

Acórdão: 23.263/22/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002239813-44
Impugnação: 40.010153496-67
Impugnante: Nissan do Brasil Automóveis Ltda
IE: 273113167.03-55
Proc. S. Passivo: Leonardo Alfradique Martins/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – PROTOCOLO/CONVÊNIO – VEÍCULO. Constatou-se que a Autuada, contribuinte substituta tributária, 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 na 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. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação fiscal, mediante conferência de livros e documentos fiscais, de que a Autuada, estabelecida no estado do Rio de Janeiro, contribuinte substituta tributária por força dos Convênios ICMS nºs 132/92 (até 31/12/17) e 199/17 (a partir de 01/01/18), consignou base de cálculo de ICMS/ST menor do que a prevista na legislação, nas operações interestaduais com veículos novos, relacionados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinados a concessionárias mineiras.

Em decorrência de tal irregularidade, houve retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais (ICMS/ST), no período de 01/02/17 a 31/07/21.

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

Instruem os autos: Auto de Infração – AI (págs. 1/4); Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF nº 10.000040756.73 (págs. 5); Relatório Fiscal Complementar (págs. 7/13); Anexo 1 – Consulta Detran MG (págs. 14/25); Anexos 2 a 6 – NFs nºs 83081, 164880, 219742, 245928, 266510 (págs. 26/35); Anexo 7 – Quadro 01 – Apuração do ICMS/ST devido (págs. 36/40), Termo de Intimação e respectivo Documento de Ciência do Auto de Infração (págs. 41/43).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 47/74, acompanhada dos documentos de págs. 75/486.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

A Fiscalização, em manifestação de págs. 487/510, refuta as alegações da Defesa, requerendo, portanto, a procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 511/534, opina pela procedência do lançamento.

A 2ª Câmara de Julgamento converte, às págs. 536, o julgamento em diligência para que a Fiscalização junte aos autos os documentos que comprovem a transferência de propriedade dos veículos objeto do lançamento, o que é cumprido às págs. 538/720.

A Autuada, em Petição de págs. 722/723, acompanhada dos documentos de págs. 724/860, requer que sua impugnação seja julgada procedente e que a autuação seja desconstituída integralmente.

A Fiscalização volta a se manifestar, às págs. 862/885, para reforçar o pedido de procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 886/891, novamente 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.

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação fiscal, mediante conferência de livros e documentos fiscais, de que a Autuada, estabelecida no estado do Rio de Janeiro, contribuinte substituta tributária por força dos Convênios ICMS nºs 132/92 (até 31/12/17) e 199/17 (a partir de 01/01/18), consignou base de cálculo de ICMS/ST menor do que a prevista na legislação, nas operações interestaduais com veículos novos, relacionados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinados a concessionárias mineiras.

Em decorrência de tal irregularidade, houve retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais (ICMS/ST), no período de 01/02/17 a 31/07/21.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos os artigos da Lei nº 6.763/75, de acordo com o Quadro 01 – Apuração do ICMS/ST devido, integrante do Anexo 7 do Auto de Infração (págs. 36/40) e a planilha “Exigências Fiscais”, constante do item 10 (Demonstrativo do Crédito Tributário por Exercício) do Relatório Fiscal Complementar do Auto de Infração (págs. 12 dos autos).

Ainda nesse Relatório, o Fisco informou que a Contribuinte “*consignou nos campos próprios da nota fiscal eletrônica, valores de base de cálculo e do ICMS devidos por substituição tributária inferiores ao previsto no inciso I da cláusula terceira do Convênio ICMS 199/17 e inciso I do artigo 55 do Anexo XV do RICMS/02*” (destacou-se).

No que se refere à determinação da base de cálculo do ICMS/ST e do imposto exigido nos autos, vale reproduzir os seguintes esclarecimentos fiscais:

8- BASE DE CÁLCULO e APURAÇÃO DO ICMS/ST:

A base de cálculo da SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (BC/ST) relativa ao imposto devido pelas subseqüentes operações dos estabelecimentos varejistas destinatários, contribuintes substituídos, foi estabelecida de acordo com o valor de tabela informado pela Autuada, nos termos do inciso I da cláusula terceira do Convênio ICMS 199/17 e inciso I do artigo 55 do Anexo XV do RICMS/02.

Foi considerado na apuração do ICMS Operação Própria – calculado apenas para fins de apuração do ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA devido – a redução da base de cálculo de **5,4653% e 5,00%, para as operações com veículos nacionais e importados**, respectivamente, previstas nas alíneas “b” e “c”, do inciso I, da Cláusula primeira do Convênio ICMS 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 – preço de tabela, e o devido pela operação própria do remetente.

O presente Auto de Infração contempla apenas exigências relativas ao ICMS – substituição tributária.

8.1 - EXEMPLIFICAÇÃO DOS CÁLCULOS APLICADOS NA APURAÇÃO DO ICMS/SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – QUADRO 01:

A seguir, dois exemplos dos cálculos levados a efeito no Quadro 01, sendo que o primeiro se refere a veículo nacional, em que foi aplicado a redução da base de cálculo constante da alínea “b”, do inciso I da Cláusula primeira do Convênio ICMS 133/02. O segundo exemplo se refere a veículo importado, em que foi aplicado a redução da base de cálculo constante da alínea “c”, do mesmo dispositivo legal retro citado.

Exemplo nº 1: Veículo Nacional

Nota Fiscal Eletrônica nº 189.933, de 13/06/2019:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Valor unitário: 73.418,65

Base de cálculo da OPERAÇÃO PRÓPRIA: 73418,65 – 5,4653% = 69.406,10 (*)

Valor do ICMS OP: 69.406,10 * 12% = 8.328,73

Base de cálculo da SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: 106.540,00 – Preço tabela (**)

ICMS ST devido: 106.540,00 * 12% = 12.784,80 – 8.328,73 (ICMS OP) = 4.456,07

ICMS ST a recolher: 4.456,07 – 2.439,29 (ICMS ST destacado NFe 189.933) = **2.016,78**

(*) base de cálculo do ICMS OP reduzida de 5,4653%, conforme alínea “b” inciso I, da Cláusula primeira do Convênio ICMS 133/02.

(**) preços de tabelas fornecidas pelo contribuinte mediante solicitação por email.

Exemplo nº 2: Veículo importado, ou com conteúdo de importação > 40% (CST Nota Fiscal Eletrônica nº 143.225, de 24/07/2018:

Valor unitário: 68.976,67

Base de cálculo da OPERAÇÃO PRÓPRIA: 68.976,67 * 0,95 = 65.527,84 (*)

Valor do ICMS OP: 4% = 2.621,11

Base de cálculo da SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: 106.350,00 – Preço tabela (**)

ICMS ST devido: 106.350,00 * 12% = 12.762,00 – 2.621,11 (ICMS OP) = 10.140,89

ICMS ST a recolher: 10.140,89 – 7.048,12 (ICMS ST destacado NFe 143.225) = **3.092,77**

(*) base de cálculo reduzida de 5%, conforme alínea “c” inciso I, da Cláusula primeira do Convênio ICMS 133/02.

(**) preços de tabelas fornecidas pelo contribuinte mediante solicitação por email.

Em sua peça de defesa, a Impugnante tece breve relato acerca das atividades industriais que desempenha, informando que produz e comercializa veículos “*diretamente para consumidores finais e para concessionárias da marca localizadas em todos os Estados da Federação*”.

Destaca que “*a depender da natureza da operação, as referidas concessionárias por vezes se enquadram como revendedoras dos automóveis e, portanto, intermediárias da relação, e por outras, como no caso das operações objeto do auto de infração ora impugnado, como as próprias consumidoras finais dos*

produtos comercializados, na medida em que os incorporam em seus ativos imobilizados com a utilização dos automóveis para test-drive” (grifou-se).

Assim, defende que, em tais operações, deve ser aplicado o Convênio ICMS nº 51/00, que dispõe sobre a venda de automóveis diretamente pela fábrica aos consumidores finais, adotando como base de cálculo das citadas operações o valor efetivamente cobrado pelos veículos, “por considerar que, nas vendas para test drive, a concessionária-adquirente é a própria consumidora final”.

Acrescenta que, “sobre essa base, calculou o imposto que foi dividido entre o Estado de origem (RJ) e o de destino (MG), nos termos do citado Convênio nº 51/2000”.

Sintetiza a acusação fiscal, afirmando que o Fisco “em nenhum momento descaracterizou a natureza das operações realizadas, quais sejam, venda de automóveis para teste drive, mas tão somente as enquadrando no Convênio ICMS nº 132/1992 – revogado pelo Convênio ICMS nº 199/2017- que trata genericamente sobre a substituição tributária nas operações com veículos novos relacionados no Anexo XXIV do Convênio ICMS 142/18, ou seja, trata-se de autuação decorrente de mera divergência em relação a capitulação legal das operações praticadas pela Impugnante”.

Declara que, “em manifesto contrassenso, entende a D. Autoridade Fiscal que a Impugnante deveria ter antecipado aos cofres públicos, na qualidade de substituta tributária, o ICMS a ser recolhido pela concessionária em Minas Gerais quando da futura revenda do veículo, abatendo o valor por ela no Rio de Janeiro a título de ICMS – operação própria”.

Contudo, alega que “o automóvel destinado para teste drive não se destina à revenda, mas sim à incorporação ao ativo imobilizado da concessionária”, concluindo, então, que “a exigência de ICMS-ST para uma venda futura que não se concretizará gera cobrança de imposto indevido”, o qual, “inclusive, deverá ser ressarcido ao contribuinte, por se tratar de operação sujeita a substituição tributária na qual o fato gerador presumido não se realiza”.

Fazendo uma análise “do contexto do surgimento do Convênio CONFAZ ICMS nº 51/2000”, a Impugnante destaca que referido Convênio “estabelece uma regra específica para as vendas diretas de veículos automotores destinados a consumidores finais”.

Acrescenta que, “por ser específico, de acordo com as regras básicas de hermenêutica jurídica, é inquestionável a sua prevalência sobre o Convênio CONFAZ ICMS nº 132/1992 (vigente para o período autuado de fevereiro a dezembro de 2017) e o Convênio CONFAZ ICMS nº 199/2017 (vigente para o período a partir de janeiro de 2018)”.

Ressalta que, “considerando que os veículos automotores destinados para test drive não foram adquiridos para revenda, é inequívoco que nas operações objeto da presente autuação, as concessionárias adquirentes caracterizam-se como consumidoras finais das mercadorias”.

Acrescenta que “a natureza de tais operações também pode ser confirmada pelo campo “Informações Complementares” das notas fiscais emitidas pela Impugnante, em que se verifica: a informação de “faturamento direto ao consumidor”, a destinação de “TEST DRIVE”, inclusive com menção à restrição de transferência de propriedade por determinado período e a informação de “Oper. Venda Direta Conv. 51/2000””.

Assim, entendendo que as operações ora em análise enquadram-se perfeitamente ao disposto no Convênio ICMS nº 51/00, a Impugnante afirma que, “nos termos da cláusula segunda, parágrafo 1º, do Convênio CONFAZ ICMS nº 51/2000, a base de cálculo do ICMS deve ser o valor do faturamento direto ao consumidor que será repartida entre os Estados do Rio de Janeiro e Minas Gerais, de modo que sobre a parcela atribuída à cada Estado foi corretamente aplicada a respectiva alíquota interna do ICMS no percentual de 12%”.

Reproduzindo excerto da Consulta de Contribuintes nº 007/14, em que demonstra os motivos que levaram ao afastamento da aplicação do Convênio ICMS nº 51/00, nas operações com faturamento direto para concessionárias de veículos de “test drive”, a Impugnante refuta o entendimento do Fisco de que “o simples fato de as concessionárias operarem ordinariamente na comercialização de veículos seria suficiente para configurar a hipótese legal de recolhimento do ICMS-ST”.

Defende que “a hipótese de incidência do ICMS deve ser analisada no contexto específico de cada operação e não se limitando a supor que o veículo adquirido pela concessionária seria, sempre e indistintamente, adquirido para revenda”.

E que, “especialmente no caso concreto, essa equivocada suposição de aquisição de veículos pelas concessionárias para posterior revenda é de plano afastada pelas notas fiscais emitidas pela Impugnante, em que se demonstra que tais veículos são destinados a utilização das concessionárias como test drive e registrados em seu ativos imobilizados”.

Reitera que “exigir que a Impugnante antecipe o ICMS-ST por uma operação futura de revenda do veículo automotor novo destinado a test drive é absolutamente indevido, pois essa revenda do veículo novo não ocorrerá”.

Inferre que as vendas diretas de veículos para test drive observam um rígido “Procedimento de Test Drive”, acordado entre a Impugnante e as concessionárias, que veda a revenda imediata de tais veículos.

Para comprovar o alegado, a Defesa apresenta planilha (doc. 07), em que relaciona “as operações de venda direta realizadas pela Impugnante com as posteriores operações de revenda de veículos usados do ativo imobilizado das concessionárias após o prazo de 1 ano, identificando os respectivos veículos pelo chassi”.

Apresenta, também, “a título demonstrativo, algumas notas fiscais das revendas realizadas pelas concessionárias após o prazo de 1 ano (doc. 08), com a correta utilização do CFOP 5551 – “venda de bem do ativo imobilizado””.

Observa, ainda, que “o fato de as concessionárias revenderem os veículos automotores usados após o prazo de 1 ano previsto na cláusula primeira, parágrafo único, do Convênio CONFAZ ICMS nº 64/200611, em nada altera o fato de não ser exigível o ICMS-ST pretendido pela autuação fiscal, uma vez que se trata de venda de bens do ativo imobilizado e os Convênios CONFAZ ICMS nos 132/1992 e 199/2017 aplicam-se exclusivamente para operações com veículos automotores novos”.

Assim, conclui que, “por essas razões, pretender a exigência de ICMS-ST nas vendas diretas de veículos automotores novos destinados a test drive carece de qualquer razoabilidade, já que a presunção de revenda imediata de tal veículo é absolutamente afastada pela própria natureza da destinação do veículo e comprovada pelos diversos documentos apontados acima”.

Noutro giro, a Defesa alega que “a exigência em questão torna-se ainda mais absurda na medida em que o art. 150, § 7º, da CF/8812, assegura “a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido””, o que, inclusive, é reconhecido pela citada Consulta de Contribuintes nº 007/14.

Aponta que “o que pretende o lançamento ora impugnado é exigir uma suposta diferença de ICMS-ST mesmo já sabendo, diante de inequívoca comprovação documental, que o fato gerador presumido (equivocadamente) não ocorreu e que tal imposto não é devido, para que a Impugnante tenha que suportar esse ônus e posteriormente percorrer a tortuosa via para restituição dessa quantia”.

Assevera, então, que restou “demonstrada a inaplicabilidade dos Convênios CONFAZ ICMS Nos. 132/1992 e 199/2017 para fundamentar a exigência de ICMS-ST ora combatida, o que constituiu motivo suficiente para que seja reconhecida a improcedência integral do lançamento”.

Reproduzindo o disposto no § 1º da Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 51/00, a Impugnante afirma que referido dispositivo prevê três requisitos para sua aplicação: “(i) o veículo ser novo, (ii) a operação deve estar sujeita ao regime de substituição tributária e (iii) o veículo precisa ser entregue ao consumidor pela concessionária envolvida na operação”.

Pontua que, analisando o caso concreto, é evidente que todas as condições estabelecidas pelo Convênio ICMS nº 51/00 foram observadas, inclusive a terceira, pois, “considerando que a concessionária é a própria consumidora final do veículo e o bem é adquirido para integrar o seu ativo imobilizado, ela mesma o recebe e realiza todos os procedimentos necessários para que o veículo esteja pronto para a sua utilização como test drive, de modo que fica dispensada qualquer intermediação (a concessionária “entrega” o veículo a si própria)”.

Alega que “exigir necessariamente a participação de 3 (três) agentes para a aplicação do Convênio CONFAZ ICMS nº 51/2000, tal como é o entendimento da SEFAZMG, revela-se absolutamente descabido e contrário à finalidade da norma”.

Sintetiza, então, que, “no caso em análise, não há dúvidas de que as concessionárias são consumidoras finais, pois conforme comprovado documentalmente adquirem os veículos automotores novos não para revendê-los, mas

para integrar o seu ativo imobilizado”, sendo também “inequívoca a condição das concessionárias de destinatárias finais, pois a aquisição em questão ocorre para que o veículo seja destinado para test drive”.

Destaca que, “diante da insegurança jurídica que a discussão em questão poderia trazer para os contribuintes, o Estado do Rio Grande do Norte editou a Portaria nº 84/2010, para esclarecer que o Convênio CONFAZ ICMS nº 51/2000 deve ser aplicado às operações de venda veículos automotores novos para concessionárias destinados a test drive”.

Na mesma linha, cita decisões do Tribunal Administrativo Tributário de Santa Catarina e do Tribunal de Justiça de São Paulo.

Noutra vertente, a Impugnante alega que, “de acordo com o art. 155, VIII, da CF/88, na operação interestadual em que a Impugnante destine mercadoria a contribuinte do imposto, como é o caso das concessionárias, (i) o Estado Rio de Janeiro onde se iniciou a operação tem o direito de exigir o imposto à alíquota interestadual e (ii) o Estado de Minas Gerais tem o direito de exigir o imposto estadual incidente na operação subsequente por meio da diferença resultante entre a alíquota interna e a interestadual aplicada”.

Afirma, no entanto, que, “no caso em análise, a alíquota interestadual das operações que destinam mercadorias do Rio de Janeiro para Minas Gerais é de 12% (art. 1º, da Resolução nº 22/1989) e a alíquota interna do Estado de Minas Gerais para veículos automotores também é de 12% (art. 42, I, ‘b.4’, do Decreto nº 43.080/2002), de modo que não haveria qualquer diferença de ICMS a ser recolhido para o Estado de Minas Gerais, sendo de rigor, também por esse motivo, o cancelamento do auto de infração”.

Entretanto, equivoca-se a Defesa em suas razões.

Inicialmente, vale dizer que situação análoga à presente encontra-se perfeitamente explorada no Acórdão nº 23.068/22/2ª, do qual pede-se vênua para extrair os fundamentos a seguir replicados, com adaptações de estilo e/ou necessárias ao caso concreto.

Analisando a acusação fiscal bem como os argumentos de defesa, observa-se que a celeuma do presente lançamento se atém à seguinte definição: se as operações de venda de veículos automotores novos da Autuada (fabricante) para as concessionárias mineiras, nas quais consta a informação de que os veículos se destinam a *test drive*, devem ser tributadas pelas regras do Convênio ICMS nº 51/00, como requer a Impugnante, ou dos Convênios ICMS nº 132/92 (até 31/12/17) e 199/17 (a partir de 01/01/18), como defende a Fiscalização.

Para melhor análise da questão, importa, de início, trazer o que dispõe a legislação de que trata a matéria.

Conforme previsão contida na Cláusula Primeira dos Convênios ICMS nºs 132/92 e 199/17, 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 sintonia 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.

(...)

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 na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

Salienta-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.

Esse é o arcabouço jurídico que atribui à Autuada a responsabilidade pela retenção e pelo 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 defende que o fato de constar, nas notas fiscais objeto de autuação, a informação de que o veículo é destinado a *test drive* afasta todo esse arcabouço jurídico, atraindo a aplicação do Convênio ICMS nº 51/00.

Entretanto, conforme se verá adiante, 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.

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;

(...)

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.

Conforme já pontuado pela Impugnante, 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**. Observa-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.

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.

(...)

(Destacou-se)

Ao contrário do entendimento da Defesa, 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.

Ressalta-se que 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, posto 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.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Salienta-se que 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. Veja-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.

§ 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 na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, com destino a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contribuinte inscrito no cadastro de contribuintes de Minas Gerais, aplica-se o regime de substituição tributária, sendo o remetente responsável pela retenção e pelo 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).

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?

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)(destacou-se)

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 imobilizado pelo prazo**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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). (...)

(Destacou-se)

O Fisco registra, também, que, da mesma forma, a Consulta de Contribuintes nº 007/14, citada pela Defesa, “*é muito esclarecedora em relação à inaplicabilidade do Convênio ICMS nº 51/00 às operações envolvidas na autuação*”.

No que se refere à possibilidade de o veículo adquirido pela concessionária integrar seu ativo imobilizado, vale destacar 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;*”.

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 imobilizado o bem que permaneceu imobilizado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 na condição de bem imobilizado da concessionária ou distribuidora por período igual ou superior a 12 (doze) meses, sua alienação posterior se dará na condição de ativo imobilizado (CFOP 5.551 ou CFOP 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 meses da compra. As situações, por amostragem, estão detalhadas no Anexo 1 do Auto de Infração (págs. 15/25).

Observa-se que veículos foram revendidos pelas concessionárias em torno de quatro meses após aquisição, conforme datas constantes dos recibos.

Esses dados demonstram que é falsa a afirmação da Impugnante 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, posto que eram revendidos antes de completar o período mínimo de 12 meses de imobilização.

Vale trazer os seguintes comentários do Fisco em sua manifestação fiscal, a respeito dos dados apresentados pela Defesa relativos à revenda dos veículos efetuada pelas concessionárias:

Da leitura do chamado “rígido procedimento de test drive” fls. 360 a 362, vê-se que se trata de meros indicativos comerciais referentes às operações de compra de veículos para demonstração, as quais os concessionários são obrigados a efetuar anualmente.

A contrário do que afirma a Impugnante, o Fisco comprovou que a revenda do veículo adquirido supostamente para demonstração ocorre corriqueiramente, situação que é de total conhecido por parte da Impugnante de acordo com a planilha por ela própria apresentada às fls. 365 a 368 dos autos.

Inclusive, o Fisco detectou incorreções nas informações constantes de tal planilha, como por exemplo, a menção de que haviam sido revendidos após um ano de sua aquisição os veículos a que se referem as notas fiscais 083.081, de 22/02/2017 e 245.928, de 13/10/2020, vez que se encontra nos autos a comprovação de que foram vendidos antes mesmo de completar 1 ano de sua aquisição, conforme consultas ao DETRAN/MG às fls. 16 e 24, entre tantos outros casos.

No primeiro exemplo, a transmissão da propriedade se deu em 10/07/2017, pela assinatura do recibo, mas o registro formal do veículo só ocorreu no ano seguinte. Já no segundo caso, a informação da venda do veículo foi incluída em 31/03/2021 no sistema do DETRAN/MG.

Convém lembrar que a comprovação da transmissão da propriedade do veículo pelas concessionárias a terceiros se dá a partir da data constante no recibo de propriedade do veículo, e não da data de emissão da nota fiscal por ela, que pode ocorrer a posteriori. Por essa razão o Fisco efetuou as consultas diretamente ao sistema do DETRAN/MG.

O certo é que a pretensa destinação do veículo para fins de ativo imobilizado não afasta a aplicação das normas concernentes à substituição tributária previstas no Convênio ICMS 199/17 simplesmente porque não há como a montadora assegurar que o veículo será revendido somente após a suposta imobilização por 12 meses, como amplamente comprovado pelo Fisco e ratificado pela Impugnante.

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.

Salienta-se que o CCMG já decidiu tal matéria anteriormente no mesmo sentido, conforme, a título de exemplo, Acórdãos nºs 21.688/14/1ª, 22.106/16/1ª, 23.068/22/2ª e 24.224/22/3ª.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório das multas, 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*:

Lei nº 6.763/75

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

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

(...)

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, CONCLUIU 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, ao argumento de que há “*flagrante cobrança de dupla penalidade sobre o mesmo fato jurídico, violando o princípio do non bis in idem*”.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, emendada 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, à 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.

Importa registrar a informação do Fisco de que a Multa Isolada, em razão de consignação nos documentos fiscais de base de cálculo da substituição tributária inferior à prevista na legislação, capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, foi exigida em conformidade com o § 2º, inciso I, do mesmo dispositivo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

legal, que determina a limitação das multas previstas no art. 55 a “*duas vezes o valor do imposto incidente na operação*” (grifou-se). Confira-se:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

(...)

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

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a **duas vezes o valor do imposto incidente** na operação ou prestação;

(...)

(Destacou-se)

Segundo o entendimento do Fisco, referido “*valor do imposto incidente na operação*” equivale ao ICMS/ST devido nos autos, ou seja, equivale à “*diferença de ICMS/ST a recolher*”, conforme demonstrado na planilha “*Exigências Fiscais*” elaborada pelo Fisco (págs. 12):



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DE MINAS GERAIS

EXIGÊNCIAS FISCAIS

| Período Referência | Data Vencimento | Diferença ICMS/ST a Recolher Cód 323-6 (a) | Multa de Revalidação (100% ICMS/ST) Cód. 523-1 (b) | BC MI - Valor diferença de BC ICMS/ST | Multa Isolada (20% dif bc ICMS/ST - limitador de 2,0 x vr. ICMS/ST devido) Cód 182-6 (c) | TOTAL (a) + (b) + (c) |
|--------------------|-----------------|--|---|---------------------------------------|---|--------------------------|
| fevereiro-17 | 28/02/2017 | 103.719,46 | 103.719,46 | 2.001.351,38 | 207.438,92 | 414.877,84 |
| março-17 | 31/03/2017 | 18.643,78 | 18.643,78 | 357.534,66 | 37.287,56 | 74.575,12 |
| junho-17 | 30/06/2017 | 9.068,78 | 9.068,78 | 346.487,92 | 18.137,56 | 36.275,12 |
| julho-17 | 31/07/2017 | 9.118,14 | 9.118,14 | 148.484,00 | 18.236,28 | 36.472,56 |
| setembro-17 | 30/09/2017 | 33.212,64 | 33.212,64 | 1.174.002,28 | 66.425,28 | 132.850,56 |
| outubro-17 | 31/10/2017 | 16.983,67 | 16.983,67 | 275.024,44 | 33.967,34 | 67.934,68 |
| novembro-17 | 30/11/2017 | 4.768,35 | 4.768,35 | 168.749,29 | 9.536,70 | 19.073,40 |

(...)

Considerando que o imposto devido a título de substituição tributária “*pra frente*” se refere às operações subsequentes, vale destacar o entendimento de que, no presente caso, o “*valor do imposto incidente na operação*” equivale ao ICMS relativo à operação própria, devido na operação interestadual de acordo com os valores apurados pelo Fisco, os quais, contudo, se apresentam em importância total superior aos valores de ICMS/ST devido nos autos, conforme se verifica no “Quadro 01 – Apuração do ICMS/ST devido” constante do Anexo 7 do Auto de Infração (págs. 37/40 dos autos):

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

| Dados Apurados pelo Fisco | | | | | | |
|----------------------------------|--|--|--|--|---|---|
| BC ICMS/ST = Tabela de Preços | BC OP apurada = Vr Item x Red BC Conv. ICMS 133/02* | ICMS OP apurado = OP apurada x aliq 4% (CST 1) ou 12% (CST 5) | ICMS/ST devido = Valor Tabela x 12% - ICMS OP apurado | ICMS ST recolhido = ICMS/ST destacado | Diferença de ICMS ST a recolher = ICMS/ST devido - ICMS/ST recolhido | Diferença de Base de Cálculo de ST = BC ICMS/ST apurada - BC ICMS/ST NFe |
| 55.640,00 | 35.193,72 | 4.223,25 | 2.453,55 | 1.236,89 | 1.216,66 | 45.332,58 |

(...)

A Impugnante alega, ainda, que “*não há como se admitir a incidência de juros sobre a multa, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir apenas sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, e não foï*”.

Mais uma vez se equivoca a Defesa, pois a Resolução nº 2.880, de 13/10/97, que disciplina a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do estado de Minas Gerais, em seu art. 2º, é clara quanto à incidência dos juros de mora sobre as multas e quanto à data a partir da qual as multas deverão ser cobradas:

Resolução nº 2.880/97

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

(...)

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

(Grifou-se)

A exigência da multa de revalidação nasce com a exigência do imposto e deve ter a mesma data de vencimento deste, de forma que sobre ela deva incidir também os juros de mora.

Os arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75 estabelecem a incidência dos juros de mora sobre o tributo e sobre a multa aplicada, após o prazo de vencimento:

Lei nº 6.763/75

Art. 127 - Os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

(...)

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

Em relação ao assunto, vale a pena reportar à lição do mestre Sacha Calmon Navarro Coelho que, em sua obra *Infrações Tributárias e suas Sanções*, leciona:

“Adicionalmente (os juros de mora) cumprem papel de assinalada importância como fator dissuasório de inadimplência fiscal, por isso que, em época de crise ou mesmo fora dela, no mercado de dinheiro busca-se o capital onde for mais barato. O custo da inadimplência fiscal deve, por isso, ser pesado, dissuasório, pela cumulação da multa, correção monetária e dos juros”. (Editora Resenha Tributária, p. 77).

Dessa forma, o procedimento sob exame não afronta as disposições legais, mas ao contrário, pauta-se exatamente de acordo com os parâmetros da legislação de regência.

Observa-se que, de acordo com o inciso II do art. 2º da citada resolução, o débito é corrigido desde o primeiro dia do mês subsequente ao seu vencimento até a data do efetivo pagamento.

Somente em relação à multa isolada, o termo inicial para cobrança dos juros de mora é o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

Resolução nº 2.880/97

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

(...)

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verifica-se que, às págs. 02/04 dos autos, estão discriminados os valores totais do crédito tributário, por código de receita, com os correspondentes valores originais e de juros, sendo que o campo dos juros sobre a multa isolada está zerado, em conformidade com o inciso II do art. 2º da Resolução nº 2.880/97, acima transcrito.

Portanto, não carece de qualquer reparo a cobrança dos juros de mora sobre a multa de revalidação incidente.

Assim, pelo conjunto dos elementos constantes dos autos, afigura-se plenamente caracterizada a infringência à legislação tributária e, como a Impugnante não apresentou provas capazes de elidir o trabalho fiscal, legítimo o lançamento realizado pelo Fisco.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencido o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Revisor), que o julgava improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Leonardo Alfradique Martins e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, a Conselheira Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 19 de outubro de 2022.

Wertson Brasil de Souza
Relator

André Barros de Moura
Presidente

m/p

Acórdão: 23.263/22/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002239813-44
Impugnação: 40.010153496-67
Impugnante: Nissan do Brasil Automóveis Ltda
IE: 273113167.03-55
Proc. S. Passivo: LEONARDO ALFRADIQUE MARTINS/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

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

Versa o presente feito sobre a constatação de utilização de base de cálculo a menor do tributo devido por ST, em desacordo com os Convênios ICMS n°s 132/92 e 199/17.

As operações flagradas pelo Fisco tratam de remessa de veículos da unidade da atuada localizada no estado do Rio de Janeiro para empresas concessionárias mineiras.

Por força desta constatação, enxergara o Fisco o recolhimento a menor do ICMS devido por ST.

Em apertada síntese, estes os fatos que “*permissa vênia*”, sou compelido pelo acervo produzido dos autos a divergir desta atuação.

Em primeiro lugar, oportuno dar conta que, tecnicamente, os Convênios ICMS n°s 132/92 e 199/17 detêm aplicação na hipótese de REVENDA DE AUTOMÓVEIS NOVOS.

Este o limite da regra legal defendida pelo Fisco que não se materializa nos autos.

Nada obstante, os documentos fiscais colacionados nos dão conta que tais veículos “autuados” foram destinados ao próprio destinatário das notas fiscais (concessionárias) tendo em vista a utilização em “*test drive*”.

Ora, o “*test drive*” é um instrumento diretamente ligado à atividade-fim da Contribuinte, pois ninguém adquire um veículo, há de convir, sem testá-lo através destes veículos que compõe o ativo imobilizado da empresa. Elementar.

Trata-se da literal primazia da realidade.

Portanto, não pode o Fisco presumir que um documento fiscal gravado com esta rubrica seja convertido, por mera presunção, a veículo predestinado a venda, até porque, não estamos falando de um volume expressivo de carros com esta chancela e sim de um número extremamente limitado de veículos.

Como se vê, nem a quantidade de carros vindos sobre esta rubrica legitima a desconfiança da Fiscalização que ignora não somente a verdade real em casos tais, mas, de tabela desqualifica as notas fiscais apresentadas e a própria contabilidade da empresa e tudo por mera presunção que não é suficiente há de convir.

Aliás, a Fiscalização se apega em seu exemplo a um veículo, apenas argumentando que ele ficou dentro da concessionária por apenas 4 meses, porém, omite a quilometragem extremamente avançada deste carro, que literalmente o qualifica como veículo usado no “*test drive*”.

Diante de tais fatos, e considerando que o Convênio ICMS nº 51/00 autoriza a operação perpetrada pela Contribuinte, uma vez que se trata mesmo de aquisição direta para “*test drive*”, tal qual preconizado nos documentos autuados e, considerando que referidos veículos foram também contabilizados como ativo imobilizado seguindo a regra contábil a tal mister do convenio citado aqui, e considerando que a Fiscalização não trouxe nada senão a mera presunção a justificar a desqualificação das operações autuadas, julgo improcedente o lançamento.

Sala das Sessões, 19 de outubro de 2022.

**Antônio César Ribeiro
Conselheiro**