira pelo Convênio ICMS nº 44/92, com efeitos a partir de 16/07/92, foi retirada a exclusão dos opcionais. Pela nova redação: “acordam os Estados e o Distrito Federal em conceder, até 31 de dezembro de 1992, isenção do ICMS nas saídas de veículos automotores nacionais que se destinarem a uso exclusivo do adquirente, parapléxico ou portador de deficiência física, impossibilitado de utilizar o modelo comum, nos termos estabelecidos na legislação estadual”.

Com isso, fica nítido que, quando o Confaz quis, ele restringiu expressamente a extensão da isenção para os acessórios. Posteriormente, ele próprio houve por bem retirar essa restrição, que, por outro lado, sempre foi mantida na legislação do IPI.

Essas alterações refletiram as previsões das normas estaduais. No próprio item 28 do Anexo I do RICMS/02, em sua redação original, havia previsão explícita quanto à exclusão dos “acessórios opcionais”. Veja-se:

28: Saída, em operação interestadual, de veículo automotor novo, com motor de até 127 HP de potência bruta (SAE), com adaptação e características especiais indispensáveis ao uso exclusivo do adquirente portador de deficiência física, inclusive paraplegia, impossibilitado de utilizar os modelos comuns, **excluídos os acessórios opcionais que não sejam equipamentos originais dos veículos**. (Destacou-se).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Razão assiste à Impugnante ao ponderar que, se esta norma regulamentar foi alterada posteriormente, de modo que a exceção aos ditos “acessórios opcionais” foi excluída, não há mais justificativa para retomar sua aplicação.

Corroborando ainda a hermenêutica ora proposta, o novo Convênio ICMS nº 38/12, que revogou o Convênio ICMS nº 03/07, que não faz mais a referência à legislação do IPI e, nem por isso, obsta a isenção para os acessórios opcionais do veículo.

Por fim, cumpre ressaltar que a análise restrita do regulamento do ICMS mineiro também não possibilita a interpretação levada a cabo pelo Fisco. A legislação estadual não traz qualquer dispositivo limitando a isenção do ICMS para a aquisição de veículos por deficientes físicos, com fundamento que não seja aquele relacionado ao valor global do bem (segundo o regime do convênio autorizativo do Confaz).

O que o RICMS/02 estabelece, quanto à legislação federal, é apenas a vinculação de que a isenção para casos como tratado nos presentes autos será aplicável apenas se houver a mesma desoneração para o IPI.

Na linha do raciocínio exposto pela Impugnante, o RICMS/02 apenas se preocupa se a isenção federal foi criada, não tendo qualquer interesse em como foi instituída. A remissão legal à legislação do IPI é apenas formal, sendo que, se houver a isenção em âmbito federal, a estadual será aplicada, nos termos da respectiva legislação (estadual); e não material, caso em que, se houver a isenção em âmbito federal, a estadual será idêntica a esta, e aplicável segundo a legislação federal.

Portanto, deve ser observado no ordenamento federal, para fins de aplicação da isenção do ICMS, prevista para os veículos adquiridos por deficientes físicos, se o mesmo tipo de regra existe para o IPI. Cumprida essa exigência e, observados os valores globais limitadores, a incidência da norma estadual de isenção se dará com base na legislação mineira, única aplicável à hipótese.

Nesse sentido, oportuno se faz o paralelo da isenção em análise com a conferida pelo Regulamento aos taxistas. Percebe-se que quando o legislador quis excluir os acessórios opcionais, ele o fez de forma expressa. Atente-se para o item 92 do Anexo I do RICMS/02:

92. Saída em operação interna e interestadual, de automóvel novo de passageiro, equipado com motor de cilindrada não superior a dois mil cúbicos (2.0) promovida pelo:

(...)

a) estabelecimento fabricante com destino a motorista profissional ou estabelecimento concessionário.

(...)

92.1. A isenção prevista neste item:

(...)

c) não se aplica a quaisquer acessórios que não sejam equipamentos originais dos veículos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

92.2. Para o efeito da isenção prevista neste item, é condição que, cumulativa e comprovadamente:

(...)

c - as respectivas operações com o veículo sejam amparadas por isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). (Destacou-se).

Cuida-se de uma hipótese desonerativa muito semelhante à aplicável aos deficientes físicos, ora em debate, uma vez que também se refere à venda de veículos automotores a determinado tipo de adquirente, e se vincula, como requisito de existência, à regra de isenção do IPI. Entretanto, na isenção para os taxistas, a regra estabelece expressamente que não se aplicará "(...) aos acessórios que não sejam equipamentos originais dos veículos...", enquanto que na destinada aos deficientes físicos, inexistente referida restrição.

Assim, verificando que o critério adotado pela legislação estadual foi o do valor do veículo para promover a limitação e fixar balizas de aplicação à isenção para adquirentes portadores de deficiência física, não incumbe ao interprete promover a inserção de quaisquer outras hipóteses ou condições limitadoras da isenção.

Correto, portanto, o procedimento da Impugnante, devendo ser mantido o benefício de isenção do ICMS, e, conseqüentemente, declarado insubsistente o presente Auto de Infração.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar improcedente o lançamento. Vencidos, em parte, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Relatora) e José Luiz Drumond, que o julgavam parcialmente procedente, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 323/357. Designado relator o Conselheiro Bernardo Motta Moreira (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marco Túlio Fernandes Ibraim e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 24 de setembro de 2014.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Presidente**

**Bernardo Motta Moreira**  
**Relator designado**

IS/P

20.561/14/2ª

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	20.561/14/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000208312-83	
Impugnação:	40.010135412-69	
Impugnante:	Fiat Automóveis Ltda.	
	IE: 067123354.00-32	
Proc. S. Passivo:	Marco Túlio Fernandes Ibraim/Outro(s)	
Origem:	DF/Betim	

Voto proferido pela Conselheira Ivana Maria de Almeida, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

Como visto, o presente lançamento decorre da constatação de falta de recolhimento de ICMS em razão da descaracterização da isenção do imposto prevista no Convênio ICMS nº 03/07, nas saídas de equipamentos opcionais (acessórios) relacionadas às operações de venda de veículos para deficientes físicos, em face do descumprimento da condição prevista na cláusula primeira do mencionado convênio e do disposto na alínea “a” do item 28 do Anexo I do RICMS/02.

Na planilha de fls. 15/44, reformulada às fls. 328/357, a Fiscalização relaciona os documentos fiscais e apura a diferença de ICMS a recolher, bem como o valor da multa isolada aplicada.

A decisão majoritária julga improcedente o lançamento por entender que a interpretação sistemática proposta pela Fiscalização para efeito de impedir a aplicabilidade da norma isencional não encontra guarida na legislação estadual.

Outro é o entendimento desta Conselheira.

Conforme estabelece a cláusula primeira do Convênio ICMS nº 03/07, estão isentas do imposto as saídas internas e interestaduais de veículo automotor novo com características específicas para ser dirigido por motorista portador de deficiência física, desde que as respectivas operações de saída sejam amparadas por isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, nos termos da legislação federal vigente:

CONVÊNIO ICMS nº 03/07:

Concede isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física.

C O N V Ê N I O

Cláusula primeira: Ficam isentas do ICMS as saídas internas e interestaduais de veículo automotor novo com características específicas para ser dirigido por motorista portador de deficiência física, desde que as respectivas operações de saída sejam amparadas por isenção do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI,  
nos termos da legislação federal vigente.

Em decorrência da autorização aos Estados e Distrito Federal, materializada no Convênio ICMS nº 03/07, o Estado de Minas Gerais concede a isenção nele disposta, regulamentada no item 28 do Anexo I do RICMS/02, vigente no período de 01/11/04 a 31/12/12, da seguinte forma:

ANEXO I - Itens 1 a 34:

DAS ISENÇÕES

PARTE 1

DAS HIPÓTESES DE ISENÇÃO

(a que se refere o artigo 6º deste Regulamento)

(...)

Item 28 - Saída, em operação interna e interestadual, de veículo automotor novo com características específicas para ser dirigido por motorista portador de deficiência física, desde que:

a) as respectivas operações de saída sejam amparadas por isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

(...)

Assim, de acordo com o estabelecido na alínea “a” do item 28 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02 e na cláusula primeira do Convênio ICMS nº 03/07, para fazer jus à isenção do ICMS, as respectivas operações de saída devem, condicionalmente, ser amparadas por isenção do IPI, nos termos da legislação federal vigente.

Por sua vez, a Lei Federal nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, que dispõe sobre a isenção do IPI na aquisição de automóveis para utilização no transporte autônomo de passageiros, bem como por pessoas portadoras de deficiência física, estabelece no art. 5º que o IPI incide sobre quaisquer acessórios opcionais que não sejam equipamentos originais do veículo adquirido.

O dispositivo em questão assim dispõe:

LEI Nº 8.989, DE 24 DE FEVEREIRO DE 1995:

Dispõe sobre a Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, na aquisição de automóveis para utilização no transporte autônomo de passageiros, bem como por pessoas portadoras de deficiência física, e dá outras providências.

Art. 1º - Ficam isentos do Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI os automóveis de passageiros de fabricação nacional, equipados com motor de cilindrada não superior a dois mil centímetros cúbicos, de no mínimo quatro portas inclusive a de acesso ao bagageiro, movidos a combustíveis de origem renovável ou sistema reversível de combustão, quando adquiridos por:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, diretamente ou por intermédio de seu representante legal;

(...)

Art. 5º - O imposto incidirá normalmente sobre quaisquer acessórios opcionais que não sejam equipamentos originais do veículo adquirido.

Dessa forma, a partir de uma leitura sistemática dos referidos dispositivos, depreende-se que, para fazer jus à isenção de que trata o convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, as saídas devem ser amparadas pela isenção do imposto federal. Assim, tendo em vista o que estabelece o art. 5º supra, os acessórios opcionais adquiridos por pessoa portadora de deficiência física não são alcançados pela isenção do imposto estadual.

Considerando que o referido convênio não isenta expressamente do ICMS os acessórios opcionais adquiridos por pessoa portadora de deficiência física, infere-se que esses itens não são alcançados pela isenção do imposto.

As razões apresentadas pela Impugnante se resumem, em síntese a: não aplicabilidade ao ICMS da exceção à isenção do IPI nas vendas de veículos para deficientes físicos; isenção limitada apenas ao valor do veículo; a diferença conceitual entre “acessórios opcionais” e “opcionais de fábrica”; a política fiscal sobre a questão dos deficientes físicos e aplicação do art. 100 do CTN.

Alega a Impugnante que a exceção à isenção do IPI, aplicável à venda de veículos para deficientes físicos, não é extensível ao ICMS, pois o regulamento do ICMS mineiro não autoriza essa interpretação, por não dispor expressamente sobre a restrição.

De modo diverso ao entendimento da Autuada, estabelece a cláusula primeira do Convênio ICMS nº 03/07 que são isentas do imposto as saídas internas e interestaduais de veículo automotor novo com características específicas para ser dirigido por motorista portador de deficiência física, desde que as respectivas operações de saída sejam amparadas por isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, nos termos da legislação federal vigente.

Ressalte-se que deve ser interpretada literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, conforme preceitua o inciso II do art. 111 do Código Tributário Nacional - CTN.

Ademais, de acordo com a cláusula primeira mencionada, para fazer jus à isenção do ICMS, as respectivas operações de saída devem ser amparadas por isenção do IPI, nos termos da legislação federal vigente. Tal condição encontra-se estabelecida na alínea “a” do item 28 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02, vigente à época dos fatos geradores.

A Lei Federal nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, dispõe sobre a isenção do IPI na aquisição de automóveis para utilização no transporte autônomo de passageiros, bem como por pessoas portadoras de deficiência física. Conforme

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelece o art. 5º da referida lei, o IPI incide normalmente sobre quaisquer acessórios opcionais que não sejam equipamentos originais do veículo adquirido.

Assim, tendo em vista que nem o referido convênio, nem a legislação mineira mencionam expressamente a isenção do ICMS para os acessórios opcionais adquiridos por pessoa portadora de deficiência física, infere-se que esses itens não são alcançados pela isenção do imposto, em decorrência da restrição imposta pela legislação federal nas saídas de tais itens, ainda que aplicados em veículos destinados a deficientes físicos.

Alega, ainda, o Sujeito Passivo que em outras ocasiões, quando o legislador estadual pretendeu afastar os acessórios da incidência do imposto, ele o faz expressamente,

Nessa premissa, cita o benefício fiscal (item 92 do Anexo I do RICMS/02), que ao disciplinar a isenção do ICMS na saída de veículos automotores com destino a taxistas, exclui explicitamente da desoneração os “acessórios opcionais”.

*Data vênia*, a linha de defesa está equivocada, pois a legislação mineira simplesmente transcreve o Convênio ICMS nº 38/01 e, a inaplicabilidade da isenção do imposto expressa na sua cláusula terceira tem apenas o condão de reforçar o alcance restrito da norma.

Prosseguindo, aduz a Impugnante que a única limitação de ordem material que toca o objeto desonerado (o veículo), refere-se a seu respectivo valor, uma vez que, nos termos da alínea “d” do item 28 do Anexo I do RICMS/02, a isenção somente abarca veículos cujo preço sugerido pelo fabricante, incluído os tributos incidentes, não seja superior a R\$ 70.000,00 (setenta mil reais).

Cumprido destacar, no entanto, que a isenção é concedida em caráter condicional e, uma das condições prevista expressamente no Convênio ICMS nº 03/07 e, no item 28 do Anexo I do RICMS/02, é que operações de saída sejam amparadas por isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, nos termos da legislação federal vigente. Ou seja, o acessório opcional não está excluído expressamente na regra de isenção, mas está expressamente afastado dela na medida em que é tributado pelo imposto federal.

O entendimento da Fiscalização encontra amparo no Superior Tribunal de Justiça que, ao apreciar o Recurso Especial nº 39.607-7/SP (93.0028289-1), no qual se discute a interpretação do Convênio ICMS nº 36/89 que trata da outorga de benefício fiscal condicionada à concessão de suspensão do pagamento dos impostos federais, exarou a seguinte decisão:

STJ - RECURSO ESPECIAL Nº 39.607-7/SP (93.0028289-1)

EMENTA

“TRIBUTÁRIO. ICMS. “DRAWBACK”. MERCADORIA IMPORTADA COM SUSPENSÃO DE PAGAMENTO DE IPI E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ISENÇÃO. DESCABIMENTO. CONVÊNIOS Nº 36/89 E 09/90.

A IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA SOB O REGIME DE “DRAWBACK” SÓ É ISENTA DO ICMS QUANDO OCORRER A SUSPENSÃO DO PAGAMENTO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DOS IMPOSTOS FEDERAIS DE IMPORTAÇÃO E SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS, NÃO GOZANDO DESTE BENEFÍCIO QUANDO A OPERAÇÃO FOR ISENTA DESTES TRIBUTOS (ITEM 1, DO PARÁGRAFO ÚNICO, DA CLÁUSULA PRIMEIRA DO CONVÊNIO Nº 36/89).

TAL ENTENDIMENTO AMOLDA-SE À NORMA SEGUNDO A QUAL DEVE-SE INTERPRETAR RESTRITIVAMENTE A LEGISLAÇÃO CONCESSIVA DE FAVOR ISENCIONAL (ART. 111, II DO CTN).

RECURSO IMPROVIDO À UNANIMIDADE.”

Discute, ainda, a Impugnante, uma suposta diferença entre os “acessórios opcionais” e os “opcionais de fábrica”, alegando que estes são itens acrescentados ao veículo pelo próprio fabricante, enquanto aqueles são inseridos pelo vendedor (concessionário) a pedido do comprador, em etapa posterior.

Cumpra registrar que a legislação em comento, federal ou estadual, não diferencia a procedência ou denominação dos acessórios opcionais, seja do fabricante ou do concessionário.

Nos tempos atuais, também não se deve fazer qualquer distinção entre eles, uma vez que os itens são inseridos, diretamente pela montadora, mas a pedido do encomendante, como o ar condicionado, por exemplo.

Nas operações ora tratadas, não ocorre a disponibilização dos veículos aos adquirentes nas concessionárias, como ocorre com os demais veículos. Nas vendas especiais de que se trata o presente lançamento, primeiro o adquirente escolhe o veículo e as suas características junto à concessionária, que envia o pedido à montadora para a preparação do veículo e, posterior faturamento com os favores fiscais.

A prevalecer o critério da Impugnante, nem mesmo o valor limite para a isenção seria obedecido, bastando que se adquirisse um veículo sem qualquer adicional para atender à limitação de precificação, e nele incorporar toda a sorte de complemento, atingindo patamares que superam o limite de renúncia de receita proposto pelo Poder Executivo.

Quanto ao aspecto teleológico da isenção, a Impugnante cita decisão proferida pelo STJ na qual se decide sobre a isenção do IPI na aquisição de veículo para que outrem o dirija, evoca os princípios da isonomia, da dignidade da pessoa humana e da proteção aos deficientes físicos.

A decisão mencionada pela Defesa, sem identificação numérica, conclui que o veículo automotor minimiza a deficiência motora, permitindo que o cidadão portador de deficiência possa estudar, trabalhar, se tratar, e gozar de lazer e, o benefício fiscal em comento insere-se no contexto de concretização do vetor constitucional de inclusão desses cidadãos.

Concorda-se com esse entendimento, mas somente no que se refere ao veículo automotor, pois a exclusão dos acessórios da regra isencional (como por exemplo: ar condicionado, som MP3, kit multimídia, farol de neblina, vidros elétricos, computador de bordo, bancos em couro, etc.) em nada afeta o princípio da isonomia, da dignidade da pessoa humana e da proteção aos deficientes físicos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No contexto acima, questiona a Impugnante se os acessórios opcionais (ou opcionais de fábrica) forem tributados não comprometerão os fins de inclusão social da isenção, afirmando que a Fiscalização está tributando alguns itens considerados fundamentais, como por exemplo, itens de segurança (*air bag* e freios ABS – kit), conforme verifica-se na NF nº 017.940.

Certo é que, se a Impugnante pretende que os itens não imprescindíveis ao veículo, na medida em que não estão inclusos nos chamados “itens de série” dos veículos por ela fabricados, mas sim, tratados como itens opcionais, seja com a denominação “acessórios opcionais” ou “opcionais de fábrica”, estejam contemplados pela isenção, deveria disponibilizá-los, indistintamente, em todos os veículos por ela fabricados como “itens de série”.

Na realidade, a situação é exatamente oposta, ou seja, itens de segurança são vendidos à parte, são opcionais, e o cliente consumidor os adquire e instala em seu veículo de acordo com a capacidade de dispêndio financeiro.

Noutro giro, postula a Defesa a aplicação do art. 100, parágrafo único do CTN, para exclusão dos juros e das multas aplicadas, a fim de proteger a confiança legitimamente depositada nas práticas oficiais.

Entretanto, não se identifica até aqui nenhuma orientação expedida ou prática administrativa adotada pela administração tributária que justifique a aplicabilidade do dispositivo legal acima citado nas operações autuadas pelo presente feito fiscal.

Insurge a Autuada também quanto à cobrança das multas isolada e de revalidação.

A Fiscalização exige a Multa Isolada de 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo prevista na legislação, nos termos do art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, instituída pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art. 17, ambos da Lei nº 19.978, de 28/12/11, com a seguinte redação:

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:

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

(...)

Correta a cobrança, eis que não resta dúvida de que a tipificação legal se amolda ao fato concreto apurado pela Fiscalização.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias".

Desta forma, para que surtam os efeitos previstos, as penalidades devem buscar não somente a reparação dos cofres públicos quanto ao não cumprimento da obrigação principal, mas deve atingir de modo significativo o patrimônio do particular, de modo a se evitar que o não recolhimento do tributo se torne regra, com a permanente espera do Fisco para realizar a apuração do tributo devido.

Exatamente por isso, o Professor Paulo Roberto Coimbra Silva (2007, p. 61) leciona:

“Atuando preventivamente, a sanção tem a virtude de desestimular o rompimento da ordem jurídica, mediante a intimidação de seus possíveis infratores a se sujeitarem aos seus indesejáveis efeitos. Nesse sentido, deve gerar na consciência dos destinatários da norma a convicção da inconveniência de sua infração”.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, uma vez que esta possui 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.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, emendada 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 DEPRECIAÇÃO 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<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Além do mais, no que tange a eventual efeito confiscatório das penalidades, cumpre registrar que o lançamento encontra-se lavrado observando o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do disposto no inciso I do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

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

Isso posto e, considerando que a Fiscalização constatou o registro, em duplicidade, de notas fiscais quando da apuração do crédito tributário original, julgo parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 323/357.

**Sala das Sessões, 24 de setembro de 2014.**

**Ivana Maria de Almeida  
Conselheira**

CC/MIG