

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.106/16/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000264080-21
Impugnação: 40.010137940-43
Impugnante: Hyundai Motor Brasil Montadora de Automóveis Ltda
IE: 002071488.00-94
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO. Constatada a retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST devido pela Autuada, estabelecida em São Paulo, que por força do Convênio ICMS nº 132/92 está obrigada a reter e recolher o ICMS/ST na saída de veículos automotores para contribuintes deste estado (concessionárias), na condição de substituta tributária, nos termos dos arts. 12 e 46, inciso I Parte 1 c/c art. 55, inciso I, ambos do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, o cálculo do ICMS/ST deve ser alterado, de forma que o valor subtraído a título de ICMS/OP seja aquele devido ao estado de São Paulo com base no Convênio ICMS nº 132/92 e não aquele consignado no documento fiscal com fulcro no Convênio ICMS nº 51/00, como utilizado pela Fiscalização. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST incidente sobre remessas de veículos novos para contribuintes mineiros (concessionárias), em razão de utilização de base de cálculo do tributo inferior à prevista na legislação (preço sugerido pelo fabricante ao consumidor final), contrariando o disposto no art. 55, inciso I do Anexo XV do RICMS/02, no período de 01/10/12 a 30/11/14.

A Autuada alega que os veículos se destinam a *test drive*, o que atrairia a aplicação das regras contidas no Convênio ICMS nº 51/00, referente à venda direta a consumidor final, afastando as normas de substituição tributária contidas no Convênio ICMS nº 132/92 e reproduzidas no Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro do art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambas da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 377/397, acompanhada dos documentos de fls. 398/531.

Afirma, em apertada síntese, que:

- a discussão acerca da base de cálculo reside na definição de qual convênio ICMS é aplicável aos fatos: se o Convênio ICMS nº 51/00 (valor de venda do veículo pela fábrica à concessionária – adotado pelo Contribuinte) ou o Convênio ICMS nº 132/92 (preço a consumidor final sugerido pelo fabricante – adotado pelo Fisco);

- a aplicação do Convênio ICMS nº 51/00 nas remessas de veículos às concessionárias para fins de *test drive* é posição adotada pela maioria das unidades da Federação;

- a autuação é desmotivada em sua origem, pois a receita auferida pelo estado de Minas Gerais com a aplicação do Convênio ICMS nº 132/92 é meramente financeira, já que transitória (o fato gerador presumido nunca se realizará, já que o veículo é para *test drive*), ao passo que o Convênio ICMS nº 51/00 distribui o tributo, de forma definitiva, entre os estados de origem e destino da mercadoria;

- ainda que se entenda aplicável o Convênio ICMS nº 132/92, ao apurar o imposto com base nessa norma, o Fisco comete uma incoerência: apura o valor devido a Minas Gerais com base no citado Convênio ICMS nº 132/92, mas subtrai esse resultado pelo valor do ICMS recolhido ao estado de São Paulo segundo o Convênio ICMS nº 51/00, aumentando o valor do tributo supostamente devido a Minas Gerais. Salienta que, ou se aplica um convênio, ou se aplica o outro, mas não uma mistura do dois, como pretende o Fisco;

- não é possível a aplicação de multa de revalidação e de multa isolada de forma concomitante, pois ambas punem a mesma conduta supostamente violada (utilização de base de cálculo inferior ao preço sugerido), devendo ser aplicado o princípio da consunção (penalidade mais severa absorve a mais branda);

- a multa isolada deve ser cancelada, por força do disposto no art. 112, inciso I do Código Tributário Nacional - CTN e do princípio da consunção, posto que há controvérsia sobre qual dos dois convênios ICMS deve ser aplicado, havendo outros estados que, ao contrário de Minas Gerais, reputam correto, na situação dos autos, a aplicação do Convênio ICMS nº 51/00;

- o cálculo da multa isolada deve ser refeito, pois essa incide sobre a **diferença** entre a base de cálculo consignada na nota fiscal e a base de cálculo prevista na legislação de regência, o que não foi respeitado pelo Fisco ao adotar, ao mesmo tempo, normas dos Convênios ICMS nºs 51/00 e 132/92. Salienta que a base de cálculo da operação própria constante dos documentos fiscais, de fato, é a parte da base de cálculo do ICMS/ST devida ao estado de origem, nos termos do Convênio ICMS nº 51/00, devendo ser somada com a base de cálculo do ICMS/ST (parte devida ao estado de destino) (vide exemplo às fls. 395).

Requer, ao final, a procedência da impugnação, com cancelamento do crédito tributário ou, sucessivamente, a revisão do cálculo do ICMS e das multas.

Pede ainda a exclusão da multa isolada com base no princípio da consunção, ou sua revisão para que a penalidade de 20% (vinte por cento) incida apenas sobre a diferença entre a base de cálculo prevista na legislação e a base de cálculo “cheia”, consignada nas notas fiscais.

Da Reformulação do Crédito Tributário e do aditamento à impugnação

A Fiscalização, valendo-se do Termo de Rerratificação de Auto de Infração de fls. 580 e do documento denominado “Alteração do Crédito Tributário” (fls. 561/563), retifica o crédito tributário, nos termos dos demonstrativos de fls. 564/579, majorando-o com a inclusão, na base de cálculo do ICMS/ST, do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente nos veículos novos, nos termos do art. 55, inciso I do Anexo XV do RICMS/02.

Regulamente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua Impugnação às fls. 585/613, reiterando os termos da impugnação inicial e acrescentando o que segue:

- a atuação da Fazenda mineira se mostra contraditória, pois quando as vendas de veículos destinados à incorporação de ativo permanente para uso em *test drive* originam-se em Minas Gerais, a Fiscalização mineira tem aplicado a sistemática do diferencial de alíquotas, ficando com todo o ICMS. Já quando as vendas de mesma natureza têm origem em outro estado e destinação para Minas Gerais, aplica o Convênio ICMS nº 132/92, exigindo o ICMS/ST também para o estado de Minas Gerais. Aduz que se trata de uma afronta à boa-fé objetiva;

- caso se entenda pela não aplicação do Convênio ICMS nº 51/00 à venda de veículos destinados a *test drive*, impõe-se a aplicação da sistemática do diferencial de alíquotas, prevista no art. 155, § 2º, inciso VIII da CF/88, e não o Convênio ICMS nº 132/92, como já decidiu o CC/MG no PTA nº 01.000174427-43;

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 659/690, refuta as alegações da Defesa.

Argumenta, também em síntese, que:

- em situações semelhantes às dos autos, o CC/MG já decidiu pela aplicação das disposições contidas no Anexo XV do RICMS/02, em consonância com o Convênio ICMS nº 132/92. Transcreve a legislação concernente à matéria;

- a Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 132/92 é clara ao atribuir ao estabelecimento fabricante a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST devido nas saídas subsequentes de veículos novos, inclusive quanto aos veículos novos destinados ao ativo imobilizado do adquirente;

- a destinação do bem pelo adquirente contribuinte ocorre em momento posterior ao fato gerador da obrigação tributária, não a influenciando. Salieta que tal entendimento é corroborado pelas Consultas de Contribuintes nºs 110/11, 248/11 e 007/14;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a pretensão de enquadrar as remessas para *test drive* nas regras do Convênio ICMS nº 51/00 não encontra amparo na legislação e já foi rechaçada pelo CC/MG no Acórdão nº 20.952/13/3ª;

- o chamado “intermediário” do Convênio ICMS nº 51/00 pressupõe a existência de terceira pessoa, na condição de consumidor final, que não se confunde com o fabricante e com seus concessionários, conforme já decidiu o CC/MG no Acórdão nº 21.688/14/1ª;

- o argumento de que o Erário Estadual auferirá “receita zero” se aplicar o Convênio ICMS nº 132/92, tendo em vista que a Impugnante poderá pedir a restituição do ICMS/ST, não se insere no campo de atuação do Fisco. Salienta que o posterior direito de pleitear a restituição não é oponível como forma de se afastar a exigência de ICMS decorrente de fato gerador ocorrido em momento anterior;

- as operações integrantes do Auto de Infração nº 01.000174427-43, que deu origem ao Acórdão nº 20.952/13/3ª, citado pela Impugnante em sua defesa, não guardam qualquer relação com as operações da presente atuação. Salienta que, enquanto aquele PTA cuidava de utilização do Convênio ICMS nº 51/00 para redução indevida da base de cálculo de operações interestaduais com origem em Minas Gerais, o presente Auto de Infração trata de retenção e recolhimento a ICMS/ST em razão da não utilização do preço sugerido pelo fabricante para seu cálculo;

- a Impugnante não contesta a inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS/ST;

- ao apresentar seus exemplos do cálculo que entende deveria ter sido feito pelo Fisco a Impugnante faz confusão de metodologia, comparando bases diversas, valendo-se de valores que não foram utilizados pelo Fisco, ou mesmo inexistentes nos documentos fiscais;

- cita como exemplo do equívoco a Nota Fiscal nº 274.303: o cálculo realizado pela Impugnante às fls. 604 fala em uma retenção de R\$ 4.058,13 (quatro mil e cinquenta e oito reais e treze centavos) a título de ICMS/OP, ao passo que no documento fiscal consta uma retenção efetiva de R\$ 3.587,92 (três mil quinhentos e oitenta e sete reais e noventa e dois centavos) às fls. 303 e 611. Salienta que o mesmo erro ocorre em relação à base de cálculo do ICMS/ST, havendo divergência entre aquela citada pela Impugnante em seu cálculo de R\$ 39.549,33 (trinta e nove mil, quinhentos e quarenta e nove reais e trinta e três centavos) e aquela efetivamente destacada no documento fiscal de R\$ 9.650,04 (nove mil seiscentos e cinquenta reais e quatro centavos);

- a intenção da Impugnante de enquadrar suas operações na sistemática constitucional do diferencial de alíquotas, em detrimento da substituição tributária, não encontra amparo na legislação tributária já que os adquirentes das mercadorias são contribuintes do imposto e a destinação a elas dada é evento posterior ao fato gerador;

- nos termos do § 16 do art. 22 da Lei nº 6.763/75, o valor a recolher a título de ICMS/ST foi apurado pela diferença entre o valor resultante da aplicação de alíquota interna sobre a base de cálculo da substituição (preço sugerido pelo fabricante + IPI) e o valor destacado nas operações próprias do remetente;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- as multas de revalidação e isolada penalizam condutas diversas e por isso podem ser aplicadas de forma cumulativa, posição que encontra respaldo na doutrina e na jurisprudência;

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 697/722, opina pela procedência parcial do lançamento, para alterar o cálculo do ICMS/ST devido a Minas Gerais, de forma que ele seja apurado subtraindo-se, a título de ICMS/OP, o valor devido ao estado de origem com base no Convênio ICMS nº 132/92 e não o valor consignado no documento fiscal, baseado no Convênio ICMS nº 51/00, como utilizado pelo Fisco.

Em sessão realizada em 05/04/16, a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, deferiu o pedido de vista formulado pela Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, nos termos da Portaria nº 04, de 16/02/01, marcando-se extrapauta para o dia 19/04/16, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Marco Túlio da Silva (Relator), Maria Gabriela Tomich Barbosa (Revisora) e Sauro Henrique de Almeida, que julgavam parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 561/580 e, também, para alterar o cálculo do ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais, de forma que ele seja apurado subtraindo-se, a título de ICMS/OP, o valor devido ao estado de origem com base no Convênio ICMS nº 132/92 e não o valor consignado no documento fiscal, baseado no Convênio ICMS nº 51/00, como utilizado pela Fiscalização. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Alice Gontijo Santos Teixeira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume.

DECISÃO

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

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação de retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST incidente sobre remessas de veículos novos para contribuintes mineiros (concessionárias), em razão de utilização de base de cálculo do tributo inferior à prevista na legislação (preço sugerido pelo fabricante ao consumidor final), contrariando o disposto no art. 55, inciso I do Anexo XV do RICMS/02, no período de 01/10/12 a 30/11/14.

A Autuada alega que os veículos se destinam a *test drive*, o que atrairia a aplicação das regras contidas no Convênio ICMS nº 51/00, referente à venda direta a consumidor final, afastando as normas de substituição tributária contidas no Convênio ICMS nº 132/92 e reproduzidas no Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro do art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambas da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante alega que a discussão acerca da base de cálculo reside na definição de qual seria a norma aplicável aos fatos: o Convênio ICMS nº 51/00, que adota como base de cálculo do ICMS/ST o valor de venda do veículo pela fábrica à concessionária, ou o Convênio ICMS nº 132/92, no qual essa base de cálculo é o preço a consumidor final sugerido pelo fabricante.

É de se observar que nas saídas de veículos automotores novos, classificados em um dos códigos NBM/SH relacionados no item 12, Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e promovidas pelo fabricante com destino a estabelecimento de contribuinte sediado no estado de Minas Gerais, situação dos autos, aplica-se o regime de substituição tributária previsto no art. 12, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subseqüentes.

§ 1º As unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, por mercadoria ou agrupamento de mercadorias, são as identificadas nos itens da Parte 2 deste Anexo.

§ 2º A responsabilidade prevista neste artigo **aplica-se também ao imposto devido na entrada**, em operação interestadual iniciada em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, das mercadorias relacionadas nos **itens 3 a 24, 26, 29 a 32, 39 e 43 a 48** da Parte 2 deste Anexo e **destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário**.

(Grifou-se)

O art. 55, inciso I do Anexo XV do RICMS/02 determina a base de cálculo do ICMS/ST a ser utilizada em tais operações, sendo a primeira opção o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, acrescido dos valores referentes a frete, IPI e acessórios do veículo:

Art. 55. Para os efeitos de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária nas operações subseqüentes com as mercadorias de que trata o item 12 da Parte 2 deste Anexo, a base de cálculo é:

I - havendo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, o respectivo preço acrescido dos valores correspondentes a frete, Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e acessórios do veículo;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Saliente-se que a inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS/ST foi adequadamente providenciada pela Fiscalização no âmbito da reformulação do crédito tributário de fls. 561/580, atendendo ao disposto no supratranscrito art. 55, inciso I do Anexo XV do RICMS/02, medida que não foi questionada pela Impugnante em seu aditamento à impugnação.

A Fiscalização, valendo-se do Termo de Rerratificação de Auto de Infração de fls. 580 e do documento denominado “Alteração do Crédito Tributário” (fls. 561/563), retifica o crédito tributário, nos termos dos demonstrativos de fls. 564/579, majorando-o com a inclusão, na base de cálculo do ICMS/ST, do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente nos veículos novos, nos termos do art. 55, inciso I do Anexo XV do RICMS/02.

Analisando-se a evolução da cobrança do ICMS/ST nas operações sobre veículos automotores novos, observa-se que até o fim dos anos 90, a quase totalidade das vendas de veículos novos era ultimada entre um concessionário da marca e um consumidor final, ao abrigo das regras da Lei nº 6.729/79 (Lei Ferrari). Isso garantia que nas vendas realizadas a adquirentes situados em estado distinto daquele do fabricante, o ICMS fosse distribuído entre os dois estados.

No entanto, com o advento da internet, que se popularizou nas residências brasileiras no fim dos anos 90, ganhou importância uma modalidade de venda que ficou conhecida popularmente como “venda direta”, na qual o adquirente, de qualquer parte do país, comprava um veículo diretamente do fabricante, por meio da internet, como se fosse um consumidor final presente no estado de fabricação do veículo.

Nessas operações, o mecanismo que dividia o imposto em ICMS/OP (devido ao estado de origem) e ICMS/ST (devido ao estado de destino), deixava de funcionar, ficando todo o imposto incidente na operação para o estado onde se situava o fabricante, o que distorceu a própria distribuição de competência tributária trazida pela CF/88 e regulada pelo CTN.

O Convênio ICMS nº 51/00 foi editado nesse contexto, para corrigir a distorção na distribuição do ICMS nas operações em que o adquirente, apesar de comprar o veículo diretamente do fabricante, pela internet, encontrava-se em um estado diferente do desse fabricante. Observe-se a ementa e a justificativa do citado convênio:

Convênio ICMS nº 51/00

Estabelece disciplina relacionada com as operações com veículos automotores novos efetuadas por meio de **faturamento direto para o consumidor**.

(...)

considerando a modificação a ser implementada no processo de faturamento de veículo automotor novo por parte da montadora e do importador;

considerando a **participação da concessionária** na operação de circulação com veículo novo quando **faturado diretamente pela montadora ou pelo importador ao consumidor**; e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tendo em vista o disposto nos artigos 102 e 199 do Código Tributário Nacional

(Grifou-se)

Como os fabricantes não costumam promover entregas de veículos a consumidores finais em suas fábricas, nas chamadas “vendas diretas”, por força do disposto na Cláusula primeira, § 1º, inciso I do Convênio ICMS nº 51/00, essa incumbência coube ao concessionário envolvido na operação (geralmente o mais próximo do adquirente):

Cláusula primeira Em relação às operações com veículos automotores novos, constantes nas posições 8429.59, 8433.59 e no capítulo 87, excluída a posição 8713, da Nomenclatura Brasileira de Mercadoria/Sistema Harmonizado - NBM/SH, em que ocorra faturamento direto ao consumidor pela montadora ou pelo importador, observar-se-ão as disposições deste convênio.

Renumerado o parágrafo único para § 1º da cláusula primeira pelo Conv. ICMS 58/08, efeitos a partir de 25.06.08.

§ 1º O disposto neste convênio **somente se aplica** nos casos em que:

I - a entrega do veículo ao consumidor seja feita pela concessionária envolvida na operação;

(Grifou-se)

Desse modo, ao contrário do que afirma a Impugnante em sua peça de Defesa, o Convênio ICMS nº 51/00 não é uma regulamentação mais específica da substituição tributária incidente sobre veículos novos automotores, mas sim uma norma editada sob medida para regular a distorção na distribuição do ICMS entre o estado de origem e o de destino dos veículos, nas vendas diretas a consumidor final.

Se, nos termos do § 1º da cláusula primeira, a entrega do veículo ao consumidor final deve ser feita pela concessionária, presume-se logicamente que a concessionária não é o consumidor final, mas sim a intermediária no negócio jurídico realizado entre o fabricante/importador e o consumidor final.

O Conselho de Contribuintes, no Acórdão nº 21.688/14/1ª, já decidiu nesse sentido:

(...)

COMO BEM DESTACA A FISCALIZAÇÃO, NOS TERMOS DO § 1º DA CLÁUSULA PRIMEIRA DO CONVÊNIO ICMS Nº 51/00, A ENTREGA DO VEÍCULO AO CONSUMIDOR FINAL DEVE SER FEITA PELA CONCESSIONÁRIA. ASSIM, DEPREENDE-SE QUE A CONCESSIONÁRIA CITADA EM TAL CLÁUSULA NÃO É O CONSUMIDOR FINAL, MAS SIM A INTERMEDIÁRIA NO NEGÓCIO JURÍDICO REALIZADO ENTRE O FABRICANTE/IMPORTADOR E O CONSUMIDOR FINAL.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SE, NOS TERMOS DO § 1º DA CLÁUSULA PRIMEIRA, A ENTREGA DO VEÍCULO AO CONSUMIDOR FINAL DEVE SER FEITA PELA CONCESSIONÁRIA, PRESUME-SE LOGICAMENTE QUE A CONCESSIONÁRIA NÃO É O CONSUMIDOR FINAL, MAS SIM A INTERMEDIÁRIA NO NEGÓCIO JURÍDICO REALIZADO ENTRE O FABRICANTE/IMPORTADOR E O CONSUMIDOR FINAL". (GRIFOU-SE).

(GRIFOU-SE)

A Consulta de Contribuintes nº 007/14, respondida pela Superintendência de Tributação da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais (SUTRI), é muito esclarecedora em relação à inaplicabilidade do Convênio ICMS nº 51/00 às operações envolvidas na autuação. Observe-se

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 007/14

PTA Nº : 16.000485878-57

CONSULENTE : Mercedes-Benz do Brasil Ltda.

ORIGEM : Juiz de Fora - MG

ICMS - VEÍCULO NOVO - FATURAMENTO DIRETO AO CONSUMIDOR - CONVÊNIO CONFAZ ICMS Nº 51/00 - CONDIÇÕES - A aplicação das regras previstas neste Convênio, e implementadas nos arts. 395 a 401 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, está sujeita à entrega do veículo ao consumidor pela concessionária envolvida na operação, observadas as demais condições previstas no texto Regulamentar.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, com apuração de ICMS por débito e crédito, está obrigada a emissão de nota fiscal eletrônica desde 01/12/2008, tendo como atividade principal a fabricação e importação de veículos de passageiros, comerciais e caminhões, suas partes e peças.

Relata a Consulente que suas operações de venda à rede de concessionárias (revendedor varejista) estão sujeitas à tributação do ICMS pelo regime da substituição tributária, nos termos do Convênio CONFAZ ICMS nº 132/92 e arts. 54 e 55, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02. Por outro lado, efetua também operações de venda direta a consumidor final, sujeitas às condições estabelecidas pelo Convênio CONFAZ ICMS nº 51/00 e arts. 395 e seguintes, Parte 1, Anexo IX do RICMS/02.

Afirma que em recente revisão de seus processos de faturamento, foi orientada que as condições estabelecidas no Convênio CONFAZ ICMS nº 51/00 somente se aplicariam às operações de faturamento direto a consumidor final não contribuinte do ICMS.

Sendo o adquirente nestas operações contribuinte do imposto, seria aplicável o Convênio CONFAZ ICMS nº 132/92 mesmo que o veículo seja incorporado ao seu ativo imobilizado.

Discordando deste entendimento, alega que o Convênio CONFAZ ICMS nº 51/00 é posterior e mais específico do que o Convênio CONFAZ ICMS nº 132/92, devendo ser aplicado nas exceções e situações específicas de que trata.

Sustenta que nas operações de faturamento direto para concessionárias, contribuintes do ICMS, para uso próprio (test drive), seria aplicável o citado Convênio nº 51/00, pois a operação se assemelharia a um faturamento a consumidor final, já que o veículo será incorporado ao ativo imobilizado e utilizado pela própria concessionária, não sendo destinado à revenda. Ressaltou que a sujeição dessa operação ao Convênio CONFAZ ICMS nº 132/92 oneraria os veículos vendidos às concessionárias, prejudicando a realização do test drive, instrumento indispensável de divulgação de seus produtos.

Sustenta ainda que nas operações de faturamento direto para consumidores finais, não concessionários, contribuintes do ICMS, também seria aplicável o Convênio CONFAZ ICMS nº 51/00, pois não haveria o intuito de revenda do veículo no varejo, e o fato de o destinatário, consumidor final, registrar o bem em seu ativo imobilizado, não afastaria a incidência deste Convênio. Observou que a sujeição destas operações ao Convênio CONFAZ ICMS nº 132/92 resultaria em substancial redução de vendas da Consulente, devido o aumento dos preços de seus veículos frente aos da concorrência.

Com dúvida quanto à interpretação da legislação, formula a presente consulta.

CONSULTA:

1 - No faturamento direto para concessionárias, contribuintes do ICMS, para uso próprio (test drive), aplica-se o Convênio CONFAZ ICMS nº 51/00 ou o Convênio CONFAZ ICMS nº 132/92?

2 - No faturamento direto para consumidores finais, não concessionários, contribuintes do ICMS, aplica-se o Convênio CONFAZ ICMS nº 51/00 ou o Convênio CONFAZ ICMS nº 132/92?

RESPOSTA:

Inicialmente devemos observar que as disposições contidas nos Convênios CONFAZ ICMS nº 132/92 e

51/00 foram implementadas na legislação deste Estado, respectivamente, nos arts. 54 e 55, Parte 1 do Anexo XV e nos arts. 395 a 401, Parte 1 do Anexo IX, todos do RICMS/02 - Decreto Estadual nº 43.080/02.

As regras para retenção e recolhimento do ICMS/ST previstas nos citados arts. 54 e 55 alcançam as operações de saída de veículos automotores novos classificados em um dos códigos NBM/SH relacionados no item 12, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, com destino a estabelecimento de contribuinte deste Estado.

Estas regras, estipuladas no Convênio CONFAZ ICMS nº 132/92, restaram afastadas apenas quando caracterizada a operação de faturamento direto ao consumidor, nos termos dos citados artigos do Anexo IX do RICMS/02, e somente naquilo em que com eles conflitar (§1º do art. 395).

As regras previstas nos citados Convênios do CONFAZ não são conflitantes. Sendo o Convênio ICMS nº 51/00 posterior e tratando de operações específicas, será aplicável às operações que se enquadrarem em suas disposições.

As normas contidas nos arts. 395 a 401, Parte 1, Anexo IX do RICMS/02 serão aplicadas apenas às operações com veículos automotores novos constantes das posições 8429.59, 8433.59 e no capítulo 87, excluída a posição 8713, da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado (NBM/SH), em que ocorra faturamento direto ao consumidor (contribuinte do imposto ou não) pela montadora ou pelo importador, desde que, cumulativamente, a entrega do veículo ao consumidor seja feita pela concessionária envolvida na operação e, a operação esteja sujeita ao regime de substituição tributária em relação a veículos novos.

1 - Isto posto, nas operações com faturamento direto para concessionárias (contribuintes do ICMS) para uso próprio (test drive) aplicam-se as regras contidas no Convênio CONFAZ ICMS nº 132/92, implementadas nos arts. 54 e 55, Parte 1, Anexo XV do Regulamento do Imposto deste Estado - neste sentido vide Consulta de Contribuinte nº 110/2011.

Com efeito, trata-se, em suma, de uma remessa de produto sujeito à substituição tributária, com destino a contribuinte que opera ordinariamente na comercialização deste produto. Tal fato, por si só, é bastante para que se repute configurada a hipótese legal, devendo o substituto tributário efetuar a

respectiva retenção e recolhimento do ICMS-ST. Em outras palavras, uma vez realizada a hipótese de incidência, não se reputa cabível que a sistemática de tributação prevista na legislação seja alterada em face da intenção do destinatário de incorporar o veículo ao seu ativo imobilizado.

Muito embora nestas operações ocorra o faturamento direto à concessionária, de veículo destinado a seu ativo imobilizado, que assume portanto a condição de consumidora final da mercadoria, a aplicação do Convênio CONFAZ ICMS nº 51/00 depende da participação na mesma operação de três sujeitos: o fabricante (ou importador), a concessionária e o consumidor final.

Na operação a que se refere este item a concessionária e o consumidor final se confundem em uma mesma pessoa, impossibilitando a implementação da condição prevista no inciso I, § 2º, art. 395, Parte 1, Anexo IX do RICMS/02 que é a entrega do veículo ao consumidor pela concessionária envolvida na operação.

Destacamos que a sujeição das operações em exame às regras do citado Convênio nº 132/92 não resulta em majoração da carga tributária incidente sobre a mercadoria, pois a concessionária que destinar o veículo a seu ativo imobilizado poderá solicitar a restituição do ICMS originalmente retido a título de substituição tributária, nos termos do disposto nos arts. 28 a 36 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

2 - Por sua vez, nas operações com faturamento direto para consumidor (não concessionário, contribuinte ou não do imposto) realizadas pela Consulente (na condição de montadora ou importadora), aplica-se o Convênio CONFAZ ICMS nº 51/00, implementado na legislação deste Estado nos termos dos arts. 395 a 401, Parte 1, Anexo IX do RICMS/02, desde que: envolva veículos automotores novos constantes das posições 8429.59, 8433.59 e no capítulo 87, excluída a posição 8713, da NBM/SH; a operação esteja sujeita ao regime de substituição tributária em relação a veículos novos; e a entrega do veículo ao consumidor seja feita pela concessionária envolvida na operação.

(Grifou-se)

Observando os DANFEs de fls. 78/316, nota-se que os destinatários são empresas que exercem a atividade de revenda de veículos automotores. Por sua vez, o Convênio ICMS nº 132/92, em sua cláusula primeira, é claro ao atribuir ao estabelecimento fabricante a responsabilidade pela retenção e recolhimento do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ICMS/ST devido nas saídas subseqüentes de veículos novos, inclusive quanto aos veículos novos destinados ao ativo imobilizado do adquirente:

Convênio ICMS nº 132/92

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com veículos novos classificados nos códigos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, indicados no Anexo II, fica atribuída ao estabelecimento importador e ao **estabelecimento industrial fabricante a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto** sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido nas subseqüentes saídas até e inclusive à promovida pelo primeiro estabelecimento revendedor varejista ou **entrada com destino ao ativo imobilizado.**

(Grifou-se)

Em uma análise teleológica do Convênio ICMS nº 132/92 e da legislação de regência da substituição tributária transcrita, observa-se que a destinação posterior da mercadoria em operações interestaduais não é um dos elementos que compõem o fato gerador da obrigação tributária, o que era de se esperar, pois não há como um estado se certificar se uma mercadoria destinada a um contribuinte situado em outro estado (e que tem por atividade comercializar essa mesma mercadoria), será utilizada em seu ativo imobilizado ou revendida.

De fato, em sendo o adquirente um contribuinte que também comercializa o bem supostamente adquirido para seu ativo imobilizado, a destinação desse bem representa um elemento incerto e posterior ao fato gerador, de caráter ajurídico e que, como tal, não pode ser tratado como integrante do fato gerador.

Dessa forma, a melhor interpretação das normas do Convênio ICMS nº 132/92, mormente de sua cláusula primeira, leva à conclusão de que todas as vendas de veículos novos realizados por importador/fabricante a concessionários situados em outros estados, devem se dar ao amparo da substituição tributária, independentemente da suposta destinação do bem, cabendo ao destinatário, caso não realize o fato gerador posterior de saída do bem a consumidor final, pedir a restituição do ICMS/ST em questão.

Não é outro o entendimento da SUTRI, trazido em resposta à Consulta de Contribuintes nº 110/11, realizada pela entidade de classe representativa da categoria econômica à qual pertencem os destinatários das mercadorias remetidas pela Impugnante, entendimento esse reforçado pela Consulta de Contribuintes nº 248/11. Observe-se:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 110/11

Consulente: SINCODIV – Sindicato dos Concessionários e Distribuidores de Veículos de Minas Gerais.

Ementa: ICMS – ATIVO IMOBILIZADO – VEÍCULO DESTINADO A “TEST DRIVE” – Para fins de não incidência do ICMS na saída de bem integrado ao ativo imobilizado, exige-se a imobilização do mesmo pelo prazo mínimo de 12 (doze) meses e seu uso normal na finalidade a que era destinado, a teor do disposto no inciso XI, art.7º, da Lei nº 6.763/75.

(...)

1 - Os procedimentos adotados pelas concessionárias, acima descritos, estão corretos?

(...)

Preliminarmente, importa ressaltar que, nas operações de saída de veículos automotores classificados em um dos códigos NBM/SH relacionados no item 12, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, com destino a estabelecimento de contribuinte deste Estado, aplica-se o regime de substituição tributária, estando o remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, responsável pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes, em razão do disposto no art. 12, Parte 1 do mesmo Anexo.

Dessa forma, **saliente-se que os filiados da Consulente, com atividade predominante de revenda de veículos automotores, deverão receber esses bens com a devida retenção do ICMS-ST na nota fiscal do estabelecimento industrial, mesmo se o veículo for previamente destinado ao ativo imobilizado do destinatário.**

Cabe destacar que, conforme determinação do art. 15, Parte 1 do referido Anexo XV, o estabelecimento destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

(...)

Quanto ao ICMS originalmente retido a título de substituição tributária, o qual necessariamente deve incidir quando das aquisições dos veículos classificados em um dos códigos NBM/SH relacionados no item 12, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02 por parte das concessionárias/distribuidoras, cabe esclarecer que o referido valor é passível de restituição, nos termos do disposto nos arts. 28 a 36 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos -

RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, não se sujeitando, portanto, à regra de apropriação à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) ao mês, aplicável ao ICMS incidente na operação própria do substituto tributário.

(Grifou-se)

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 248/11

Consultante: Cheverny Veículos e Peças Ltda.

Ementa: **ICMS – ATIVO IMOBILIZADO – VEÍCULO DESTINADO A ‘TEST DRIVE’** – A teor do disposto no inciso XI, art. 7º da Lei nº 6.763/1975, para fins de não incidência do ICMS na saída de bem integrado ao ativo permanente, a legislação exige que o mesmo tenha sido immobilizado pelo prazo mínimo de 12 (doze) meses e após o uso normal a que era destinado.

(...)

Resposta:

Preliminarmente, importa ressaltar que nas operações com veículos automotores novos, classificados em um dos códigos NBM/SH relacionados no item 12, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, com destino ao estabelecimento da Consultante (sociedade empresária dedicada à comercialização de tais produtos), aplica-se o regime de substituição tributária, cabendo ao remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes, em razão do disposto no art. 12, Parte 1 do mesmo Anexo.

Assim sendo, **não obstante a intenção da Consultante de destinar o veículo ao seu ativo immobilizado, a saída do produto da indústria dar-se-á tributada mediante a sistemática da substituição tributária.** Nesta perspectiva, caso se venha a confirmar a dita immobilização do bem, hipótese em que o veículo deverá estar devidamente licenciado em nome da Consultante, o ICMS originalmente retido a título de substituição tributária poderá ser objeto de pedido de restituição, nos termos do disposto nos arts. 28 a 36 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA/MG).

(Grifou-se)

O próprio CC/MG, em julgamento anterior, já refutou a tese da Impugnante, de enquadrar as remessas de veículos destinadas a suposto *test drive*, nas regras do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Convênio ICMS nº 51/00, conforme se vê no excerto do Acórdão nº 20.952/13/3ª, abaixo transcrito:

(...)

OCORRE QUE, NESSAS OPERAÇÕES, A AUTUADA UTILIZOU-SE DE BASE DE CÁLCULO INDEVIDAMENTE REDUZIDA, COM FULCRO NAS PREVISÕES DO CONVÊNIO ICMS Nº 51/00, O QUAL, NOS TERMOS DE SUA CLÁUSULA PRIMEIRA, É **APLICÁVEL APENAS NAS VENDAS DE VEÍCULOS NOVOS FATURADOS DIRETAMENTE PARA O CONSUMIDOR FINAL, CONCEITO NO QUAL NÃO SE ENQUADRAM AS CONCESSIONÁRIAS**. OBSERVE-SE:

CONVÊNIO ICMS 51/00

ESTABELECE DISCIPLINA RELACIONADA COM AS OPERAÇÕES COM VEÍCULOS AUTOMOTORES NOVOS EFETUADAS POR MEIO DE FATURAMENTO DIRETO PARA O CONSUMIDOR.

CLÁUSULA PRIMEIRA EM RELAÇÃO ÀS OPERAÇÕES COM VEÍCULOS AUTOMOTORES NOVOS, CONSTANTES NAS POSIÇÕES 8429.59, 8433.59 E NO CAPÍTULO 87, EXCLUÍDA A POSIÇÃO 8713, DA NOMENCLATURA BRASILEIRA DE MERCADORIA/SISTEMA HARMONIZADO - NBM/SH, EM QUE OCORRA FATURAMENTO DIRETO AO CONSUMIDOR PELA MONTADORA OU PELO IMPORTADOR, OBSERVAR-SE-ÃO AS DISPOSIÇÕES DESTE CONVÊNIO.

§ 1º O DISPOSTO NESTE CONVÊNIO SOMENTE SE APLICA NOS CASOS EM QUE:

I - A ENTREGA DO VEÍCULO AO CONSUMIDOR SEJA FEITA PELA CONCESSIONÁRIA ENVOLVIDA NA OPERAÇÃO;

II - A OPERAÇÃO ESTEJA SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM RELAÇÃO A VEÍCULOS NOVOS.

(GRIFOU-SE).

SE, NOS TERMOS DO § 1º DA CLÁUSULA PRIMEIRA, A ENTREGA DO VEÍCULO AO CONSUMIDOR FINAL DEVE SER FEITA PELA CONCESSIONÁRIA, PRESUME-SE LOGICAMENTE QUE A CONCESSIONÁRIA NÃO É O CONSUMIDOR FINAL, MAS SIM A INTERMEDIÁRIA NO NEGÓCIO JURÍDICO REALIZADO ENTRE O FABRICANTE/IMPORTADOR E O CONSUMIDOR FINAL.

(GRIFOU-SE)

Lado outro, a Impugnante argumenta que a aplicação do Convênio ICMS nº 51/00, em detrimento do 132/92, seria vantajosa para o estado de Minas Gerais, que ficaria com parte do imposto incidente na operação no primeiro caso, ao passo que não receberia qualquer valor no segundo, pois nesse último, a inoccorrência do fato gerador presumido levaria à devolução do tributo recolhido.

Trata-se mais uma vez de um argumento ajurídico, cuja fragilidade técnica é agravada pela pretensão de afrontar diretamente o princípio da legalidade tributária estrita: ao Estado não é dado cobrar o tributo “escolhendo” as normas tributárias que melhor lhe aprouver, pelo critério da maior vantagem financeira. O limite da obrigação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributária é aquele previsto na norma que rege a matéria, o qual deve ser respeitado por todos os envolvidos.

Sem dúvida, se o fato gerador presumido não ocorrer, é cabível a devolução do imposto recolhido a título de substituição tributária, como afirmado pela Impugnante, mas isso não pode ser um critério para aplicação ou não da legislação de regência.

A Constituição Federal distribuiu as competências tributárias em seus arts. 153/156, de forma que cada fato gerador competisse apenas a um dos entes da Federação, somente sendo lícita a exigência de tributo nas situações em que o fato do mundo fenomênico (realidade) se encaixe, sob todos os aspectos, na descrição do fato gerador trazida pela norma tributária.

Em outras palavras, o resultado financeiro da exação não é um elemento que possa condicionar a norma que lhe é aplicável, como pretende a Autuada.

Dessa forma sem razão a Impugnante, devendo ser afastada a aplicação do Convênio ICMS nº 51/00, já que as operações envolvidas na autuação estão sujeitas à substituição tributária, nos termos do Convênio ICMS nº 132/92 e do Anexo XV do RICMS/02.

A Impugnante alega que, ainda que se entenda aplicável o Convênio ICMS nº 132/92, ao apurar o ICMS/ST devido a Minas Gerais com base nessa norma, a Fiscalização subtraiu, como ICMS/OP, o valor do tributo recolhido a São Paulo segundo o Convênio ICMS nº 51/00, o que aumentaria indevidamente o tributo devido a Minas Gerais. Salaria que não é lícito aplicar uma mistura dos dois convênios no momento de se apurar o ICMS/ST devido a Minas Gerais.

De fato, assiste razão à Autuada em seu pleito.

De acordo com o art. 20, inciso I do Anexo XV do RICMS/02, o valor a recolher a título de ICMS/ST será apurado pela diferença entre o imposto calculado pela alíquota interna sobre a base de cálculo da ST e o imposto devido pela operação própria do contribuinte remetente. Observe-se:

Art. 20. O imposto a recolher a título de substituição tributária será:

I - em relação às operações subseqüentes, o valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o **devido pela operação própria** do contribuinte remetente;

(Grifou-se)

Tal norma é reprodução, no âmbito do ordenamento mineiro, daquela inscrita no art. 8º, § 5º da Lei Complementar nº 87/96, que especifica as normas gerais em matéria de ICMS aplicáveis em todo o território nacional:

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o **valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.**

(Grifou-se)

Diante da constatação realizada pela Fiscalização de que o Convênio ICMS nº 51/00 **não se aplica às operações praticadas pela Impugnante**, o valor devido pela operação ou prestação própria do substituto é aquele calculado com base na única norma que incide sobre tais operações: **o Convênio ICMS nº 132/92.**

Frise-se que em cumprimento à norma geral da não cumulatividade prevista no art. 19 e no retrotranscrito § 5º do art. 8º ambos da Lei Complementar nº 87/96, o ICMS/OP a ser abatido do valor apurado na ST é o imposto devido na operação própria do substituto.

Desse modo, deve o crédito tributário ser alterado, de forma que o valor abatido do ICMS/ST devido a Minas Gerais a título de ICMS/OP, seja o valor apurado pelas regras do Convênio ICMS nº 132/92, posto que esse é o imposto devido na operação própria do remetente.

No aditamento à impugnação, alternativamente, a Autuada alega que, caso se entenda pela não aplicação do Convênio ICMS nº 51/00 à venda de veículos destinados a *test drive*, impõe-se a aplicação da sistemática do diferencial de alíquotas, prevista no art. 155, § 2º, inciso VIII da CF/88, em detrimento do Convênio ICMS nº 132/92, como decidiu o CC/MG no PTA nº 01.000174427-43.

Entende a Impugnante que nas operações do presente Auto de Infração foram preenchidos os dois requisitos simultâneos para exigência de ICMS sobre a diferença de alíquota: **(a)** saída de mercadoria em operação interestadual **(b)** com destino a consumidor final.

Como já demonstrado, as alegações da Impugnante não encontram suporte na legislação de regência. Em operações interestaduais que destinem uma determinada mercadoria a um estabelecimento que comercialize essa mesma mercadoria, não há como se certificar, no momento da ocorrência do fato gerador presumido (saída da mercadoria do fabricante/importador), qual será a destinação a ser dada ao bem no estado de destino (se imobilização ou comercialização).

Nessas operações, a destinação posterior do veículo é um elemento ajurídico, que não compõe e nem condiciona a ocorrência do fato gerador presumido. A comprovação da condição de consumidor final pela concessionária dependerá de emplacamento do veículo em seu nome, evento que, quando ocorrido, poderá ensejar o pedido de restituição do ICMS/ST referente ao fato gerador presumido que não ocorreu.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Essa impossibilidade de controle *a priori* da destinação dada aos veículos pelos concessionários é a razão pela qual o Convênio ICMS nº 132/92, em sua cláusula primeira, exige o recolhimento do ICMS/ST inclusive nas operações interestaduais que destinem veículos novos ao ativo imobilizado do adquirente.

A Autuada pretende se valer do PTA nº 01.000174427-43, que resultou no Acórdão nº 20.952/13/3ª, como fundamento para pedir a aplicação da sistemática de diferencial de alíquotas nas operações em análise. No entanto, razão não lhe assiste.

O Auto de Infração nº 01.000174427-43 foi emitido contra um fabricante/importador situado em Minas Gerais, em vista de utilização indevida, nas saídas interestaduais, da redução da base de cálculo da operação própria prevista no Convênio ICMS nº 51/00.

Naquele caso, constatou-se recolhimento a menor do ICMS/OP devido ao estado de Minas Gerais, quando da saída de veículos novos para destinatários situados em outros estados, não tendo havido, em nenhum momento, discussão acerca da utilização de alíquota interestadual naquelas operações, como afirma a Impugnante.

Observa-se, portanto, que o PTA nº 01.000174427-43, por não cuidar de formação da base de cálculo do ICMS/ST devido a Minas Gerais, situação dos autos, não se presta à finalidade pretendida, qual seja, afastar a incidência do Convênio ICMS nº 132/92, atraindo, em contrapartida, as normas do Convênio ICMS nº 51/00. Confira-se:

ACÓRDÃO: 20.952/13/3ª

RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000174427-43

IMPUGNAÇÃO: 40.010132437-64

IMPUGNANTE: CHRYSLER GROUP DO BRASIL COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA.

IE: 001042846.01-35

PROC. S. PASSIVO: MÁRIO COMPARATO/OUTRO(S)

ORIGEM: DF/JUIZ DE FORA

EMENTA

BASE DE CÁLCULO - REDUÇÃO INDEVIDA – BEM DO ATIVO FIXO - SAÍDA INTERESTADUAL. CONSTATOU-SE A EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDA, EM OPERAÇÃO INTERESTADUAL, DE VEÍCULOS NOVOS, DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO PARA TEST DRIVE DE CONCESSIONÁRIAS, ADOTANDO-SE INDEVIDAMENTE A REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO DO CONVÊNIO ICMS Nº 51/00 C/C ART. 397 DO ANEXO IX DO RICMS/02, ENTRETANTO, O CORRETO SERIA A UTILIZAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PREVISTA NO ART. 43, INCISO IV, ALÍNEA "A" DA PARTE GERAL DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO VII, ALÍNEA "C" DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE REDUÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO DO ICMS DE OPERAÇÃO PRÓPRIA, NO PERÍODO DE AGOSTO DE 2010 A MARÇO DE 2012, QUANDO DA SAÍDA INTERESTADUAL DE VEÍCULOS NOVOS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO DAS CONCESSIONÁRIAS, PARA SEREM UTILIZADOS EM TEST DRIVE, ADOTANDO-SE INDEVIDAMENTE A REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO DO CONVÊNIO ICMS Nº 51/00 C/C ART. 397 DO ANEXO IX DO RICMS/02.

(...)

INICIALMENTE, A AUTUADA ALEGA QUE O CONVÊNIO ICMS Nº 132/92 É INAPLICÁVEL AO FEITO POR SE REFERIR À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E QUE O ICMS/ST DAS SAÍDAS INTERESTADUAIS DE VEÍCULOS É ALHEIO À COMPETÊNCIA DO ESTADO DE MINAS GERAIS.

ANALISANDO OS AUTOS, VÊ-SE QUE NÃO HÁ, NO PRESENTE FEITO, QUALQUER DISCUSSÃO RELACIONADA À COBRANÇA DE ICMS/ST. O QUE SE EXIGE É, ÚNICA E EXCLUSIVAMENTE, O ICMS DA OPERAÇÃO PRÓPRIA, DECORRENTE DE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE SAÍDA DE VEÍCULOS PARA CONCESSIONÁRIAS DA MARCA, OS QUAIS SERÃO INTEGRADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E UTILIZADOS EM TEST DRIVE.

OCORRE QUE, NESSAS OPERAÇÕES, A AUTUADA UTILIZOU-SE DE BASE DE CÁLCULO INDEVIDAMENTE REDUZIDA, COM FULCRO NAS PREVISÕES DO CONVÊNIO ICMS Nº 51/00, O QUAL, NOS TERMOS DE SUA CLÁUSULA PRIMEIRA, É APLICÁVEL APENAS NAS VENDAS DE VEÍCULOS NOVOS FATURADOS DIRETAMENTE PARA O CONSUMIDOR FINAL, CONCEITO NO QUAL NÃO SE ENQUADRAM AS CONCESSIONÁRIAS.

SE, NOS TERMOS DO § 1º DA CLÁUSULA PRIMEIRA, A ENTREGA DO VEÍCULO AO CONSUMIDOR FINAL DEVE SER FEITA PELA CONCESSIONÁRIA, PRESUME-SE LOGICAMENTE QUE A CONCESSIONÁRIA NÃO É O CONSUMIDOR FINAL, MAS SIM A INTERMEDIÁRIA NO NEGÓCIO JURÍDICO REALIZADO ENTRE O FABRICANTE/IMPORTADOR E O CONSUMIDOR FINAL.

A ALÍQUOTA A SER APLICADA SERÁ DE 7% OU 12%, CONFORME O ESTADO DE DESTINO, NOS TERMOS DA RESOLUÇÃO Nº 22/89 DO SENADO FEDERAL E DO ART. 42, INCISO II, ALÍNEAS “B” E “C” DA PARTE GERAL DO RICMS/02.

A BASE DE CÁLCULO DA OPERAÇÃO PRÓPRIA, PARA AS SAÍDAS DOS VEÍCULOS EM QUESTÃO, ESTÁ PREVISTA NO ART. 43, INCISO IV, ALÍNEA “A” DA PARTE GERAL DO RICMS/02 E CORRESPONDE AO VALOR DA OPERAÇÃO, NOS SEGUINTE TERMOS:

ART. 43. RESSALVADO O DISPOSTO NO ARTIGO SEGUINTE E EM OUTRAS HIPÓTESES PREVISTAS NESTE REGULAMENTO E NO ANEXO IV, A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO É:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - NA SAÍDA DE MERCADORIA, A QUALQUER TÍTULO, DE ESTABELECIMENTO DE CONTRIBUINTE, AINDA QUE EM TRANSFERÊNCIA PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DO MESMO TITULAR:

(...)

RESSALVADA A HIPÓTESE PREVISTA NA ALÍNEA SEGUINTE, O VALOR DA OPERAÇÃO...

(GRIFOU-SE)

(...)

EM MOMENTO ALGUM O FISCO FUNDAMENTOU A AUTUAÇÃO EM UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE ALÍQUOTA INTERESTADUAL, COMO AFIRMA A IMPUGNANTE. AS ALÍQUOTAS INTERESTADUAIS APLICADAS, CONFORME JÁ DITO, ESTÃO CORRETAS. A DISCUSSÃO RESIDE NA APLICAÇÃO, PELA CONTRIBUINTE, DA REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO PREVISTA NO CONVÊNIO ICMS Nº 51/00, A QUAL É INAPLICÁVEL À ESPÉCIE, POR NÃO SE TRATAR DE OPERAÇÕES DE FATURAMENTO DIRETO PARA CONSUMIDOR FINAL. TAL EXPEDIENTE RESULTOU EM RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS, RELATIVO À OPERAÇÃO PRÓPRIA, DEVIDO AO ESTADO DE MINAS GERAIS...

(GRIFOU-SE)

Portanto, sem razão a Impugnante, não havendo que se falar em aplicação da sistemática do diferencial de alíquotas, em detrimento da substituição tributária prevista no Convênio ICMS nº 132/92.

A Impugnante alega que não é possível a aplicação de multa de revalidação e de multa isolada de forma concomitante, pois ambas punem a mesma conduta supostamente violada (utilização de base de cálculo inferior ao preço sugerido a consumidor), o que atrairia os efeitos do princípio da consunção (penalidade mais severa absorve a mais branda).

Verifica-se que as multas foram exigidas na forma da legislação tributária estadual, sendo cobradas conforme a natureza da infração cometida. Percebe-se que tais penalidades possuem naturezas distintas e têm como referência valores diversos. A multa de revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto devido no todo ou em parte, enquanto a multa isolada aplica-se sobre descumprimento de obrigação acessória, qual seja, consignação de base de cálculo menor do que a prevista na legislação.

Na lição de RICARDO LOBO TORRES (in Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

"As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se

define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício."

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

"ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória".

"Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada".

"Não resta dúvida de que as sanções tributárias não podem ser insignificantes, de modo que percam seu aspecto repressivo ou preventivo de coibição de ilícito. (...)." (DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

"As penalidades são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias" (CALMON, Sacha, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696).

O Estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

O desembargador Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

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

Resta claro que não configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

repressivo à prática de sonegação, não tendo, em absoluto, caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

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 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.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, conforme se depreende da leitura da Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, emendada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Diante disso, não se vislumbra qualquer ilegalidade na exigência das multas.

Quanto à alegação de que a multa isolada deve ser cancelada, por força do disposto do art. 112, inciso I do Código Tributário Nacional - CTN e do princípio da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consunção, já que haveria controvérsia sobre qual dos dois convênios ICMS deveria ser aplicado às operações, mais uma vez não assiste razão à Impugnante.

O art. 112, inciso I do CTN cuida de interpretação mais favorável da lei tributária em caso de dúvida quanto à capitulação do fato:

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

I - à capitulação legal do fato;

No entanto, conforme foi largamente demonstrado ao longo do trabalho fiscal e também do presente parecer, a posição da Secretaria de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG) é firme pela aplicação exclusiva do Convênio ICMS nº 132/92 nas operações com veículos novos destinados a concessionários, independentemente de sua destinação (venda ou imobilização). A alegada dúvida quanto à capitulação legal do fato infracional, de fato, não existe.

As Consultas de Contribuintes nºs 110/11, 248/11 e 007/14, transcritas anteriormente, são muito objetivas quanto a esse posicionamento da SEF/MG, não deixando margem à suposta dúvida alegada pela Impugnante.

A jurisprudência do CC/MG, como demonstrado na transcrição parcial do Acórdão nº 20.952/13/3ª, também é no mesmo sentido.

Dessa forma, não há que se falar em existência de dúvida quanto à capitulação legal do fato objeto do Auto de Infração ou aplicação do princípio da consunção, como argui a Impugnante, devendo ser afastada a pretendida aplicação do art. 112, inciso I do CTN.

Lado outro, a Impugnante aduz que o cálculo da multa isolada apresenta erro, devendo incidir sobre a diferença entre a base de cálculo consignada na nota fiscal e a base de cálculo prevista na legislação de regência, o que não teria sido respeitado pela Fiscalização.

Argumenta que a base de cálculo da operação própria constante dos documentos fiscais representa o destaque da parcela do ICMS/ST devida ao estado de origem, nos termos do Convênio ICMS nº 51/00, devendo ser somada com a base de cálculo do ICMS/ST consignada no documento fiscal, como exemplifica às fls. 395.

Tomando como exemplo a Nota Fiscal nº 274.303 (fls. 303), utilizada pela Impugnante em sua explicação de fls. 610/611 (idêntica à de fls. 395), observa-se que nela foi consignado como base de cálculo do ICMS/ST o valor de R\$ 9.650,04 (nove mil seiscientos e cinquenta reais e quatro centavos), ao passo que o valor apurado pela Fiscalização como correto para esse mesmo campo, nos termos do art. 55, inciso I do Anexo XV do RICMS/02, seria o preço sugerido a consumidor acrescido do IPI, ou seja, R\$ 58.855,54 (cinquenta e oito mil oitocentos e cinquenta e cinco reais e cinquenta e quatro centavos).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse formato, apurou-se uma diferença de base de cálculo para fins de multa isolada no total de R\$ 49.205,50 (quarenta e nove mil duzentos e cinco reais e cinquenta centavos) (fls. 577).

Lado outro, a Impugnante entende que o valor consignado como base de cálculo do ICMS/OP, no montante de R\$ 29.899,29 (vinte e nove mil, oitocentos e noventa e nove reais e vinte e nove centavos), deve ser somando aos R\$ 9.650,04 (nove mil seiscientos e cinquenta reais e quatro centavos da base de cálculo do ICMS/ST, totalizando uma “base de cálculo da substituição tributária” de R\$ 39.549,33 (trinta e nove mil quinhentos e quarenta e nove reais e trinta e três centavos).

Assim, o confronto entre a correta base de cálculo da substituição tributária apurada pela Fiscalização de R\$ 58.855,54 (cinquenta e oito mil oitocentos e cinquenta e cinco reais e cinquenta e quatro centavos), e aquilo que a Impugnante alega ser o “total de base de cálculo da substituição tributária destacada no documento fiscal, que seria (R\$ 29.899,29 + R\$ 9.650,04 = R\$ 39.549,33) e resultaria em uma diferença de apenas R\$ 19.306,21 (R\$ 58.855,54 – R\$ 39.549,33).

A Multa Isolada exigida nos autos é aquela prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75:

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:

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas “a” e “b” deste inciso - **20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;** (Grifou-se)

Como se vê, a legislação determina que a penalidade isolada seja calculada à razão de 20% (vinte por cento) sobre a diferença entre o valor consignado no documento fiscal como base de cálculo da substituição tributária e aquele exigido pela legislação.

Assim, atendendo ao disposto no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, a Fiscalização subtraiu os dois valores (58.855,54 – 9.650,04) e concluiu que a diferença na base de cálculo seria de R\$ 49.205,50 (quarenta e nove mil, duzentos e cinco reais e cinquenta centavos), em perfeita consonância com o comando legal.

O campo referente à operação própria diz respeito ao valor recolhido ao estado de São Paulo (ICMS/OP), não podendo interferir na penalidade isolada devida ao estado de Minas Gerais, referente apenas à falha na consignação da base de cálculo do ICMS/ST.

Ademais, como ficou demonstrado nos autos, a Impugnante deveria se ater aos comandos da legislação de regência, mormente à Consulta de Contribuintes

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nº 110/11, formulada pela entidade representativa da classe econômica à qual pertencem os destinatários das mercadorias comercializadas pela Autuada, que tratando de idêntica situação, não deixou dúvidas de que a norma aplicável às operações em questão seria o Convênio ICMS nº 132/02.

Desse modo, sem razão a Impugnante em seu pleito, estando o cálculo da multa isolada realizado pela Fiscalização em consonância com o disposto no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

Correta, por fim, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado, não competindo ao órgão julgador administrativo negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 182 da Lei nº 6.763/75:

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;

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 05/04/16. ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 561/580 e, também, para alterar o cálculo do ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais, de forma que ele seja apurado subtraindo-se, a título de ICMS/OP, o valor devido ao estado de origem com base no Convênio ICMS nº 132/92 e não o valor consignado no documento fiscal baseado no Convênio ICMS nº 51/00, como utilizado pela Fiscalização. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Maria Gabriela Tomich Barbosa (Revisora) e Sauro Henrique de Almeida.

Sala das Sessões, 19 de abril de 2016.

Maria de Lourdes Medeiros
Presidente

Marco Túlio da Silva
Relator

T