

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.777/13/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000169854-68
Impugnação: 40.010132566-29
Impugnante: Husqvarna do Brasil Indústria e Comércio de Produtos para Floresta e Jardim Ltda
IE: 001487084.01-38
Proc. S. Passivo: Flávio Scholbi Uflacker de Oliveira/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - SP

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO E/OU RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO. Constatada a falta de recolhimento e o recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Autuada, estabelecida no Estado de São Paulo, que por força dos Protocolos ICMS n.ºs 41/08, 27/09, 32/09, 39/09 e 159/09, está obrigada a reter e recolher o ICMS/ST pelas saídas dos produtos deles constantes para contribuintes deste Estado, na condição de substituta tributária, nos termos dos arts. 12 e 46, inciso III da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, majorada em razão de reincidência prevista no art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei n.º 6.763/75. Infração caracterizada em parte. Crédito tributário reformulado pelo Fisco, devendo, ainda, ser excluída a MVA ajustada nos casos em que a carga tributária na operação interna seja igual ou inferior à alíquota interestadual e, também, excluída a multa isolada em relação às notas fiscais em que não há consignação de base de cálculo, além de sua redução para o percentual de 20% (vinte por cento), nos termos da alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 c/c o art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, em relação às notas fiscais em que há consignação de base de cálculo inferior à devida. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada, no período de 01/06/08 a 31/12/10, realizou operações sem a retenção e recolhimento de ICMS por substituição tributária – ICMS/ST e também, reteve e recolheu a menor ICMS/ST em decorrência de apuração incorreta da base de cálculo do imposto.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, majorada em 50% (cinquenta por cento) e 100% (cem por cento) em razão da reincidência prevista no art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei n.º 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 634/675, acompanhada dos documentos de fls. 676/722, na qual refuta integralmente o crédito tributário.

Da Reformulação do Crédito Tributário e Manifestação Fiscal

Em face das alegações da Impugnante, o Fisco reformula o crédito tributário para incluir na base de cálculo da operação própria o valor do frete das mercadorias, reduzindo o ICMS/ST devido ao Estado de Minas Gerais, conforme documentos de fls. 724/998.

Em seguida, intima regularmente a Impugnante da reformulação do crédito tributário, por meio do Ofício nº 0524/11 de fls. 723, para que, querendo, realize o pagamento/parcelamento do crédito tributário ou apresente impugnação no prazo de 10 (dez) dias.

A Impugnante retorna aos autos, às fls. 999/1.008, para reiterar os termos da impugnação em relação ao crédito tributário remanescente. Alega também não ter recebido o Demonstrativo de Correção Monetária e Multas - DCMM após a reformulação, o que daria causa ao cerceamento de seu direito de defesa.

O Fisco, por meio do Ofício nº 0081/12 de fls. 1.009, intima a Impugnante da inclusão nos autos do DCMM requerido, abrindo novo prazo de vista de 10 (dez) dias, nos termos do art. 140 c/c art. 120, inciso II, § 2º, ambos do Regulamento do Processo e Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

A Impugnante novamente retorna aos autos, às fls. 1.012/1.016, para reiterar integralmente as razões apresentadas em sua peça de defesa pedindo pela nulidade ou improcedência do Auto de Infração. Questiona ainda o percentual de correção monetária utilizada, o qual seria superior à Taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC.

Por fim, o Fisco, em manifestação de fls. 1.023/1.055, pugna pela procedência parcial do lançamento, conforme reformulação efetuada, às fls. 724/998.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CC/MG, em parecer às fls. 1.061/1.080, opina, em preliminar, pela rejeição dos pedidos de nulidade e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação promovida pelo Fisco às fls. 724/998 e também para reduzir a Multa Isolada exigida ao percentual de 20% (vinte por cento), nos termos da alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 com fulcro na retroatividade benigna da alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN para os documentos fiscais em que houve consignação de base de cálculo inferior à devida, devendo ser excluída integralmente a exigência da multa isolada para os documentos fiscais em que não houve qualquer consignação de base de cálculo, devendo ainda ser adequada a majoração da citada multa isolada, em razão de reincidências, ao percentual de 50% (cinquenta por cento) a partir de 28/08/09 e de 100% (cem por cento) a partir de 02/12/09.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram, em parte, os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Das Preliminares de Nulidade

a) Por irregularidade da ação fiscal perpetrada

Sustenta a Impugnante, com base na cláusula segunda, inciso I, alínea “a” do Convênio ICMS nº 93/97 abaixo transcrita, que o Ofício Credencial PFC-11-SÉ (fls. 07), emitido pela Secretaria de Estado de Fazenda de São Paulo, foi concedido de forma a restringir o aspecto temporal da fiscalização ao período compreendido entre 01 a 31 de março de 2011 e a limitar o aspecto material aos itens contidos nos Protocolos ICMS nºs 41/08 e 159/09, não tendo o Fisco paulista prorrogado tal documento no tempo ou em relação à matéria.

Cláusula segunda Na fiscalização de contribuinte que realizar operações interestaduais com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária serão observados os seguintes procedimentos:

I - na abertura dos trabalhos, a autoridade fiscal, devidamente credenciada pelo fisco da unidade federada de localização do estabelecimento, deverá:

a) emitir documento de início de fiscalização, conforme legislação de cada unidade da Federação, nele fixando o prazo para apresentação dos livros, documentos fiscais e outras informações necessárias à execução dos trabalhos fiscais programados;

(Grifou-se)

Assevera que, como o Auto de Infração foi emitido em 23/09/11, incluindo mercadorias não só dos Protocolos ICMS nºs 41/08 e 159/09, mas também mercadorias constantes dos Protocolos ICMS nºs 27/09, 32/09 e 39/09, estaria o feito fiscal eivado de nulidade formal por descumprimento das limitações temporais e materiais impostas pelo documento de credenciamento do Fisco paulista.

No que se refere à legislação interna de Minas Gerais, o Auto de Infração lavrado revestiu-se de todos os pressupostos formais referentes à execução da fiscalização previstos nos arts. 69 e 70 do RPTA. Os documentos exigidos encontram-se anexados às fls. 02/07 e são:

I - Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF nº 10.110000516.06 datado de 23/03/11 (fls. 02), entregue à Autuada em 28/03/11, conforme Aviso de Recebimento - AR (fls. 03);

II - Termo de Prorrogação do AIAF nº 10.110000516.06 emitido em 16/06/11 nos termos do art. 70, § 3º do RPTA, entregue à Autuada em 20/06/11 (fls. 04);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III – Ofício Credencial PFC-11-SÉ nº 04/11, requisito previsto na Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 93/97 (fls. 07).

No que pertine ao Ofício Credencial PFC-11, nos termos do parágrafo único da cláusula nona do Convênio ICMS nº 81/93, o credenciamento prévio emitido pela Fiscalização do Estado de origem do contribuinte é dispensado quando a fiscalização for exercida sem a presença física da autoridade fiscal no local do estabelecimento fiscalizado, o que de fato ocorreu no presente caso, no qual o trabalho baseou-se exclusivamente em documentos apresentados pela Impugnante. Veja-se:

Cláusula nona A fiscalização do estabelecimento responsável pela retenção do imposto será exercida, conjunta ou isoladamente, pelas unidades da Federação envolvidas nas operações, condicionando-se a do Fisco da unidade da Federação de destino a credenciamento prévio na Secretaria da Fazenda, Economia ou Finanças da unidade federada do estabelecimento a ser fiscalizado.

Parágrafo único. O credenciamento prévio previsto nesta cláusula será dispensado quando a fiscalização for exercida sem a presença física da autoridade fiscal no local do estabelecimento a ser fiscalizado. (Grifou-se)

Resta ainda observar que o conteúdo do § 3º da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 93/97, reitera dispositivo supra mencionado, conforme segue:

§ 3º O credenciamento referido na alínea "a" do inciso I desta cláusula disporá sobre permanência dos agentes fiscais no estabelecimento sob fiscalização, sendo observada a legislação interna do Estado fiscalizador no tocante aos prazos aplicáveis a intimações e demais procedimentos fiscais decorrentes. (Grifou-se)

Apesar de ser uma praxe alicerçada no bom relacionamento entre as Administrações Tributárias Estaduais, a emissão de credenciamento prévio não se faz necessária para o presente feito na medida em que não ocorreram visitas ao estabelecimento físico da Impugnante.

Ademais, mesmo se tratando de fiscalizações que demandem a visita *in loco* do Fisco mineiro, os Convênios ICMS nºs 81/93 e 93/97 em momento algum autorizam o Estado de origem do contribuinte a restringir o aspecto temporal ou material da fiscalização a ser realizada pelo Estado destinatário da substituição tributária.

Em relação ao AIAF, a partir da emissão de documento válido, passa então a ser observada “a *legislação interna do Estado fiscalizador no tocante aos prazos aplicáveis a intimações e demais procedimentos fiscais decorrentes.*”, conforme previsto no § 3º da cláusula segunda do Convênio ICMS nº 93/97, acima transcrito.

De acordo com as disposições do art. 70, § 3º do RPTA, o prazo de validade do AIAF é 90 (noventa) dias, prorrogável uma vez por até igual período, o que estenderia seus efeitos no presente caso até 23/09/11.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, caso houvesse o Fisco extrapolado o prazo de validade do AIAF, emitindo o Auto de Infração após o dia 23/09/11, nenhuma nulidade haveria a ser alegada pelo Contribuinte. Nos termos do § 4º do art. 70 do RPTA, o esgotamento do prazo de validade do AIAF apenas “*devolve ao sujeito passivo o direito de denúncia espontânea o qual, entretanto, não exercido, ensejará a lavratura de Auto de Infração, independentemente de formalização de novo início de Ação Fiscal*”.

Importante salientar que o Acórdão nº 20.391/12/3ª do CC/MG, quando trata do credenciamento prévio, corrobora o entendimento no sentido da impossibilidade de imposição de limites materiais ou temporais ao trabalho do Fisco mineiro no momento desse credenciamento prévio junto ao Estado de origem do contribuinte. Veja-se:

“AO CONTRÁRIO DO ALEGADO NA IMPUGNAÇÃO, SEGUNDO A CLÁUSULA NONA DO CONVÊNIO ICMS Nº 81/93, O CREDENCIAMENTO PRÉVIO EMITIDO PELA FISCALIZAÇÃO DO ESTADO DE ORIGEM NÃO TEM PRAZO PARA PRESCRIÇÃO.”

(ACÓRDÃO 20391/12/3ª – CC/MG)

Assim, resta comprovado o respeito a todos os procedimentos formais estabelecidos, inclusive no que tange aos prazos regulamentares e limites temporais impostos para a emissão e prorrogação do AIAF e para a emissão e entrega do Auto de Infração.

Desse modo, afastada a alegação de nulidade do Auto de Infração por irregularidade formal durante a fiscalização, não assistindo razão à Impugnante.

b) Por cerceamento do direito de defesa

Sustenta a Impugnante que o Fisco não indicou de forma clara e precisa no Auto de Infração os fatos que lhe deram origem, contrariando as disposições do art. 89, IV do RPTA. Assevera ainda que o Fisco deixou de especificar a conduta ilícita supostamente praticada e o método utilizado na execução dos trabalhos de fiscalização, não apontando de forma clara a legislação que sustenta a cobrança do ICMS e multas aqui discutidos e nem os motivos que levaram à autuação. Tudo isso levaria, em seu entendimento, à nulidade do feito por cerceamento ao seu direito de defesa.

Os fatos que motivaram a autuação e os dispositivos legais aplicados à situação estão claramente narrados no Auto de Infração e no Relatório Fiscal (fls. 08/16).

Os elementos da obrigação tributária foram identificados a partir do momento de sua ocorrência com base nos documentos fiscais emitidos pela própria autuada, visto que o feito fiscal se baseou exclusivamente em informações prestadas pela Impugnante.

O Anexo A.3 (fls. 87/296) detalha o cálculo do imposto devido, separando-o por cada item de cada uma das notas fiscais envolvidas, individualizando inclusive a margem de valor agregado, a alíquota e a redução de base de cálculo aplicável a cada um desses itens. As fórmulas que levam às diferenças apuradas estão claramente demonstradas assim como seus resultados finais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Frise-se que os itens autuados estão listados nas planilhas tendo por base o código de produto e a descrição adotados pelo próprio Contribuinte, o que facilita a identificação das mercadorias por parte deste.

O Sujeito Passivo está claramente identificado, inclusive com a citação no Auto de Infração do art. 12 do Anexo XV, que lhe atribui a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST nas operações destinadas ao Estado de Minas Gerais com fulcro em protocolos e convênios ICMS.

Por fim, propuseram-se as penalidades cabíveis, conforme previsão do art. 55, inciso VII c/c art. 53, §§ 6º e 7º; além do art. 56, § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

Dessa forma, encontram-se presentes no Auto de Infração os requisitos de constituição válida do crédito tributário constantes do art. 142 do CTN abaixo transcrito:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (Grifou-se)

Os diversos anexos da autuação especificam todos os dados e critérios utilizados pelo Fisco na constatação das infrações e na consequente lavratura do presente Auto de Infração.

Da análise dos autos conclui-se que a Impugnante dispôs de informações suficientes para compreender a origem, natureza e dimensão do ICMS e penalidades aplicadas, podendo exercer plenamente a ampla defesa e o contraditório, o que de fato ocorreu.

Cabe mencionar que em diversas oportunidades ao longo da peça de defesa a Impugnante obteve êxito em refazer os cálculos apresentados pelo Fisco, demonstrando pleno entendimento dos anexos e da correlação entre seus conteúdos, o que se observa, por exemplo, às fls. 647, quando questiona os critérios relativos ao cálculo do ICMS/ST e às multas em relação à Nota Fiscal nº 104.338, momento em que se utiliza de informações presentes nos Anexos A.3, A.2, D e E; ou ainda, quando questiona às fls. 655 a exclusão do frete da base de cálculo da operação própria realizada no Estado de São Paulo, momento em que se vale de informações contidas nos Anexos A.3 e H para sustentar suas alegações.

Claro fica que a Impugnante compreendeu perfeitamente a autuação e os critérios adotados pelo Fisco em sua implementação, não restando configurado qualquer prejuízo à defesa decorrente de ausência de pressupostos fáticos ou jurídicos em relação à peça fiscal.

Ademais, o art. 92 do RPTA dispõe que as possíveis incorreções ou omissões da peça fiscal não acarretarão em sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar, com segurança, a natureza da infração e o infrator, o que, como demonstrado acima, foi plenamente atendido no presente trabalho.

Nessa toada, incabíveis as alegações de nulidade por cerceamento de defesa decorrente da falta de indicação das normas que regulamentam o procedimento fiscal utilizado no Auto de Infração ou ainda, por falta de compreensão do método adotado pela Fiscalização.

A peça fiscal contém as formalidades essenciais e os elementos exigidos pelo art. 89 do RPTA e também pelo art. 142 do CTN, não assistindo razão à Impugnante em suas alegações.

Pelo exposto, rejeita-se as preliminares de nulidade do Auto de Infração.

Do Mérito

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada, no período de 01/06/08 a 31/12/10, realizou operações sem a retenção e recolhimento de ICMS/ST, além de reter e recolher a menor ICMS/ST em decorrência de apuração incorreta da base de cálculo do imposto.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, majorada em 50% (cinquenta por cento) e 100% (cem por cento) em razão da reincidência prevista no art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

Alega a Impugnante que o Fisco pretende a cobrança de ICMS/ST sobre as peças e partes por ela comercializadas, com base no Protocolo ICMS nº 41/08, mas que a aplicação de tal norma se restringe às operações com peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos de uso especificamente automotivos, setor no qual ela não atuaria.

Cumprе ressaltar, de início, que a Fiscalização acolheu, em parte, os argumentos de defesa apresentados, reformulando o lançamento, conforme acima relatado, para incluir na base de cálculo do ICMS da operação própria o valor do frete destacado nos documentos fiscais, reduzindo, por consequência, o valor do ICMS/ST devido ao Estado de Minas Gerais, conforme documentos de fls. 724/998.

Equívoca-se a Impugnante ao alegar que o Protocolo ICMS nº 41/08 tem sua aplicação restrita às operações com produtos de uso especificamente automotivo.

Nos termos de sua Cláusula Primeira e seu § 1º, o Protocolo ICMS nº 41/08 aplica-se aos produtos de uso especificamente automotivo (e não às empresas que atuam no setor automotivo), compreendidos nesse conceito o comércio de máquinas e equipamentos agrícolas e suas peças, conforme abaixo transcrito:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (Grifou-se)

Ao descrever o que considera o “uso especificamente automotivo”, o legislador apresentou a definição da expressão, não fazendo qualquer alusão ao tipo de atividade desenvolvida pelo estabelecimento, fabricante ou comercializador, das mercadorias envolvidas. Basta, para atrair a incidência da substituição tributária que, em qualquer etapa do ciclo econômico sejam adquiridos ou revendidos por estabelecimento de indústria ou comércio de veículos automotores, inclusive de máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, suas partes, peças, componentes e acessórios.

A ausência de previsão de tal atividade no contrato social da Impugnante, conforme por ela alegado, é informação completamente irrelevante para determinar a incidência ou não de substituição tributária no caso em discussão. Para gerar a obrigação de recolher o ICMS/ST por parte do remetente, suficiente se faz o atendimento dos requisitos previstos no § 1º da legislação retrocitada, o que se mostra suprido no presente caso.

O Acórdão nº 20.523/11/1ª do CC/MG, citado pela Impugnante em sua defesa às fls. 648, na verdade corrobora o entendimento do Fisco, pois afirma que caso a destinatária mineira atue no comércio de máquinas e equipamentos agrícolas e suas partes e peças, configura-se a hipótese de incidência do ICMS/ST. Esta é exatamente a situação em que se encontra a Impugnante. Ela própria aplica nas suas operações a redução de base de cálculo prevista no item 17 do Anexo IV do RICMS/02, direcionada às máquinas e implementos agrícolas. Tal comportamento confirma o entendimento do Fisco de que tem-se, no presente Auto de Infração, máquinas e equipamentos agrícolas, ensejando a aplicação da substituição tributária prevista no Protocolo ICMS nº 41/08.

Conforme já citado às fls. 647, a Impugnante faz menção à Nota Fiscal nº 104.338, com o argumento de que os destinatários de suas mercadorias não pertencem ao segmento automotivo. Ao fazê-lo, ressalta que a empresa destinatária dos produtos possui como Código Nacional de Atividade Econômica (CNAE-f) o “comércio

atacadista de máquinas, aparelhos e equipamentos para uso agropecuário; partes e peças". Na verdade, tal documento fiscal demonstra que as mercadorias dele constantes foram, nesta etapa do ciclo econômico, adquiridas ou revendidas por estabelecimento comercial de *"máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, ou de suas peças, partes, componentes e acessórios"* e, nos exatos termos do § 1º da Cláusula Primeira do Protocolo ICMS nº 41/08, sujeitas ao instituto da substituição tributária.

Em derradeira tentativa de configurar a não incidência de ICMS/ST, a Impugnante sugere que, para o enquadramento das mercadorias no Protocolo ICMS nº 41/08, devem ser obedecidos dois critérios: possuírem uso especificamente automotivo e serem destinadas a empresas do setor automotivo. Em face de toda a explanação já realizada anteriormente, conclui-se que não há qualquer previsão de tais requisitos no corpo do supracitado protocolo, motivo pelo qual não assiste razão à Impugnante, sendo desnecessário voltar a repisar o assunto.

O Fisco demonstrou todas as irregularidades apuradas, o enquadramento legal e a correlação da previsão para cada item (Anexo E), a destinação do bem em alguma das etapas do ciclo econômico pela análise da atividade do destinatário (Anexo D), deixando claro nos Anexos A.3 e A.2 quais as operações compõem a autuação, além de apresentar a forma do cálculo para obtenção dos respectivos valores de ICMS/ST e multas.

Deste modo, não assiste razão à Impugnante em relação às alegações de não enquadramento dos produtos autuados pelo Fisco com base no Protocolo ICMS nº 41/08.

A Impugnante questiona a não aplicação da redução de base de cálculo prevista no Convênio ICMS nº 52/91, em relação às mercadorias classificadas na Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, posição 8467.89.00, (roçadeiras, cortadoras, sopradores e aparadores de cerca viva), em face do entendimento do Fisco de que tais produtos não possuem "fim industrial", conforme documentos de fls. 333/336.

Segundo a Impugnante o que há é uma divergência de interpretação entre o Fisco e ela em relação ao alcance do termo "industriais" na cláusula primeira do Convênio ICMS nº 52/91.

No entendimento do Fisco, o adjetivo "industriais" se refere a todos os substantivos da frase, quais sejam: máquinas, aparelhos e equipamentos. Dessa forma, qualquer desses três tipos de mercadorias que, mesmo se enquadrando na descrição e NCM dos Anexos I e II do Convênio ICMS nº 52/91, não tenham por destinação a utilização de natureza industrial, estão excluídos da redução de base de cálculo ali prevista.

Já na interpretação da Impugnante, o adjetivo "industriais" qualifica apenas os equipamentos, sendo que as máquinas e aparelhos não estariam alcançados por tal restrição em relação ao uso. Dessa forma, bastaria ao item se enquadrar na descrição e NCM dos Anexos I e II do Convênio ICMS nº 52/91 para fazer jus à redução de base de cálculo nele previsto, sendo irrelevante a utilização ou não com finalidade industrial.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Alega ainda a Impugnante que o Anexo I do Convênio ICMS nº 52/91 contém a indicação de NCMs referentes a produtos que não têm, em nenhuma hipótese, destinação industrial, o que vai de encontro à interpretação dada pelo Fisco à expressão “industriais”. Apresenta como exemplo de sua tese, a mercadoria “turbinas de propulsão de embarcações” (NCM 8406.10.00) a qual, segundo a Impugnante, jamais poderia ser utilizada para finalidade industrial.

Assevera ainda que o Fisco de São Paulo possui interpretação do dispositivo no mesmo sentido por ela apresentado e que tal administração tributária, por segurança jurídica e em face de patente controvérsia, houve por bem não exigir a comprovação da utilização das mercadorias em finalidade industrial para aplicação da redução de base de cálculo prevista no Convênio ICMS nº 52/91.

No entanto, sem razão o entendimento da Impugnante, na medida em que, logo em sua abertura, o Convênio ICMS nº 52/91 deixa claro que a redução de base de cálculo nele prevista se aplica apenas a equipamentos industriais (Anexo I) e implementos agrícolas (Anexo II), preconizando a destinação para finalidade industrial como requisito à utilização do benefício fiscal dele constante. Veja-se:

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

O Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento e os Secretários de Fazenda, Economia ou Finanças dos Estados e do Distrito Federal, na 64ª Reunião Ordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária, realizada em Brasília, DF, no dia 26 de setembro de 1991, tendo em vista o disposto na Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975, resolvem celebrar o seguinte:

CONVÊNIO

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: (Grifou-se)

(...)

Este Conselho de Contribuintes, no Acórdão nº 19.075/11/2ª, prolatado em 08/02/11, decidiu de forma unânime no sentido de que o adjetivo “industriais” se refere a toda a expressão “máquinas, aparelhos e equipamentos”. Veja-se:

PORTANTO, O BENEFÍCIO FISCAL PREVISTO NO DISPOSITIVO LEGAL RETROMENCIONADO APLICA-SE TÃO SOMENTE A MÁQUINAS, APARELHOS E EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS.

(...) (GRIFOU-SE)

De se registrar, por oportuno, que desse entendimento não discrepa a Superintendência de Tributação - SUTRI, conforme se pode constatar, dentre outros pronunciamentos, no âmbito da Consulta Interna de nº 209/08, abaixo transcrita:

CONSULTA INTERNA Nº 209/2008 – 19/09/2008

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assunto: Redução da base de cálculo

Tema: Máquinas, aparelhos e equipamentos industriais e agrícolas.

Exposição/Pergunta:

Contribuinte mineiro comercializa os produtos abaixo relacionados utilizando a alíquota de 12% com base no disposto na subalínea “b.3”, inciso I, art. 42 e, ainda, com a redução da base de cálculo prevista na alínea “b” do item 16, Parte 1, Anexo IV, a que se refere o art. 43, todos do RICMS/02.

Apresenta cópias de notas fiscais de seus fornecedores com a discriminação dos códigos NBM/SH para demonstrar que tem o direito ao benefício da alíquota de 12% e redução da base de cálculo.

(...)

Resposta:

Inicialmente, há que se ressaltar que os códigos dos produtos constantes das Partes 1 e 2, Anexo XII e da Parte 4, Anexo IV, ambos do RICMS/02, não estão adequados à nova classificação NCM/2007.

Em razão disso, torna-se necessário fazer a correlação NBM x NCM, a seguir:

(...)

As mercadorias em questão, de acordo com pesquisas realizadas, são, na realidade, de uso doméstico, ou seja, coifas para cozinha (depuradores de ar) e lavadoras portáteis de alta pressão para limpeza doméstica (hidrolavadoras).

Por outro lado, os produtos contemplados no RICMS/02 são aqueles de uso restrito na agricultura e indústria, os quais devem corresponder exatamente às descrições e códigos informados nos itens respectivos dos citados Anexos.

Muito embora existam códigos da NBM/SH que abrangem mais de um produto, para a legislação do ICMS, no caso de aplicação de benefícios, é indicado o código e o produto específico a ser contemplado, não comportando uma interpretação ampla. Nesse caso, há de se observar a restrição estabelecida para a fruição do benefício. (Grifou-se).

(...)

Ao contrário do alegado pela Impugnante, todas as mercadorias descritas no Anexo I do Convênio ICMS nº 52/91 são passíveis de utilização com finalidade industrial, inclusive a “turbina de propulsão de embarcações” (NCM 8406.10.00) citada

na peça de defesa, que pode perfeitamente ser utilizada, por exemplo, por uma indústria especializada na fabricação ou montagem de embarcações.

A decisão da Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo – TIT-SP no processo DRT4-258872-2010, assim como a Decisão Normativa CAT nº 01/11, ambas citadas pela Impugnante em sua peça de defesa, não podem ser analisadas e aplicadas ao presente Auto de Infração por serem originárias de Administração Tributária de outra Unidade da Federação, não contando com qualquer normatividade no território mineiro.

Com efeito, restando incontroverso o fato de que os produtos efetivamente se destinam a finalidade não industrial, fato inclusive não contestado pela Impugnante, caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências fiscais de ICMS/ST, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, sendo esta tratada separadamente no presente acórdão.

Noutra toada, alega a Impugnante que o Fisco, ao calcular o ICMS/ST devido a Minas Gerais nos Anexos A.3 e H do Auto de Infração, não utilizou na base de cálculo do ICMS Operação Própria – ICMS/OP o valor do frete destacado no documento fiscal, ao passo que teria utilizado este mesmo frete na base de cálculo do ICMS/ST. Tal postura levaria a um aumento ilegal no valor de ICMS/ST devido a Minas Gerais, por reduzir artificialmente o valor do ICMS/OP a ser descontado no cálculo da substituição tributária.

Em seguida transcreve o art. 37 do RICMS/SP que prevê a inclusão do frete na base de cálculo do ICMS/OP devido ao Estado de São Paulo.

De fato, em uma análise por amostragem, constata-se que quando da emissão dos documentos fiscais que acobertaram as operações objeto da presente autuação, a Impugnante incluiu na base de cálculo do ICMS/OP o valor do frete destacado no documento fiscal, razão pela qual tal valor deve, de fato, ser considerado pelo Fisco para se calcular o correto montante do ICMS/ST devido a Minas Gerais.

Em atenção ao princípio da não cumulatividade, o Fisco, acertadamente, promoveu a reformulação do crédito tributário, às fls. 724/727, dos autos para incluir o frete na base de cálculo do ICMS/OP, tendo intimado a Impugnante da alteração por meio do Ofício nº 0524/11 de fls. 723, restando superada a discussão.

Em seguida, alega a Impugnante que a imposição de multa revalidação concomitantemente à multa isolada, majorada esta pela dupla reincidência, resultou em um montante total de multas de 522% (quinhentos e vinte e dois por cento) sobre o valor do ICMS devido, o que, no seu entender, claramente, ofende o princípio constitucional do não confisco (fls. 657).

Apresenta um trecho de uma decisão do Ministro do STF, Celso de Mello, na qual entendeu o magistrado que uma multa de 300% (trezentos por cento) sobre o valor do tributo tem natureza confiscatória (fls. 658/659).

Cita jurisprudência do STJ, a respeito de ofensa à razoabilidade e à proporcionalidade, em acórdão onde o assunto discutido (aplicação de multa por falta

de apresentação de declaração de Imposto de Renda nos casos em que tenha havido apenas erro de preenchimento) não guarda qualquer relação com o objeto do presente trabalho, razão pela qual não se presta a defender os argumentos da Impugnante, sendo desnecessário aprofundar-lhe a análise (fls. 659).

Acrescenta ainda outro excerto jurisprudencial do STF, em que o Tribunal Pleno entende como abusivas as multas moratórias que superem o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo (fls. 660/661).

Com efeito, a Multa de Revalidação de 100% (cem por cento), prevista no art. 56, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS/ST efetuado pela Impugnante.

Já a multa capitulada no art. 55, inciso VII da citada lei (Multa Isolada) foi exigida em razão da falta de destaque e destaque a menor da base de cálculo, da substituição tributária, descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de destacar a base de cálculo prevista na legislação quando da emissão de documentos fiscais.

Vê-se, portanto, que se fala em infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Tais penalidades possuem naturezas distintas e possuem como referência bases diversas – a multa de revalidação incide sobre o “valor do imposto não recolhido no todo ou em parte”, enquanto a multa isolada é aplicada sobre o “valor da diferença da base de cálculo não consignada na documentação fiscal”.

As multas aplicadas devem ser analisadas de forma individualizada e não somando-as e comparando o resultado ao montante do tributo devido, como pretende a Impugnante, na medida em que se tratam de penalidades distintas, conforme exposto anteriormente.

A multa de revalidação foi aplicada à razão de 100% (cem por cento) do ICMS não recolhido, nos exatos termos do art. 56, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75. Portanto, de acordo com a decisão do STF apresentada pela Impugnante de que as multas moratórias somente são consideradas confiscatórias em patamares superiores a 100% (cem por cento), no presente caso não ocorreu.

A multa isolada exigida de 40% (quarenta por cento) do valor da diferença da base de cálculo não consignada no documento fiscal, majorada em 50% (cinquenta por cento) e 100% (cem por cento), em razão de reincidência demonstrada às fls. 377/379, encontra-se de acordo com as previsões do art. 55, inciso VII (vigente à época do lançamento) c/c art. 53, §§ 6º e 7º, ambos da Lei nº 6.763/75, não se configurando o alegado caráter confiscatório dessa exação.

Frise-se, por necessário, que a comparação entre o montante da multa isolada e do tributo realizada pela Impugnante não se reveste de qualquer valor jurídico ou sentido lógico, já que a multa isolada não é aplicada com base em tributo não recolhido e sim, em razão de consignação de base de cálculo diversa da prevista na legislação. Veja que nos casos em que a autuação se refere apenas a descumprimento de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

obrigação acessória, não haverá nem mesmo tributo cobrado a servir de base para tal cálculo, o que reforça a inadequação da comparação.

Ademais, não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multas que estão previstas na legislação estadual, efetivada nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75.

Por derradeiro, acrescenta-se que a Constituição Federal vigente, em seu art. 150, inciso IV, proíbe a cobrança de tributo com características de confisco, mas nada diz a respeito de penalidades.

Legítimas, portanto as exigências fiscais constantes do Auto de Infração, não havendo que se falar em falta de razoabilidade, proporcionalidade ou mesmo natureza confiscatória, estando as infrações perfeitamente descritas, demonstradas e enquadradas na legislação e nos princípios aplicáveis em matéria tributária.

Alega a Impugnante que a multa isolada, por ser uma nova punição em adição àquela aplicada em razão da simples falta de recolhimento de tributo (multa de revalidação), deve ser aplicada apenas quando a Fiscalização constatar que o contribuinte, propositalmente, adotou postura diversa daquela prevista na legislação, com o intuito de lesar o Fisco (fls. 662/666).

Segundo ela, não caberia a imposição de tal penalidade a contribuinte que adota postura diversa da Administração Tributária em razão de razoável interpretação da legislação (fls. 662).

A aplicação à Impugnante da penalidade isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, decorreu da falta de consignação ou consignação a menor da base de cálculo da substituição tributária no documento fiscal, em flagrante descumprimento à previsão do art. 12 do Anexo XV do RICMS/02, abaixo transcrito:

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subseqüentes.

(Grifou-se)

O art. 136 do CTN ao afirmar que “... a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão do dano”. Dessa forma, quando da aplicação das penalidades previstas na norma tributária, não há qualquer possibilidade de análise volitiva por parte do Fisco em relação à conduta do Contribuinte.

A norma tributária pune a conduta tipificada na norma e não a vontade do agente, não cabendo ao Fisco juízo de valor em relação às ações da Impugnante.

Legítima a imposição de multa isolada à Impugnante nos termos do art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, não havendo dever ou mesmo possibilidade de análise da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

vontade do agente por parte do Fisco. Entretanto, em face da alteração promovida pela Lei nº 19.978/11 no referido dispositivo, necessários se fazem alguns ajustes na exigência no tocante a essa penalidade.

O lançamento cuida, conforme já relatado, de recolhimento a menor de ICMS em decorrência de consignação em documentos fiscais de base de cálculo do imposto inferior à prevista na legislação ou não consignação de qualquer base de cálculo.

Verifica-se, diante da infração cometida, que a Fiscalização exigiu a penalidade prevista no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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:

(...)

Efeitos de 1º/11/2003 a 31/12/2011 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003:

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

Com efeito, a partir de 01/01/12, o dispositivo em questão foi alterado pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art. 17, ambos da Lei nº 19.978/11, ficando, assim, a nova redação:

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

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de aposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

Por sua vez, a citada lei agregou ao art. 55 da Lei nº 6.763/75 o inciso XXXVII, com a seguinte redação:

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

Portanto, da análise dos referidos dispositivos, observa-se que na situação das acusações fiscais em que houve consignação a menor da base de cálculo nos respectivos documentos fiscais, a conduta se amolda perfeitamente à alínea “c” do art. 55, inciso VII em sua redação atual.

Dessa forma, nos termos da alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), entende-se que deve ser aplicado esse dispositivo alterado pela lei que comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:
(...)
II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:
(...)
c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.
(grifou-se)

Contudo, nas situações em que não houve qualquer base de cálculo consignada no documento fiscal, entende-se que deve ser excluída a exigência da multa isolada, até porque existe agora um dispositivo, com vigência a partir de 2012, o inciso XXXVII do art. 55, acima transcrito, que contempla especificamente a conduta.

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 à previsão constante do art. 136 do Código Tributário Nacional (CTN).

Nesse sentido, percebe-se que se encontra correta a aplicação da penalidade advinda do descumprimento de obrigação acessória decorrente da consignação em documento fiscal de base de cálculo diversa da prevista na legislação tributária.

Por outro lado, diante da clareza e objetividade do dispositivo da Lei nº 6.763/75 relativamente à aplicação de penalidade por emissão de documento fiscal consignando base de cálculo diversa da prevista na legislação, percebe-se que a tipificação legal não se amolda à conduta praticada pela Impugnante nas situações em que não houve destaque de qualquer valor a título de base de cálculo da substituição tributária.

Dessa forma, correta a aplicação da penalidade isolada para as infrações em que houve consignação de base de cálculo a menor, com a ressalva quanto ao tratamento mais benéfico previsto no art. 106 do CTN. Noutro sentido, esta mesma penalidade isolada deve ser excluída nas situações em que não houve consignação de

qualquer valor a título de base de cálculo da substituição tributária nos documentos fiscais.

A Impugnante pugna pela inexistência de reincidência em relação à multa isolada aplicada, baseando sua tese na alegação de que as infrações anteriores consideradas como ensejadoras da reincidência se deram em situações em que ela não concordava com a exatidão das exações, tendo-as recolhido apenas por questões de natureza gerencial, como forma de evitar maiores dispêndios ou prejuízos em relação a seus clientes.

Ressalte-se, por importante para o esclarecimento da questão, que a constatação de reincidência relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos arts. 54 e 55 da Lei nº 6.763/75 determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subsequentes, *ex vi* do art. 53, §§ 6º e 7º da citada lei.

A majoração da multa isolada em face de reincidência é um recurso pedagógico trazido pela legislação tributária como forma de, *a contrario sensu*, incentivar o contribuinte ao cumprimento de suas obrigações acessórias, imprescindíveis ao controle exercido pelo Fisco sobre as atividades econômicas de interesse estatal. A sua aplicação ampara-se na previsão do art. 53, § 7º da Lei nº 6.763/75, abaixo transcrito:

§ 7º A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subsequentes.

Os critérios de aferição da ocorrência de reincidência em relação às multas por descumprimento de obrigação acessória encontram-se claramente insculpidos no art. 53, § 6º. Trata-se de critérios objetivos, não sujeitos a análises de natureza subjetiva, como quer a Impugnante. Veja-se:

§ 6º Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

(Grifou-se)

Observe-se que o parágrafo acima delimita claramente as formas pelas quais se opera o reconhecimento das infrações anteriores para efeito de reincidência. Apesar da Impugnante afirmar que não reconhece a ocorrência dessas infrações, o pagamento de exigência de idêntica penalidade, ato praticado pela Impugnante nos PTAs nºs

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

04.002161354-89 e 04.002152445-51 (fls. 377/379) é uma forma de reconhecimento prevista na norma tributária, restando plenamente configurada a previsão legal para majoração da multa isolada em relação ao presente Auto de Infração.

Não obstante o exposto, em ocorrendo uma das formas de reconhecimento da infração previstas no § 6º acima transcrito, o Contribuinte considera-se reincidente apenas em relação aos novos fatos geradores ocorridos a partir daquela data, não sendo possível a retroação para alcançar, com tal majoração, fatos geradores já ocorridos à data da caracterização da reincidência.

As autuações que fundamentaram a reincidência no presente Auto de Infração, conforme documentos SICAF de fls. 377/379, são as seguintes:

- PTA nº 04.002152445-51 – data do pagamento da exigência: 27/08/09;
- PTA nº 04.002161354-89 – data do pagamento da exigência: 02/12/09.

Verifica-se que a primeira reincidência ocorreu em 27/08/09 e a segunda em 02/12/09.

Assim, como o lançamento tributário discutido no presente feito refere-se a fatos geradores ocorridos no período de 01/06/08 a 31/12/10, tendo sido a multa isolada majorada pelo Fisco em 50% (cinquenta por cento), referente aos fatos geradores ocorridos a partir de 28/08/09 (fls. 736), em face da ocorrência da primeira reincidência, e em 100% (cem por cento) decorrente dos fatos geradores ocorridos a partir de 04/12/09 (fls. 739), em razão da segunda reincidência, correta a majoração imposta pelo Fisco.

Noutra vertente de argumentação, alega a Impugnante incorreção no cálculo da multa isolada aplicada, por entender que suas mercadorias são perfeitamente identificáveis, o que atrairia a aplicação do limitador previsto no art. 55, § 4º da Lei nº 6.763/75 abaixo transcrito:

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:

(...)

§ 4º Na hipótese de operação sujeita ao regime de substituição tributária na qual a mercadoria possa ser perfeitamente identificável, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto a recolher ao Estado, admitidos os créditos comprovados, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação.

(Grifou-se)

A Impugnante afirma às fls. 671 que *“os diversos anexos que compõem o próprio auto de infração são mais do que suficientes para demonstrar que as mercadorias são (e foram) plenamente identificáveis. Com efeito, nesses anexos as operações são individualizadas por nota fiscal, sendo essas subdivididas nos diversos itens aplicáveis, cada qual individualmente descrito e classificado dentro da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM)”*

Equivoca-se a Impugnante em relação ao alcance da expressão “perfeitamente identificável” constante do texto da norma. Uma mercadoria somente é considerada perfeitamente identificável quando seja passível de individualização em relação às demais mercadorias de mesma natureza. É o caso, por exemplo, de um veículo automotor, que pode ser individualizado em face do número do chassi, que é único para cada veículo, ou ainda, no caso de uma máquina industrial identificada por um número de série único, que permita distingui-la, especificando-a no universo de todas as demais máquinas iguais a ela.

Pelo conceito adotado pela Impugnante, bastaria que as mercadorias estivessem acobertadas e descritas em documento fiscal para que fossem consideradas perfeitamente identificáveis. Como emitir documento fiscal descrevendo as mercadorias é obrigação que se aplica à circulação de todas as mercadorias em geral, que todas as mercadorias, desde um parafuso até um avião, encaixariam-se no conceito de “perfeitamente identificável”, o que não é verdadeiro.

Os documentos fiscais emitidos pela Impugnante, até mesmo em face da natureza dos produtos comercializados, não possuem qualquer informação ou identificação que individualize as mercadorias comercializadas, razão pela qual se faz incabível a aplicação do § 4º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Apesar de ser um argumento já prejudicado em face das explicações anteriores, apenas a título de esclarecimento, o limitador da multa isolada a 15% (quinze por cento), aplicável quando a mercadoria é perfeitamente identificável, aplica-se somente à multa, não alcançando a reincidência como afirma a Impugnante. O texto do § 4º do art. 55 é claro ao se referir apenas à “*multa*”, não cabendo interpretação extensiva para alcançar a reincidência, termo não previsto na lei.

A Impugnante alega em sua segunda Impugnação, às fls. 1.012/1.015, que o Fisco, ao calcular os juros de mora, não adotou a Taxa Selic, tendo adotado o critério previsto no antigo § 1º do art. 1º da Resolução nº 2.880/97 da SEF/MG abaixo transcrito:

§ 1º Em nenhuma hipótese a taxa de juros de mora prevista no caput poderá ser inferior a 1% (um por cento) ao mês

Tal dispositivo foi revogado pelo art. 2º, inciso I da Resolução nº 4.404 de 05/03/12, estando a multa e os juros de mora, desde 01/01/12, limitados à Selic, em conformidade com a previsão do *caput* do art. 1º da mesma Resolução nº 2.880/97, *in verbis*:

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

No que tange à alegação da Impugnante de que seria ilegal a utilização de juros de mora iguais a 1% (um por cento) nos momentos anteriores a 01/01/12 nos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quais a Selic fosse inferior a tal valor, baseia-se a exigência do Fisco em norma vigente à época, qual seja, o hoje revogado § 1º do art. 1º da Resolução nº 2.880/97, acima transcrito.

Sendo assim, prevê o art. 110 do RPTA que “*não se incluem na competência desse órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de ato normativo*”, restando prejudicado o argumento apresentado.

Dessa forma, correto o cálculo da multa e juros de mora constantes do presente Auto de Infração, vez que implementado nos exatos termos das normas aplicáveis à questão.

Por outro, em relação ao *quantum debeatur*, tem-se que, no presente caso, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será a especificada no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

b) tratando-se de mercadoria que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

(...)

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo;

Ocorre que o § 5º do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, remete expressamente ao dispositivo supracitado, determinando que seja usada a MVA Ajustada, quando a alíquota interna for superior à interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo da operação iniciada em outra unidade da Federação com as mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Neste diapasão, analisando-se as planilhas dos Anexos “B” e “C”, fls. 298/336, tem-se que há produtos, cuja alíquota interna é de 12% (doze por cento), art. 12, inciso I, subalínea “b3” da Lei nº 6.763/75, bem como, com base de cálculo reduzida nos termos do Item 17, Parte 1, Anexo IV do RICMS/02.

Assim, não obstante a existência de previsão de carga tributária para as operações internas igual ou inferior à da interestadual, a Fiscalização utilizou-se, para fins de cálculo do ICMS/ST, a MVA Ajustada.

Contudo, há que se ter presente, para desenlace da questão, as razões que ensejaram a concepção normativa da MVA Ajustada, qual seja, a eliminação de

vantagem concorrencial de índole tributária decorrente da localização do contribuinte, o que se encontra em franca desconformidade com a norma extraída do art. 152 da Constituição da República.

De fato, é sabido que repugna à ordem constitucional o estabelecimento de diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Deste modo, em se tratando de produtos sujeitos à sistemática da substituição, cuja carga tributária interna seja superior à alíquota aplicável nas operações interestaduais destinadas a este Estado 12 % (doze por cento), para efeitos de apuração de base de cálculo com utilização de margem de valor agregado, faz-se necessário o ajuste da mesma à alíquota interestadual aplicável, de sorte a anular a dita distorção, sob pena de inaceitável discriminação em desfavor dos contribuintes mineiros.

Referida situação não se configura, todavia, na hipótese em que a carga tributária interna é equivalente ou inferior àquela incidente na operação interestadual, caso em que a adoção da MVA Ajustada, ao invés de combater a distorção concorrencial, acaba por gerá-la.

No presente caso, por questões de política tributária, optou o Estado de Minas Gerais em conceder o benefício da redução da carga tributária nas operações internas com alguns dos produtos constantes nas exigências desse lançamento. Assim, caso fosse adotada a MVA Ajustada, conforme intenciona a Fiscalização, o contribuinte mineiro (substituído) adquirente dos produtos de fornecedores de outros estados (substitutos), responsáveis pela apuração e pelo recolhimento do ICMS/ST relativo às operações subsequentes que, por presunção legal, ocorrerão neste Estado, não gozaria do benefício concedido, ao contrário dos adquirentes de empresas localizadas em Minas Gerais que promovessem operações internas com as mesmas mercadorias, ocasionando, assim, prejuízos à posição concorrencial dos primeiros.

Em outras palavras, a prevalecer o entendimento que fundamentou a ação fiscal com os produtos relacionados na planilha de fls. 342/375 (Anexo “E”), a adoção da MVA Ajustada importará na geração da distorção que, paradoxalmente, deveria ser por ela eliminada, em franca contradição não só com o ordenamento jurídico, mas também com as próprias razões que ensejaram a sua criação, bem como privaria os contribuintes mineiros, que arcam com o pagamento antecipado do ICMS/ST, do gozo do benefício da alíquota reduzida ou da redução da base de cálculo.

Importante, ainda, destacar que o inciso IV, § 5º, art. 19, Anexo XV do RICMS/02, foi alterado pelo Decreto nº 45.531/11, com vigência a partir de 01/03/11, prevendo que na equação para cálculo da MVA Ajustada a “ALQ *intra* é o coeficiente correspondente à alíquota estabelecida para a operação própria de contribuinte industrial substituto com a mercadoria em operação interna”. Ou seja, a própria legislação foi aperfeiçoada, estabelecendo que, como no caso presente, não há ajuste a ser feito na MVA.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, não há que se falar em MVA Ajustada para os produtos relacionados na planilha de fls. 342/375 (Anexo “E”), conforme adotado pelo Fisco no presente Auto de Infração.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação promovida pelo Fisco às fls. 724/725, e também para que seja excluída a MVA Ajustada nos casos em que a carga tributária na operação interna seja igual ou inferior à alíquota interestadual e, ainda, para reduzir a multa isolada exigida ao percentual de 20% (vinte por cento), nos termos da alínea “c”, inciso VII, art. 55 da Lei nº 6.763/75, com fulcro na retroatividade benigna da alínea “c”, inciso II, art. 106 do CTN, para os documentos fiscais em que houve consignação de base de cálculo inferior à devida, devendo ser excluída integralmente a exigência da multa isolada para os documentos fiscais em que não houve qualquer consignação da base de cálculo. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Thiago Rufalco Medaglia e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Alexandre Pimenta da Rocha e René de Oliveira e Sousa Júnior.

Sala das Sessões, 23 de janeiro de 2013.

**José Luiz Drumond
Presidente / Relator**

T