

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

Acórdão: 21.460/17/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000618083-91  
Impugnação: 40.010141733-79, 40.010142054-75 (Coob.)  
Impugnante: Caterpillar Brasil Comércio de Máquinas e Peças Ltda.  
IE: 001560593.00-52  
Sotreq S/A (Coob.)  
IE: 001636549.02-32  
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. Constatação de retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida em outra unidade da Federação, na condição de substituta tributária, nas remessas interestaduais para contribuintes mineiros, por força do Protocolo ICMS nº 41/08, em razão da composição a menor da base de cálculo do ICMS/ST. Infração caracterizada nos termos do art. 19, inciso I, alínea b, subalínea 3 do Anexo XV, do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/01/13 a 31/12/13, relativo às 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.

A Autuada é contribuinte substituto tributário por força do Protocolo ICMS nº 41/08 e do disposto no art. 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Foi incluída como coobrigada a empresa Sotreq S/A, IE 001636549.02-32, destinatária das mercadorias, com fulcro no art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

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

Inconformada, a Autuada e a Coobrigada apresentam, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 28/44, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 100/111.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 122/136, opina pela procedência do lançamento.

### ***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.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/01/13 a 31/12/13, relativo às remessas de mercadorias destinadas a contribuintes mineiros e relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em razão da composição da base de cálculo a menor.

A Autuada é contribuinte substituto tributário por força do Protocolo ICMS nº 41/08 e do disposto no art. 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Foi incluída como coobrigada a empresa Sotreq S/A, IE 001636549.02-32, destinatária das mercadorias, com fulcro no art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Instruem os autos o CD de fls. 25 contendo as planilhas da autuação, as cópias de DANFES de fls. 18/21, por amostragem e Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 17 dos autos.

As Impugnantes sustentam que a Cartepillar é empresa estabelecida no estado de São Paulo, exerce o comércio atacadista de máquinas e equipamentos de terraplanagem, mineração e construção, incluindo partes e peças, e firmou com a Sotreq S/A, empresa sediada em Minas Gerais, o contrato de distribuição de peças (doc. 4, anexado), com cláusulas de exclusividade e fidelidade para revenda de produtos e peças da Impugnante neste estado.

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 Agregado - MVA pré-definido em norma tributária (Protocolo Confaz/ICMS nº 41/08).

Aduzem que a totalidade das operações é indevida diante da legalidade do Protocolo ICMS nº 41/08, tendo sido este devidamente observado e aplicado pelos Impugnantes.

Entretanto, tal afirmativa não se comprova nos autos.

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).

Em sua defesa, aduz as Impugnantes que o procedimento por elas adotado, em estrita observância ao Protocolo ICMS nº 41/08, não pode ser desconsiderado pelo Fisco, devendo o estado de Minas Gerais aplicar as disposições nele previstas, em

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

especial no que concerne a equiparação do estabelecimento fabricante ao estabelecimento atacadista.

Por oportuno, veja-se a regra contida na § 6º da Cláusula Primeira do citado Protocolo que faria a equiparação dos estabelecimentos.

Confira-se:

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

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

### 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:

(...)

***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:***

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...) (Grifou-se)

Por oportuno, registre-se que a Autuada formulou consulta à Superintendência de Tributação, que assim se posicionou:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 165/2015

CONSULENTE: Caterpillar Brasil Comércio de Máquinas e Peças Ltda.

ORIGEM: Piracicaba - SP

ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - MVA - OPERAÇÃO INTERESTADUAL - O sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria, nos termos do disposto na cláusula oitava do Convênio ICMS nº 81/1993.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, estabelecida no estado de São Paulo, possui inscrição estadual como contribuinte do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

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

Depreende-se dos dispositivos legais supratranscritos, o que é reforçado pela resposta à consulta que as operações realizadas pela Autuada não se encontram abrangidas 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.

Ressalte-se que o Contribuinte, então consulente, mesmo ciente de que a solução dada à sua consulta resultaria imposto a pagar e que este imposto poderia ser recolhido sem penalidades, no prazo de 15 (quinze) dias, optou por não recolher e,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ainda, sequer apresentou recurso hierárquico contra a resposta à consulta formulada, assumindo os ônus de seu ato omissivo.

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 aplicação na legislação mineira.

Destaca a Fiscalização que os protocolos e convênios celebrados no âmbito do Confaz, como norma geral tributária, por si só, não fazem nascer qualquer direito.

Sobre o tema, Roque Antonio Carrazza 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 nº 03/93, de Lei ordinária do Ente signatário para dar plena aplicabilidade ao disposto em convênios ratificados no âmbito do Confaz.

Merece destaque, nesse aspecto, o voto-vista proferido pelo Ministro Joaquim Barbosa assentando “que a simples existência de convênio é insuficiente para a concessão do benefício” (RE nº 539.130, DJ de 5/2/10), abaixo transcrito:

O ARTIGO 155, § 2º, XII, G DA CONSTITUIÇÃO DISPÕE QUE CABE À LEI COMPLEMENTAR REGULAR A FORMA COMO, MEDIANTE DELIBERAÇÃO DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL, ISENÇÕES, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS SERÃO CONCEDIDOS E REVOGADOS. A LC 24, POR SEU TURNO, ESTABELECE OS PARÂMETROS PARA A CONCESSÃO E



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

REVOGAÇÃO DOS BENEFÍCIOS, DE MODO QUE OS RESPECTIVOS TERMOS SEJAM ACORDADOS NOS CONVÊNIOS (ART. 1º).

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

LEIO A PARTE FINAL DO ARTIGO – 150, § 6º - SEM PREJUÍZO DO DISPOSTO NO ART. 155, § 2º, XII, G, DE MODO ADITIVO. QUER DIZER, A GARANTIA DA REGRA DA LEGALIDADE NÃO É EXCLUÍDA IMEDIATAMENTE PELA REGRA QUE BUSCA ASSEGURAR HARMONIA NO ÂMBITO DA FEDERAÇÃO. O PODER LEGISLATIVO NÃO PODE DELEGAR AO EXECUTIVO, POR MEIO DIRETO OU

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 HOVER CONSENSO NO ÂMBITO DO CONFAZ, COMPOSTO PELOS SECRETÁRIOS DE FAZENDA OU EQUIVALENTE, **CABE** AO ESTADO-MEMBRO RATIFICAR O PRONUNCIAMENTO DO ÓRGÃO. EMBORA A LC 24 SE REFIRA À PUBLICAÇÃO DE DECRETO PELO CHEFE DO PODER EXECUTIVO, A DISPOSIÇÃO NÃO PODE PREJUDICAR A ATIVIDADE DO PODER LEGISLATIVO LOCAL. **RATIFICADO O CONVÊNIO, CABE À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DE CADA ENTE EFETIVAMENTE CONCEDER O BENEFÍCIO QUE FOI AUTORIZADO NOS TERMOS DE CONVÊNIO.** (RE 539130 – GRIFOU-SE)

Assim, não prospera o entendimento de que não se poderia negar a aplicação da norma contida no Protocolo ICMS nº 41/08, em razão da sua vigência, de acordo com o art. 96 c/c o art. 100, ambos do Código Tributário Nacional (CTN).

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

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;

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

Veja-se que a Lei Complementar nº 24/75 estabelece que o poder executivo de cada ente federado publicará decreto ratificando os convênios:

LC nº 24/75

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

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

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

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

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

"I - em relação às operações subseqüentes:

(...)

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

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 + MVA-ST original) x (1 - ALQ inter) / (1 - ALQ intra)] - 1)x 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;

**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."

As Impugnantes alegam que os cálculos elaborados possuem divergências não sanáveis. Aduz que conforme se verifica na planilha “Confronto Contribuinte x Fisco”, documento digital encaminhado junto à autuação, a MVA ajustada informada na coluna “T”, a qual a Fiscalização entende ser aplicável à mercadoria não é a mesma utilizada no cálculo, conforme se verifica na fórmula oculta na planilha. Cita como exemplo as notas fiscais do período de janeiro (doc. 8), em que o Fisco informa ser aplicável a MVA Ajustada de 74,11% (setenta e quatro vírgula onze por cento), porém utiliza na apuração da base de cálculo a MVA de 86,85% (oitenta e seis vírgula oitenta e cinco por cento).

Esclarece a Fiscalização que o cálculo está correto. O que ocorreu é que o índice mostrado na coluna “MVA Ajustada” é que está incorreto, sendo o correto 86,85% (oitenta e seis vírgula oitenta e cinco por cento). Apresenta quadro demonstrativo às fls. 109 dos autos, contendo os 12 (doze) itens encontrados com erro, já corrigidos, demonstrando que o valor exigido estaria correto.

De fato, a Planilha “Confronto Contribuinte x Fisco”, acostada mediante o CD de fls. 25, apenas no mês de janeiro é que foi informada a MVA Ajustada de 74,11% (setenta e quatro vírgula onze por cento) incorretamente, não tendo refletido tal erro na definição da base de cálculo do ICMS, conforme demonstrado pelo Fisco, às fls. 109.

Portanto, não se sustenta o argumento de que o Fiscal omitiu de maneira relapsa a MVA ajustada utilizada no cálculo, majorando o valor do imposto a recolher.

Corretas as exigências do ICMS/ST, bem como da 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

intenção de fraudar o Fisco. Assim a penalidade não deveria ser aplicada na mesma proporção, nos casos em que o contribuinte age de boa-fé.

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

Entretanto, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo, em absoluto, caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Dessa forma, não merece ser acatado o argumento das Impugnantes de que a sanção trazida estaria condicionada à comprovação de que o Contribuinte agiu com dolo ou com intuito de fraudar o Fisco.

A penalidade possui caráter objetivo e como tal, havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito, atendendo a previsão constante do art. 136 do Código Tributário Nacional, que diz “*salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato*”.

As questões de cunho constitucional alegadas pelas Impugnantes (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pelas Impugnantes, sustentou oralmente a Dra. Catharina Gabarra Tavares dos Santos e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Vander Francisco Costa (Revisor), Maria Vanessa Soares Nunes e Marcelo Nogueira de Moraes.

**Sala das Sessões, 01 de junho de 2017.**

**Marco Túlio da Silva**  
**Presidente / Relator**

D

21.460/17/2ª