

Acórdão: 22.103/19/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001168243-18  
Impugnação: 40.010147359-54, 40.010147360-39 (Coob.)  
Impugnante: John Deere Brasil Ltda  
IE: 101277968.02-85  
Maqcampo Soluções Agrícolas S/A (Coob.)  
IE: 704215360.03-25  
Proc. S. Passivo: Cristiano Rosa de Carvalho/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DESTINATÁRIO - CORRETA A ELEIÇÃO.** Correta a eleição da destinatária das mercadorias para o polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, em razão do disposto no art. 22, § 18 da Lei nº 6.763/75.

**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 em outra unidade da Federação, na condição de substituto tributário, nas remessas interestaduais para contribuinte mineiro, 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”, item 3 do Anexo XV do RICMS/02. O disposto no inciso II do art. 57 do Anexo XV do RICMS/02 não aproveita à Impugnante remetente em face de sua condição de estabelecimento atacadista, não se aplicando também a ela a regra contida no § 6º da Cláusula Primeira do Protocolo ICMS nº 41/08, eis que a equiparação prevista encontra-se restrita a estabelecimento atacadista de peças de veículo automotor, enquanto a empresa é atacadista de partes e peças, dentre outros, para uso agropecuário. Corretas as exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, incisos I e II da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/01/14 a 31/12/15, relativo às remessas de mercadorias destinadas a contribuinte mineiro e relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em razão da composição da base de cálculo a menor do previsto na legislação pertinente.

Informa a Fiscalização que a retenção e recolhimento a menor ocorreram devido ao fato de a Contribuinte aplicar a MVA com ajuste incorreto na base de cálculo do ICMS/ST nas operações interestaduais com mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Foi incluída no polo passivo da obrigação tributária, a empresa Maqcampo Soluções Agrícolas S/A, destinatária das mercadorias, com fulcro no art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

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

Inconformadas, Autuada e Coobrigada apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 34/52, contra qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 109/126.

---

## **DECISÃO**

### **Das Preliminares**

As Impugnantes requerem que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento, por entenderem que a sua fundamentação não descreve de forma clara e precisa, qual foi a motivação para sua lavratura ou o equívoco no procedimento adotado.

Mencionam que a situação dos autos se assemelha às analisadas pelo Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais (CC/MG), ensejando decisões pela nulidade do lançamento, conforme Acórdãos n.ºs 21.454/17/2ª e 21.127/13/3ª.

Entretanto, os elementos dos autos não sustentam sua tese.

O relatório do Auto de Infração menciona que foi constatada a retenção e o recolhimento a menor de ICMS/ST nas operações interestaduais realizadas entre o remetente e o destinatário das mercadorias relacionadas na Parte 2 do XV do RICMS/02 e que a referida retenção e recolhimento a menor ocorreram devido ao fato do remetente aplicar MVA com o ajuste incorreto na composição da base de cálculo do ICMS/ST. Também, entre os anexos que compõem o Auto de Infração, consta um CD contendo planilhas, demonstrando a apuração dos valores das diferenças do ICMS/ST apuradas pelo Fisco.

Destaca-se que as infringências e penalidades discriminadas correspondem exatamente ao ilícito apontado pelos Autuantes.

Dessa forma, o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que as Impugnantes compreenderam e se defenderam claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Assim, foram oportunizados à Defesa, todos os prazos e as informações necessárias, nos moldes do art. 89 do RPTA, que dispõe:

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.

Conveniente destacar que as decisões constantes dos Acórdãos nºs 21.454/17/2ª e 21.127/13/3ª do Conselho de Contribuintes, citadas pelas Impugnantes, referem-se a situações de vício formal do lançamento, que, como demonstrado, não estão presentes no lançamento sob análise.

As Impugnantes trazem, ainda, em preliminar, o entendimento de que a utilização da Margem de Valor Agregado (MVA) ajustada, instituída pelo Decreto nº 46.114/12, não encontra respaldo em lei estadual ou federal.

Ocorre que, diversamente do entendimento da Autuada, a Lei nº 6.763/75, que consolida a legislação tributária de Minas Gerais, prevê, em seu art. 13, § 29, que a base de cálculo, em relação às operações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado, sendo que os critérios para fixação da MVA estão dispostos no § 19, alínea “c” do mesmo dispositivo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse escopo, veja que o Decreto nº 46.114/02 não significou aumento do imposto, mas somente estabeleceu a fórmula matemática a ser utilizada em conformidade com o que determina a Lei Complementar nº 87/96 e, ainda, promovendo acerto necessário para que a base de cálculo do ICMS corresponda aos preços praticados no mercado sem qualquer desequilíbrio em função das diferentes alíquotas praticadas no local da origem ou do destino da mercadoria.

Dessa forma, inquestionável que a MVA ajustada para definição da base de cálculo do ICMS/ST possui previsão em lei ordinária e complementar.

Corroborando tal assertiva, tem-se, juridicamente, confirmada a constitucionalidade da MVA ajustada. Vale transcrever excerto de voto que traduz a mencionada decisão judicial:

AO MEU AVISO, NÃO SE TRATA DE MAJORAR BASE DE CÁLCULO VIA DECRETO, O QUE, POR OBVIO, É DEFESO; E SIM DE PROMOVER UMA ADEQUAÇÃO TÉCNICA A FIM DE QUE A BASE DE CÁLCULO CORRESPONDA EFETIVAMENTE AOS PREÇOS PRATICADOS NO MERCADO, SEM QUE PRIVILÉGIOS OCORRAM EM RAZÃO DA PROCEDÊNCIA OU DO DESTINO DA MERCADORIA. COMO O MONTANTE DO IMPOSTO INTEGRA SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO, DE MODO QUE NO PREÇO FINAL DE COMPRA OU DE VENDA DA MERCADORIA OU DO SERVIÇO JÁ ESTÁ INCLUÍDO O VALOR DO ICMS DESTACADO, POR SER A ALÍQUOTA INTERESTADUAL INCIDENTE SOBRE VEÍCULOS IMPORTADOS INFERIOR ÀS ALÍQUOTAS INTERNAS, CASO NÃO SEJA UTILIZADA A TÉCNICA DA MVA AJUSTADA, VEÍCULOS IMPORTADOS RECOLHERÃO ICMS SOBRE UMA BASE DE CÁLCULO IRREAL (AQUÉM DO VALOR DA OPERAÇÃO) E, EM CONSEQUÊNCIA, TERÃO UMA COMPETITIVIDADE MAIOR DO QUE VEÍCULOS NACIONAIS. AO FIM E AO CABO, A MVA AJUSTADA É TÉCNICA – OU “FÓRMULA MATEMÁTICA” – UTILIZADA PARA GARANTIR QUE A BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ST ESPELHE AQUELA PREVISTA NO ART. 8º DA “LEI KANDIR” (ART. 19 DO RICMS/02). (TJMG - ARG 10000160632964007 MG).

Rejeitam-se, pois, as prefaciais arguidas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/01/14 a 31/12/15, relativo às remessas de mercadorias destinadas a contribuinte mineiro 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, com base no art. 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Foi incluída no polo passivo da obrigação tributária, a empresa Maqcampo Soluções Agrícolas S/A, destinatária das mercadorias, com fulcro no art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Informa a Fiscalização que a retenção e o recolhimento a menor ocorreram devido ao fato de a Contribuinte aplicar a MVA com ajuste incorreto na base de cálculo do ICMS/ST nas operações interestaduais com mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Destaca-se, de início, estar correta a eleição da destinatária das mercadorias para o polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (redação vigente à época), em razão do disposto no art. 22, § 18 da Lei nº 6.763/75, quais sejam:

### RICMS/02

Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

§ 1º - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao destinatário de mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento, na hipótese em que o imposto deveria ter sido recolhido por ocasião da saída da mercadoria.

§ 2º - O disposto neste artigo não se aplica quando o destinatário adquirir mercadoria de estabelecimento alienante ou remetente mineiro, detentor de regime especial de tributação de atribuição da responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido por substituição tributária, e não tiver acesso às informações necessárias à conferência do preço de partida da mercadoria para a formação da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária.

### Lei nº 6.763/75

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

(...)

§ 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.

Discordando do lançamento fiscal, as Impugnantes sustentam que a remessa de mercadorias, da Autuada para a Coobrigada, está sujeita à incidência de ICMS na modalidade de substituição tributária, nos termos e regras previstas no Protocolo ICMS nº 41/08, do qual os estados de São Paulo e Minas Gerais são signatários.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressaltam que firmaram contrato com cláusulas de fidelidade de compra, nos termos da Lei Federal nº 8.729/79 (Lei Ferrari).

Entendem que o conceito de “veículos automotores” deve vir da referida lei, art. 2º, inciso III, ou seja, quando a legislação tributária trata de veículo automotor, está se referindo ao gênero, no qual subsistem várias espécies e, dentre elas, os tratores agrícolas, conforme art. 58-A do Anexo XV, Parte 1 do RICMS/02.

Alegam que, apesar de a Autuada ter como objeto social, somente o comércio atacadista de partes e peças de máquinas e equipamentos agrícolas, trata-se de estabelecimento vinculado ao CNPJ matriz da empresa, a qual possui, como objeto social, a fabricação de máquinas e equipamentos agrícolas.

Concluem, por conseguinte, que está correta a aplicação da MVA utilizada, definida no art. 57 do Anexo XV da Parte 1 do RICMS/02.

Entretanto, não lhes cabe razão.

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. Examine-se:

PROTOCOLO ICMS nº 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.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

(Destacou-se).

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

§ 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.

(Destacou-se).

Observa-se que a legislação mineira incorporou o Protocolo ICMS nº 41/08, conforme art. 56 e seguintes do Anexo XV do RICMS/02, abaixo transcritos (legislação vigente por ocasião dos fatos geradores apontados no Auto de Infração):

### RICMS/02 - Anexo XV

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:

(...)

II - 46,55% (quarenta e seis inteiros e cinquenta e cinco centésimos por cento), em se tratando de operação interestadual sujeita à alíquota de 12% (doze por cento) com mercadoria cuja alíquota interna for de 18% (dezoito por cento);

**Efeitos de 28/12/2013 a 28/02/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 46.389, de 27/12/2013:**

“II - 42,82% (quarenta e dois inteiros e oitenta e dois centésimos por cento), em se tratando de operação interestadual sujeita à alíquota de 12% (doze por cento) com mercadoria cuja alíquota interna for de 18% (dezoito por cento);”

(...)

§ 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.

(Destacou-se).

(...)

A Autuada, com filial no estado de São Paulo, tem como atividade o “Comércio atacadista de máquinas, aparelhos e equipamentos para uso agropecuário, partes e peças” - CNAE Fiscal 46.61-3/00.

Conclui-se, então, a partir da leitura dos dispositivos legais supratranscritos, que as operações realizadas não estão abarcadas pelo disposto no inciso II do art. 57 do Anexo XV do RICMS/02, para fins de cálculo do ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais, uma vez que este se aplica ao estabelecimento fabricante de veículos



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

automotores (*caput* do art. 57), e por extensão, ao estabelecimento fabricante de máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários (inciso I do § 1º) e 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 (inciso II do § 1º).

Tal entendimento foi exposto na consulta à Superintendência de Tributação, realizada por empresa do grupo Caterpillar. Confira-se:

### **CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 165/15**

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 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 Consultante, 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 Consultante, 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.

(Destaques acrescidos).

Esclarece a Consulta de Contribuinte nº 165/15, que o § 6º da Cláusula Primeira do Protocolo ICMS nº 41/08 prevê a equiparação a estabelecimento de fabricante, do estabelecimento atacadista de peças controlado por fabricante de veículo automotor, o que não é o caso da Autuada.

Tampouco se aplica a regra contida na § 6º da Cláusula Primeira do Protocolo ICMS nº 41/08, que equipara a estabelecimento de fabricante, o estabelecimento atacadista de peças controlado por fabricante de veículo automotor, visto que a John Deere Brasil Ltda é estabelecimento atacadista de máquinas, aparelhos e equipamentos para uso agropecuário, partes e peças.

Noutra toada, a fim de sustentar a tese de que o art. 57 do Anexo XV do RICMS/02 reconhece que o estabelecimento fabricante é aquele considerado tanto de veículo automotor, como o de veículo, máquina e equipamento agrícola e rodoviário, as Impugnantes trazem o art. 58-A, do mesmo Anexo XV, que prevê expressamente que mercadorias de uso automotivo, englobam máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, ou suas peças, partes, componentes e acessórios, ou seja, equiparam mercadorias automotivas àquelas destinadas a máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários. Confira-se a redação do dispositivo:

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).

Como já exposto, o art. 57 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, cuida de estabelecer a base de cálculo do imposto e percentual de Margem de Valor Agregado (MVA) diferenciado, nas saídas de mercadorias a que se refere o item 14 da Parte 2 desse Anexo, amparadas por contrato de fidelidade de compra de que trata o art. 8º da Lei nº 6.729/79, para os estabelecimentos fabricantes de veículos automotores, sendo que, em seu § 1º, estende tal previsão aos estabelecimentos fabricantes de máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, também amparadas por contrato de fidelidade e 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.

Já o art. 58 do referido Anexo XV, trata da atribuição da responsabilidade ao industrial fabricante ou ao importador de veículos automotores, na condição de substituto tributário, em relação às mercadorias que não se encontram relacionadas no item 14 da Parte 2 de tal Anexo. E o art. 58-A, supratranscrito, cuida de esclarecer que, no caso 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.

Portanto, contrariamente ao entendimento das Impugnantes, quando o art. 58-A faz menção às mercadorias de uso automotivo, como sendo as adquiridas ou revendidas por estabelecimento industrial ou comercial de veículos automotores e de máquinas e equipamentos agrícolas, pretende tão somente delimitar a responsabilidade do sujeito passivo, por substituição, localizado em outra unidade da Federação, às remessas de mercadorias relacionadas no item 14 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, de uso automotivo.

Assim sendo, a Autuada deve observar as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria, devendo adotar, para cálculo da base de cálculo do ICMS/ST, a MVA prevista na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, 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:

(...)

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

(...)

**Efeitos de 12/08/2011 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art.3º e vigência estabelecida pelo art. 5º, III, ambos do Dec. nº 45.688, de 11/08/2011:**

“3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquias 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;"

(...)

**Efeitos de 1º/01/2013 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 46.114, de 26/12/2012:**

"§ 5º Nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo, quando o coeficiente a que se refere o inciso IV deste parágrafo for maior que o coeficiente correspondente à alíquota 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;

IV - ALQ intra é:

a) o coeficiente correspondente à alíquota interna estabelecida para a operação própria de contribuinte industrial ou importador substituto tributário relativamente ao ICMS devido nas operações subsequentes com a mercadoria; ou

b) caso a operação própria do contribuinte industrial a que se refere à alínea "a" esteja sujeita à redução de base de cálculo, o valor do multiplicador estabelecido na Parte 1 do Anexo IV.

Importante ressaltar que a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei 6.763/75, será cobrada em dobro, tanto da Autuada, quanto da Coobrigada, quando houver falta de retenção ou de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária, nos termos do § 2º, incisos I e II do mencionado dispositivo legal, o que se amolda perfeitamente ao caso em análise, visto que não houve retenção do ICMS/ST, em sua integralidade.

As Impugnantes contestam essa aplicação da multa de revalidação no percentual de 100% (cem por cento) do tributo devido, por defender que a conduta praticada não se coaduna com as hipóteses de majoração da multa descrita nos dispositivos legais.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No entanto, os argumentos apresentados pela Defesa estão equivocados pois, de acordo com o disposto no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, a multa de revalidação deve ser aplicada nos casos previstos no inciso III do art. 53 da referida Lei. Ou seja, no caso do Auto de Infração, sob exame, a multa de revalidação deve ter como base o valor do imposto não recolhido tempestivamente, no todo ou em parte.

Transcreve-se os dispositivos legais:

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

(...)

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

(...)

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;

II - Por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22;

(Destques acrescidos).

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

Vê-se, portanto, que o Fisco ao lançar a Multa de Revalidação prevista no § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75 agiu em estrita consonância com o princípio da legalidade.

Alegam ainda, as Impugnantes, que o percentual da multa aplicada possui caráter nitidamente confiscatório.

Contudo, não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Por oportuno, importante ressaltar que este Conselho de Contribuintes, decidindo em matéria idêntica, manifestou-se pela correção do trabalho fiscal, conforme decisões consubstanciadas nos Acórdãos nºs 21.549/17/2ª, 21.550/17/2ª, 21.551/17/2ª, 21.460/17/2ª, 21.461/17/2ª e 21.462/17/2ª e 21684/17/2ª.

Portanto, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo os Sujeitos Passivos apresentado prova capaz de elidir o trabalho fiscal, corretas as exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, incisos I e II da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencida em parte, a Conselheira Mariel Orsi Gameiro (Relatora), que o julgava parcialmente procedente, para excluir a majoração da Multa de Revalidação prevista nos incisos I e II do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75. Designada relatora a Conselheira Ivana Maria de Almeida (Revisora). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Participou do julgamento, além dos signatários e da Conselheira vencida, o Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira.

**Sala das Sessões, 25 de abril de 2019.**

**Ivana Maria de Almeida  
Relatora designada**

**Carlos Alberto Moreira Alves  
Presidente**



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

Acórdão: 22.103/19/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001168243-18  
Impugnação: 40.010147359-54, 40.010147360-39 (Coob.)  
Impugnante: John Deere Brasil Ltda  
IE: 101277968.02-85  
Maqcampo Soluções Agrícolas S/A (Coob.)  
IE: 704215360.03-25  
Proc. S. Passivo: Cristiano Rosa de Carvalho/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

Voto proferido pela Conselheira Mariel Orsi Gameiro, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

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

No caso em comento, exige-se da Contribuinte o ICMS/ST e a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, incisos I e II da Lei 6.763/75, em razão do recolhimento a menor do tributo, considerando equivocado o enquadramento utilizado pela Contribuinte para cálculo do valor devido – conforme disposições do Anexo XV do RICMS/02, conforme já exaustivamente tratado pelo Conselheiro relator.

O Fisco aplica a multa e subsume o fato à norma, de modo a se utilizar dos dois incisos, conforme abaixo:

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

(...)

§ 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;

II - por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vê-se, de forma clara, que a autuação dispõe sobre o recolhimento ou retenção a menor do ICMS/ST nas operações realizadas pela Contribuinte a título de remessas de mercadorias destinadas a contribuinte mineiro e relacionadas na Parte 2, do Anexo XV, do RICMS/02, em razão da composição da base de cálculo a menor.

E, nesse sentido, não há que se falar em majorar a penalidade à Autuada pela não retenção ou falta de pagamento do imposto.

A legislação mineira diferencia as diversas infrações cometidas pelo contribuinte que incidem na falta do tributo, o que restringe a aplicabilidade da penalidade majorada em comento apenas ao fato em que estritamente ocorrer a falta de pagamento ou a não retenção, diferentemente do recolhimento ou retenção parcial do ICMS.

Não só, é necessária a observância ao princípio da legalidade, basilar à interpretação e aplicabilidade do sistema tributário brasileiro.

O princípio da legalidade, é uma das bases do Estado Democrático de Direito, que delimita ao Estado e seus cidadãos as regras que devem regular a sociedade e o próprio Estado, especialmente no que tange ao direito de tributar.

Conforme elucida Hugo de Brito Machado, *“no Brasil, como, em geral, nos países que consagram a divisão dos Poderes do Estado, o princípio da legalidade constitui o mais importante limite aos governantes na atividade de tributação”*.

É previsto expressamente no art. 150, inciso I da Constituição Federal:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

(...)

O princípio delimita que nenhum tributo poderá ser criado ou majorado sem lei em sentido estrito que o estabeleça.

Nesse contexto, válida também a observância ao art. 97, inciso V do Código Tributário Nacional:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

(...)

A legalidade tributária é, portanto, requisito para a tipificação dos ilícitos e das respectivas sanções nos atos de aplicação de sanções, como atividade plenamente vinculada que deve obedecer às leis e os atos normativos infra legais vigentes.

A aplicação de sanções tributárias não tem qualquer fundamento inquisitório ou de cunho destrutivo ou confiscatório, ao tempo que está sujeita a

limitações de natureza qualitativa e quantitativa, como leciona Sacha Calmon Navarro Coelho.

Garante-se, dessa forma, a segurança jurídica devida ao contribuinte e ao Estado.

Tal segurança é uma das principais características de um Estado Democrático de Direito, o qual deve afiançar aos cidadãos garantias que suas relações, inclusive com o próprio Estado, devem ser estáveis, a fim de ser capaz de gerar e proteger a condição de espírito de tranquilidade e concórdia, conforme ensinamentos de Miguel Reale:

“(...) sentimento de segurança, ou seja, entre o estado de espírito dos indivíduos e dos grupos na intenção de usufruir de um plexo de garantias, e este complexo como tal, como conjunto de providências instrumentais capazes de fazer gerar e proteger aquele estado de espírito de tranquilidade e concórdia”

Portanto, se não há no caso, subsunção do fato à norma, dada a estrita aplicabilidade do princípio constitucional da legalidade tributária, não há que se falar, no respectivo processo, em majoração da multa de revalidação, embasada pelo não recolhimento ou não retenção do ICMS/ST, visto que se trata de recolhimento a menor, em razão da incorreta aplicação da MVA ajustada.

Ainda, há de se considerar o art. 112 do Código Tributário Nacional:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

- I - à capitulação legal do fato;
  - II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
  - III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;
  - IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.
- (...)

Da norma, extraímos que, na existência de dúvida quanto às hipóteses listadas nos incisos, no caso especialmente em relação à capitulação legal do fato quanto à conduta praticada à norma penal, a lei tributária deve ser interpretada de forma mais favorável ao acusado.

O princípio é traduzido pelo conceito constitucional *in dubio pro reo*, conforme excerto legal colacionado acima, porque trata o presente caso de norma tributária que estabelece infrações e comina penalidades, que podem gerar ambiguidades, e devem – no sentido de obrigação, ser interpretadas de forma mais favorável ao contribuinte.

Portanto, se não há no caso, subsunção do fato à norma, dada a estrita aplicabilidade do princípio constitucional da legalidade tributária e a interpretação mais

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

favorável ao contribuinte – dispostos respectivamente no art. 150, inciso I da Constituição Federal e art. 112 do Código Tributário Nacional, não há que se falar, no respectivo processo, em majoração da multa de revalidação, embasada pelo não recolhimento ou não retenção do ICMS/ST, visto que se trata de recolhimento a menor, em razão da incorreta aplicação da MVA ajustada.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir a majoração da Multa de Revalidação dos incisos I e II do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, por ser inaplicável ao caso.

**Sala das Sessões, 25 de abril de 2019.**

**Mariel Orsi Gameiro  
Conselheira**

CC/MG