

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

Acórdão: 4.082/13/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000173478-81  
Recurso de Revisão: 40.060133682-19, 40.060133683-91 (Coob.)  
Recorrente: Elmaz Tarraf Comércio de Caminhões e Ônibus Ltda  
IE: 062846474.00-09  
Man Latin América Indústria e Comércio de Veículos Ltda  
(Coob.)  
CNPJ: 06.020318/0005-44  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Leonardo Resende Alvim Machado/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

***EMENTA***

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – EMPRESA CONCESSIONÁRIA – VEÍCULO – CORRETA A ELEIÇÃO.** Restou comprovado que os atos da Recorrente/Coobrigada concorreram para o não recolhimento do imposto pela Recorrente/Autuada. Legítima, portanto, a sua manutenção no polo passivo da obrigação tributária, em face das disposições contidas no art. 124, inciso II do CTN c/c art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75. Mantida a decisão recorrida.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – VEÍCULO NOVO – VENDA DIRETA.** Imputação de saídas de veículos novos desacobertadas de documentos fiscais promovidas pela Recorrente/Autuada, concessionária revendedora mineira, sob a forma de vendas diretas realizadas pela fabricante da marca, ora Recorrente/Coobrigada. As operações foram acobertadas por documentos fiscais emitidos pela Recorrente/Coobrigada, diretamente para os adquirentes. Exigências de ICMS, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75. Adequação da Multa Isolada pelo Fisco, nos termos do art. 55, § 2º da lei mencionada. Mantida a decisão recorrida.

**Recursos de Revisão conhecidos à unanimidade e não providos pelo voto de qualidade.**

***RELATÓRIO***

**Da Decisão Recorrida**

A autuação versa sobre a falta de recolhimento de ICMS, devido a este Estado, no período de 01/01/11 a 31/01/11, nas saídas de veículos novos (caminhões e ônibus) de Concessionária mineira Recorrente/Autuada sem emissão de documentos fiscais.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Constatou-se que as operações foram acompanhadas por notas fiscais emitidas por contribuinte estabelecido em outra Unidade da Federação, ora Recorrente/Coobrigada (MAN LATIN AMÉRICA IND. E COM. DE VEÍCULOS LTDA), diretamente para consumidores finais localizados neste Estado.

Exigem-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, § 2º todos da Lei nº 6.763/75.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 20.772/13/3ª, por maioria de votos, julga procedente o lançamento, mantendo integralmente as exigências fiscais.

### **Das Razões das Recorrentes**

Inconformados, os Sujeitos Passivos interpõem, tempestivamente, o presente Recurso de Revisão (fls. 631/674), por intermédio de procurador regularmente constituído.

Afirmam que a decisão recorrida revela-se divergente da decisão proferida no Acórdão nº 18.799/08/1ª, que foi indicado como paradigma, (cópia anexa às fls. 676/678).

Requerem seja conhecido e provido seu Recurso de Revisão.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG manifesta-se às fls.679/689, em preliminar, pelo conhecimento do Recurso de Revisão interposto e, no mérito, pelo provimento parcial do lançamento para manutenção das exigências somente em relação aos destinatários Eustáquio Augusto de Moura e Vanderson José dos Santos.

---

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para conhecer do Recurso de Revisão e por esta razão passam a compor em parte o presente Acórdão.

### **Dos Pressupostos de Admissibilidade**

Superada, de plano, a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

As Recorrentes sustentam que a decisão recorrida diverge, quanto à aplicação da legislação tributária, da decisão proferida no Acórdão nº 18.799/08/1ª (fls. 676/678).

Vale mencionar que esta espécie de Recurso de Revisão tem como pressuposto de cabimento a existência de decisões divergentes quanto à aplicação da legislação tributária, sobre a mesma matéria e sob as mesmas circunstâncias/condições, proferidas pela mesma ou por outra Câmara de Julgamento deste Órgão Julgador, podendo ser também pela Câmara Especial.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, o objetivo buscado pelo Órgão Julgador é o da uniformização das decisões, evitando que as Câmaras decidam de forma diferente sobre determinada matéria.

No que se refere à decisão apontada como paradigma, verifica-se, sem muito esforço, que ela diverge quanto à aplicação da legislação tributária da decisão recorrida, tendo em vista tratar de situação idêntica à relativa à decisão recorrida, sendo que naquela sentada, em decisão irrecorrível na esfera administrativa, a 1ª Câmara de Julgamento decidiu pela improcedência do lançamento.

Diante do exposto, reputa-se atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08 (divergência jurisprudencial), comprovando-se o preenchimento cumulativo das condições, conforme previsto no dispositivo legal.

Via de consequência, verifica-se que se encontram configurados os pressupostos de admissibilidade para o Recurso de Revisão.

### **Do Mérito**

Considerando que a fundamentação do Acórdão recorrido não se contrapõe à decisão ora tomada por esta Câmara Especial e, por consequência, vai ao encontro das discussões alinhavadas nesta sessão de julgamento, transcreve-se aquela decisão, com as adequações pertinentes, conforme a seguir.

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento de toda matéria nele versada.

Relembrando, versa o presente contencioso sobre exigências fiscais relativas à falta de emissão de notas fiscais, no mês de janeiro de 2011, nas vendas de veículos novos (caminhões e ônibus) realizadas pela Concessionária mineira, ora Recorrente/Autuada, destinados a consumidores finais situados neste Estado, o que resultou em falta de recolhimento do ICMS para Minas Gerais.

Constatou-se que as operações foram acompanhadas por notas fiscais emitidas por contribuinte estabelecido no Estado do Rio de Janeiro - MAN LATIN AMÉRICA IND E COM DE VEÍCULOS LTDA, ora Recorrente/Coobrigada, diretamente para consumidores finais localizados neste Estado.

Trata-se de operações com bens classificados nas NBM 8704.2310, 8704.2210 e 8706.0010 (chassi com motor e cabine para caminhão e ônibus), portanto fora do âmbito de aplicação da substituição tributária, não se sujeitando, portanto, aos preceitos do Convênio ICMS nº 51/00.

Figuram como sujeitos passivos da autuação, como Autuado, ora Recorrente o estabelecimento mineiro Elmaz Tarraf Comércio de Caminhões e Ônibus Ltda, IE: 062.846474.00-09, concessionária dos caminhões e ônibus da marca Volkswagen e, na condição de Coobrigada, a empresa carioca fabricante dos veículos, MAN LATIN AMÉRICA IND E COM DE VEÍCULOS LTDA, CNPJ 06.020318/0005-04. A responsabilidade atribuída à Coobrigada advém das disposições contidas no art. 124, inciso II do CTN c/c art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75.

Quanto aos dados cadastrais da Recorrente/Autuada, por meio de consulta ao SICAF se constata que o Contribuinte inscreveu-se neste Estado em agosto de 1993 e encontra-se em atividade ou “ATIVO”. No que tange ao objetivo social de acordo com as informações, a atividade econômica do estabelecimento está classificada no CNAE nº. 4511-1/01 que corresponde a “Comércio a varejo de automóveis, camionetas e utilitários novos”.

Nesse mesmo sentido, consta na Cláusula Segunda do contrato social que o objetivo da sociedade é a “exploração da atividade comercial de compra e venda de caminhões e ônibus, peças, acessórios, pneumáticos, assistência técnica, alinhamentos de chassi e eixos”. Confira-se às fls. 346 dos autos.

Com relação ao objeto da ação, cabe ressaltar que as irregularidades foram apuradas com base nas notas fiscais de vendas de veículos destinados a consumidores finais emitidas pela Recorrente/Coobrigada, em operações realizadas por intermédio da Concessionária da Recorrente/Autuada sem, contudo, emitir o documento próprio e recolher o ICMS a este Estado.

Essas operações e documentos encontram-se demonstradas às fls. 11/12. O Fisco utilizou como base de cálculo das exigências o preço final de venda dos veículos destacado na nota fiscal e aplicou a alíquota de 12% (doze por cento) capitulada no art. 42, inciso I subalínea “b.5” do RICMS/02.

A acusação do Fisco está sustentada no fato de que a Recorrente/Autuada deixou de emitir notas fiscais e recolher o ICMS nas saídas de veículos novos, “uma vez que as operações foram acompanhadas por documentos fiscais emitidos por contribuinte estabelecido em outra unidade da Federação diretamente para consumidores finais situados neste Estado, sem a observância da Lei Federal nº 6.729/79”.

Em sede de Recurso de Revisão, os Sujeitos Passivos propugnam pela improcedência total do lançamento, sinteticamente sob os seguintes argumentos:

- as vendas efetivadas pela Recorrente/Coobrigada MAN LATIN AMÉRICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, estabelecida no Estado do Rio de Janeiro, e intermediadas pela Recorrente/Autuada ELMAZ TARRAF COMÉRCIO DE CAMINHÕES E ÔNIBUS LTDA se revestem de legalidade, conforme previsão constante do inciso II do art. 15 da Lei Ferrari – Lei nº 6.729/79;

- a Lei Ferrari não obriga a MAN a celebrar Convenção de Marca com a Associação Brasileira dos Distribuidores Volkswagen Caminhões – ACAV para especificar o conceito de comprador especial ou para estabelecer limites para a comercialização de veículos pela Montadora nas hipóteses em que as vendas diretas contam com a intermediação da rede de concessionários;

- nas vendas diretas, a circulação jurídica do veículo se dá exclusivamente na operação entre Montadora e consumidor final, não havendo, portanto, operações de compra e venda de veículos no âmbito das concessionárias, havendo apenas prestações de serviço de intermediação;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a jurisprudência do STJ, do TJMG e do CC/MG afasta a incidência de ICMS na intermediação de vendas diretas de veículos;
- no lançamento há duplicidade de exigências de multas;
- as penalidades são abusivas e desproporcionais.

Verifica-se que o cerne da controvérsia passa pela resposta das seguintes indagações: em que local os negócios (vendas) foram concretizados e, a quem caberia a obrigação de emitir o documento fiscal próprio e fazer o recolhimento do imposto.

Antes de analisar a questão da obrigação tributária, torna-se necessário fazer uma breve abordagem sobre a origem da Lei Federal nº 6.729/79 ou Lei Ferrari, cujo histórico foi extraído da Manifestação Fiscal.

“Esta lei é assim chamada em homenagem ao advogado Renato Ferrari que era, à época, presidente da ABRAVE, entidade que antecedeu a FENABRAVE. Apesar da homenagem, o texto desta lei não foi por ele elaborado. O texto original, de autoria do Sr. Renato Ferrari, aprovado pelo Congresso em 1978, foi vetado pelo, então Presidente Ernesto Geisel, sendo considerado muito complexo e minucioso.

Independente disto, a versão simplificada, ainda que de uma forma menos contundente, teve o objetivo mantido, que é a regulamentação da relação entre os pequenos investidores nacionais (concessionários) e as grandes montadoras estrangeiras. Como a relação de poder era claramente desfavorável aos concessionários, esta lei veio impor limites que visavam equilibrar este relacionamento comercial.

Então, posto isto, vê-se que esta lei visa claramente proteger, não tanto quanto o projeto original, o investimento feito pelo concessionário. Não tem, em momento algum caráter tributário. E isto é muito importante de ser destacado, tendo em vista que a defesa conjunta da Recorrente/Autuada e Recorrente/Coobrigada se assenta, basicamente, nos arts. 15 e 19 desta lei. Contudo, o que se pretende demonstrar aqui é que, apesar de não ter cunho algum na esfera tributária, a inobservância desta lei pode afetar a tributação do estado consumidor.

Sem dúvida, se quisesse citar duas importantes conquistas da Lei Ferrari, seriam elas, a delimitação territorial da concessão e a delimitação das vendas diretas. Na primeira, evita-se a concorrência predatória entre concessionários, limitando o poder da concedente de nomear mais de um representante em uma determinada área econômica de abrangência. Na segunda, evita-se a concorrência, também predatória, do concessionário com a concedente; e é sobre esta segunda conquista que se procurou analisar com mais detalhes.

O cenário ideal do concessionário seria a proibição total da venda direta. No entanto, a lei que foi sancionada pela presidência em 1979 não foi tão audaz; ao menos colocou alguns limites onde antes nada havia. Estes limites estão disciplinados no art.15. Extraí-se desse dispositivo que há dois tipos de vendas diretas: sem participação do concessionário (inciso I do art. 15) e com participação do concessionário (inciso II do art. 15). Em outras palavras, na primeira forma o concessionário em nada é remunerado e na segunda forma o concessionário recebe alguma participação nas vendas.

Na venda direta sem participação do concessionário, o fabricante e/ou importador estipulam o preço final e ganham toda a margem de lucro. O concessionário não ganha nada com a venda do produto. Quando muito, sobra para o concessionário a prestação do serviço de revisão antes da entrega, que é remunerada pela concedente, onde são verificados os níveis dos fluidos e é retirada a cera protetora da carroceria do veículo. Isto é muito pouco para remunerar toda uma estrutura de uma concessionária.

No segundo tipo de venda direta, a com a participação do concessionário, igualmente é a concedente que estipula o preço final, que ganha a maior parte da margem de lucro e que estipula quanto que será destinado ao concessionário. Não é uma opção atraente em relação à venda efetuada pelo concessionário, sem a participação da concedente na margem de agregação.

Desta forma, a princípio, soa estranha a afirmação de que é a concessionária quem define se é uma venda direta ou não. É notória e bem sabida a insatisfação dos concessionários com as vendas diretas, que afeta a lucratividade das concessionárias, sendo que estas são obrigadas a aceitá-las sem muitos questionamentos.

É importante frisar que na venda direta, independente do tipo, quem define o valor da mercadoria e quanto repassará ao concessionário a título de comissão é o fabricante. Da análise dos argumentos da Recorrente/Autuada, nem parece que as vendas diretas são prejudiciais à rentabilidade dos concessionários. Até parece que é algo benéfico a eles. Contudo, além de não ser, lhes é retirada a autonomia de determinar o valor de venda dos veículos e de quanto pretendem auferir na comercialização.

Assim, desta forma, é possível entender os reais motivos da preocupação do legislador em colocar limites nas vendas diretas. É para proteger a rentabilidade do pequeno investidor que resolveu abrir uma concessionária e investir no ramo de venda de veículos novos”.

Feita a análise histórica da lei, passa-se a avaliação sobre os reflexos da venda direta em termos tributários.

Nos exatos termos da lei, a venda direta ocorre quando o fabricante vende diretamente para o consumidor final, sem a participação de intermediários, sendo, por isso, chamada de venda direta. Neste caso, de forma clara, há somente um fato gerador. Somente um ganhará com esta operação e este auferirá toda a margem de agregação. Há somente um vendedor e somente um comprador. Não há intermediários, pois, se houver intermediários, em termos tributários, deixa de ser venda direta.

Este é o ponto chave da questão, tendo em vista que a afirmação da Recorrente/Autuada de que nunca efetua venda direta sem a intermediação do concessionário. A partir disto, sobrevêm apenas duas hipóteses: ou ocorreu uma prestação de serviço de intermediação ou ocorreu uma venda tradicional “formatada”, em termos fiscais, como uma venda direta. Para saber qual das duas situações ocorreu, é preciso analisar o procedimento adotado por ambos, concessionário e fabricante.

Na intermediação, como o próprio nome diz, um ente econômico presta o serviço de aproximação de outros dois entes econômicos: um interessado em vender e outro interessado em comprar determinado bem. Isto é, ele sabe quem quer comprar e

quem quer vender e aproxima ambos para que ocorra a venda. É um facilitador de negócios.

O exemplo clássico de intermediação é o de corretora de imóveis. A corretora aproxima quem quer comprar com quem quer vender. O comprador e o vendedor negociam o preço entre si. Cabe aqui frisar que em toda intermediação é celebrado um Contrato de Intermediação de Venda: de um lado está quem vai procurar o cliente para o produto e de outro está o interessado em vender o produto.

No caso da concessionária de veículos, o procedimento é bem diferente. A concessionária tem como objeto social a venda de veículos automotores comerciais. O consumidor final, seja um autônomo ou uma grande transportadora, vai até esta concessionária com o objetivo de adquirir um veículo comercial. A partir deste momento, o consumidor entra em contato com o vendedor e começa a discutir opções de veículos, valores e modalidades de pagamento.

Certo é que de acordo com as regras de mercado, o vendedor sempre procura cobrir propostas, inclusive de concessionários de outros fabricantes. É esta a função dele. E uma das formas de se conseguir redução de valores é por meio da venda direta, que se tornou mais uma “modalidade” de negócio especial, como se pode constatar nas “Solicitações de Negócio Especial”, anexadas às fls. 479/481 e seguintes.

Este documento apensado é muito interessante e ilustrativo. A partir dele percebe-se que existem dois tipos de faturamento para negócios especiais: um via estoque da concessionária e outro via faturamento direto. Se o bem pretendido já estiver em estoque, negocia-se o valor com a utilização de “*bonus especial*”, classificação como varejo ou atacado, aplicação de “*merchandising plan*”, ou outros, como aquisição de garantia estendida e etc. Como o veículo está disponível para pronta entrega, o valor será um pouco maior em relação ao que requer um prazo maior para entrega. Se não houver o bem em estoque, poderá ser utilizada a modalidade “faturamento direto”.

Essa espécie é utilizada quando o consumidor final não tem urgência em relação ao veículo pretendido. Desta forma, percebe-se que para escolher entre as duas formas de negócio especial, deve-se ter em mente que os parâmetros são a disponibilidade em estoque, a necessidade de pronta entrega do consumidor final e se o desconto maior é mais importante que a pronta entrega para este cliente.

Deve ser ressaltado que quem preenche esta solicitação de negócio especial é a concessionária. Isto é, é ela quem negocia valores e que determina qual a forma de faturamento será utilizada. O fabricante em nada participa; tudo é decidido entre o consumidor final e a concessionária. A decisão da conveniência de se adotar o faturamento direto é tomada por eles; não há participação do fabricante, este somente é informado da decisão.

Igualmente interessantes são as notas fiscais de serviço eletrônicas, fls. 22/115. Nelas consta o nome do vendedor e para quem o veículo foi vendido. Como em cada negociação há uma margem de lucro distinta, também nestas notas fiscais de serviço as margens auferidas a título de comissão pela concessionária variam bastante. E para a concessionária é indiferente se ela vai ganhar o lucro em cima do veículo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sendo tributado pelo ICMS ou tributado pelo ISS. Aliás, como a alíquota do ISS é bem menor, provavelmente irá preferir a tributação municipal.

Tomando-se como exemplo, a nota fiscal de serviço às fls. 35 relativa a venda representada pela Nota Fiscal nº 114.726 (fls. 209). Como afirmar que quem vendeu o veículo VW/24.250 CLC 6X2, CHASSI 9535N8242BR124769, **não** foi a vendedora Gláucia Nazelli, funcionária da Elmaz? Como afirmar que R\$ 17.568,00 (dezesete mil e quinhentos e sessenta e oito reais) se restringe a uma comissão de venda, dado que representa 9% (nove por cento) do valor total de R\$ 195.200,00 (cento e noventa e cinco mil e duzentos reais)? Cabe indagar se os vendedores da Elmaz, no modo de faturamento via estoque, recebem comissão de venda de 9% (nove por cento).

Depreende-se que esse valor não corresponde ao percentual de comissão e sim, margem de lucro, ainda mais se for considerado o valor elevado das mercadorias. Certo é que este veículo foi vendido pela Elmaz por meio de sua funcionária, Gláucia Nazelli. Neste caso, na negociação chegou-se ao valor de R\$ 195.200,00 (cento e noventa e cinco mil e duzentos reais), tendo optado pela modalidade de faturamento direto. O lucro bruto, ou margem bruta de agregação, foi de R\$ 17.568,00 (dezesete mil e quinhentos e sessenta e oito reais). O valor do ICMS é bem superior ao valor do ISS em similar situação, este valor de lucro bruto deve ser maior que a média de agregação verificada nas vendas com faturamento “via estoque”.

O mesmo raciocínio utilizado no exemplo acima é válido para todas as outras 74 (setenta e quatro) vendas autuadas. Confirmam-se as demais notas fiscais emitidas incorretamente pela Recorrente/Autuada, como se fossem prestações de serviços tributadas pelo município anexadas às fls. 22/115, as quais fazem referência às notas fiscais de venda objeto da autuação.

Em síntese, nota-se que o faturamento direto com a participação do concessionário se tornou apenas mais uma modalidade de faturamento. No entanto, a opção por uma ou outra forma de faturamento vai afetar a destinação de parte do imposto, que irá para os cofres municipais e também a partição do ICMS. Neste caso, o Estado de Minas Gerais foi prejudicado em prol do Estado do Rio de Janeiro.

Deve ser esclarecido que o Fisco Mineiro não vê problemas nas vendas diretas desde que tenham ocorrido, de fato, vendas diretas. O que não se pode admitir é a transformação das vendas normais, nas quais o consumidor final se dirigiu a uma concessionária mineira para adquirir um veículo, em vendas diretas, simplesmente porque se optou pelo faturamento direto, e assim, o Erário Mineiro seja prejudicado.

Há de ser considerado que a Autuada/Recorrente em nenhum momento mencionou os contratos de intermediação em cada venda efetuada, indispensáveis neste tipo de prestação de serviço. Todas as provas documentais aqui apresentadas mostram claramente que as vendas foram realizadas em território mineiro, efetuada por concessionária mineira, onde se optou pela forma de faturamento “direto”. Também, em nenhum dos casos autuados a Autuada/Recorrente conseguiu comprovar que a negociação se deu diretamente com o fabricante, sem a participação do concessionário.

Interessante também é observar que, no caso específico, todos os destinatários foram considerados “cliente especial”, sem distinção, pois existem vários



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consumidores finais, conforme solicitações de negócio especial, com menos de 10 (dez) veículos na frota. Isso apenas corrobora com a tese do Fisco de que as “vendas diretas” somente ocorreram porque se optou pela modalidade de faturamento direto e não porque era, de fato, uma venda direta.

Em relação à jurisprudência citada, é necessário saber que em nenhuma delas restou claro que a operação de venda se deu em território mineiro, tendo sido efetivamente procedida por empresa situada em Minas Gerais e cuja negociação de valores e forma de pagamento se deu entre a concessionária e consumidor final, sem a participação do fabricante. Não sendo, portanto, paradigma para o presente caso.

Também não há como acatar o argumento da Recorrente de que no montante de ICMS apurado pelo Fisco, deveria ser compensado o recolhido ao Estado do Rio de Janeiro. Primeiro porque a apropriação de créditos está condicionada à observância das regras estabelecidas nos arts. 66 e 69 do RICMS/02, sobretudo no que diz respeito à vinculação entre as operações (crédito e débito) e à escrituração nos prazos regulamentares.

Com efeito, o fato de nas notas fiscais emitidas pela Fabricante a Recorrente/Coobrigada, constar os clientes da Recorrente/Autuada (consumidores finais) como sendo os destinatários dos bens, afasta definitivamente a hipótese de se reconhecer este crédito ao estabelecimento autuado, na forma pretendida pela Recorrente/Autuada.

Não se sustenta a tese da Recorrente/Autuada de que a autuação afrontou princípios consagrados no Direito Tributário. Tem-se que o Auto de Infração fora lavrado em estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

Art. 110. 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 resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

(...)

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG) na Apelação Cível nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO – TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

Deve-se esclarecer também, que as penalidades aplicadas possuem naturezas distintas. A Multa de Revalidação, prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, apena o descumprimento da obrigação principal de recolher o imposto devido. Veja-se:

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do art. 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.

Já a Multa Isolada prevista no inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75, de 40% (quarenta por cento) sobre o valor da operação, é devida pelo descumprimento da obrigação acessória de emitir o documento fiscal nas operações que realizou.

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacobertada de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

No presente caso foi observado o limite de duas vezes e meia o valor do imposto previsto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75. Corretas, portanto as exigências de ICMS, multa de revalidação e multa isolada conforme demonstrado às fls. 11/12 consolidadas às fls. 09.

De todo o acima exposto, conclui-se que devem ser mantidas as exigências fiscais uma vez que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado e as Recorrentes não apresentaram prova capaz de modificar a decisão da Câmara *a quo*.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer dos Recursos de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em negar-lhes provimento. Vencido o Conselheiro Rodrigo da Silva Ferreira, que lhes dava provimento, nos termos do voto vencido. Vencidos, em parte, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Relator) e Carlos Alberto Moreira Alves, que lhes davam provimento parcial para manter as exigências em relação aos destinatários Eustáquio Augusto de Moura e Vanderson José dos Santos, nos termos do parecer da

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

Assessoria do CC/MG. Designado relator o Conselheiro Fernando Luiz Saldanha. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Eder Sousa. Participou do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro José Luiz Drumond (Revisor),

**Sala das Sessões, 07 de junho de 2013.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente**

**Fernando Luiz Saldanha  
Relator designado**

CC/MG

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.082/13/CE Rito: Ordinário

PTA/AI: 01.000173478-81

Recurso de Revisão: 40.060133682-19, 40.060133683-91 (Coob.)

Recorrente: Elmaz Tarraf Comércio de Caminhões e Ônibus Ltda  
IE: 062846474.00-09  
Man Latin América Indústria e Comércio de Veículos Ltda  
(Coob.)  
CNPJ: 06.020318/0005-44

Recorrida: Fazenda Pública Estadual

Proc. S. Passivo: Leonardo Resende Alvim Machado/Outro(s)

Origem: DF/BH-4 – Belo Horizonte

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

Versa o presente contencioso sobre exigências fiscais relativas à falta de emissão de notas fiscais, no mês de janeiro de 2011, nas vendas de veículos novos (caminhões e ônibus) realizadas pela Concessionária mineira, ora Recorrente/Autuada, destinados a consumidores finais situados neste Estado, o que resultou em falta de recolhimento do ICMS para Minas Gerais.

Constatou-se que as operações foram acompanhadas por notas fiscais emitidas por contribuinte estabelecido no Estado do Rio de Janeiro - MAN LATIN AMÉRICA IND E COM DE VEÍCULOS LTDA, ora Recorrente/Coobrigada, diretamente para consumidores finais localizados neste Estado.

Trata-se de operações com bens classificados nas NBM 8704.2310, 8704.2210 e 8706.0010 (chassi com motor e cabine para caminhão e ônibus), portanto fora do âmbito de aplicação da substituição tributária, não se sujeitando, portanto, aos preceitos do Convênio ICMS nº 51/00.

Verifica-se que o caso em tela diz respeito à previsão contida na Lei Federal nº 6.729/79, que dispõe sobre a concessão comercial entre produtores e distribuidores de veículos automotores de via terrestre, e especificamente no que se refere ao inciso II de seu art. 15 c/c inciso XIV de seu art. 19, *in verbis*:

Art. 15. O concedente poderá efetuar vendas diretas de veículos automotores.

I - independentemente da atuação ou pedido de concessionário:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) à Administração Pública, direta ou indireta, ou ao Corpo Diplomático;

b) a outros compradores especiais, nos limites que forem previamente ajustados com sua rede de distribuição;

### II - através da rede de distribuição:

a) às pessoas indicadas no inciso I, alínea a, incumbindo o encaminhamento do pedido a concessionário que tenha esta atribuição;

b) a frotistas de veículos automotores, expressamente caracterizados, cabendo unicamente aos concessionários objetivar vendas desta natureza;

c) a outros compradores especiais, facultada a qualquer concessionário a apresentação do pedido.

§ 1º Nas vendas diretas, o concessionário fará jus ao valor da contraprestação relativa aos serviços de revisão que prestar, na hipótese do inciso I, ou ao valor da margem de comercialização correspondente à mercadoria vendida, na hipótese do inciso II deste artigo.

§ 2º A incidência das vendas diretas através de concessionário, sobre a respectiva quota de veículos automotores, será estipulada entre o concedente e sua rede de distribuição.

Art. 19. Celebrar-se-ão convenções da marca para estabelecer normas e procedimentos relativos a:

(...)

XIV - vendas diretas, com especificação de compradores especiais, limites das vendas pelo concedente sem mediação de concessionário, atribuição de faculdade a concessionários para venda à Administração Pública e ao Corpo Diplomático, caracterização de frotistas de veículos automotores, valor de margem de comercialização e de contraprestação de revisões, demais regras de procedimento (art. 15, § 1º); (não existem grifos no original)

Explica-se a referência à legislação supra, tendo em vista que todas as vendas objeto do lançamento foram realizadas/intermediadas pela Autuada ELMAZ TARRAF, concessionária da marca Volkswagen do Brasil.

Observa-se que a Recorrente/Coobrigada, a Montadora emitiu notas fiscais de faturamento direto sendo que a Concessionária Recorrente/Autuada emitiu as notas fiscais de serviços correspondentes (intermediação).

Nesse sentido, importante trazer à baila, de pronto, o entendimento defendido pela SEF/MG, relativo à matéria ora tratada, por intermédio de um dos Órgãos responsáveis pela interpretação da legislação tributária (DOET/SLT, atual SUTRI – Superintendência de Tributação).

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

PARECER DOET/SLT N° 026/2000 (Em 24/04/2000)

INTERESSADO: Luiz Pedri

ASSUNTO:

VEÍCULOS - VENDA DIRETA DA MONTADORA A FROTISTA - INCIDÊNCIA DO ICMS.

EXPOSIÇÃO:

O consulente informa que veículos, principalmente caminhões, vêm sendo faturados diretamente de montadoras situadas em outras unidades da Federação, para consumidores finais mineiros, ocasionando prejuízo ao Estado de Minas Gerais, como, também, à União.

Isso porque, desconsiderando-se uma etapa de comercialização, a revenda, vários tributos, que incidiriam em relação à mesma, deixam de ser pagos, inclusive ICMS para Minas Gerais.

Aduz constar nas notas fiscais referentes à compra e venda que o veículo será entregue na concessionária mineira e que esta atua como interveniente na negociação.

Isso posto,

CONSULTA:

1 - O Fisco mineiro poderá desconsiderar tal venda como "direta", exigindo o crédito tributário relativo à operação mineira (revenda)?

2 - Sendo negativa a resposta ao item anterior, não caberia ao Estado regular a citada operação, que é prejudicial aos cofres públicos?

RESPOSTA:

O Direito Tributário é um direito de sobreposição, porque atua sobre fatos regulados por outras áreas do Direito.

Assim, em matéria de tributos patrimoniais, ITCD, IPVA, etc., regra geral, os fatos (atos jurídicos) como, por exemplo, sucessão hereditária e propriedade, são regulados pelo Direito Civil.

Já o ICMS incide, entre outras hipóteses, na circulação de mercadorias, cujos fatos comerciais (atos jurídicos) são regulados pelo próprio Direito Comercial.

E é exatamente nele, através da Lei n.º 6.729, de 28 de novembro de 1979, que vamos encontrar as normas inerentes à comercialização de veículos, no que se refere à disciplina da concessão para venda/revenda

destes produtos.

Tal lei determina que, regra geral, a comercialização se faça através das concessionárias, que ficam encarregadas da venda dos veículos aos consumidores.

Entretanto, a mesma lei estabelece exceções, possibilitando à montadora realizar vendas diretas de veículos a certos clientes especiais, nas seguintes hipóteses:

"Art. 15. O concedente (*a montadora*) poderá efetuar vendas diretas de veículos automotores.

I – independentemente da atuação ou pedido de concessionário:

a) à Administração Pública, direta ou indireta, ou ao Corpo Diplomático;

b) a outros compradores especiais, nos limites que forem previamente ajustados com sua rede de distribuição;

II – através da rede de distribuição:

a) a pessoas indicadas no inciso I, alínea "a", incumbindo o encaminhamento do pedido a concessionário que tenha esta atribuição;

b) a FROTISTA de veículos automotores, expressamente caracterizados, cabendo unicamente aos concessionários objetivar vendas desta natureza;

c) a outros compradores especiais, facultada a qualquer concessionário a apresentação do pedido.

§ 1º Nas vendas diretas, o concessionário fará jus ao valor da contraprestação relativa aos serviços de revisão que prestar, na hipótese do inciso I, ou ao valor da margem de comercialização correspondente à mercadoria vendida, na hipótese do inciso II deste artigo.

§ 2º A incidência de vendas diretas através de concessionário, sobre a respectiva quota de veículos automotores, será estipulada entre o concedente e sua rede de distribuição." (Destacamos)

Tal permissão reflete a lógica de mercado, consistente no fato de que os grandes clientes normalmente realizam compras diretas junto a industriais ou atacadistas, enquanto aos varejistas cabe atender clientes que, individualmente, adquirem pequenas quantidades.

E, como se pode notar no texto acima transcrito, é possível que a compra e venda se realize entre a

montadora e o cliente especial, sem a intervenção da concessionária ou com a intervenção desta, na qualidade de "agenciador".

Assim, a concessionária, quando envolvida, o será como prestadora de serviço de revisão do veículo, pelos quais receberá a contraprestação devida; ou, em determinadas situações, como "agenciadora" ou interveniente, quando terá direito a uma comissão.(não existem grifos no original)

Dessa forma, verifica-se ter, a lei, permitido a venda direta. Motivo pelo qual, desde que observadas as condições estabelecidas na legislação, tal operação há de ser considerada lícita, inclusive a venda direta a FROTISTAS.

Na hipótese sob análise, o problema está exatamente em se estabelecer os conceitos de "frota" e "FROTISTA", posto que a Lei em questão não o fez.

Entretanto, aparentemente determinou aos concessionários e respectivas montadoras que o fizessem, em consenso:

"Art. 19 - Celebrar-se-ão convenções da marca para estabelecer normas e procedimentos relativos a:

(...)

XIV – vendas diretas, com especificação de compradores especiais, limites das vendas pelo concedente sem mediação de concessionário, atribuição de faculdade a concessionários para venda à Administração Pública e ao Corpo Diplomática, caracterização de FROTISTA de veículos automotores, valor de margem de comercialização e de contraprestação de revisões, demais regras de procedimentos (art. 15, § 1º);

(...)" (Destacamos)

Dissemos aparentemente porque, apesar da literalidade do texto, não se deve entender que a permissão para "caracterização do FROTISTA" se confunda com a possibilidade de alterar o conceito de "FROTISTA" estabelecido ao longo dos tempos.

Na verdade, a permissão é para que se faça a caracterização não quanto ao conteúdo do conceito, mas, sim, quanto à dimensão quantitativa a ser observada.

Assim, adotar-se-á como conceito aquele historicamente estabelecido, restando a montadores e suas concessionárias, em convenção de marca, determinar a partir de que número veículos pode-se



considerar uma empresa como "FROTISTA", desde que esta reúna outras condições necessárias à sua caracterização como tal.

Portanto, respeita-se o conceito preestabelecido, ao mesmo tempo em que se permite à montadora e aos concessionários um acordo quanto à possibilidade de venda direta a "FROTISTAs", por meio do estabelecimento de limite quantitativo vinculado ao termo em questão.

Consequentemente, torna-se possível a revisão do acordo sempre que necessário, estabelecendo-se novo parâmetro quantitativo, sem que se despreste os conceitos de "frota/FROTISTA".

E, historicamente, o conceito de "frota" ligou-se ao transporte, designando em seus primórdios um conjunto de navios:

"FROTA. 1. Direito militar. A) Marinha de Guerra: b) armada ou conjunto de marinha de guerra. 2. Direito comercial. A) Conjunto de navios mercantes; ... c) grupo de unidades náuticas pertencentes a uma empresa.

*FROTA MERCANTE. 1. História do direito. Grupo de navios mercantes que eram comboiados por naus de guerra. 2. Direito comercial e direito marítimo. Certo número de navios mercantes.*" (Maria Helena Diniz, Dicionário Jurídico, Saraiva, São Paulo, 1998, p. 605).

Assim, tem-se que o termo foi utilizado inicialmente para designar conjunto de veículos marítimos.

Entretanto, com o evoluir dos tempos passou a aplicar-se o conceito também ao conjunto de veículos rodoviários e aeroviários utilizados no desenvolvimento da atividade da empresa, ainda que esta não se dedique à prestação de serviços de transporte.

Ou seja, atualmente considera-se "FROTISTA" a empresa que tenha um conjunto de veículos utilizados como instrumento básico ou auxiliar para realização de sua atividade. (não existem grifos no original)

Este o sentido que nos apresenta Maria Helena Diniz:

"Frota – ...Direito Comercial. Total de veículos de uma empresa ...

FROTISTA – Direito Comercial ... Aquele que tem uma frota de veículos"

(Obra citada, p. 605)

Diante do exposto, podemos concluir que a Lei n.º 6.729/79, de cunho comercial, vem, em harmonia com

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a Constituição Federal, dar tratamento diferenciado ao "FROTISTA", assim considerada aquela empresa que se utiliza de um conjunto de veículos no desenvolvimento de sua atividade.

Logo, desde que presentes todos os pressupostos, a venda direta a FROTISTAs é lícita, não podendo o Fisco estadual desconsiderá-la. (não existem grifos no original)

À superior consideração.

Tarcísio Fernando de Mendonça Terra - Assessor

De acordo. À unidade de origem para conhecimento e arquivamento do PTA

Edvaldo Ferreira – Coordenador

Salienta-se, pois, que a chamada Lei Ferrari (Lei nº 6.729/79) tem validade perante a legislação tributária mineira que cuida do ICMS no sentido de disciplinar as operações relativas a comercialização de veículos automotores de via terrestre pelos produtores e pelas concessionárias.

De certo que a Recorrente/Autuada ELMAZ TARRAF realizou/intermediou as vendas dos veículos, objeto do lançamento, e emitiu as notas fiscais de serviço (fls. 22/115), destacando o ISSQN correspondente.

Por sua vez, a Montadora MAN emitiu as notas fiscais de faturamento direto, observando que a mercadoria seria entregue ao destinatário pela Autuada/Recorrente (vide fls. 191/341).

Observa-se da legislação supra que é legítimo e legal que a Montadora venda diretamente veículos a FROTISTAS e a COMPRADORES ESPECIAIS, além de ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA e do CORPO DIPLOMÁTICO.

Importante registrar que na convenção da marca sobre o sistema de comercialização de veículos (fls. 129/189) não há qualquer menção a caracterização do volume de vendas para frotistas e nem há caracterização de quem seriam os compradores especiais.

Entende-se, como exposto no Parecer supra da atual SUTRI, que não há necessidade de previsão na convenção da marca sobre o conceito de frotista, posto que o conceito já é historicamente conhecido, como exposto no parecer.

Percebe-se que a falta de caracterização do volume de vendas a frotistas em nada altera em relação à possibilidade da Fabricante de realizar vendas diretas. A quantidade de vendas desta natureza apenas afeta a relação entre fabricante e concessionária, posto que a Lei já estabelece a possibilidade de realização de vendas diretas para frotistas.

Não obstante, conforme estabelecido no inciso XIV do art. 19 da Lei Ferrari, não constou da convenção da marca a especificação de quem seriam os COMPRADORES ESPECIAIS.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entende-se que a convenção deve necessariamente especificar esses compradores, considerando-se que sem esta especificação, as operações poderiam afetar a arrecadação de ICMS para o Estado de Minas Gerais.

Dentro desse entendimento, a conclusão a que se chega é a de que devem ser excluídas do lançamento somente as operações que destinem veículos a frotistas, considerando-se que não existe qualquer previsão na convenção que caracterize o comprador especial.

Reitera-se que o conceito de frotista deve seguir o norte estabelecido pelo parecer supra, ou seja, empresa que tenha um conjunto de veículos utilizados como instrumento básico ou auxiliar para realização de sua atividade.

Observando-se a relação dos destinatários das notas fiscais objeto do lançamento de fls. 11/12, entende-se que devem ser mantidas apenas as exigências relacionadas aos seguintes destinatários pessoas físicas, em relação aos quais não se tem informações quanto à caracterização destas como frotistas: Eustáquio Augusto de Moura e Vanderson José dos Santos.

Em relação às empresas comerciais, de locação de veículos e de transportes, não há dúvidas quanto à sua caracterização como frotistas, nos termos do conceito acima explicitado, qual seja, empresa que tenha um conjunto de veículos utilizados como instrumento básico ou auxiliar para realização de sua atividade.

No que se refere aos destinatários Leci Pinto Coelho, Adelfio Rodrigues e Magna Aparecida Chaves, verifica-se que se trata, na realidade, de firmas individuais com inscrições estaduais ativas junto à SEF/MG, a saber:

- Leci Pinto Coelho: IE nº 062183110-0010, CNAE Fiscal nº 4930-2/02 de transporte rodoviário de cargas;

- Adelfio Rodrigues: IE nº 346792536-0083, CNAE Fiscal nº 4744-0/05 de comércio varejista de materiais de construção;

- Magna Aparecida Chaves: IE nº 092066251-0090, CNAE Fiscal nº 4744-0/02 de comércio varejista de madeira e artefatos.

No caso de Luciano Resende Coelho, verifica-se que se trata produtor rural com IE nº 001685228-0080, cuja situação atual é de “habilitado” junto ao Cadastro de Produtores Rurais do Estado de Minas Gerais.

Diante do acima, dou provimento parcial ao recurso para manter as exigências apenas em relação aos destinatários Eustáquio Augusto de Moura e Vanderson José dos Santos, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG.

**Sala das Sessões, 07 de junho de 2013.**

**Antônio César Ribeiro**  
**Conselheiro**