

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.029/22/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001739040-15
Impugnação: 40.010150797-08
Impugnante: Volkswagen do Brasil Indústria de Veículos Automotores Ltda
IE: 487195598.00-09
Proc. S. Passivo: Estela Riggio/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

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 no estado de São Paulo, que por força do Convênio ICMS n° 132/92 (até 31/12/17) e 199/17 (a partir de 01/01/18) 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, todos do Anexo XV do RICMS/02. Infração plenamente caracterizada tendo em vista a utilização da base de cálculo do tributo inferior à prevista na legislação (preço sugerido pelo fabricante ao consumidor final). Corretas as 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 n° 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, ao estado de Minas Gerais, no período de 01/01/16 a 31/12/19, pelo Sujeito Passivo, estabelecido no estado de São Paulo, inscrito como substituto tributário por força do Convênio ICMS n° 132/92 (até 31/12/17) e 199/17 (a partir de 01/01/18), relativo a operações interestaduais com veículos novos para contribuintes mineiros (concessionárias), em razão da utilização da base de cálculo do tributo inferior à prevista na legislação (preço sugerido pelo fabricante ao consumidor final).

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei n° 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 27/42 e requer, ao final, a procedência da impugnação.

De início, entendeu a Fiscalização ser a apresentação da impugnação intempestiva, conforme Termo emitido para negativa de seguimento da impugnação apresentada (págs. 67).

A Impugnante comparece novamente aos autos, apresentando a Reclamação de págs. 71/79, que resulta na reforma da decisão da Fiscalização, conforme Termo de Deferimento da Reclamação de págs. 95.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de págs. 105/122, refuta as alegações da Defesa e requer, portanto, a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 123/139, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, ao estado de Minas Gerais, no período de 01/01/16 a 31/12/19, pelo Sujeito Passivo, estabelecido no estado de São Paulo, inscrito como substituto tributário por força do Convênio ICMS nº 132/92 (até 31/12/17) e 199/17 (a partir de 01/01/18), relativo a operações interestaduais com veículos novos para contribuintes mineiros (concessionárias), em razão da utilização da base de cálculo do tributo inferior à prevista na legislação (preço sugerido pelo fabricante ao consumidor final).

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

Na peça de defesa apresentada, a Impugnante alega, em apertada síntese, que as operações autuadas atraem a aplicação das regras contidas no Convênio ICMS nº 51/00, referente à venda direta a consumidor final (concessionárias), afastando as normas de substituição tributária contidas no Convênio ICMS nº 132/92 (até 31/12/17) e 199/17 (a partir de 01/01/18) e reproduzidas no Anexo XV do RICMS/02.

Apresenta uma nota fiscal, a título de exemplo, demonstrando que no campo “Informações Complementares” das notas fiscais autuadas consta a informação “veículo destinado a Best Drive” (termo utilizado pela empresa autuada para *test drive*) e, portanto, referem-se a venda direta a consumidor fiscal, no caso, concessionárias mineiras.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Argumenta que o Convênio ICMS nº 51/00 deve prevalecer sobre o Convênio ICMS nº 132/92 (até 31/12/17) e 199/17 (a partir de 01/01/18) em razão de ser a norma mais recente e se tratar de norma especial, que revoga a norma geral.

Portanto, 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.

Apresenta legislações, jurisprudências e doutrinas que entende corroborarem seu entendimento.

A Fiscalização, por sua vez, esclarece que:

Podemos observar que a empresa autuada está estabelecida no Estado de São Paulo, com inscrição no cadastro de contribuinte do Estado de Minas Gerais, sob nº 487.195598.0009, tendo como atividade principal o CNAE 291.0701 – fabricação de automóveis, camionetas e utilitários, portanto responsável pela retenção e recolhimento do ICMS/ST devido nas operações interestaduais com veículos novos, conforme determina a cláusula Primeira do convênio 132/92:

(...)

Navegando pelo convênio 132/92 destacamos que os Estados de São Paulo e Minas Gerais são signatários, portanto, obrigados pelo seu cumprimento e aplicação.

Ressaltamos ainda, que o impugnante inscrito no cadastro de contribuinte de Minas Gerais está obrigado ao cumprimento do previsto no art. 12, do Anexo XV do RICMS/02 que trata do regime de substituição tributária aplicado às operações de saídas de veículos novos classificados em um dos códigos NBM/SH.

Não obstante os argumentos apresentados pela Impugnante, observa-se que nas saídas de veículos automotores novos, relacionados no Anexo XXIV do Convênio ICMS nº 142/18, conforme previsão contida na Cláusula Primeira dos Convênios ICMS nºs 132/92 e 199/17 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 submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo para

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.

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

(...)

Efeitos a partir de 1º/01/2018

§ 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 submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo, e destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.

Efeitos de 1º/02/2017 a 31/12/2017

§ 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 submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas nos capítulos 2, 5, 8, 11, 12, 19, 22 a 26, no capítulo 1, com âmbito de aplicação 1.1, no capítulo 6, itens 7.0, 8.0 e 16.0, no capítulo 9, com âmbito de aplicação 9.1, no capítulo 10, com âmbito de aplicação 10.1 a 10.3, no capítulo 13, com âmbito de aplicação 13.1, no capítulo 14, com âmbito de aplicação 14.1, no capítulo 16, com âmbito de aplicação 16.1 e 16.2, no capítulo 17, com âmbito de aplicação 17.1, no capítulo 20, com âmbito de aplicação 20.1 e 20.2, e no capítulo 21, exceto as de âmbito de aplicação 21.4 e 21.6, todos da Parte 2 deste Anexo, e destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.

Efeitos de 1º/01/2016 a 31/01/2017

§ 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 submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas nos capítulos 1, 2, 5, 8 a 14, 16, 18 a 20, 22 a 27, no capítulo 3, com âmbito de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aplicação 3.2, no capítulo 15, com âmbito de aplicação 15.1 e 15.2, no capítulo 17, com âmbito de aplicação 17.1 e 17.3, no capítulo 21, exceto as de âmbito de aplicação 21.4, e no capítulo 6, itens 7.0, 8.0 e 16.0, todos da Parte 2 deste Anexo, e destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.

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 subsequentes com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária de que tratam os capítulos 25 e 26 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;

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

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;

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONSUMIDOR FINAL, MAS SIM A INTERMEDIÁRIA NO NEGÓCIO JURÍDICO REALIZADO ENTRE O FABRICANTE/IMPORTADOR E O 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.

Da mesma forma foi a decisão do Acórdão nº 22.106/16/1ª, citando o Acórdão nº 20.952/13/3ª. Veja-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 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.

(...)

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.

Cumprе mencionar, ainda, que esta matéria esteve em análise recente do CCMG em PTAs da própria Autuada, com aprovação das exigências fiscais, como se pode verificar nos Acórdãos nºs: 22.611/21/2ª e 22.612/21/2ª.

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)

No caso dos autos, os destinatários são empresas que exercem a atividade de revenda de veículos automotores. Por sua vez, os Convênios ICMS nºs 132/92 e 199/17, em sua cláusula primeira, é claro 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:

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 subsequentes saídas até e inclusive à promovida pelo primeiro estabelecimento revendedor varejista ou entrada com destino ao ativo imobilizado.

(...)

Convênio ICMS nº 199/17

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cláusula primeira Os Estados e o Distrito Federal, nos termos deste convênio e do Convênio ICMS 142/18, de 14 de dezembro de 2018, acordam em adotar o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com veículos novos relacionados no Anexo XXIV do referido convênio

Em uma análise teleológica dos Convênios supracitados 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 dos referidos Convênios, mormente de suas cláusulas 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.

Ao refutar os argumentos da Autuada, a Fiscalização deixou consignado o seguinte:

A impugnante está totalmente equivocada quando afirma que foram preenchidos todos os requisitos para aplicação do convênio 51/00, pois as vendas para as concessionárias com a finalidade de “Best Drive” equivalem as vendas diretas para consumidor final e para tanto reporta aos documentos fiscais anexados pela fiscalização na autuação, com intuito de ficar demonstrado o cumprimento das disposições legais.

Contrário à afirmação da impugnante, reportamos a cláusula primeira do convênio 132/92, que trata especificamente das vendas de veículos novos para concessionárias, inclusive quando houver destinação do veículo ao ativo imobilizado, não caracterizando assim, a venda direta a consumidor. Portanto nas operações com faturamento direto para as concessionárias para uso próprio – Best Drive – aplicam-se as normas previstas no convênio ICMS nº 132/92, implementadas nos artigos 54 e 55, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02.

Caso o entendimento fosse a aplicação do convênio 51/00, necessário seria a participação de três envolvidos: montadora, concessionária e consumidor final, fato que não ocorre, pois a concessionária e o consumidor final se confundem, inviabilizando a aplicação 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,

(...) (Grifou-se).

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.

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 248/11

Consulente: 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 Consulente (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 Consulente de destinar o veículo ao seu ativo imobilizado, 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 imobilização do bem, hipótese em que o veículo deverá estar devidamente licenciado em nome da Consulente, 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).

Lado outro, a Fiscalização explica, no Relatório Fiscal, a metodologia de cálculo utilizada:

A base de cálculo da SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (BC/ST) relativa ao imposto devido pelas subseqüentes operações dos estabelecimentos destinatários, contribuintes substituídos, foi formada de acordo com o artigo 19, inciso I, alínea “b”, item 2, e artigo 54, ambos do Anexo XV do RICMS/02, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02.

A redução da base de cálculo de 5,4653% e 5,00% nas operações interestaduais realizadas por estabelecimento fabricante ou importador, sujeitos ao regime de cobrança monofásica das contribuições para PIS/PSEP e do CONFINS foram aplicadas, conforme determina a cláusula primeira, inciso I, alíneas “b” e “c”, do Convênio 133/02.

O valor do ICMS/ST foi calculado pela diferença entre o imposto obtido mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas (artigo 42, inciso I, subalínea “b.4”, da Parte Geral do RICMS/MG) sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria do remetente, conforme artigo 20, inciso I, da Parte 1, do Anexo XV do RICMS/02).

O presente Auto de Infração contempla apenas exigências relativas ao ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

A Impugnante, por sua vez, defende que o cálculo realizado pela Fiscalização está equivocado porque *“ao invés de utilizar como base de cálculo o valor da nota, ou seja, da operação própria, o Agente Fiscal utiliza o valor de tabela que contém MVA (margem de valor agregado)”*.

Argumenta que a MVA só é acrescentada na base de cálculo quando há operações subseqüentes à venda da montadora para a concessionária, o que não seria o

caso, uma vez que as vendas foram diretas a consumidor final, *in casu*, a própria concessionária.

Entretanto, as alegações da Impugnante não encontram suporte na legislação de regência.

Conforme explica a Fiscalização, nos termos dos Convênios ICMS nº 132/92 e 199/17 a base de cálculo das operações realizadas pela montadora com as concessionárias, no presente caso, será o valor da tabela sugerida pelo fabricante, acrescido do valor do frete, IPI e dos acessórios, conforme definida no inciso I, da cláusula terceira, observada pelo Fisco.

Conforme já mencionado, 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.

Essa impossibilidade de controle *a priori* da destinação dada aos veículos pelos concessionários é a razão pela qual os Convênios ICMS nº 132/92 e 199/17, em suas cláusulas primeira, exige o recolhimento do ICMS/ST inclusive nas operações interestaduais que destinem veículos novos ao ativo imobilizado do adquirente.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa, alegando afronta aos princípios da tipicidade e do “*non bis in idem*”.

Com efeito, a penalidade prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO

APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR) (GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II, § 2º, inciso I, do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da mencionada lei, no caso dos autos.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Fabíola Pinheiro Ludwig Peres. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Danilo Vilela Prado e Alexandra Codo Ferreira de Azevedo.

Sala das Sessões, 08 de março de 2022.

André Barros de Moura
Relator

Geraldo da Silva Datas
Presidente / Revisor

CSP