

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

Acórdão: 21.365/17/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000580234-27  
Impugnação: 40.010141536-45, 40.010141537-26 (Coob.)  
Impugnante: Caterpillar Brasil Comércio de Máquinas e Peças Ltda  
IE: 001560593.00-52  
Sotreq S/A (Coob.)  
IE: 001636549.00-70  
Proc. S. Passivo: Catharina Gabarra Tavares dos Santos/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO.** Constatada a retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida no estado de São Paulo, que por força do Protocolo ICMS n° 41/08, está obrigada a reter e recolher o ICMS/ST na saída de mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV, do RICMS/02, destinadas a contribuintes deste Estado, na condição de substituta tributária, nos termos dos arts. 12 e 46, inciso I, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º da Lei n° 6.763/75.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/01/12 a 31/12/12, relativo a remessas de mercadorias destinadas a contribuintes mineiros e relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em razão da composição da base de cálculo a menor.

Exige-se ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I da Lei n° 6.763/75.

Inconformada, a Autuada e a Coobrigada apresentam, tempestivamente e por suas procuradoras regularmente constituídas, Impugnação às fls. 40/55, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 109/119.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 126/139, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 23/03/17, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o requerimento de adiamento do julgamento. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pelo Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, nos termos da Portaria n° 04,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de 16/02/01, marcando-se extrapauta para o dia 29/03/17, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Geraldo da Silva Datas (Relator) e Maria de Lourdes Medeiros, que julgavam procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante Caterpillar Brasil Comércio de Máquinas e Peças Ltda., sustentou oralmente a Dra. Izabella Moreira Abrão e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume.

### **DECISÃO**

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

### **Da Preliminar**

Em preliminar, a Autuada formula requerimento de retirada de pauta dos Autos de Infração de n.º 01.000404869-99, 01.000580234-27, 01.000580636-82, 01.000582171-41 e 01.000579561-10, sob o argumento de que sejam esses PTA reunidos a outros 16 Autos de Infração ainda em fase de instrução.

Todavia, não se evidencia a existência de qualquer prejuízo ao exercício do contraditório e da ampla defesa por parte do sujeito passivo, uma vez que o PTA em discussão se encontra regularmente instruído na forma da legislação pertinente, encontrando-se, portanto, em perfeitas condições para análise e julgamento, razão pela qual indefere-se o requerimento de adiamento do julgamento.

### **Do Mérito**

Trata-se de lançamento efetuado em razão de ter sido constatados a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/01/12 a 31/12/12, relativo às remessas de mercadorias destinadas a contribuintes mineiros e relacionadas na Parte 2 do Anexo XV, do RICMS/02, em decorrência de se ter apurado base de cálculo a menor como resultado da utilização de margem de valor agregado (MVA) divergente daquela prevista na legislação tributária do Estado de Minas Gerais.

A Autuada é contribuinte substituto tributário por força do Protocolo ICMS nº 41/08 e do disposto no art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Foi incluída como coobrigada a empresa Sotreq S/A, destinatária das mercadorias, com espeque no disposto no art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Instruem os autos o CD de fls. 32 contendo as planilhas que são parte integrante da presente autuação, assim como as cópias das DANFE de fls. 18/28, colacionadas por amostragem e o respectivo Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 29/30 dos autos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As Impugnantes argumentam que a Caterpillar é empresa estabelecida no estado de São Paulo e tem como objetivo social o exercício do comércio atacadista de máquinas e equipamentos de terraplanagem, mineração e construção, incluindo partes e peças. Informa que firmou contrato de distribuição de peças (doc. 4, anexado), com cláusulas de exclusividade e fidelidade para revenda de produtos e peças da Impugnante no âmbito do território do estado de Minas Gerais com a Sotreq S/A, empresa sediada no estado de Minas Gerais.

Asseveram que a Caterpillar fez a retenção e o recolhimento do imposto, por substituição tributária, nas vendas a estabelecimento comercial distribuidor, com base em contrato de fidelidade, tendo observado para fins de cálculo do imposto o percentual de Margem de Valor - MVA pré-definido no Protocolo Confaz/ICMS nº 41/08.

Protestam pelo reconhecimento da legalidade da totalidade das operações que foram objeto da presente autuação, tendo em vista terem operado nos estritos termos do disposto no Protocolo ICMS nº 41/08, cuja validade e aplicabilidade alega serem reconhecidas por diversas outras unidades federativas, bem como, pelo Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal.

Tais afirmativas, no entanto, não se apresentam comprovadas nos autos.

O regime da substituição tributária possui norma de competência estatuída na Constituição da República, em seu art. 150, § 7º, bem como, na Lei Complementar nº 87/96, conforme art. 6º. Veja-se:

Constituição da República/88:

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

(...)

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Lei Complementar nº 87/96:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Depreende-se da leitura dos dispositivos mencionados, que os estados possuem competência para estabelecer, mediante lei, o regime de substituição tributária em relação às mercadorias que julgarem necessárias.

Assim, devidamente autorizado, o estado de Minas Gerais instituiu o regime em comento por meio do art. 22 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

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

(...)

§ 7º Para obtenção da base de cálculo, nos casos de responsabilidade pelo pagamento do imposto por substituição tributária, será observado o disposto nos §§ 19 a 21 do artigo 13.

§ 8º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se:

1) conforme dispuser o regulamento, às operações e às prestações com as mercadorias e os serviços relacionados na Tabela "E" anexa a esta Lei e com outras mercadorias, bens e serviços indicados pelo Poder Executivo;

(...)

§ 9º Na entrada de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, proveniente de outra unidade da Federação para entrega no Estado a comerciante atacadista e varejista e sem destinatário certo, o imposto será pago na forma que dispuser o Regulamento, observando-se, no que couber, para efeito da base de cálculo, o disposto nos §§ 19 a 21 do artigo 13.

(...)

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

(Grifou-se).

É cediço que o Protocolo ICMS nº 41/08, do qual os Estados de Minas Gerais e São Paulo são signatários, prevê a atribuição de responsabilidade ao remetente por substituição tributária pela retenção e recolhimento do ICMS, relativo às operações subsequentes, nas operações com peças, componentes e acessórios, para veículos automotores e outros fins, relacionadas em seu Anexo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PROTOCOLO ICMS 41, DE 4 DE ABRIL DE 2008

**Cláusula primeira** Nas operações interestaduais com peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no Anexo Único deste protocolo, realizadas entre contribuintes situados nas unidades federadas signatárias deste protocolo, fica atribuída ao remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, relativo às operações subsequentes.

§ 1º O disposto neste protocolo aplica-se às operações com peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no Anexo Único, de uso especificamente automotivo, assim compreendidos os que, em qualquer etapa do ciclo econômico do setor automotivo, sejam adquiridos ou revendidos por estabelecimento de indústria ou comércio de veículos automotores terrestres, bem como de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, ou de suas peças, partes, componentes e acessórios, desde que a mercadoria objeto da operação interestadual esteja sujeita ao regime da substituição tributária nas operações internas no Estado de destino.

(...)

§ 4º O regime previsto neste protocolo será estendido, de modo a atribuir a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto pelas saídas subsequentes de todas as peças, partes, componentes e acessórios conceituados no § 1º, ainda que não estejam listadas no Anexo Único, na condição de sujeito passivo por substituição, ao estabelecimento de fabricante:

I - de veículos automotores para estabelecimento comercial distribuidor, para atender índice de fidelidade de compra de que trata o art. 8º da Lei federal nº 6.729, de 28 de novembro de 1979;

II - de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, para estabelecimento comercial distribuidor, cuja distribuição seja efetuada de forma exclusiva, mediante contrato de fidelidade, desde que seja autorizado mediante acordo com o fisco de localização do estabelecimento destinatário.

(Grifou-se).

As Impugnantes alegam que o citado Protocolo estabelece em sua Cláusula Primeira, § 4º, inciso II que a substituição tributária se aplica às operações interestaduais com peças, partes, componentes e acessórios para veículos automotores e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

afins, adquiridos ou revendidos por estabelecimento mineiro de indústria ou comércio de veículos automotores terrestres, bem como veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários. Entretanto, a Fiscalização deixou de mencionar a regra contida na § 6º da Cláusula Primeira do citado Protocolo que faria a equiparação dos estabelecimentos.

Confira-se:

PROTOCOLO ICMS 41, DE 4 DE ABRIL DE 2008

§ 6º Para os efeitos deste protocolo, equipara-se a estabelecimento de fabricante o estabelecimento atacadista de peças controlado por fabricante de veículo automotor, que opere exclusivamente junto aos concessionários integrantes da rede de distribuição do referido fabricante, mediante contrato de fidelidade.

(Grifou-se)

Entretanto, observa-se que a legislação mineira incorporou o Protocolo ICMS nº 41/08 em seu Anexo XV do RICMS/02, por meio do art. 56 e seguintes, abaixo transcritos:

### CAPÍTULO VIII

#### DAS OPERAÇÕES COM PEÇAS, COMPONENTES E ACESSÓRIOS PARA PRODUTOS AUTOPROPULSADOS E OUTROS FINS

Art. 56. A substituição tributária nas operações com as mercadorias de que trata o item 14 da Parte 2 deste Anexo aplica-se também:

I - às partes, aos componentes e acessórios, usados, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, a título de substituição tributária, é atribuída ao estabelecimento comercializador da mercadoria;

II - às partes, aos componentes e acessórios, inclusive usados, destinados à aplicação na renovação, no recondicionamento ou beneficiamento de peças, componentes, acessórios e demais produtos listados no item 14 da Parte 2 deste Anexo.

Art. 57. O estabelecimento fabricante de veículos automotores, nas saídas das mercadorias de que trata o item 14 da Parte 2 deste Anexo, amparadas por contrato de fidelidade de compra de que trata o art. 8º da Lei federal nº 6.729, de 28 de novembro de 1979, adotará como base de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária o preço por ele praticado, nele incluídos os valores do IPI, do frete até o estabelecimento adquirente e das demais despesas cobradas ou debitadas ao destinatário, ainda que por terceiros, adicionado do produto resultante da aplicação sobre o referido preço do percentual de margem de valor agregado (MVA) de:

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

(...)

**Efeitos de 1º/05/2008 a 31/12/2012 - Acrescido pelo art. 1º, I, e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 44.793, de 25/04/2008:**

II - 35,80% (trinta e cinco inteiros e oitenta centésimos por cento), em se tratando de operação interestadual.

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também:

I - ao estabelecimento fabricante de máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, cuja distribuição seja efetuada de forma exclusiva, mediante contrato de fidelidade;

II - a outros estabelecimentos designados nas convenções da marca celebradas entre o estabelecimento fabricante de veículos automotores e os estabelecimentos concessionários integrantes da rede de distribuição.

§ 2º Para os efeitos deste artigo o sujeito passivo por substituição deverá manter à disposição do Fisco o contrato de fidelidade e a convenção da marca.

(...)

Art. 58-A. Relativamente às mercadorias relacionadas no item 14 da Parte 2 deste Anexo:

I - em se tratando de sujeito passivo por substituição localizado em outra unidade da Federação, a substituição tributária aplica-se somente às de uso especificamente automotivo, assim compreendidas as que, em qualquer etapa do ciclo econômico, sejam adquiridas ou revendidas por estabelecimento industrial ou comercial de veículos automotores terrestres, bem como de máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, ou de suas peças, partes, componentes e acessórios;

(Destaques acrescidos)

Por oportuno, registre-se que a Autuada formulou consulta à Superintendência de Tributação, cuja resposta do órgão foi formalizada nos seguintes termos:

**CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 165/2015**

**CONSULENTE:** Caterpillar Brasil Comércio de Máquinas e Peças Ltda.

**ORIGEM :** Piracicaba - SP

**ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - MVA - OPERAÇÃO INTERESTADUAL -** O sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria, nos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

termos do disposto na cláusula oitava do Convênio ICMS nº 81/1993.

### EXPOSIÇÃO:

A Consulente, estabelecida no estado de São Paulo, possui inscrição estadual como contribuinte do ICMS/ST em Minas Gerais, adotando o regime de recolhimento por débito e crédito no exercício da atividade de comércio atacadista de máquinas, equipamentos para terraplenagem, mineração e construção; partes e peças (CNAE 4662-1/00).

Informa que suas operações estão sujeitas à substituição tributária do ICMS, prevista no Protocolo ICMS nº 41/2008.

Diz que, nos termos do referido protocolo, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto por substituição, nas vendas a estabelecimento comercial distribuidor, mediante contrato de fidelidade, será do estabelecimento fabricante de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários (inciso II do § 4º de sua cláusula primeira).

Acrescenta que, para efeitos desse protocolo, o estabelecimento atacadista foi equiparado ao estabelecimento fabricante de peças controlado por fabricante de veículo automotor (§ 6º de sua cláusula primeira). Nele, também, foi determinada a margem de valor agregado ajustada a ser utilizada no cálculo do imposto.

Transcreve o art. 57 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, que incorporou à legislação estadual mineira o Protocolo ICMS nº 41/2008, exceto em relação ao § 6º da cláusula primeira.

Entende que, pelo fato de manter contrato de fidelidade com a Sotreq S/A, revendedor com diversas filiais em território mineiro e ser um estabelecimento atacadista controlado por fabricante de máquinas e equipamentos rodoviários, nos termos do § 6º da cláusula primeira do Protocolo ICMS nº 41/2008, poderá aplicar a MVA prevista no inciso I do art. 57 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002 em suas operações com as autopeças listadas no item 14 da Parte 2 do mesmo anexo.

### CONSULTA:

Está correto o entendimento acima exposto?



**RESPOSTA:**

Inicialmente, cabe ressaltar que a equiparação de que trata o § 6º da cláusula primeira do Protocolo ICMS nº 41/2008 alcança apenas o estabelecimento atacadista de peças controlado por fabricante de veículo automotor, o qual é tratado no referido protocolo distintamente do fabricante de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, como é o caso da Consulente, conforme atesta o inciso I do § 2º da cláusula segunda do mesmo protocolo.

Acrescente-se que o sujeito passivo por substituição deve observar as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria, nos termos do disposto na cláusula oitava do Convênio ICMS nº 81/1993. Reiteradamente, esta Diretoria tem se manifestado em relação ao assunto, conforme Consultas de Contribuintes nºs 114/2012, 200/2012, 061/2013, 208/2013, 081/2014, 089/2014, 098/2014 e 177/2014.

É importante frisar que os convênios e protocolos que tratam de substituição tributária necessitam de regulamentação pelo poder executivo de cada Estado, produzindo efeitos no momento e na forma em que suas disposições são incorporadas pela legislação do Estado, que detém a competência legislativa para tanto.

Portanto, ainda que estivesse regulamentado o § 6º aludido na legislação tributária mineira, a Consulente, nas operações com autopeças, destinadas ao estado de Minas Gerais, deve adotar a MVA prevista na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/2002, observado o disposto no § 5º do art. 19 da Parte 1 do mesmo anexo, uma vez que a equiparação alcança apenas o estabelecimento atacadista de peças controlado por fabricante de veículo automotor, e não o atacadista controlado por fabricante de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, nos termos da distinção feita pelo próprio protocolo.

(...)Destacou-se.

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 13 de agosto de 2015.

Depreende-se dos dispositivos legais supratranscritos e da resposta à consulta acima referida que as operações realizadas pela Autuada não se encontram contempladas pelo disposto no inciso I do art. 57 do Anexo XV do RICMS/02, qual seja a aplicação da MVA de 35,80% (trinta e cinco vírgula oitenta por cento) para fins de cálculo do ICMS/ST devido a este estado.

Como bem destaca a referida consulta, o § 6º da Cláusula Primeira do Protocolo ICMS nº 41/08 prevê a equiparação a estabelecimento de fabricante o

estabelecimento atacadista de peças controlado por fabricante de veículo automotor, o que não é o caso da Autuada, que é um estabelecimento atacadista controlado por fabricante de máquinas e equipamentos rodoviários.

Cabe destacar que tampouco o argumento das Impugnantes de que todos os demais Estados da Federação aderiram ao Protocolo nº 41/08 na sua integralidade, em consonância com as determinações ali previstas, não tem qualquer pertinência em face do âmbito de competência da legislação mineira em matéria de vigência e aplicação da norma tributária.

Destaca-se, por oportuno, que os Protocolos e Convênios celebrados no âmbito do Confaz, por si só, não fazem nascer qualquer direito, constituindo-se apenas como uma das etapas do processo legislativo, cujo objeto compreende norma geral tributária.

Sobre o tema, Roque Antonio Carrazza destaca o seguinte:

Detalhando o assunto, os Estados e o Distrito Federal devem, para conceder isenções de ICMS, firmar entre si convênios. Não são estes, porém, que as fazem nascer. Apenas integram o processo legislativo necessário à concessão destas desonerações tributárias. Elas surgem – ou deveriam surgir – do decreto legislativo ratificador do convênio interestadual." (Convênios ICMS e art. 14 da lei de Responsabilidade Fiscal – sua Inaplicabilidade – Questões Conexas, Revista de Estudos Tributários 16, Porto Alegre, 2000, pag. 150) (Destacou-se).

No mesmo sentido é a doutrina de Geraldo Ataliba:

" O convênio não dá nem tira direito a nenhuma Fazenda e a nenhum contribuinte. Não cria direito de natureza tributária nem em benefício, nem em detrimento de ninguém. É mero pressuposto de exercício eficaz da competência isentadora dos legisladores ordinários estaduais." (Citação extraída de artigo da lavra de Aroldo Gomes de Mattos sobre A Natureza e o Alcance dos Convênios em Matéria do ICMS, Revista Dialética de Direito Tributário, volume 79, pag. 10)

Atento a essa relevante questão, a mais atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vem reconhecendo a necessidade, após a EC 03/93, de Lei ordinária do Ente signatário para conferir a plena eficácia e aplicabilidade ao disposto em Convênios ratificados no âmbito do Confaz.

Merece destaque, nesse aspecto, o voto-vista proferido pelo Ministro Joaquim Barbosa, cujo extrato evidencia “que a simples existência de convênio é insuficiente para a concessão do benefício” (RE 539.130, DJ de 5/2/2010). Veja-se:

O ARTIGO 155, § 2º, XII, G DA CONSTITUIÇÃO DISPÕE QUE CABE À LEI COMPLEMENTAR REGULAR A FORMA COMO, MEDIANTE DELIBERAÇÃO DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ISENÇÕES, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS SERÃO CONCEDIDOS E REVOGADOS. A LC 24, POR SEU TURNO, ESTABELECE OS PARÂMETROS PARA A CONCESSÃO E REVOGAÇÃO DOS BENEFÍCIOS, DE MODO QUE OS RESPECTIVOS TERMOS SEJAM ACORDADOS NOS CONVÊNIOS (ART. 1º).

(...)

É IMPRESCINDÍVEL RESGATAR A FUNÇÃO QUE A REGRA DA LEGALIDADE TEM NO SISTEMA CONSTITUCIONAL. CABE AO PODER LEGISLATIVO AUTORIZAR A REALIZAÇÃO DE DESPESAS E A INSTITUIÇÃO DE TRIBUTOS, COMO EXPRESSÃO DA VONTADE POPULAR. AINDA QUE A AUTORIZAÇÃO ORÇAMENTÁRIA PARA ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS NÃO MAIS TENHA VIGÊNCIA ("PRINCÍPIO DA ANUALIDADE"), A REGRA DA LEGALIDADE ESTRITA NÃO ADMITE TRIBUTAÇÃO SEM REPRESENTAÇÃO DEMOCRÁTICA. POR OUTRO LADO, A REGRA DA LEGALIDADE É EXTENSÍVEL À CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS, NOS TERMOS DO ART. 150, § 6º DA CONSTITUIÇÃO. TRATA-SE DE SALVAGUARDA À ATIVIDADE LEGISLATIVA, QUE PODER SER FRUSTRADA NA HIPÓTESE DE ASSUNTO DE GRANDE RELEVÂNCIA SER TRATADO EM TEXTO DE ESTATURA OSTENSIVAMENTE MENOS RELEVANTE.

(...)

POR MAIS DE UMA VEZ ESTA CORTE DECIDIU QUE 'A OUTORGA DE QUALQUER SUBSÍDIO, ISENÇÃO OU CRÉDITO PRESUMIDO, A REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E A CONCESSÃO DE ANISTIA OU REMISSÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA SÓ PODEM SER DEFERIDAS MEDIANTE LEI ESPECÍFICA, SENDO VEDADO AO PODER LEGISLATIVO CONFERIR AO CHEFE DO EXECUTIVO A PRERROGATIVA DE DISPOR, NORMATIVAMENTE, SOBRE TAIS CATEGORIAS TEMÁTICAS, SOB PENA DE OFENSA AO POSTULADO NUCLEAR DA SEPARAÇÃO DE PODERES E DE TRANSGRESSÃO AO PRINCÍPIO DA RESERVA CONSTITUCIONAL DE COMPETÊNCIA LEGISLATIVA" (CFE. A ADIN 1296-PE, REL. MIN. CELSO DE MELLO E A ADI 1247, REL. MIN. CELSO DE MELLO).

(...)

ASSIM, ADMITIR A RATIFICAÇÃO TÁCITA DOS CONVÊNIOS, ELABORADOS COM A PARTICIPAÇÃO APENAS DE REPRESENTANTES DO PODER EXECUTIVO, SUPÕE TER-SE POR VÁLIDA A PRÓPRIA CONCESSÃO DO BENEFÍCIO POR ATO ORIUNDO APENAS DO CHEFE DO PODER EXECUTIVO.

(...)

A CONSTITUIÇÃO VINCULA A VALIDADE DO BENEFÍCIO À CONCESSÃO POR LEI. EM SENTIDO DISCREPANTE, O BENEFÍCIO FISCAL FOI CONCEDIDO POR DECRETO LEGISLATIVO.

LEIO A PARTE FINAL DO ARTIGO – 150, § 6º - SEM PREJUÍZO DO DISPOSTO NO ART. 155, § 2º, XII, G, DE MODO ADITIVO. QUER DIZER, A GARANTIA DA REGRA DA LEGALIDADE NÃO É EXCLUÍDA IMEDIATAMENTE PELA REGRA QUE BUSCA ASSEGURAR

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

HARMONIA NO ÂMBITO DA FEDERAÇÃO. O PODER LEGISLATIVO NÃO PODE DELEGAR AO EXECUTIVO, POR MEIO DIRETO OU INDIRETO, A ESCOLHA FINAL PELA CONCESSÃO OU NÃO DO BENEFÍCIO EM MATÉRIA DE ICMS.

(...)

PARA TANTO, OBSERVO QUE A RITUALÍSTICA CONSTITUCIONAL E DE NORMAS GERAIS QUE REGE A CONCESSÃO DE TAIS BENEFÍCIOS É PECULIAR. DE INÍCIO, DEVEM OS ESTADOS FEDERADOS E O DISTRITO FEDERAL REUNIREM-SE PARA AQUIESCER OU REJEITAR A PROPOSTA PARA CONCESSÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS. SE HOUVER CONSENSO NO ÂMBITO DO CONFAZ, COMPOSTO PELOS SECRETÁRIOS DE FAZENDA OU EQUIVALENTE, **CABE** AO ESTADO-MEMBRO RATIFICAR O PRONUNCIAMENTO DO ÓRGÃO. EMBORA A LC 24 SE REFIRA À PUBLICAÇÃO DE DECRETO PELO CHEFE DO PODER EXECUTIVO, A DISPOSIÇÃO NÃO PODE PREJUDICAR A ATIVIDADE DO PODER LEGISLATIVO LOCAL. RATIFICADO O CONVÊNIO, CABE À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DE CADA ENTE EFETIVAMENTE CONCEDER O BENEFÍCIO QUE FOI AUTORIZADO NOS TERMOS DE CONVÊNIO. (RE 539130)

(DESTACOU-SE)

Assim, não prospera o entendimento das Impugnantes de que não se poderia negar a aplicação da norma contida no Protocolo ICMS nº 41/08, em razão da sua vigência, e em face do disposto nos artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional - CTN.

Com efeito, o CTN estabelece que são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais, dos decretos e das normas complementares, os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Confira-se:

CTN

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Noutro passo, a Lei Complementar nº 24/75 estabelece que o Poder Executivo de cada ente federado publicará decreto ratificando os convênios:

### LC nº 24/75

Art. 4º - Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.

Registre-se que o art. 34, § 8º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, estabeleceu a seguinte regra provisória para o trato de questões relacionadas às normas gerais para a celebração de Convênios do ICMS:

### Constituição Federal

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda 1, de 1969, e pelas posteriores.

(...)

§ 8º - Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, "b", os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da LC 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

Já o Convênio ICMS nº 81/93, que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal, dispõe em sua Cláusula Oitava que o sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação do estado de destino da mercadoria:

### Convênio ICMS nº 81/93

Cláusula oitava. O sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.

*Ex vi legis*, as Impugnantes observarão as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria, devendo adotar, para cálculo de base de cálculo do ICMS/ST devido nas operações com autopeças, destinadas ao estado de Minas Gerais, a MVA prevista na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/2002, observado o disposto no § 5º do art. 19 da Parte 1 do mesmo anexo, *in verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

**Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:**

“I - em relação às operações subsequentes:

(...)

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

(...)

**Efeitos de 30/09/2009 a 11/08/2011 - Redação dada pelo art. 1º, I, e vigência estabelecida pelo art. 4º, III, ambos do Dec. nº 45.186, de 29/09/2009:**

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

(...)

**Efeitos de 1º/01/2010 a 28/02/2011 - Redação dada pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 45.252, de 21/12/2009:**

“§ 5º Nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas nos itens 5 a 8, 11, 14, 15, 18 a 24, 29 a 32, 36, 39, 41 e 43 a 46 da Parte 2 deste Anexo, quando a alíquota interna for superior à interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula “MVA ajustada =  $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1\} \times 100$ ”, onde:”

I - MVA ajustada é o percentual, com duas casas decimais, correspondente à margem de valor agregado a ser utilizada para apuração da base de cálculo relativa à substituição tributária na operação interestadual;

II - MVA-ST original é o coeficiente, com quatro casas decimais, correspondente à margem de valor agregado prevista na Parte 2 deste Anexo;

III - ALQ inter é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 1º/01/2009 a 28/02/2011 - Acrescido pelo art. 1º, I, e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 44.894, de 17/09/2008:

“IV - ALQ intra é o coeficiente correspondente à alíquota prevista neste Estado para as operações subsequentes alcançadas pela substituição tributária. ”

Por corolário lógico jurídico, corretas as exigências do ICMS/ST, bem como a multa de revalidação nos termos do art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

Alegam as Impugnantes que a aplicação das multas visa penalizar aqueles que descumprem propositalmente a legislação tributária. E que, no presente caso, a suposta ausência de recolhimento do imposto se deu em razão de divergência na interpretação da legislação tributária, não tendo o Contribuinte agido com dolo ou intenção de fraudar o Fisco. Desse modo, a penalidade não deveria ser aplicada na mesma proporção, nos casos em que o contribuinte age de boa-fé.

Afirmam ainda que a penalidade, nos moldes aplicados, violaria os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e da vedação ao confisco.

Todavia, a multa de revalidação tem por finalidade garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos, não se confundindo, por consequência, com as multas de natureza moratória ou compensatória, assim como, com a multa isolada, cuja hipótese de incidência tem natureza diversa, revelando-se, portanto, incontroversa a exigência da multa de revalidação corretamente aplicada no presente caso.

Resta claro, portanto, que não se evidencia na hipótese qualquer ilegalidade quanto à exigência de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, uma vez que em sua configuração se revela, em primazia, o seu caráter essencialmente punitivo e repressivo à prática da supressão ou redução do imposto devido, não se configurando, de maneira irrefutável, qualquer caráter de confisco. Trata-se, a toda

evidência, de uma sanção legítima por descumprimento da obrigação essencial de recolher ao Erário o imposto devido, em detrimento da efetiva viabilidade dos recursos necessários à execução das políticas públicas.

Dessa forma, não prospera o argumento das Impugnantes de que a sanção referida estaria condicionada à comprovação de que o Contribuinte teria agido com dolo ou com intuito de fraudar o Fisco.

De fato, a sanção aplicada possui caráter objetivo e, como tal, ocorrendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito, operando a incidência da norma prevista no disposto no art. 136 do Código Tributário Nacional, a qual estabelece que, “*salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato*”.

Muito embora, à toda evidência, o Auto de Infração esteja em plena conformidade com as normas constitucionais e infraconstitucionais, cabe observar que no âmbito da esfera administrativa, as supostas violações de princípios constitucionais arguidas pelas Impugnantes, quais sejam: os *princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco*, não serão objeto de apreciação no âmbito do presente julgamento, uma vez que constituem matéria estranha ao âmbito de competência deste órgão julgador, por força do disposto no art. 110, inciso I do RPTA/08, segundo o qual, não se incluem na competência do Conselho de Contribuintes “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 23/03/17. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o requerimento de adiamento do julgamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes e Maria de Lourdes Medeiros.

**Sala das Sessões, 29 de março de 2017.**

**Sauro Henrique de Almeida**  
**Presidente / Revisor**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Relator**