

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.068/22/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001951354-72
Impugnação: 40.010152249-02
Impugnante: Hyundai Motor Brasil Montadora de Automóveis Ltda
IE: 002071488.00-94
Proc. S. Passivo: ANDRÉ MENDES MOREIRA/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – PROTOCOLO/CONVÊNIO – VEÍCULO. Constatou-se que a Autuada, contribuinte substituto tributário, nos termos dos Convênios ICMS nºs 132/92 (até 31/12/17) e 199/17 (a partir de 01/01/18), reteve e recolheu a menor o ICMS/ST devido a Minas Gerais, relativo a remessas de veículos novos classificados em um dos códigos NBM/SH listados no item 12 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, para concessionárias situadas neste Estado. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da citada lei.

Decadência não reconhecida. Decisão por maioria de votos.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada, contribuinte substituto tributário por força dos Convênios ICMS nºs 132/92 (até 31/12/17) e 199/17 (a partir de 01/01/18), no período de 01/04/16 a 31/10/20, reteve e recolheu a menor o ICMS/ST devido a Minas Gerais, relativo à remessa de veículos novos classificados em um dos códigos NBM/SH listados no item 12 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, para concessionárias situadas neste Estado.

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

Da Impugnação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação nos autos eletrônicos do PTA em epígrafe (e-PTA), acompanhada de diversos documentos também inseridos nos mesmos autos.

Afirma, em muito apertada síntese, que:

- como o Auto de Infração foi notificado à Autuada em maio de 2021, está decaído o direito de constituir o crédito tributário relativo a abril de 2016, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, que deve ser aplicado ao caso em razão da existência de pagamento parcial do imposto em todas as operações;

- os veículos envolvidos nas autuações foram vendidos às concessionárias para fins de seu próprio uso (*test drive*), informação que foi consignada nos documentos fiscais. Assim, por se tratar de venda a consumidor final, devem ser aplicadas as regras do Convênio ICMS nº 51/00, que disciplina o faturamento direto de veículos automotores novos do fabricante para o consumidor final;

- conforme estipulam os Convênios ICMS nºs 132/92 e 199/17, a base de cálculo do ICMS/ST correta é o “valor de venda do veículo pela fábrica à concessionária (valor da operação)”, exatamente como constou dos documentos fiscais, e não “o valor da tabela de preços finais sugeridos pela fabricante (preço de varejo)”, como afirma a Fiscalização;

- foram atendidos todos os requisitos para aplicação do Convênio ICMS nº 51/00, constantes de sua Cláusula Primeira, inclusive a obrigatoriedade de entrega do veículo ao consumidor por meio da concessionária envolvida na operação, que no caso, é a própria adquirente. Acrescenta que é incorreto o entendimento de que seriam necessárias 3 (três) pessoas distintas (fabricante, concessionária e consumidor final) para aplicação de tal convênio;

- a destinação dos veículos ao ativo imobilizado (*test drive*) era previamente conhecida, já que essa informação constou de todos os documentos fiscais;

- a concessionária que adquire veículos para integrar em seu ativo imobilizado é consumidora, conforme definição do termo contida no art. 2º da Lei nº 8.078/90 (Código de Defesa do Consumidor – CDC);

- a discussão a respeito da aplicação do Convênio ICMS nº 51/00 a veículos destinados a *test drive* inexistente em muitos estados e, quando presente, definiu-se por sua aplicação, como no caso dos estados do RN, SP e SC;

- a aplicação dos Convênios ICMS nºs 132/92 e 199/17 é prejudicial ao estado de Minas Gerais, pois nesse caso, todo o ICMS/ST deverá ser posteriormente restituído (em razão de o fato gerador presumido não se realizar). Por outro lado, as regras do Convênio ICMS nº 51/00 são mais vantajosas, pois o valor do ICMS/OP do remetente destinado a Minas Gerais, apesar de inferior ao ICMS/ST, tem caráter definitivo e não será restituído;

- a edição do Convênio ICMS nº 51/00 derogou parcialmente o Convênio ICMS nº 132/92, de forma que esse último deixou de ser aplicável à venda de veículos destinados a *test drive*. Acrescenta que o Convênio ICMS nº 199/17 deixou de fazer

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

referência às operações destinadas ao ativo imobilizado, que eram citadas no antigo Convênio ICMS nº 132/92;

- o Convênio ICMS nº 142/18, que trata das regras gerais relativas à substituição tributária em operações interestaduais, deixou claro que nas vendas de veículos destinados a *test drive*, a base de cálculo do ICMS será o valor da operação interestadual, conforme regulamentação por convênio específico, no caso, o Convênio ICMS nº 51/00;

- as multas exigidas têm caráter confiscatório, devendo ser limitadas a no máximo 100% (cem por cento) do imposto exigido no lançamento;

- alternativamente, deve ser aplicado o princípio da consunção, de forma que seja mantida apenas a penalidade mais gravosa (multa isolada), cancelando-se as exigências relativas à multa de revalidação, posto que ambas penalizam a mesma conduta.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação nos autos do e-PTA, refuta integralmente as alegações da Defesa.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, apresenta Parecer aos autos opinando por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período de abril de 2016 e pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 17/02/22, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pelo Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, nos termos do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, marcando-se extrapauta para o dia 23/02/22, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Relator), Gislana da Silva Carlos (Revisora) e Marco Túlio da Silva, que, quanto à prejudicial de mérito, não reconheciam a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário, e, no mérito, julgavam procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Alice Gontijo Santos Teixeira e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Patrícia Pinheiro Martins.

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

Do Mérito

Conforme relatado, o lançamento versa sobre a constatação de que a Autuada, contribuinte substituto tributário por força dos Convênios ICMS nºs 132/92

(até 31/12/17) e 199/17 (a partir de 01/01/18), no período de 01/04/16 a 31/10/20, reteve e recolheu a menor o ICMS/ST devido a Minas Gerais, relativo à remessa de veículos novos classificados em um dos códigos NBM/SH listados no item 12 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, para concessionárias situadas neste Estado.

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

Da Decadência

Inicialmente, a Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos em abril de 2016, por força do disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN).

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, conforme se verá na análise do mérito, a Fiscalização constatou que os veículos adquiridos pelos concessionários para *test drive* eram revendidos a outras pessoas antes de completar 12 (doze) meses de entrada no estabelecimento, por valores substancialmente superiores aos de aquisição.

Nesse cenário, conclui-se que não era verdadeira a informação consignada nos documentos fiscais, de que os veículos se destinavam exclusivamente à imobilização (*test drive*), e nem a afirmação da Impugnante em sua Peça de Defesa, no sentido de que os veículos não seriam revendidos pelas concessionárias.

Assim, conclui-se que a inserção nos documentos fiscais da informação de que os veículos seriam destinados ao ativo imobilizado (utilizados em *test drive*) foi apenas um artifício **doloso**, utilizado para suprimir indevidamente parte do ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais, o que exclui a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, por força das exceções previstas na parte final do dispositivo. Observe-se:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, **salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.**

(Destacou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, no caso em tela, o prazo decadencial de cinco anos deve ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, inciso I, do CTN, como se segue:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2016 somente se expiraria em 31/12/21, não tendo ocorrido a decadência relativamente ao crédito tributário de abril de 2016, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 07/05/21.

Do Mérito Propriamente Dito

Quanto à irregularidade apontada no Auto de Infração, observa-se que a celeuma do presente lançamento cinge-se a definir se as operações de venda de veículos automotores novos da fabricante (Autuada) para as concessionárias, nas quais conste das informações complementares da Nota Fiscal a informação de que se destinam a *test drive*, devem ser tributadas pelas regras do Convênio ICMS nº 51/00 ou dos Convênios ICMS nº 132/92 (até 31/12/17) e 199/17 (a partir de 01/01/18).

Inicialmente, destaque-se que os Estados acordaram em adotar o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com veículos 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:

Convênio ICMS nº 132/92

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com veículos novos classificados nos códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul - Sistema Harmonizado - NCM/SH, identificadas no Anexo XXVI do Convênio ICMS 92/15, de 20 de agosto de 2015, 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.

(...)

Convênio ICMS nº 199/17

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

operações interestaduais com veículos novos relacionados no Anexo XXIV do referido convênio.

Ambos os convênios previram, no inciso I das respectivas Cláusulas Terceiras, que a base de cálculo a ser adotada para fins de substituição tributária é o **preço final a consumidor sugerido pela montadora**, acrescido do valor do frete, do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e dos acessórios colocados no veículo pelo estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto:

Convênio ICMS nº 132/92

Cláusula terceira A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será:

I - em relação aos veículos saídos, real ou simbolicamente, das **montadoras** ou de suas concessionárias com destino a outra unidade da Federação, o valor correspondente ao **preço de venda a consumidor constante de tabela estabelecida por órgão competente (ou sugerido ao público)** ou, na falta desta, a tabela sugerida pelo fabricante, acrescido do valor do frete, do IPI e dos acessórios a que se refere o § 2º da cláusula primeira.

(...)

Convênio ICMS nº 199/17

Cláusula terceira A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será a prevista na cláusula décima do Convênio ICMS 142/18, ou, na falta desta:

I - em relação aos veículos saídos, real ou simbolicamente, das **montadoras** ou de suas concessionárias com destino a outra unidade da federação, será o **preço final a consumidor sugerido pela montadora**, em lista enviada nos termos do Anexo Único deste convênio, já acrescido do valor do frete, do IPI e dos acessórios a que se refere o parágrafo único da cláusula primeira deste convênio;

(...)

(Destacou-se)

Em linha com tais normas, o art. 13, § 21, da Lei nº 6.763/75 também estipula que, existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, poderá o regulamento estabelecer como base de cálculo esse preço:

Lei nº 6.763/75

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 21. Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos, poderá o regulamento estabelecer como base de cálculo esse preço.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na mesma linha, o RICMS/02, ao regulamentar internamente a matéria, previu que nas saídas de veículos automotores novos, classificados em um dos códigos NBM/SH relacionados no item 12 da 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 *caput* do art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

RICMS/02 - Anexo XV - Parte 1

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 subsequentes.

(Destacou-se)

Além disso, o art. 55, inciso I da Parte 1 do mesmo Anexo XV do RICMS/02 ratifica o valor da base de cálculo do ICMS/ST como sendo, nesse caso, o **preço final a consumidor sugerido pelo fabricante**, acrescido dos valores referentes a frete, IPI e acessórios do veículo:

RICMS/02 - Anexo XV - Parte 1

Art. 55. Para os efeitos de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária nas operações subsequentes 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;

Saliente-se que nos termos da Cláusula Quarta do Convênio ICMS nº 142/18, o sujeito passivo por substituição tributária deve observar as normas da unidade federada de destino da mercadoria:

Convênio ICMS nº 142/18

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

Este é o arcabouço jurídico que atribui à Autuada a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST devido a Minas Gerais, nas saídas de veículos com destino a estabelecimentos de contribuintes situados neste estado.

Ocorre que a Impugnante entendeu que para afastar esse arcabouço jurídico, atraindo a aplicação do Convênio ICMS nº 51/00, bastava consignar no campo

“Informações Complementares” das notas fiscais a informação de que o veículo seria destinado a *test drive*.

Entretanto, tal conclusão não está de acordo com a legislação.

A Lei nº 6.729/79, conhecida como “Lei Ferrari”, que dispõe sobre a concessão comercial entre produtores e distribuidores de veículos automotores de via terrestre, prevê em seu art. 15, inciso I, uma modalidade especial de venda, denominada “venda direta”, na qual o produtor poderá comercializar veículos diretamente com a Administração Pública direta ou indireta, com Corpos Diplomáticos ou com outros compradores especiais, nos limites previamente ajustados com sua rede de distribuição.

Por volta do ano 2000, dado o crescente aumento da participação de tal modalidade no total de vendas realizadas e, considerando ainda, que a “venda direta” interestadual acabava concentrando o ICMS no estado onde estava situado o produtor, os estados entenderam adequado celebrar o Convênio ICMS nº 51/00, para disciplinar as regras e, especialmente, a distribuição do ICMS entre os estados de origem e destino da mercadoria, no caso de faturamento direto de veículos automotores novos a consumidor final.

No entanto, ao contrário do que alega a Impugnante, a edição do Convênio ICMS nº 51/00 em nada alterou o regramento geral aplicável às operações de vendas entre a indústria/importador e os seus revendedores varejistas, à época reguladas pelo Convênio ICMS nº 132/92, antecessor do Convênio ICMS nº 199/17.

A Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 51/00 estipula três requisitos que devem estar presentes para que seja possível a aplicação de suas regras: (1) o veículo ser **novos**; (2) operação sujeita ao regime de **substituição tributária** e (3) entrega do veículo ao consumidor final pela **concessionária envolvida na operação**. Observe-se:

Convênio ICMS nº 51/00

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;**

II - **a operação esteja sujeita ao regime de substituição tributária em relação a veículos novos.**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acrescido o § 2º à cláusula primeira pelo Conv. ICMS 58/08, efeitos a partir de 25.06.08.

§ 2º A parcela do imposto relativa à operação sujeita ao regime de sujeição passiva por substituição é devida à unidade federada de localização da concessionária que fará a entrega do veículo ao consumidor.

O § 2º dessa mesma Cláusula Primeira, ao estipular que “A parcela do imposto relativa à **operação sujeita ao regime de sujeição passiva por substituição** é devida à unidade federada de localização da **concessionária** que fará a entrega do veículo ao **consumidor**.” (destacou-se), não deixa dúvidas de que, para fins de faturamento direto, o consumidor final é pessoa diferente da concessionária e, ainda, que são necessárias **três distintas pessoas** nessa modalidade de comercialização: (1) o produtor/importador; (2) a concessionária envolvida na operação (com direito à concessão de atuação na área de domicílio do adquirente); e (3) o consumidor final adquirente.

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 diretamente entre o fabricante/importador e o consumidor final.

E há uma razão de ser nessa exigência: **somente na presença de três distintas pessoas haveria que se falar em substituição tributária**, na medida em que ela é apenas uma técnica de arrecadação, que modifica o momento de apuração e recolhimento do imposto, não obstante o fato gerador presumido manter-se intacto, ocorrendo apenas no momento da saída da mercadoria da concessionária para o consumidor final.

Caso a concessionária fosse considerada o consumidor final no faturamento direto, inexistiria possibilidade de substituição tributária, por inexistência lógica de uma possível operação subsequente com incidência do ICMS.

Nesse caso, o § 2º da Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 51/00, ao estipular que um percentual do preço de faturamento direto será considerado base de cálculo da substituição tributária, com imposto devido ao estado de destino do veículo, estaria simplesmente modificando parcialmente a obrigação tributária (transferindo-a do estado de origem para o estado de destino da mercadoria), hipótese que, obviamente, está fora de sua competência, na medida em que se trata de matéria reservada à lei complementar.

Tanto assim que no recente julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 1.287.019 (novembro de 2020), o Supremo Tribunal Federal (STF) entendeu, com repercussão geral (Tema 1.093), pela inconstitucionalidade do Convênio ICMS nº 93/15, pois que ele, ao dispor sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em outra unidade federada, acabou tratando de **obrigação tributária, contribuintes e base de cálculo/alíquota** de ICMS em operações interestaduais, invadindo competência reservada à lei complementar federal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Além disso, a Cláusula Sétima do Convênio ICMS nº 51/00 estabeleceu que, exceto naquilo em que conflitar com suas disposições, o disposto nesse convênio não prejudica a aplicação das normas relativas à sujeição passiva por substituição, ou seja, as regras estipuladas nos Convênios ICMS nºs 132/92 e 199/17 e na legislação tributária de cada ente federado:

Convênio ICMS nº 51/00

Cláusula sétima Com exceção do que conflitar com suas disposições, o disposto neste convênio não prejudica a aplicação das normas relativas à sujeição passiva por substituição.

Dessa forma, fica claro que, ao contrário do que afirma a Impugnante, as disposições do Convênio ICMS nº 51/00 regulamentam uma modalidade específica de venda prevista na Lei nº 6.729/79 (venda direta), a qual **não inclui negócios com as próprias concessionárias**. Tal convênio foi editado apenas com a finalidade de reequilibrar a repartição do ICMS entre o estado de origem e o de destino dos veículos, nas vendas diretas a consumidor final.

Saliente-se que, ao contrário do que afirma a Peça de Defesa, as concessionárias não estão incluídas no conceito de consumidor final para os fins desta modalidade de vendas, posto que elas são intermediárias da operação, com papel claramente definido pela própria Lei nº 6.729/79. Observe-se:

Lei nº 6.729/79

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

I - independentemente da atuação ou pedido de concessionário:

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

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

II - através da rede de distribuição:

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(Destacou-se)

Assim, na saída de veículos automotores novos classificados em um dos códigos NBM/SH relacionados no item 12, da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, com destino a contribuinte inscrito no cadastro de contribuintes de Minas Gerais, aplica-se o regime de substituição tributária, sendo o remetente responsável pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes, em razão do disposto no art. 12, *caput*, da Parte 1 do mesmo Anexo, já transcrito.

Conseqüentemente, as concessionárias, cuja atividade preponderante é a revenda de veículos automotores a varejo, deverão receber esses veículos sempre com a devida retenção do ICMS/ST no documento fiscal emitido pelo estabelecimento industrial/importador, mesmo se estiver consignado nesse documento uma intenção prévia do destinatário de imobilizar o veículo (sobre a qual o remetente não possui nenhum controle, diga-se).

As concessionárias são contribuintes do ICMS que operam ordinariamente na comercialização deste mesmo produto (veículos), situação fática que preenche por completo a hipótese legal prevista nos Convênios ICMS nºs 132/92 e 199/17, e nos já transcritos arts. 12 e 55 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Isso torna obrigatório que o responsável substituto tributário efetue a respectiva retenção e recolhimento do ICMS/ST, não lhe sendo dado escolher norma de tributação diversa em face de **mera intenção** do destinatário de incorporar o veículo ao seu ativo imobilizado, sobre a qual o remetente não possui qualquer controle e que, de fato, pode nem se concretizar, como se verá mais adiante.

Ainda que os veículos venham a ser incorporados ao ativo das empresas destinatárias, é importante que se tenha claro que tal evento é posterior à ocorrência ao momento estipulado em lei para a retenção e o recolhimento do ICMS/ST, que é a saída da mercadoria do estabelecimento do substituto tributário, não tendo, portanto, o condão de modificar esse aspecto.

Esse entendimento é corroborado por diversas respostas dadas pela Superintendência de Tributação – SUTRI/SEF/MG, a consultas de contribuintes, inclusive do sindicato que congrega os concessionários e distribuidores de veículos de Minas Gerais. Cita-se, a título de exemplo, as seguintes:

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.

(...)(Grifos acrescentados)

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 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 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). (...)

(Destacou-se)

Destaque-se que de acordo com o inciso IV do art. 179 da Lei nº 6.404/76, devem ser classificados no Ativo Imobilizado “os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Decorre dessa definição que o bem deve permanecer integrando o patrimônio da empresa por um período considerado duradouro, para que seja considerado como integrado ao ativo imobilizado.

No campo tributário, o art. 7º, inciso XI, da Lei nº 6.763/75 ao tratar de saída de bem do ativo imobilizado ao abrigo da não incidência, estabelece que somente será considerado integrado ao ativo “permanente” (não circulante) o bem que permaneceu imobilizado pelo **prazo mínimo de 12 meses** e que sairá do estabelecimento após o uso normal a que se destinava:

Lei nº 6.763/75

Art. 7º O imposto não incide sobre:

(...)

XI - a saída de bem integrado no ativo imobilizado, assim considerado aquele imobilizado pelo **prazo mínimo de 12 (doze) meses, e após o uso normal a que era destinado**, exceto no caso de venda de produto objeto de arrendamento mercantil;

(Destacou-se)

Nesse contexto, caso o veículo tenha permanecido no ativo permanente da concessionária ou distribuidora por período igual ou superior a 12 (doze) meses, sua alienação posterior se dará na condição de ativo imobilizado (CFOPs 5.551 ou 6.551, conforme o caso), sem incidência de ICMS.

Entretanto, no caso dos veículos envolvidos no presente lançamento, constatou a Fiscalização, após consulta amostral aos sistemas de dados do Departamento de Trânsito do Estado de Minas Gerais - DETRAN/MG, diversos casos de venda do veículo antes de completar 12 (doze) meses da compra e, ainda, por preços muito superiores aos de compra. As situações estão detalhadas às págs. 11 e 12 da Manifestação Fiscal, conforme exemplo a seguir transcrito:

Veículo adquirido através da NFe 1270128, de 26/11/2019, valor R\$60.083,96

Vendido antes de 12 meses por 75.000,00

RENAVAM: 1218702807 Chassi: 9BHCR51DBLP039334 Placa: QXH-4804

ULTIMO PROPRIETARIO

COMPRA

VENDA

Data Recibo : 26/11/2019

Data Recibo : 28/02/2020

Data Registro: 07/01/2020

Data Registro: 10/06/2020

Nome : MOTORS COM DE VEIC E PECAS LTDA.

Nesse caso do exemplo, um veículo que foi adquirido em 26/11/19, por R\$ 60.083,96, foi revendido em 28/02/20 (apenas 3 meses depois), por R\$ 75.000,00 (cerca de 25% a mais do que o valor de aquisição).

Esses dados demonstram que é falsa a afirmação de que os veículos supostamente destinados a *test drive* não seriam revendidos. Além disso, fica claro que eles não preenchem os requisitos para serem considerados como ativo imobilizado,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

posto que eram revendidos antes de completar o período mínimo de 12 (doze) meses de imobilização.

Ademais, a adoção de um preço de venda cerca de 25% (vinte e cinco por cento) superior ao de compra denota que o bem possivelmente não foi revendido como veículo usado, pois é fato notório que veículos usados desvalorizam-se em relação aos novos.

Tal situação apenas reforça a percepção dos motivos pelos quais as vendas de veículos novos para concessionárias devem ser integralmente tributadas por meio da substituição tributária, adotando-se como base de cálculo o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, acrescido dos valores correspondentes a frete, IPI e acessórios do veículo.

Por todo o exposto, sem razão a Impugnante em seus argumentos, devendo ser mantidas as exigências do lançamento, na medida em que a adoção indevida das regras do Convênio ICMS nº 51/00, em detrimento dos Convênios ICMS nºs 132/92 e 199/17, resultou em supressão de parcela do ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais e, ainda, em consignação nos documentos fiscais de base de cálculo da substituição tributária inferior à prevista na legislação.

Como já dito, caso algum dos veículos adquiridos com retenção e recolhimento do ICMS/ST venha **posteriormente** a preencher os requisitos para ser considerado como ativo imobilizado, pode a concessionária que arcou com ônus do tributo solicitar a restituição do valor pago, nos termos dos arts. 28/36 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Saliente-se que o CCMG já decidiu tal matéria anteriormente no mesmo sentido, conforme Acórdão nº 21.688/14/1ª.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I, do RPTA), *in verbis*:

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

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

(...)

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

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO,

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

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa, devendo a multa de revalidação ser cancelada com base no princípio da consunção.

Com efeito, a multa de 100% (cem por cento) do ICMS, prevista no art. 56, inciso II e § 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 -

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 e § 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.

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

Em razão da aplicação do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 17/02/22. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, por maioria de votos, em indeferir requerimento de juntada de documento enviado ao CCMG, por e-mail em 22/02/22. Vencido o Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, que o deferia. Quanto à prejudicial de mérito, por maioria de votos, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período de 2016. Vencido o Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, que a reconhecia em relação ao período de abril de 2016. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencido o Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, que o julgava improcedente. Manifestaram com relação à deliberação do requerimento de juntada de documentos, pela Impugnante, a Dra. Alice Gontijo Santos Teixeira e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Patrícia Pinheiro Martins. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Gislana da Silva Carlos (Revisora) e Marco Túlio da Silva.

Sala das Sessões, 23 de fevereiro de 2022.

Luiz Geraldo de Oliveira
Relator

Marcelo Nogueira de Moraes
Presidente

D

23.068/22/2ª

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.068/22/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001951354-72	
Impugnação:	40.010152249-02	
Impugnante:	Hyundai Motor Brasil Montadora de Automóveis Ltda IE: 002071488.00-94	
Proc. S. Passivo:	ANDRÉ MENDES MOREIRA/Outro(s)	
Origem:	DF/Juiz de Fora - 1	

Voto proferido pelo Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada, contribuinte substituto tributário por força dos Convênios ICMS nºs 132/92 (até 31/12/17) e 199/17 (a partir de 01/01/18), no período de 01/04/16 a 31/10/20, reteve e recolheu a menor o ICMS/ST devido a Minas Gerais, relativo à remessa de veículos novos classificados em um dos códigos NBM/SH listados no item 12 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, para concessionárias situadas neste Estado.

Restou incontroverso nos autos que as operações objeto do lançamento, venda de veículos automotores novos da fabricante (Autuada) para as concessionárias, foram acobertadas por documentos fiscais que constaram no campo informações complementares que os veículos seriam destinados a *teste drive*.

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

Inicialmente, a divergência do presente voto, decorre da aplicação do art. 150, §4º do Código Tributário Nacional, conforme passa a elucidar.

No que concerne a decadência, é ressabido que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em seu art. 146, determina expressamente que cabe a lei complementar estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária, inclusive a decadência:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Neste *interim*, o Código Tributário Nacional, lei complementar competente para estabelecer às normas atinentes a decadência tributária, prevê expressamente que, para os tributos sujeito a lançamento por homologação, se a lei não fixar o prazo para

que o Ente homologue o lançamento, esta ocorrerá em cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Neste sentido o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, pacificou seu entendimento segundo o qual, quando o tributo for sujeito a homologação e o Contribuinte tenha praticado os atos pertinentes a constituição do crédito, com o encaminhamento das respectivas obrigações tributárias, deve se aplicar o disposto no art. 150 §4º do CTN, vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. PRAZO. QUINQUENAL. TERMO A QUO. INCIDÊNCIA DO ART. 150, § 4º, DO CTN. LANÇAMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO. REVISÃO. PRAZO DE DECADÊNCIA. ART. 149, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

1. AO CONTRÁRIO DO DEFENDIDO PELO ORA AGRAVANTE O PROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DO AGRAVADO NÃO ENSEJOU A ANÁLISE DO CONTEÚDO FÁTICO DOS AUTOS, MAS TÃO SIMPLEMENTE A INTERPRETAÇÃO DOS FUNDAMENTOS ACÓRDÃO RECORRIDO.

2. ESTA CORTE ENTENDE QUE, NOS TERMOS DOS ART. 145, III, E 149, VIII, E PARÁGRAFO ÚNICO, AMBOS DO CTN, A REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO É PERFEITAMENTE POSSÍVEL DESDE QUE REALIZADA DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL.

3. O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO FOI EFETIVADO POR MEIO DE AUTO DE INFRAÇÃO EM 25/2/2003, OCORRENDO TERMO DE REVISÃO DO REFERIDO AUTO EM 20/12/2004, CUJOS FATOS GERADORES SE DERAM NOS ANOS DE 01/1999 A 12/1999.

4. O PRAZO DECADENCIAL PARA A REVISÃO DO LANÇAMENTO É O MESMO PARA O LANÇAMENTO REVISADO; NO PRESENTE CASO, POR SE TRATAR DE TRIBUTO COM LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO E HAVENDO PAGAMENTO A MENOR, APLICA-SE A REGRA PREVISTA NO ART. 150, § 4º, DO CTN, OU SEJA, CINCO ANOS CONTADOS DO FATO GERADOR.

5. FOI EXTRAPOLADO O PRAZO DECADENCIAL DOS DÉBITOS REFERENTES DE 01/1999 A 11/1999, JÁ QUE O TERMO DE

REVISÃO DEU-SE EM 20/12/2004. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. (AGRG NO ARES P 397178 / ESAGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL 2013/0315568-6. DATA DO JULGAMENTO 11/02/2014. DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE DJE 20/02/2014)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO PARCIAL. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO COM O ART. 173, I, DO CTN. ORIENTAÇÃO CONFIRMADA EM RECURSO REPETITIVO. RECURSO MANIFESTAMENTE DESCABIDO. MULTA.

1. NA HIPÓTESE DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO O CONTRIBUINTE CONSTITUI O CRÉDITO, MAS EFETUA PAGAMENTO PARCIAL, SEM CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, O TERMO INICIAL DA DECADÊNCIA É O MOMENTO DO FATO GERADOR. APLICA-SE EXCLUSIVAMENTE O ART. 150, § 4º, DO CTN, SEM A POSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO COM O ART. 173, I, DO MESMO DIPLOMA (RESP 973.733/SC, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE 18/9/2009, SUBMETIDO AO REGIME DO ART. 543-C DO CPC).

2. IN CASU, OS FATOS GERADORES DIZEM RESPEITO AOS MESES DE JULHO A NOVEMBRO DE 1998, E A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO PELO FISCO OCORREU APENAS EM DEZEMBRO DE 2003, APÓS O TRANSCURSO DO PRAZO QUINQUENAL (FL. 480). ACRESCENTE-SE QUE O TRIBUNAL A QUO CONSTATOU A EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO A MENOR, O QUE ATRAI A REGRA DO ART. 150, § 4º, DO CTN (FL. 479).

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO. MULTA FIXADA EM 10% DO VALOR ATUALIZADO DA CAUSA. (AGRG NO ARES P 200933 / SC AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL 2012/0145358-3. DATA DO JULGAMENTO 20/09/2012. DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE DJE 10/10/2012).

Por todo o exposto, denota-se que o direito de o Fisco realizar o lançamento de tributos sujeitos a homologação, desde que o contribuinte tenha cumprido as obrigações tributárias atinentes ao tributo, é de cinco anos a contar do fato gerador, nos termos do art. 150 §4º do CTN.

No caso em tela, o lançamento versa sobre retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST devido no exercício de abril de 2016 a outubro de 2020.

Tendo em vista a data em que a Autuada fora intimada do lançamento, maio de 2021, resta comprovado que parte do direito do Fisco de constituir o crédito tributário decaiu, uma vez que ultrapassou os 5 (cinco) anos estabelecidos na legislação de regência, especialmente no que tange aos fatos geradores que ocorreram em abril de 2016.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No que tange ao mérito, conforme restou elucidado, a Impugnante teria realizado operações de vendas de veículos novos para concessionárias, oportunidade na qual as acobertou com documentos fiscais que constavam no campo informações complementares que os bens eram destinados a *teste drive*. Com o que, a Impugnante entendeu que estava realizando operação de venda para o consumidor final, tendo em vista que neste caso, a concessionária estaria adquirindo o veículo para seu ativo imobilizado, devendo assim que observar o disposto no Convênio nº 51/00.

Noutro turno, a Fiscalização entendeu que no caso em comento, estas operações deveriam seguir o disposto Convênios ICMS nºs 132/92 (até 31/12/17), nº 199/17 (a partir de 01/01/18) e nº 142/18.

Inicialmente, é importante destacar a legislação de regência, para apurar a norma aplicada no caso em comento.

Preliminarmente, o Convênio ICMS nº 132/92, que tratou sobre as operações interestaduais com veículos novos, cuja vigência iniciou em 29/09/92 e encerrou em 31/12/17, constava de forma expressa as operações destinadas ao ativo imobilizado:

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com veículos novos classificados nos códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul - Sistema Harmonizado - NCM/SH, identificadas no Anexo XXVI do Convênio ICMS 92/15, de 20 de agosto de 2015, 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.

Todavia, de forma a regulamentar as operações interestaduais, destinadas a consumidor final, o legislador, editou o Convênio ICMS nº 51/00, publicado em 20/09/00, claramente retirando do âmbito normativo do Convênio nº ICMS 132/92 estas operações:

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.

Por sua vez, o parágrafo primeiro da cláusula primeira e a cláusula segunda do convenio citado, estabelecem os requisitos para aplicação deste convênio, com o que, o veículo deve ser entregue ao consumidor final pela concessionária e a operação deve estar sujeita ao regime da substituição tributária, cujas informações devem constar nas respectivas notas fiscais:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Convênio ICMS nº 51/00

clausula primeira

§ 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

Cláusula segunda Para a aplicação do disposto neste convênio, a montadora e a importadora deverão:

I - emitir a Nota Fiscal de faturamento direto ao consumidor adquirente:

a) com duas vias adicionais, que, sem prejuízo da destinação das demais vias prevista na legislação, serão entregues:

1. uma via, à concessionária;
2. uma via, ao consumidor;

b) contendo, além dos demais requisitos, no campo "Informações Complementares", as seguintes indicações:

1. a expressão "Faturamento Direto ao Consumidor - Convênio ICMS Nº 51/00, de 15 de setembro de 2000";
2. detalhadamente as bases de cálculo relativas à operação do estabelecimento emitente e à operação sujeita ao regime de sujeição passiva por substituição, seguidas das parcelas do imposto decorrentes de cada uma delas;
3. dados identificativos da concessionária que efetuará a entrega do veículo ao consumidor adquirente;

II - escriturar a Nota Fiscal no livro próprio de saídas de mercadorias com a utilização de todas as colunas relativas a operações com débito do imposto e com substituição tributária, apondo, na coluna "Observações" a expressão "Faturamento Direto a Consumidor".

Acrescido o inciso III à cláusula segunda pelo Conv. ICMS 19/01, efeitos a partir de 16.04.01.

III - remeter listagem contendo especificamente as operações realizadas com base neste convênio, no prazo e na forma estabelecida na cláusula décima quarta do Convênio ICMS 132/92, de 25 de setembro de 1992.

Denota-se que o Convênio ICMS nº 51/00 é claro ao dispor que regulamenta as regras atinentes a venda de veículos novos, que tenha a incidência da

sistemática da substituição tributária para a cobrança do ICMS, ao consumidor final, cujas informações devem constar nos respectivos documentos fiscais.

Imperioso destacar que, no caso em tela, conforme restou incontroverso, a Impugnante vendeu veículos novos em operações interestaduais para as concessionárias, que seriam destinados para *teste drive*.

Essa parte final é de suma importância, tendo em vista que, como a concessionária está adquirindo o veículo para *teste drive*, este bem seria destinado para o seu ativo imobilizado, sendo, portanto, a consumidora final.

Com relação a essa destinação, em que pese a conclusão ser diversa do presente voto, por entender que para enquadrar na hipótese do Convênio ICMS nº 51/00 deveria se ter três sujeitos diferentes, o fabricante, a concessionária e o consumidor final, na solução de consulta nº 07/2014 citada pela Fiscalização em sua manifestação, a Superintendência de Tributação da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais (SUTRI) já asseverou que, quando a concessionária adquire veículo novo para *teste drive*, este é destinado ao ativo imobilizado, motivo pelo qual, ela seria a consumidora final da mercadoria:

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. (grifo nosso)

Com relação às regras previstas no Convênio ICMS nº 51/00, é salutar destacar que realmente requer a participação de três sujeitos, quais sejam: fabricante, concessionária e o consumidor final. Mas o convênio não possui nenhuma regra na qual determine que os três sujeitos sejam distintos, com o que, não impossibilita que a concessionária receba o veículo e seja ao mesmo tempo a consumidora final, diante de ausência de previsão legal em sentido contrário. Com as vênias de estilos, no caso em comento, os fatos geradores objeto do lançamento preencheram todas as regras, pois o veículo novo foi remetido a consumidor final, em operação sujeita a substituição tributária, que fora entregue pela concessionária, em que pese, esta última figurar em duas posições, como concessionária e consumidora final.

Lado outro, a Fiscalização sustenta que as operações não seriam destinadas ao ativo imobilizado, tendo em vista que em diversos casos as concessionárias teriam vendido os veículos em período inferior a 12 meses.

Com relação a esta questão, o primeiro ponto é que esta informação/fundamento não fora incluída no Auto de Infração, com o que, nesta questão, restou prejudicado o direito da ampla defesa e do contraditório do contribuinte.

Todavia, em que pese os argumentos da Fiscalização, se realmente estivéssemos diante de uma situação na qual o Contribuinte tenha realizado um negócio

jurídico visando reduzir o valor do tributo, ocultando os verdadeiros aspectos do fato gerador ou da real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, teria que ter realizado o procedimento previsto nos arts. 83 e seguintes do RPTA, que definem as regras para desconsiderar o ato ou negócio jurídico:

Art. 83. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico levar-se-á em conta, entre outros aspectos, a ocorrência de falta de propósito negocial ou abuso de forma jurídica.

§ 2º A opção dos envolvidos pela forma mais complexa ou mais onerosa para a prática de determinado ato ou negócio jurídico são situações exemplificativas de falta de propósito negocial.

§ 3º Considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico oculto.

§ 4º Para efeitos de desconsideração do ato ou negócio jurídico, o Auditor Fiscal da Receita Estadual, deverá:

I - nos termos deste artigo, intimar o sujeito passivo a prestar esclarecimentos e apresentar provas que julgar necessárias, no prazo de 20 (vinte) dias, sobre os fatos, causas, motivos e circunstâncias que levaram à prática do ato ou do negócio jurídico sujeitos à desconsideração.

II - promover o lançamento do crédito tributário, nos termos do art. 84, com exigência do tributo devido e da multa de revalidação cabível, se, após a análise dos esclarecimentos e provas prestados, concluir pela desconsideração.

§ 5º O tributo exigido nos termos do inciso II do § 4º poderá ser quitado ou parcelado até o termo final do prazo para a impugnação, acrescido apenas de juros e multa de mora.

§ 6º A multa de revalidação não exigida nos termos do §5º será integralmente restabelecida nas seguintes hipóteses:

I - discussão judicial do crédito tributário;

II- descumprimento do parcelamento.

§ 7º O procedimento disposto no §4º não se aplica a atos e negócios jurídicos em que se comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

§ 8º O disposto no § 5º não se aplica quando constatada, em ação fiscal, a prática da mesma

conduta, que tenha levado à desconsideração do ato ou negócio jurídico pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, no período de cinco anos contados da data em que houver sido efetuado o pagamento ou a declaração de revelia, ou contados da data da decisão desfavorável irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à conduta anterior.

Art. 84. A desconsideração do ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária ensejará o lançamento de ofício do respectivo crédito tributário.

Parágrafo único. Além de discriminar os elementos constantes do art. 89, o Auto de Infração lançado na forma do caput deverá:

I - descrever os atos ou negócios jurídicos praticados;

II - discriminar os elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de ocultar a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, consignando se houve falta de propósito negocial, abuso de forma jurídica ou outra situação;

III - descrever os atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos; e

IV - demonstrar o resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes referidos no inciso III, com especificação, por tributo, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos acréscimos legais.

Pelas provas que constam nos autos, é possível concluir que o procedimento previsto nos dispositivos citados, não foi realizado.

Por oportuno, conforme já destacado, não há no Auto de Infração, fls. 01/29, nenhum elemento que comprove, ou mesmo a mera alegação, de que as operações objeto do lançamento, tenham sido realizadas com dolo, fraude ou simulação. O que somente foi citado na manifestação fiscal e no parecer da Assessoria, quando o Contribuinte já não poderia mais contraditar tal questão. Repita-se, caso realmente as operações não fossem destinadas para *teste drive*, com o que, as concessionárias não seriam as consumidoras finais, nesta hipótese, a Fiscalização teria que ter observado o disposto nos arts. 83 e 84 do RPTA.

Retomando a análise da norma aplicável ao caso em comento, o Convênio ICMS nº 199/17, que revogou o Convênio ICMS nº 132/92, em consonância com o Convênio ICMS nº 51/00, não incluiu as operações destinadas ao ativo imobilizado, conforme denota-se de sua cláusula primeira:

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.

(...)

Cláusula quinta Fica revogado o Convênio ICMS 132/92, de 25 de setembro de 1992.

Por fim, salutar destacar o disposto na cláusula 12ª do Convênio ICMS nº 142/18, o qual prevê de forma expressa, como deve ser calculado o ICMS/ST nas hipóteses de operações interestaduais com bens e mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado:

Cláusula décima segunda Tratando-se de operação interestadual com bens e mercadorias submetidos ao regime de substituição tributária, destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente, a base de cálculo do imposto devido será o valor da operação interestadual adicionado do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna a consumidor final estabelecida na unidade federada de destino para o bem ou a mercadoria e a alíquota interestadual.

Denota-se que o legislador determinou de forma expressa que, em regra, nas hipóteses em que ocorre operações interestaduais com bens destinados ao ativo imobilizado, a base de cálculo será o valor da operação interestadual adicionado do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna a consumidor final estabelecida na unidade federada de destino para o bem ou a mercadoria e a alíquota interestadual. Fato que possui uma correlação lógica com a sistemática da arrecadação do tributo, tendo em vista que nesta hipótese, a princípio não se trata de um bem que fora adquirido para ser revendido, ou seja, não se presume que terá uma operação posterior que demande o recolhimento antecipado.

Por todo o exposto, no que tange à prejudicial de mérito, julgo parcialmente decaído o direito da fazenda constituir o crédito, especificamente com relação aos fatos geradores que ocorreram em abril de 2016 e, no mérito, julgo improcedente o lançamento.

Sala das Sessões, 23 de fevereiro de 2022.

Marcelo Nogueira de Moraes
Conselheiro