

Acórdão: 22.641/21/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001714249-71  
Impugnação: 40.010150671-73 (Coob.)  
Impugnante: John Deere Equipamentos do Brasil Ltda. (Coob.)  
IE: 063057539.04-59  
Autuado: John Deere Brasil Ltda  
IE: 101277968.02-85  
Proc. S. Passivo: CRISTIANO ROSA DE CARVALHO  
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 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.

**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.

**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 01/01/16 a 29/02/20, 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 John Deere Equipamentos do Brasil Ltda., IE 063057539.04-59, destinatária das mercadorias, com fulcro no art. 15 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, incisos I e II da Lei nº 6.763/75.

Inconformadas, a Autuada e a Coobrigada apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 28/54, requerendo a procedência da impugnação.

A Fiscalização, em Manifestação de págs. 187/204, refuta as alegações da Defesa, defendendo a manutenção do lançamento.

Em sessão realizada em 19/05/21, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pelo Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves, nos termos da Portaria nº 04, de 16/02/01, marcando-se extrapauta para o dia 26/05/21, ficando proferidos os votos das Conselheiras Ivana Maria de Almeida (Relatora), Gislana da Silva Carlos (Revisora) e Cindy Andrade Moraes que, em preliminar, rejeitavam a arguição de nulidade do lançamento e, no mérito, julgavam procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Reginaldo dos Santos Bueno e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Edrise Campos.

---

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar**

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 pela Autuada, portanto, sem a observância aos requisitos do lançamento tributário, previstos no art. 142 do CTN e no art. 89 do RPTA.

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

Entretanto, razão não lhes assiste, pois 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.

Consta do Relatório do Auto de Infração a motivação do lançamento, encontrando-se expressas as infringências cometidas e as penalidades aplicadas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importante destacar que o relatório do Auto de Infração informa que foram constatados a retenção e o recolhimento a menor de ICMS/ST nas operações interestaduais realizadas entre a remetente e a destinatária das mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e que essas diferenças ocorreram devido à composição da base de cálculo do ICMS/ST a menor.

Portanto, não se sustenta a alegação de que não foram observados os incisos IV e V do art. 89 do RPTA que preveem:

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

(...)

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;

(...)

Da análise dos presentes autos, em face das normas acima transcritas, verifica-se que o Auto de Infração atende a todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira, revelando a acusação fiscal e a penalidade correspondente, habilitando e oportunizando defesa plena.

Em vários trechos da peça de defesa, as Impugnantes fazem menção ao objeto do lançamento, buscando, sob vários aspectos, ilidirem a imputação fiscal.

Ou seja, indubitoso 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.

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.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/01/16 a 29/02/20, 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 por força do Protocolo ICMS nº 41/08 e do disposto no art. 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Foi incluída como coobrigada a empresa John Deere Equipamentos do Brasil Ltda., IE 063057539.04-59, destinatária das mercadorias, com fulcro no art. 15 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, incisos I e II da Lei nº 6.763/75.

Instruem os autos o Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF, Planilha com os itens/produtos extraídos das notas fiscais eletrônicas e apuração das diferenças do ICMS/ST pago a menor; Demonstrativo do Crédito Tributário e as cópias de Danfes, por amostragem.

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, 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 submetida ao regime de substituição tributária 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.

(...)

### 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.

As Impugnantes sustentam que a empresa John Deere Brasil Ltda, atacadista pertencente à empresa fabricante de veículos automotores destinados ao uso agrícola, sediada no estado de São Paulo, no regular desenvolvimento de suas atividades, remete, mensalmente, peças automotivas para a Impugnante concessionária, situada neste estado de Minas Gerais, por conta de contrato de fidelidade firmado, nos termos da Lei Federal nº 6.729/79 (Lei Ferrari), as quais se sujeitam à incidência de ICMS na modalidade de substituição tributária, nos termos e regras previstas no

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Protocolo ICMS nº 41/08, do qual os estados de São Paulo e Minas Gerais são signatários. E que, por essa razão, adota, na apuração da base de cálculo do ICMS/ST, nas operações destinadas a este Estado, a Margem de Valor Agregado (MVA) prevista no art. 57 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Asseveram que, nos termos do art. 57 supracitado “*o estabelecimento fabricante de veículos automotores, nas saídas das mercadorias de que trata o capítulo 1 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, (...)*”. Tais condições seriam exatamente as encontradas na análise das operações de circulação de mercadorias autuadas.

Aduzem que, nos termos da Lei Federal nº 8.729/79 (Lei Ferrari), entende-se “veículo automotor” como gênero, no qual subsistem várias espécies, e, entre elas, os tratores agrícolas. No mesmo sentido, o art. 58-A da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Argumentam que não é possível, na interpretação do Protocolo ICMS nº 41/08, entender por diferente o conceito de “veículo automotor”, senão como gênero. Isso porque, quando, por exemplo, tal protocolo distingue, na Cláusula Primeira, § 4º, “veículo automotor” de “veículos, máquinas e equipamentos agrícolas”, o faz com a única pretensão de deixar claro serem aplicáveis as regras do protocolo, quer haja contrato de fidelidade por meio da Lei Ferrari, ou por meio de simples convenção particular.

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 que, assim sendo, estaria correta a aplicação da legislação tributária, que, nas operações oriundas de São Paulo para contribuintes deste Estado (ambos adeptos ao Protocolo ICMS nº 41/08), aplica a MVA definida no art. 57 da Parte 1 do Anexo XV, do RICMS/02, já que se trata de operação amparada por contrato de fidelidade, nos termos da Lei Ferrari, com mercadorias de uso especificamente no setor automotivo (peças para máquinas agrícolas), efetuada por estabelecimento fabricante de veículo automotor (tratores).

Entretanto, tais argumentos não merecem prosperar.

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.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

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, redação vigente no período autuado:

RICMS/02 - Anexo XV

Art. 56. A substituição tributária nas operações com as mercadorias submetidas ao regime de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

substituição tributária de que trata o capítulo 1 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 capítulo 1 da Parte 2 deste Anexo.

Art. 57. **O estabelecimento fabricante de veículos automotores**, nas saídas das mercadorias de que trata o capítulo 1 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);

III - em se tratando de operação interestadual sujeita à alíquota de 4% (quatro por cento):

a) 59,88% (cinquenta e nove inteiros e oitenta e oito centésimos por cento), quando a alíquota interna prevista para a mercadoria for de 18% (dezoito por cento);

b) 48,97% (quarenta e oito inteiros e noventa e sete centésimos por cento), quando a alíquota interna prevista para a mercadoria for de 12% (doze 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)Grifou-se.

A Autuada, John Deere Brasil Ltda. (CNPJ 89.674.782/0013-91), estabelecida 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, a partir da leitura dos dispositivos legais supratranscritos que as operações realizadas pela Autuada não estão abarcadas pelo disposto no art. 57 do Anexo XV do RICMS/02, para fins de cálculo do ICMS/ST devido a este Estado, uma vez que este se aplica ao estabelecimento fabricante de veículos automotores (*caput* do art. 57), e por extensão ao estabelecimento fabricante de máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários (inciso I do § 1º), 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), o que não é o caso da Autuada.

As Impugnantes alegam que o Centro de Distribuição da “John Deere” é um estabelecimento equiparado a industrial para fins da incidência do IPI, nos termos do art. 9º do Decreto nº 7.212/10 (Regulamento do IPI). E, portanto, conforme previsto na Cláusula Primeira, § 6º, do Protocolo ICMS nº 41/08, é, para fins de aplicação da MVA ao setor automotivo, equiparado ao próprio estabelecimento fabricante.

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. (Grifou-se).

Como se vê, tampouco se aplica ao estabelecimento autuado a regra contida na § 6º da Cláusula Primeira 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.

Tal entendimento foi exposto em consulta à Superintendência de Tributação, sobre o tema. Confira-se:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 165/2015

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 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.

(Destacou-se).

Esclarece a Consulta de Contribuinte nº 165/2015 que 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.

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 capítulo 1 da Parte 2 deste Anexo, a substituição tributária aplica-se somente às de uso especificamente automotivo, assim compreendidas as que, em qualquer etapa do ciclo econômico, sejam remetidas, 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.

**Efeitos de 1º/01/2016 a 22/05/2017 - Redação dada pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 19, III, ambos do Dec. nº 46.931, de 30/12/2015:**

"Art. 58-A. Relativamente às mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas no capítulo 1 da Parte 2 deste Anexo:"

**Efeitos de 1º/06/2008 a 22/05/2017 - Acrescido pelo art. 2º, I, e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.823, de 30/05/2008:**

"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.

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 capítulo 1 da Parte 2 deste 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; e em seu § 1º, estender a 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 mesmo 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 capítulo 1 da Parte 2 do Anexo XV. E o art. 58-A, supratranscrito, cuida de esclarecer que, no caso em que o 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 Capítulo 1 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, de uso automotivo.

Insiste a Defesa na tese de que a Cláusula Primeira, § 6º, do Protocolo ICMS nº 41/08 utiliza a expressão “veículo automotor” por ser gênero do qual a espécie “tratores e máquinas agrícolas” faz parte, sendo que a interpretação adequada é de que todos esses tipos de veículos estão abarcados pela previsão de estipulação de MVA prevista no Protocolo ICMS nº 41/08 e, portanto, no art. 57 da Parte 1 do Anexo XV, do RICMS/02”. E que “*para que não houvesse mais dúvidas, recentemente o referido protocolo, na Cláusula Primeira, parágrafo Sexto, passou a expressamente prever que para as suas disposições “equipara-se a estabelecimento de fabricante o estabelecimento atacadista de peças controlado por fabricante de veículo automotor ou por fabricante de veículos, máquinas e equipamentos de uso agrícola, agropecuário e rodoviário”.* (Prot. ICMS nº 89/19)”.

Destaca que, com a edição do Decreto nº 47.836/20, o RICMS/02 passou a expressamente prever, no seu art. 57, § 1º, inciso III, do Anexo XV, que as MVAs estabelecidas aplicam-se, também, “*ao estabelecimento atacadista de peças controlado por fabricante de veículo automotor ou por fabricante de veículos, máquinas e equipamentos de uso agrícola, agropecuário ou rodoviário, que opere exclusivamente junto aos concessionários integrantes da rede de distribuição do referido fabricante, mediante contrato de fidelidade*”.

Entendem que tal alteração trata-se de norma expressamente interpretativa, que traduz a aplicação do Protocolo na legislação interna de Minas Gerais. E por ser interpretativa, nos termos do que dispõe o art. 106, inciso I, do CTN, aplica-se inclusive aos fatos pretéritos, os quais foram autuados pelo Fisco com base em interpretação diversa, ora levados à apreciação deste Conselho de Contribuintes.

Todavia, sem razão a Defesa também sob esse aspecto.

Como bem colocado pelas Impugnantes, o § 6º da Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 41/08, que trata da equiparação dos estabelecimentos, foi alterado pelo Convênio ICMS nº 89/19, com vigência a partir de 01/02/20:

PROTOCOLO ICMS 89/19, DE 10 DE DEZEMBRO DE 2019

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PROTOCOLO ICMS n° 89/19, DE 10 DE DEZEMBRO DE 2019

Publicado no DOU de 11.12.2019, pelo Despacho 92/19.

Altera o Protocolo ICMS 41/08 que dispõe sobre a substituição tributária nas operações interestaduais com autopeças.

(...)

P R O T O C O L O

Cláusula primeira Ficam alterados os dispositivos a seguir indicados do Protocolo ICMS 41/08, de 4 de abril de 2008, que passam a vigorar com as seguintes redações:

I - o § 6° da cláusula primeira:

"§ 6° Para os efeitos deste protocolo, equiparase a estabelecimento de fabricante o estabelecimento atacadista de peças controlado por fabricante de veículo automotor **ou por fabricante de veículos, máquinas e equipamentos de uso agrícola, agropecuário e rodoviário**, que opere exclusivamente junto aos concessionários integrantes da rede de distribuição do referido fabricante, mediante contrato de fidelidade.";

(...)

Cláusula terceira Este protocolo entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao da SUA publicação. (grifou-se)

Importante destacar que, até 31/01/20, a equiparação prevista no § 6°, da Cláusula Primeira do Convênio ICMS n° 41/08, alcançava apenas o estabelecimento atacadista de peças controlado por fabricante de veículo automotor. A partir de 1º/02/20, o § 6° passou a prever expressamente o estabelecimento atacadista controlado por fabricante de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, nos termos da distinção feita pelo próprio protocolo.

A internalização na legislação de Minas Gerais ocorreu por meio do Decreto n° 47.836, de 08 de janeiro de 2020, produzindo efeitos a partir de **01/03/20**. Confira-se:

DECRETO N° 47.836, DE 8 DE JANEIRO DE 2020 (MG de 09/01/2020)

Altera o Regulamento do ICMS - RICMS -, aprovado pelo Decreto n° 43.080, de 13 de dezembro de 2002.

Art. 2° - O § 1° do art. 57 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS fica acrescido do inciso III, com a seguinte redação:

"Art. 57 - (...)

§ 1° - (...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - ao estabelecimento atacadista de peças controlado por fabricante de veículo automotor ou por fabricante de veículos, máquinas e equipamentos de uso agrícola, agropecuário ou rodoviário, que opere exclusivamente junto aos concessionários integrantes da rede de distribuição do referido fabricante, mediante contrato de fidelidade.”.

Art. 4 - Este decreto entra em vigor:

(...)

II - a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao da publicação, relativamente ao § 1º do art. 57 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS;

Vê-se que foi acrescido o inciso III ao §1º do art. 57 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 4º, II, ambos do Decreto nº 47.836, de 08/01/20.

Dessa forma, o “*caput*” do art. 57 passou a ser também aplicado, a partir de 1º/03/20, ao estabelecimento atacadista de peças controlado por fabricante de veículo automotor ou por fabricante de veículos, máquinas e equipamentos de uso agrícola, agropecuário ou rodoviário, que opere exclusivamente junto aos concessionários integrantes da rede de distribuição do referido fabricante, mediante contrato de fidelidade.

Contrariamente ao entendimento da Defesa tal alteração legal não se trata de norma interpretativa, para fins de retroagir nos termos do art. 106, inciso I do CTN, que prevê:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

A norma interpretativa não inova propriamente, apenas se limita a esclarecer dúvidas atinentes ao dispositivo anterior, ou explicar o conceito que já consta da legislação, podendo, então, retroagir seus efeitos.

No caso em discussão, vê-se que foi incluída na legislação que previa a aplicação da MVA descrita nos incisos do art. 57 do Anexo XV do RICMS/02, qual seja no § 1º do referido artigo, o estabelecimento atacadista de peças controlado por fabricante de veículos, máquinas e equipamentos de uso agrícola, agropecuário ou rodoviário, o qual não estava previsto antes de 01/03/20.

Desse modo, não se está diante de norma interpretativa para fins de aplicação do disposto no art. 106 do CTN, como tangenciado pela Impugnante.

Oportuno destacar 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, que dispõe em sua

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Tal convênio foi revogado pelo Convênio ICMS nº 52/17, a partir de 01/01/18. Entretanto, sob esse aspecto, nada foi alterado, eis que o novo convênio traz a mesma normatização legal em sua cláusula quarta. Confira-se:

Cláusula quarta. O sujeito passivo por substituição tributária observará as normas da legislação tributária da unidade federada de destino do bem e da mercadoria.

(...)

§ 2º Os acordos firmados entre as unidades federadas poderão estabelecer normas específicas ou complementares às estabelecidas neste convênio.

Assim sendo, deve a Autuada observar as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria, devendo adotar, para cálculo 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:

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

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

(...)

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado - MVA - estabelecido para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º;

**Efeitos de 1º/01/2016 31/12/2018 - Redação dada pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 19, III, ambos do Dec. nº 46.931, de 30/12/2015:**

“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 submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º;"

(...)

§ 5º Nas operações interestaduais com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária 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 =  $\frac{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1}{100}$ ", 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) o percentual de carga tributária efetiva, assim considerado o valor do coeficiente obtido pela multiplicação do valor da base de cálculo tributável pelo percentual correspondente à alíquota da mercadoria na operação e pela subsequente razão pelo valor da operação, caso a operação própria do contribuinte industrial a que se refere à alínea "a" esteja sujeita à redução de base de cálculo.

**Efeitos de 08/12/2011 a 31/12/2017 - Acrescido pelo art. 5º e vigência estabelecida pelo art. 8º, ambos do Dec. nº 45.801, de 07/12/2011:**



"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."

Diante do exposto, corretas as exigências do ICMS/ST, bem como a Multa de Revalidação, nos termos do art. 56, inciso II, § 2º, incisos I e II da Lei nº 6.763/75.

As Impugnantes contestam a 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, visto que não houve não retenção ou falta de pagamento, mas sim pagamento a menor do imposto.

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;**

(Grifou-se)

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.

Importante ressaltar que a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 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.

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.

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 termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do inciso I 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:

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, CONCLUO QUE A COBRANÇA DA MULTA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, de mesma sujeição passiva, manifestou-se pela correção do trabalho fiscal, conforme decisões consubstanciadas nos Acórdãos nºs 23.293/19/1ª, 23.294/19/1ª, 22.079/19/2ª; 22.098/19/2ª, 22.095/19/2ª, 23.110/18/3ª, 23.111/18/3ª, e 23.112/18/3ª.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 19/05/21. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido, em parte, o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves, que o julgava parcialmente procedente, para excluir a majoração da Multa de Revalidação prevista no inciso I e II do §2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Gislana da Silva Carlos (Revisora) e Cindy Andrade Morais.

**Sala das Sessões, 26 de maio de 2021.**

**Ivana Maria de Almeida**  
**Relatora**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Presidente**

D

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

Acórdão: 22.641/21/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001714249-71  
Impugnação: 40.010150671-73 (Coob.)  
Impugnante: John Deere Equipamentos do Brasil Ltda. (Coob.)  
IE: 063057539.04-59  
Autuado: John Deere Brasil Ltda  
IE: 101277968.02-85  
Proc. S. Passivo: CRISTIANO ROSA DE CARVALHO  
Origem: DF/Ipatinga

Voto proferido pelo Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves, 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.

A majoração da Multa de Revalidação, preconizada pelos incisos I e II do §2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, é inaplicável à espécie.

Nesse sentido, cito o voto proferido pelo Conselheiro Bernardo Motta Moreira proferido no Acórdão nº 23.113/18/3ª em situação semelhante à dos autos.

No caso presente, foi exigida a majoração da multa de revalidação em virtude do recolhimento a menor do tributo devido, com supedâneo nos incisos I e II do art. 56, § 2º 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:

(...)

§ 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;

(...)

O inciso I acima transcrito estabelece que a penalidade somente poderá ser aplicada em dobro nos casos de ausência de retenção/pagamento do imposto.

Ocorre que o Direito Tributário deve se pautar pelo princípio da legalidade estrita, também conhecida como legalidade cerrada, ou ainda, como princípio da

tipicidade tributária por parte da doutrina. Princípio este insculpido no art. 150, inciso I da Constituição da República de 1988, delimita que nenhum tributo poderá ser criado ou majorado sem lei em sentido estrito que o estabeleça.

O Código Tributário Nacional, por meio do inciso V do art. 97, regulamenta o princípio da tipicidade, determinando que as multas tributárias também devem respeito ao aludido princípio.

Partindo dos pressupostos e dispositivos mencionados, não há que se cogitar hipótese de aplicação da majoração de penalidade ao sujeito passivo quando não expressamente prevista na legislação de regência.

Há de se considerar ainda que a legislação mineira delimita a possibilidade de majoração da multa em casos de recolhimento ou retenção do imposto a menor, conquanto em outras oportunidades o legislador estadual fez questão de delimitar tal possibilidade, como por exemplo, no art. 56, 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:

I - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e dos acessórios antes da inscrição em dívida ativa, nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa de mora será de:

(...)

Conforme bem definido pelo citado Conselheiro Bernardo Motta:

“Não se pode perder de vista que o primado da legalidade não se restringe ao aspecto formal, muito pelo contrário, não basta a previsão da hipótese em lei como ato ilícito a ser punido. A segurança jurídica exige que a lei esgote as possibilidades que cria a obrigação tributária, trazendo do Direito Penal para o Direito Tributário a denominada especificidade conceitual ensinada pela Professora Misabel Abreu Machado Derzi (DERZI, Misabel Abreu Machado. Tipo ou conceito no Direito Tributário? Revista da Faculdade de Direito da UFMG, Belo Horizonte, v. 31, p. 213-260, 1988; DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito tributário, direito penal e tipo, 2007).

Quanto à rigidez da legalidade para as sanções, assim como para os tributos, a jurisprudência não tergiversa. O entendimento tem sido no sentido de que mesmo a multa não sendo um tributo, deve seguir o mesmo tratamento, e via de consequência, deve obedecer ao princípio consagrado na Constituição da República.”

Não se pode perder de vistas que a situação em exame perpassa a interpretação de norma definidora de penalidades, portanto deve ser interpretada da forma mais favorável ao infrator conforme estabelecido pelo art. 112 do CTN.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ao consagrar hipótese de interpretação *in bona partem*, o CTN adota como linha de direcionamento situação em que havendo possibilidade de decisão com base em disposições diversas, aquela menos gravosa será a aplicada.

Dessa feita, os tipos “não retenção” ou “falta de pagamento”, previstos no § 2º, inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75 não podem ser equiparados ao ato praticado pela Autuada conforme capitulado no Auto de Infração, qual seja, reter e recolher a menor o tributo, com fulcro no art. 112 do CTN.

O que conduz à conclusão de que a majoração, da penalidade deve ser excluída da autuação, por não se aplicar à espécie.

Quanto à situação estatuída no § 2º, inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, melhor sorte não socorre à pretensão.

Poderia se perquirir sua aplicação caso a autuação tivesse sido realizada tão somente em desfavor da Coobrigada. Fato distinto do ora em apreço.

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 inaplicável à espécie.

**Sala das Sessões, 26 de maio de 2021.**

**Carlos Alberto Moreira Alves  
Conselheiro**