

Acórdão: 5.681/23/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002239813-44
Recurso de Revisão: 40.060155400-19
Recorrente: Nissan do Brasil Automóveis Ltda
IE: 273113167.03-55
Recorrido: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Leonardo Alfradique Martins/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

EMENTA

RECURSO DE REVISÃO - NÃO CONHECIMENTO - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA. Não comprovada a divergência jurisprudencial prevista no art. 163, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, não se configurando, por conseguinte, os pressupostos de admissibilidade para o recurso.

Recurso de Revisão não conhecido à unanimidade.

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 n^{os} 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 § 2^o, inciso I, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos os artigos da Lei n^o 6.763/75.

A 2^a Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão n^o 23.263/22/2^a, por maioria de votos, julgou procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencido o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Revisor), que o julgava improcedente.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de págs. 922/950.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afirma que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas: 22.946/18/3ª e 23.997/22/1ª.

Requer, ao final, o conhecimento e provimento do Recurso de Revisão.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 1367/1394, opina em preliminar, pelo não conhecimento do Recurso de Revisão e, quanto ao mérito, pelo não provimento.

DECISÃO

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

Dos Pressupostos de Admissibilidade

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

Para efeito de se avaliar a admissibilidade do Recurso, deve-se ressaltar que essa espécie de Recurso de Revisão tem como pressuposto de cabimento a existência de decisões divergentes quanto à aplicação da legislação tributária, sobre a mesma matéria e em circunstâncias/condições iguais, proferidas pela mesma ou por outra Câmara de Julgamento deste Órgão Julgador.

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

Feitas essas breves observações, passa-se à análise do cabimento do recurso em apreço.

Dos Acórdãos Indicados como Paradigmas (nºs 22.946/18/3ª e 23.997/22/1ª)

A Recorrente narra, inicialmente, os fatos que motivaram a presente autuação e apresenta os seguintes argumentos:

“... O v. acórdão, ora recorrido, restou assim ementado:

[...]

Ocorre que, para alcançar a conclusão de que a base de cálculo utilizada pela Recorrente deveria ter se baseado nos Convênios ICMS nºs 132/92 e 199/17, **o voto condutor do v. acórdão recorrido, endossando o equívoco já cometido pelo Fisco, se utilizou unicamente de presunção odiosa em matéria tributária**, a qual, inclusive, restou infirmada em definitivo pela prova reunida em sede de diligência

fiscal realizada a pedido da própria C. 2ª Câmara de Julgamento. Explica-se.

Como fundamentação do acórdão recorrido, a C. 2ª Câmara de Julgamento entendeu que a Recorrente só poderia ter considerado os veículos vendidos como ativos imobilizados se estes tivessem permanecido nas concessionárias sem serem vendidos pelo prazo mínimo de 12 meses, conforme se extrai da própria decisão:

[...]

Todavia, para sugerir que os veículos vendidos pela Recorrente teriam permanecido por um período inferior a 12 meses com as concessionárias, a Fiscalização e, posteriormente, a C. 2ª Câmara de Julgamento se pautaram em meros indícios não confirmados, a partir unicamente de uma amostragem anexada ao auto de infração, que analisou a documentação de venda de 17 carros em um universo de análise de mais de 130 carros vendidos, conforme se segue:

[...]

A amostragem, como explicitamente apontado pela Fiscalização (Doc. 03), corresponde a menos de 10% das vendas analisadas na autuação e, por certo, não pode ser utilizada como base para se presumir que todas as vendas realizadas descumpriram a regra dos 12 meses; mormente quando há prova inconteste nos autos de que diversos outros tantos veículos foram vendidos após 12 meses de sua aquisição originária.

Em rápida leitura do documento juntado pela própria Fiscalização (Doc. 04), em atendimento à Diligência determinada pela 2ª Câmara do CC/MG, que contém dados extraídos do Departamento de Trânsito do Estado de Minas Gerais – PRODEMGE, é possível constatar que a maioria dos carros integraram o ativo imobilizado das concessionárias por período igual ou superior a 12 meses, conforme se segue a título exemplificativo:

[...]

Ora, a quantidade irrisória de carros analisados na amostragem utilizada pela Fiscalização para fins de presunção da ocorrência do fato gerador do ICMS jamais poderia ter sido acolhida pela C. 2ª Câmara do CC/MG.

Destaque-se que o v. acórdão recorrido sobreveio APÓS a produção de prova em sede de diligência, cujo resultado colocou justamente uma pá de cal na

presunção fiscal de que o universo dos veículos em questão teria sido revendido pelas concessionárias antes de 12 meses.

Com todas as vênias, **o v. acórdão recorrido decidiu de forma contrária à prova dos autos** (notas fiscais de revenda dos veículos pelas concessionárias e relatório de dados do Departamento de Trânsito do Estado de Minas Gerais), encampando a presunção fiscal de forma ainda mais repudiável.

Tal expediente macula o v. acórdão de flagrante erro de direito, já que a C. 2ª Câmara, por presumir o descumprimento do referido critério dos 12 meses, concluiu que não teria sido preenchido tal requisito disposto no Convênio ICMS 51/00.

Ora, **caso a C. 2ª Câmara não tivesse equivocadamente endossado a presunção fiscal quanto às circunstâncias fáticas em questão, em detrimento da própria prova por ela determinada**, o entendimento do v. acórdão quanto à regra de direito aplicável deveria ter resultado, de plano, no imediato cancelamento do auto de infração ao menos em relação às operações relativas aos veículos vendidos depois de 12 meses de compra pelas concessionárias, pela aplicação do Convênio ICMS 51/00.

De outro lado, mesmo para os carros que de fato foram revendidos pelas concessionárias antes dos 12 meses após a venda realizada pela Recorrente (apenas 17 do universo de mais de 130 veículos), o voto condutor do v. acórdão da C. 2ª Câmara do CC/MG deixou de considerar outro aspecto da prova, inclusive destacado pelo voto vencido, pertinente à quilometragem com que estes veículos foram revendidos, elemento que também comprova a inequívoca utilização do veículo para test drive e, conseqüentemente, sua incorporação ao ativo imobilizado da concessionária a despeito da venda antes de 12 meses.

A quilometragem com que o veículo foi vendido pela concessionária consta das Notas Fiscais de venda (todas foram anexadas pela Recorrente em petição apresentada com o intuito de contribuir com a diligência - Doc. 05).

Por exemplo, na análise de um dos veículos dispostos na amostragem apresentada pela Fiscalização como tendo sido vendido pela concessionária antes dos 12 meses de sua compra, ao analisar a Nota Fiscal, se verifica que o veículo possuía quilometragem de 3.701 km (três mil, setecentos e um quilometro), conforme se segue:

[...]

Ora, 3.700 Km percorridos equivale, considerando-se uma velocidade média de 60 Km/h, a mais de 60 horas de utilização do veículo. Se o veículo é vendido como novo, isto é, se saiu de fábrica direto para a concessionária, permanecendo exclusivamente no ativo imobilizado da concessionária antes de ser liberado para revenda com esta quilometragem, não há dúvida de que se trata de veículo utilizado pela própria concessionária para fins de test drive.

Não é preciso ser especialista do setor automotivo para constatar que essas são exatamente as características de um carro utilizado em test drive, o que, inclusive, justifica a venda do veículo por preço inferior ao praticado para a tabela efetiva dos veículos novos sobre o qual o Fisco pretende exigir ICMS-ST! A esse respeito, veja-se trecho de entrevista divulgada pelo Jornal do Carro, do Estadão:

[...]

Renovada a vênua, o voto condutor do v. **acórdão recorrido** optou por ignorar a documentação reveladora da verdade material e **encampar a presunção inicial da D. Fiscalização de que tais carros não teriam sido utilizados para test drive**, unicamente, por parte de tais bens ter sido vendida alguns dias antes de completar 12 meses como ativo das concessionárias.

Ainda ignorando a verdade material dos fatos e a interpretação correta da legislação tributária que impõe a aplicação do Convênio ICMS 51/00 para as operações relativas a veículos utilizados para test drive, o v. acórdão ora recorrido ainda se vale de outra presunção, tratada como absoluta pelo seu voto condutor e que também está completamente equivocada, com todo respeito e acatamento: a de que **as concessionárias, por premissa, jamais poderiam ocupar a posição de consumidoras finais de parte dos veículos vendidos pela Recorrente**, o que justificaria o afastamento do Convênio ICMS 51/00.

Ora, como já se nota do acima exposto, essa presunção também foi elidida pela prova dos autos!

[...]

Considerando os fatos acima narrados, a Recorrente passa a demonstrar que o capítulo do voto condutor do v. acórdão pertinente ao mérito da cobrança propriamente dito é passível de recurso de revisão, merecendo anulação e/ou reforma por esta C. Câmara

Especial, na linha dos fundamentos adotados pelos **v. acórdãos paradigmas que serão apresentados a frente, sob a perspectiva da vedação da utilização de presunção** pelo Fisco para lavrar auto de infração, especialmente quando tal presunção é infirmada pela prova da verdade material dos fatos.” (Grifou-se)

Ato contínuo, a Recorrente afirma que “*a decisão proferida pela 2ª Câmara de Julgamento se distancia da solução adotada por outras Câmaras deste E. Conselho em casos nos quais o Fisco valeu-se de presunção para efetuar o lançamento de ofício, o que possibilita a interposição de Recurso de Revisão com fundamento no inciso II do artigo 163 do RPTA*”.

Nessa linha, indica como paradigma o Acórdão nº 22.946/18/3ª, no qual, segundo seu entendimento, foi adotado “*o entendimento de que a utilização de mera presunção pelo Fisco descaracterizaria os requisitos e pressupostos para lavratura de auto de infração*”, oportunidade em que reproduz os seguintes excertos da mencionada decisão:

ACÓRDÃO Nº 22.946/18/3ª (PARADIGMA)

EMENTA:

“SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E SIMILARES - ENTRADA, ESTOQUE E/OU SAÍDA DESACOBERTADOS. IMPUTAÇÃO DE AQUISIÇÃO, TRANSPORTE E SAÍDA DE COMBUSTÍVEIS (ÁLCOOL HIDRATADO CARBURANTE, ÓLEO DIESEL E GASOLINA) DESACOBERTADA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, APURADA MEDIANTE ANÁLISE DOS DOCUMENTOS FISCAIS EMITIDOS E CANCELADOS E CONFRONTO DA CAPACIDADE VOLUMÉTRICA DOS VEÍCULOS TRANSPORTADORES. EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, § 2º, INCISO III E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO II, ALÍNEA “A”, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. **OS ELEMENTOS DOS AUTOS, NO ENTANTO, NÃO CONDUZEM À CONCLUSÃO INEQUÍVOCA DE QUE OS FATOS ACONTECERAM NOS TERMOS NARRADOS PELA FISCALIZAÇÃO. CONCLUI-SE QUE SÃO FORTES OS INDÍCIOS, MAS INSUFICIENTES PARA SUSTENTAR, ISOLADAMENTE, A ACUSAÇÃO FISCAL.**

LANÇAMENTO IMPROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.” (GRIFOS DA RECORRENTE)

DECISÃO:

“... EM SÍNTESE, O FISCO ESTÁ CONSIDERANDO QUE A AUTUADA COMERCIALIZOU COMBUSTÍVEIS SEM DOCUMENTO FISCAL E SEM O RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, EM DECORRÊNCIA DAS DIFERENÇAS EXISTENTES ENTRE O VOLUME TRANSPORTADO INDICADO NO CTCR E A CAPACIDADE VOLUMÉTRICA DO VEÍCULO TRANSPORTADOR, BEM COMO PELA EXISTÊNCIA DE CTCRS CANCELADOS IRREGULARMENTE, CONFORME DESCRITO NA PLANILHA DE FLS. 9.154/9.159.

[...]

A IMPUGNANTE, POR SUA VEZ, SUSTENTA QUE AS EXIGÊNCIAS ESTÃO CALCADAS EM PRESUNÇÃO, FIANDO-SE NO VOTO PROFERIDO PELO CONSELHEIRO EDWALDO PEREIRA DE SALLES, NO ACÓRDÃO Nº 3.034/04/CE, QUE REJEITOU A APLICAÇÃO PURA E SIMPLES DE PRESUNÇÃO, SEM LEVANTAMENTOS COMPLEMENTARES.

ENTENDE QUE, SE OS APONTAMENTOS DO FISCO CARACTERIZAM ALGUM INDÍCIO DE SONEGAÇÃO CABERIA À AUTORIDADE FISCAL PROMOVER LEVANTAMENTOS ADICIONAIS QUE PUDESSEM COMPROVAR A EFETIVA FRAUDE.

[...]

SUSTENTA O FISCO QUE NÃO HÁ MENOR DÚVIDA DE QUE, “DIANTE DA FRAUDE, DA OMISSÃO, DA RETICÊNCIA E DA MENTIRA PERPETRADAS PELA NOTIFICADA, TENHA APLICADO DE MANEIRA RACIONAL O REMÉDIO JURÍDICO TRIBUTÁRIO DO ARBITRAMENTO PARA CARREAR AO ERÁRIO AS RECEITAS OMITIDAS, VALENDO-SE DOS DADOS EXTRAÍDOS DA PRÓPRIA DOCUMENTAÇÃO FISCAL DA AUTUADA, BUSCANDO NELES CONHECER OU AO MENOS APROXIMAR DO QUANTUM OMITIDO PELA IMPUGNANTE”.

ASSIM, ENTENDE QUE RESTA “À AUTUADA TRAZER À COLAÇÃO A PROVA NECESSÁRIA DE SUAS ASSERÇÕES (COMO PARCIALMENTE FEZ AO ACOSTAR O DOCUMENTÁRIO FISCAL A FLS. 8.279/9.038), DE MODO QUE COMPROVASSE AS TRANSAÇÕES NOTICIADAS NOS CTRCS POR ELA EMITIDOS COM A MÁCULA DA RETICÊNCIA OU DA OMISSÃO QUE CUIDAMOS DE EVIDENCIAR EM NOSSAS PLANILHAS ÀS FLS. 54/59, PARA DESCARACTERIZAR, NO PASSO SEGUINTE, O PROCEDIMENTO FISCAL ADOTADO, NO TODO OU EM PARTE”.

[...]

NO CASO EM TELA, NO ENTANTO, O FISCO LEVANTOU INDÍCIOS QUE, SOZINHOS, EMBORA POSSAM ESTABELECEER UM NEXO DE CAUSALIDADE ENTRE O PROCEDIMENTO LEVADO A EFEITO PELOS ENVOLVIDOS E A ACUSAÇÃO FISCAL (ENTRADA DE MERCADORIA DESACOBERTADA), NÃO SE ENCONTRAM SUFICIENTEMENTE ACOMPANHADOS DE OUTROS ELEMENTOS A CONFIRMAR O ILÍCITO.

POR OUTRO LADO, VERIFICA-SE QUE O FISCO, COM BASE NOS CITADOS INDÍCIOS, PODERIA BUSCAR SUA COMPROVAÇÃO ATRAVÉS DE OUTROS PROCEDIMENTOS FISCAIS JUNTO AOS ESTABELECIMENTOS ENVOLVIDOS OU ADOTADOS OUTROS ELEMENTOS QUE SOMASSEM AOS INDÍCIOS COLETADOS.

NÃO O FAZENDO, PERMANECE UMA GRANDE DÚVIDA QUANTO ÀS CONCLUSÕES DO FISCO NA ANÁLISE DOS FATOS.

A DÚVIDA, NESTE CASO, MILITA A FAVOR DO SUJEITO PASSIVO. EVIDENCIA-SE CABÍVEL O ENTENDIMENTO PREVISTO NO INCISO II DO ART. 112 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – CTN, QUE ASSIM DETERMINA:

[...]

MUITO EMBORA SE DIGA QUE A REGRA DO ART. 112 DO CTN SOMENTE SE APLICA EM RELAÇÃO ÀS PENALIDADES, AO SE ANALISAR A HIPÓTESE DE APLICAÇÃO NO PRESENTE CASO, O QUE SE BUSCA É CONFRONTAR OS FATOS NARRADOS COM A MATERIALIDADE DO ILÍCITO. TRATA-SE, PORTANTO, DA VALORIZAÇÃO DAS PROVAS.

[...]

TAIS ATRIBUTOS, NO ENTANTO, NÃO PODEM E NÃO DEVEM SER UTILIZADOS DE MODO A COBRAR TRIBUTUO CUJO FATO GERADOR NÃO SE MOSTRE EVIDENTE. NESTE SENTIDO, CONFORME ENSINA O PROFESSOR HUGO DE BRITO MACHADO, “NÃO SE APLICA AO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO A DOCTRINA SEGUNDO A QUAL OS ATOS ADMINISTRATIVOS GOZAM DE PRESUNÇÃO DE VALIDADE, CABENDO SEMPRE AO PARTICULAR O ÔNUS DA PROVA DOS FATOS NECESSÁRIOS A INFIRMÁ-LOS. O TRIBUTUO SOMENTE É DEVIDO SE OCORRE O FATO QUE, NOS TERMOS DA LEI, FAZ SURGIR A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CORRESPONDENTE. SERIA, ASSIM, ABSURDO ADMITIR QUE O CONTRIBUINTE TIVESSE DE PAGAR UM TRIBUTUO APENAS PORQUE NÃO TEVE CONDIÇÕES DE PROVAR A INOCORRÊNCIA DE DETERMINADO FATO”.

[...]

APÓS DETIDA ANÁLISE DOS AUTOS, NESSE ESPECIAL, DOS DOCUMENTOS E ARGUMENTOS COLACIONADOS EM RAZÃO DA DILIGÊNCIA EXARADA PELA E. CÂMARA DE JULGAMENTO, CONSTATA-SE QUE OS ELEMENTOS CARREADOS NÃO CONDUZEM À CONCLUSÃO INEQUÍVOCA DE QUE OS FATOS ACONTECERAM NOS TERMOS NARRADOS PELA FISCALIZAÇÃO.

[...]

CONTUDO, A CONSTATAÇÃO DE QUE REFERIDOS DOCUMENTOS FORAM CANCELADOS IRREGULARMENTE, E EM ALGUNS DELES CONSTAR A APOSIÇÃO DA ASSINATURA DO DESTINATÁRIO DAS MERCADORIAS OU CARIMBO DA FISCALIZAÇÃO ESTADUAL, POR SI SÓ, NÃO CONDUZ À CONCLUSÃO FISCAL DE QUE A OPERAÇÃO COM A MERCADORIA DEU-SE SEM ACOBERTAMENTO FISCAL. COMO FUNDAMENTADO ANTERIORMENTE, NÃO HÁ QUALQUER PROVA DE QUE OS DESTINATÁRIOS NÃO POSSUAM AS NOTAS FISCAIS DOS PRODUTOS MENCIONADOS NOS REFERIDOS CTRCS.

DESSA FORMA, NÃO ESTANDO PRESENTES NO AUTO DE INFRAÇÃO OS REQUISITOS E PRESSUPOSTOS NECESSÁRIOS PARA SUA LAVRATURA, CONCLUI-SE PELO CANCELAMENTO DAS EXIGÊNCIAS FISCAIS ...” (GRIFOS DA RECORRENTE)

Salienta que, “*como se nota, o decisum paradigma assevera, de plano, a vedação ao Fisco de realizar lançamento tributário com base em mera presunção*”.

Ressalta que, “*no caso objeto do paradigma, o Fisco presumiu que alegadas diferenças entre o volume da mercadoria e a capacidade volumétrica do*

veículo transportado representariam “indícios” da falta de recolhimento do ICMS. Esta presunção foi rechaçada pela C. 3ª Câmara de Julgamento, com base no acertado entendimento de que apenas indícios, embora possam estabelecer um nexo de causalidade entre o procedimento levado a efeitos pelos envolvidos e a acusação fiscal, não são suficientes para confirmar o ilícito”.

Destaca, porém, que a decisão recorrida, “na contramão do entendimento adotado no referido paradigma, simplesmente validou – mesmo contra provas constantes dos autos - as presunções absolutamente equivocadas utilizadas pela D. Fiscalização para a lavratura do auto de infração, isto é: (i) de que os veículos em questão não poderiam ser considerados ativos das concessionárias por supostamente existirem indícios de que teriam permanecido por tempo inferior a 12 meses nas concessionárias; e (ii) de que concessionárias, tão somente por praticarem, de forma preponderante, a revenda de veículos novos e seminovos a consumidor final, estariam invariavelmente, em todas as situações possíveis e imagináveis, na posição de intermediadoras de tais vendas para consumidor final, mesmo quando demonstrado pela prova dos autos que estas atuaram como consumidoras finais, eis que adquiriram veículos empregados em test drive, que integraram o seu ativo imobilizado”.

Pontua que “a dissidência fulcral entre o v. acórdão recorrido e o 1º paradigma apresentado reside no fato de que, enquanto o v. acórdão recorrido entendeu válida a autuação a partir de presunções, o decisum paradigmático acertadamente entendeu pelo cancelamento do lançamento amparado em presunções que não se confirmaram no processo administrativo, pela prova acostada aos autos”, ou seja, “em ambos os casos, o Fisco, contrariando a legislação de regência, presumiu a ocorrência do fato gerador do ICMS, amparando-se em meros indícios posteriormente elididos pela prova da verdade real dos fatos. Tais presunções, como não poderia deixar de ser, culminaram em erros de direito pela D. Fiscalização também em ambos os casos”.

Conclui ressaltando que, “todavia, no julgado acima destacado, a C. 3ª Câmara Julgadora cancelou a autuação, ao passo que, no presente caso, a 2ª Câmara ignorou por completo a prova dos autos para arbitrariamente manter o lançamento”.

Em seguida, a Recorrente indica como paradigma adicional o Acórdão nº 23.997/22/1ª, afirmando, inicialmente, que este também corrobora a existência de dissídio jurisprudencial em relação à fundamentação adotada pelo **acórdão recorrido, que se utilizou de presunção** que contraria a prova dos autos para embasar a Fiscalização, reproduzindo os seguintes excertos da mencionada decisão:

ACÓRDÃO Nº 23.997/22/1ª (PARADIGMA)

EMENTA (PARCIAL):

“... MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA "CAIXA/BANCOS" – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONSTATADO, MEDIANTE CONFERÊNCIA DE LANÇAMENTOS CONTÁBEIS, DOCUMENTOS FISCAIS, EXTRATOS BANCÁRIOS E OUTROS DOCUMENTOS APRESENTADOS, O INGRESSO DE

RECURSOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM NAS CONTAS CONTÁBEIS CAIXA E BANCOS, AUTORIZANDO A PRESUNÇÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL PREVISTA NO ART. 49, §§ 1º E 2º, DA LEI Nº 6.763/75 C/C O ART. 196, § 2º, INCISOS I E IV, DO RICMS/02 E ART. 299 DO DECRETO FEDERAL Nº 9.580/18 (RIR). INFRAÇÃO PARCIALMENTE CARACTERIZADA. EXIGÊNCIAS DO ICMS, ICMS/ST, MULTAS DE REVALIDAÇÃO PREVISTAS NO ART. 56, INCISO II E § 2º, INCISO III E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO II, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75, ESSA ÚLTIMA LIMITADA A DUAS VEZES O VALOR DO IMPOSTO INCIDENTE NA OPERAÇÃO, NOS TERMOS DO § 2º, INCISO I, DO MESMO DIPLOMA LEGAL. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELA FISCALIZAÇÃO. ENTRETANTO, DEVEM SER EXCLUÍDAS DO LANÇAMENTO, AINDA, AS EXIGÊNCIAS RELATIVAS AOS RECURSOS COM ORIGEM COMPROVADA E, TAMBÉM, A PARCELA DA MULTA ISOLADA QUE SUPERE O LIMITE DE DUAS VEZES O ICMS INCIDENTE NA OPERAÇÃO PRÓPRIA DA AUTUADA.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.” (GRIFOS DA RECORRENTE)

DECISÃO:

“... OS IMPUGNANTES ALEGAM QUE DIVERSOS DOS LANÇAMENTOS DO ANEXO IIA SE REFEREM A CHEQUES DEPOSITADOS E DEVOLVIDOS SEM FUNDOS (LISTAGEM ÀS FLS. 149), QUE SÃO LANÇADOS COMO ENTRADA NA CONTA CAIXA, PARA DEPOIS SEREM APRESENTADOS NOVAMENTE AO BANCO, NÃO REPRESENTANDO NOVO INGRESSO DE RECURSOS.

EM CONTRAPARTIDA, A FISCALIZAÇÃO AFIRMA QUE FORAM CONSIDERADOS NO CÁLCULO APENAS OS CHEQUES DEVOLVIDOS APÓS A SEGUNDA APRESENTAÇÃO (“ALÍNEA 12”) OU POR MOTIVO TAL QUE OS TORNOU IMPRÓPRIOS PARA SEREM SACADOS OU COMPENSADOS, O QUE AFASTA A ALEGAÇÃO DE QUE TAIS DOCUMENTOS SERIAM NOVAMENTE APRESENTADOS AO BANCO E, POR ISSO, REPRESENTARIAM ORIGENS DE RECURSO NA CONTA CAIXA.

[...]

DA MESMA FORMA, QUANDO A DEVOLUÇÃO DO CHEQUE DEPOSITADO DECORRER DE INSUFICIÊNCIA DE FUNDOS EM SEGUNDA APRESENTAÇÃO (ALÍNEA “12”) OU DE OUTRO MOTIVO QUE IMPEÇA A REAPRESENTAÇÃO OU O SAQUE DO TÍTULO (POR EXEMPLO, “SUSTAÇÃO”), DEVERIA SER REALIZADO UM NOVO LANÇAMENTO CONTÁBIL, NO QUAL FOSSE CREDITADA A CONTA BANCOS, COM CONTRAPARTIDA DE DÉBITO EM UMA CONTA RELATIVA À BAIXA/PERDA DESSE VALOR (POR EXEMPLO, “PERDA NO RECEBIMENTO DE CRÉDITO”) OU ATÉ MESMO EM “CHEQUES EM COBRANÇA”, JÁ QUE ELE AINDA PODE SER COBRADO POR OUTROS MEIOS DIVERSOS.

ASSIM, INEGAVELMENTE, O PROCEDIMENTO DA AUTUADA, DE RETORNAR OS CHEQUES DEFINITIVAMENTE NÃO

COMPENSÁVEIS/SACÁVEIS À CONTA CAIXA NÃO SE MOSTRA ADEQUADO DO PONTO DE VISTA CONTÁBIL, REPRESENTANDO UM ERRO DE ESCRITURAÇÃO, JÁ QUE TAIS TÍTULOS DEIXARAM DE SER RECEBÍVEIS E, PORTANTO, NÃO MAIS REPRESENTAM UMA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS EM SEU ATIVO CIRCULANTE.

ENTRETANTO, A PRESUNÇÃO LEGAL DE EXISTÊNCIA DE RECURSOS NÃO COMPROVADOS NA CONTA CAIXA, ASSIM COMO TODAS AS PRESUNÇÕES EM MATÉRIA DE DIREITO TRIBUTÁRIO, ADMITE PROVA EM CONTRÁRIO, A CARGO DAQUELE QUE SE SENTIR POR ELA PREJUDICADO, NO CASO, O CONTRIBUINTE.

NESSE CASO, A ORIGEM DOS RECURSOS “SUPOSTAMENTE INGRESSADOS” NA CONTA CAIXA ESTÁ COMPROVADA: TRATA-SE DE UM ERRO DE ESCRITURAÇÃO, COGNOSCÍVEL DE PER SI, PELA LEITURA DO HISTÓRICO DO LANÇAMENTO.

ALÉM DISSO, NESSA SITUAÇÃO NÃO HÁ RECURSOS SEM ORIGEM NO CAIXA, NA MEDIDA EM QUE O TÍTULO DE CRÉDITO INDEVIDAMENTE DEBITADO EM TAL CONTA NÃO É MAIS COMPENSÁVEL/SACÁVEL, SENDO APENAS UM PEDAÇO DE PAPEL, QUE NESTE PONTO, PRESTA-SE, NO MÁXIMO, A INSTRUIR UMA AÇÃO JUDICIAL DE COBRANÇA JUNTO AO DEVEDOR.

IMPORTANTE DESTACAR QUE O DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS (AQUI ENLOBADOS OS ERROS COMPROVÁVEIS, COMO NO PRESENTE CASO), NÃO FAZEM SURGIR UM FATO GERADOR DE ICMS ONDE ELE NÃO FOI PREVIAMENTE DEFINIDO EM LEI.

[...]

ASSIM, VERIFICANDO-SE QUE A ORIGEM DOS RECURSOS RELATIVOS AOS 11 (ONZE) CHEQUES DEVOLVIDOS SEM FUNDOS PELA SEGUNDA VEZ (FLS. 149) É UM ERRO DE ESCRITURAÇÃO QUE NÃO GERA REAL DISPONIBILIDADE DE RECURSOS NO CAIXA, **NÃO HÁ ELEMENTOS PARA SE APLICAR A PRESUNÇÃO LEGAL DE SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTO FISCAL EM RELAÇÃO A ELES, DEVENDO PREVALECER A VERDADE MATERIAL, PRINCÍPIO QUE É UM DOS PRINCIPAIS COROLÁRIOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO, MORMENTE, NA ESFERA TRIBUTÁRIA.**

POR ESSA RAZÃO, A ASSESSORIA DO CCMG CONCLUIU QUE ESSES 11 (ONZE) CHEQUES DEVEM SER EXCLUÍDOS DO LANÇAMENTO, POR NÃO REPRESENTAREM EFETIVO INGRESSO DE RECURSOS NO CAIXA, MAS SIM UM ERRO DE ESCRITURAÇÃO, INCAPAZ DE AUTORIZAR A UTILIZAÇÃO DA PRESUNÇÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTO FISCAL ...” (GRIFOU-SE)

Na sua visão, “*a exemplo do primeiro, o segundo acórdão paradigma também foi proferido no sentido de vedar a utilização de presunção legal, que contraria a verdade material disposta no conjunto probatório dos autos, como embasamento para manutenção da autuação fiscal*”.

Expõe que, “no referido acórdão, a Fiscalização presumiu a saída de mercadorias desacobertas de documento fiscal sob o argumento de que tais mercadorias estavam relacionadas com cheques devolvidos após a segunda apresentação, o que afastaria a alegação de que os documentos seriam novamente apresentados ao banco e, por isso, representariam origens de recurso na Conta da Empresa”.

Ressalta que “**tal presunção foi rechaçada pela C. 1ª Câmara de Julgamento que, ao verificar o conjunto de provas acostados aos autos, constatou que tais cheques representavam meros erros de escrituração, inexistindo elementos probatórios nos autos que comprovassem os ‘indícios’ levantados pela D. Fiscalização**”.

Acrescenta que “**o segundo acórdão paradigma ainda vai além. A exemplo do voto divergente do acórdão ora recorrido, a C. 1ª Câmara de Julgamento assevera que deve sempre prevalecer a verdade material comprovada nos autos, princípio que é um dos principais corolários do processo administrativo, mormente, na esfera tributária**”.

No entanto, no seu entender, “no v. acórdão recorrido, a C. 2ª Câmara de Julgamento, na contramão do entendimento adotado no referido paradigma e em seu próprio voto divergente, ignorou a verdade material comprovada nas notas fiscais de venda das concessionárias e nas informações fornecidas pelo PRODEMGE (vide Docs 04 e 05), para adotar entendimento de que os carros vendidos pela Recorrente não eram integrados ao ativo imobilizado das concessionárias, por se basear, unicamente, na equivocada premissa da D. Fiscalização de que todos os carros comprados eram revendidos pelas concessionárias em um período inferior a 12 meses”.

Assim sendo, segundo a Recorrente, “a dissidência fulcral entre o v. acórdão recorrido e o 2º paradigma apresentado reside no fato de que, **enquanto o v. acórdão recorrido ignorou as provas acostadas aos autos e, portanto, a própria verdade material, o decisum paradigmático acertadamente entendeu pelo cancelamento da parcela do lançamento amparado em presunções que não se confirmaram no processo administrativo, diante da análise das provas acostadas aos autos**”.

Na sua ótica, “**assim como no primeiro, no segundo acórdão paradigma, o Fisco presumiu a ocorrência do fato gerador do ICMS, amparando-se em meros indícios que contrariavam a verdade material evidenciada pelas provas reunidas ao longo do processo administrativo**”, todavia “**em ambos os acórdãos paradigmáticos, as Câmaras Julgadoras cancelaram a parcela da autuação que não possuía respaldo fático, ao passo que, no presente caso, a 2ª Câmara contrariou as provas acostadas aos autos para arbitrariamente manter o lançamento lavrado a partir de presunção**”.

Finaliza afirmando que, “**demonstrado o cabimento do presente Recurso de Revisão, a Recorrente espera que o entendimento pela vedação da utilização de presunção que contraria o conjunto probatório dos autos, adotado pelos v. acórdãos paradigmas (vide Docs. 06 e 07) sejam também adotados para fim de reforma ou, no**

mínimo, anulação do v. acórdão recorrido, tudo para que ao final seja determinado o cancelamento do referido auto de infração”.

No entanto, após a análise dos autos e do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas, verifica-se **não assistir razão à Recorrente**, uma vez **não caracterizada a alegada divergência jurisprudencial**.

Ressalte-se, inicialmente, que o entendimento externado no **Acórdão nº 22.946/18/3ª** (paradigma), conforme abaixo demonstrado, **além de se referir a caso concreto totalmente distinto**, foi fundamentado no art. 112 do CTN (**ausência de provas da acusação fiscal**), tendo constado, em sua própria ementa, que *“os elementos carreados não conduzem à conclusão inequívoca de que os fatos aconteceram nos termos narrados pela Fiscalização”*, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 22.946/18/3ª (PARADIGMA)

EMENTA:

“SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E SIMILARES - ENTRADA, ESTOQUE E/OU SAÍDA DESACOBERTADOS. IMPUTAÇÃO DE AQUISIÇÃO, TRANSPORTE E SAÍDA DE COMBUSTÍVEIS (ÁLCOOL HIDRATADO CARBURANTE, ÓLEO DIESEL E GASOLINA) DESACOBERTADA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, APURADA MEDIANTE ANÁLISE DOS DOCUMENTOS FISCAIS EMITIDOS E CANCELADOS E CONFRONTO DA CAPACIDADE VOLUMÉTRICA DOS VEÍCULOS TRANSPORTADORES. EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, § 2º, INCISO III E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO II, ALÍNEA “A”, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. **OS ELEMENTOS DOS AUTOS, NO ENTANTO, NÃO CONDUZEM À CONCLUSÃO INEQUÍVOCA DE QUE OS FATOS ACONTECERAM NOS TERMOS NARRADOS PELA FISCALIZAÇÃO. CONCLUI-SE QUE SÃO FORTES OS INDÍCIOS, MAS INSUFICIENTES PARA SUSTENTAR, ISOLADAMENTE, A ACUSAÇÃO FISCAL.**

LANÇAMENTO IMPROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.” (GRIFOU-SE)

DECISÃO:

“... CONFORME RELATADO, A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE A CONSTATAÇÃO DE ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS (ÁLCOOL, ÓLEO DIESEL E GASOLINA), NO PERÍODO DE JANEIRO DE 2001 A NOVEMBRO DE 2005, DESACOBERTADAS DE DOCUMENTO FISCAL, APURADAS MEDIANTE ANÁLISE DOS DOCUMENTOS FISCAIS EMITIDOS E CANCELADOS NO PERÍODO, CONFRONTADOS COM A CAPACIDADE VOLUMÉTRICA DOS VEÍCULOS TRANSPORTADORES (TANQUES DE COMBUSTÍVEIS).

[...]

MUITO EMBORA SE DIGA QUE A REGRA DO ART. 112 DO CTN SOMENTE SE APLICA EM RELAÇÃO ÀS PENALIDADES, AO SE ANALISAR A HIPÓTESE DE APLICAÇÃO NO PRESENTE CASO, O

QUE SE BUSCA É CONFRONTAR OS FATOS NARRADOS COM A MATERIALIDADE DO ILÍCITO. TRATA-SE, PORTANTO, DA VALORIZAÇÃO DAS PROVAS.

[...]

ASSIM, ABSORVENDO OS ENSINAMENTOS DE LUCIANO AMARO, PODE-SE AFIRMAR QUE A MATERIALIDADE DO ILÍCITO DIZ RESPEITO AO EXAME DO FATO E DAS CIRCUNSTÂNCIAS EM QUE ELE TERIA OCORRIDO, E QUE, **NO CASO DOS AUTOS, NÃO RESTOU DEMONSTRADA A OCORRÊNCIA LAVRADA PELA FISCALIZAÇÃO, MAS APENAS INDÍCIOS DE UMA POSSÍVEL SONEGAÇÃO FISCAL.**

[...]

APÓS DETIDA ANÁLISE DOS AUTOS, NESSE ESPECIAL, DOS DOCUMENTOS E ARGUMENTOS COLACIONADOS EM RAZÃO DA DILIGÊNCIA EXARADA PELA E. CÂMARA DE JULGAMENTO, **CONSTATA-SE QUE OS ELEMENTOS CARREADOS NÃO CONDUZEM À CONCLUSÃO INEQUÍVOCA DE QUE OS FATOS ACONTECERAM NOS TERMOS NARRADOS PELA FISCALIZAÇÃO.**

[...]

DESSA FORMA, **NÃO ESTANDO PRESENTES NO AUTO DE INFRAÇÃO OS REQUISITOS E PRESSUPOSTOS NECESSÁRIOS PARA SUA LAVRATURA, CONCLUI-SE PELO CANCELAMENTO DAS EXIGÊNCIAS FISCAIS ...** (GRIFOU-SE)

Por outro lado, a decisão recorrida não se fundamentou, ao contrário da alegação da Recorrente, em meras presunções ou no fato de terem sido constatadas, após pesquisa por amostragem, a venda de veículos em prazos inferiores a 12 (doze) meses, contados a partir das datas das respectivas aquisições, pois o cerne da decisão recorrida reside no fato de que as operações praticadas pela Recorrente se enquadram nas normas estabelecidas nos Convênios ICMS n^{os} 132/92 e 199/17, em seus respectivos períodos de vigência, e não no Convênio ICMS n^o 51/00, como sustentado pela Recorrente.

Com efeito, analisando-se a decisão recorrida, verifica-se que a Câmara *a quo* iniciou sua análise apontando 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 n^o 51/00, como requer a Impugnante, ou dos Convênios ICMS n^o 132/92 (até 31/12/17) e 199/17 (a partir de 01/01/18), como defende a Fiscalização*”.

Após análise das normas estabelecidas nos Convênios ICMS n^{os} 132/92 (até 31/12/17) e 199/17 (a partir de 01/01/18), no art. 13, § 21 da Lei n^o 6.763/75, nos arts. 12 e 55, inciso I do Anexo XV do RICMS/02, bem como no Convênio ICMS n^o 142/18, a Câmara *a quo* afirmou que “*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*”.

Enfatizou que, “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.**”, pois:

(i) Para aplicação do Convênio ICMS nº 51/00, “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”, **o que não é o caso dos autos;**

(ii) “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” e

Nessa linha, a Câmara a quo externou o seu entendimento quanto à correção das exigências fiscais, “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”.

Portanto, o fato de terem sido constatadas, por amostragem, vendas de veículos em prazos inferiores a 12 (doze) meses (não imobilização), **não foi determinante, no sentido de ser o elemento cerne da decisão**, tanto é que nela constam expressamente os seguintes argumentos, totalmente independentes das constatações relativas à referida amostragem:

- “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”.

- “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” (trecho da manifestação fiscal reproduzida na decisão).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Câmara *a quo* acrescentou, ainda, que o seu entendimento era corroborado por diversas consultas respondidas pela SUTRI/SEF/MG, citando, a título de exemplo, as Consultas de Contribuinte n^{os} 110/2011 e 248/2011, das quais foram extraídas as seguintes afirmações, dentre outras:

- “*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*”;

- “*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)*”.

É o que se depreende da decisão recorrida, *in verbis*:

ACÓRDÃO Nº 23.263/22/2^a (DECISÃO RECORRIDA)

“... 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).

[...]

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.

[...]

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:**

[...]

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:

[...]

NA MESMA LINHA, O RICMS/02, AO REGULAMENTAR INTERNAMENTE A MATÉRIA, PREVIOU 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:**

[...]

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:

[...]

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:

[...]

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.

[...]

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 NOVO**; (2) **OPERAÇÃO SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA** E (3) **ENTREGA DO VEÍCULO AO CONSUMIDOR FINAL PELA CONCESSIONÁRIA ENVOLVIDA NA OPERAÇÃO**. OBSERVA-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 SIMPLEMENTE MODIFICANDO PARCIALMENTE A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA (TRANSFERINDO-A DO ESTADO DE ORIGEM PARA O ESTADO DE DESTINO DA MERCADORIA), HIPÓTESE QUE, OBTIVAMENTE, 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:

[...]

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:

[...]

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 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.

CONSEQUENTEMENTE, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 SEGUINTE:

Consulta de Contribuinte nº 110/11

[...]

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.

[...]

Consulta de Contribuinte nº 248/11

[...]

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)

[...]

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.

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 SEGUINTE 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 TRIBUTOS 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 ...” (GRIFOU-SE)

As conclusões anteriores são integralmente aplicáveis ao segundo acórdão indicado como paradigma, observadas as especificidades de cada processo.

Como relatado pela Recorrente, a infração nº 01 do acórdão indicado como paradigma se referia à constatação, mediante conferência da escrituração contábil e fiscal, de ingresso de recursos financeiros em contas contábeis “Caixa” e “Bancos” sem a comprovação de origem, autorizando a presunção (**legal**) de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, nos termos do art. 49, § 2º, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 196, § 2º, incisos I e IV, do RICMS/02 e art. 299 do Regulamento do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza - RIR (Decreto Federal nº 9.580/18).

Os Sujeitos passivos alegaram que diversos lançamentos “se referiam a cheques depositados e devolvidos sem fundos (listagem às fls. 149), que são lançados como entrada na conta Caixa, para depois serem apresentados novamente ao banco, não representando novo ingresso de recursos”.

Em contrapartida, a Fiscalização afirmou que “foram considerados no cálculo apenas os cheques devolvidos após a segunda apresentação (“alínea 12”) ou por motivo tal que os tornou impróprios para serem sacados ou compensados, o que afastava a alegação de que tais documentos seriam novamente apresentados ao banco e, por isso, representariam origens de recurso na conta Caixa”.

Analisando a controvérsia, a D. 1ª Câmara de Julgamento afirmou, inicialmente, que “inegavelmente, **o procedimento da Autuada, de retornar os cheques definitivamente não compensáveis/sacáveis à conta Caixa não se mostra adequado do ponto de vista contábil, representando um erro de escrituração**, já que tais títulos deixaram de ser recebíveis e, portanto, não mais representam uma disponibilidade de recursos em seu ativo circulante”.

Salientou, em seguida, que “a presunção legal de existência de recursos não comprovados na conta Caixa, assim como todas as presunções em matéria de direito tributário, **admite prova em contrário**, a cargo daquele que se sentir por ela prejudicado, no caso, o Contribuinte”.

Ressaltou que, “não obstante se tratar de um erro, o lançamento de cheques definitivamente não compensáveis/sacáveis na conta Caixa não pode ser tomado como ingresso de recursos sem origem comprovada na conta Caixa, pois lhe falta o elemento central da presunção: desconhecimento em relação à origem dos recursos”.

Afirmou, porém, que no caso em questão, “a origem dos recursos ‘supostamente ingressados’ na conta Caixa está comprovada: trata-se de um erro de escrituração, cognoscível de per si, pela leitura do histórico do lançamento”.

Acrescentou que, “**nessa situação não há recursos sem origem no Caixa, na medida em que o título de crédito indevidamente debitado em tal conta não é mais compensável/sacável, sendo apenas um pedaço de papel, que neste ponto, presta-se, no máximo, a instruir uma ação judicial de cobrança junto ao devedor**”.

Concluiu que, “**verificando-se que a origem dos recursos relativos aos 11 (onze) cheques devolvidos sem fundos pela segunda vez (fls. 149) é um erro de escrituração que não gera real disponibilidade de recursos no Caixa, não há elementos para se aplicar a presunção legal de saída de mercadorias desacobertadas de documento fiscal em relação a eles, devendo prevalecer a verdade material, princípio que é um dos principais corolários do processo administrativo, mormente, na esfera tributária**”, in verbis:

ACÓRDÃO Nº 23.997/22/1ª (PARADIGMA)

RELATÓRIO:

“A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE AS SEGUINTE ACUSAÇÕES FISCAIS:

1-CONSTATAÇÃO, NO PERÍODO DE 10/03/16 A 30/06/16, MEDIANTE CONFERÊNCIA DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL,

DE INGRESSO DE RECURSOS FINANCEIROS EM CONTAS CONTÁBEIS “CAIXA” E “BANCOS” SEM A COMPROVAÇÃO DE ORIGEM, AUTORIZANDO A PRESUNÇÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, NOS TERMOS DO ART. 49, § 2º, DA LEI Nº 6.763/75 C/C ART. 196, § 2º, INCISOS I E IV, DO RICMS/02 E ART. 299 DO REGULAMENTO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA - RIR (DECRETO FEDERAL Nº 9.580/18). AS OPERAÇÕES AUTUADAS FORAM INCLUÍDAS NO ANEXO IIA (FLS. 10/11).

EXIGÊNCIAS DE ICMS, ICMS/ST, MULTAS DE REVALIDAÇÃO DO ART. 56, INCISO II (50%) E § 2º, INCISO III (100%) E MULTA ISOLADA DO ART. 55, INCISO II, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75, ESSA ÚLTIMA LIMITADA A DUAS VEZES O VALOR DO IMPOSTO INCIDENTE NA OPERAÇÃO, NOS TERMOS DO § 2º, INCISO I, DO MESMO DIPLOMA LEGAL ...”

DECISÃO:

“... OS IMPUGNANTES ALEGAM QUE DIVERSOS DOS LANÇAMENTOS DO ANEXO IIA SE REFEREM A CHEQUES DEPOSITADOS E DEVOLVIDOS SEM FUNDOS (LISTAGEM ÀS FLS. 149), QUE SÃO LANÇADOS COMO ENTRADA NA CONTA CAIXA, PARA DEPOIS SEREM APRESENTADOS NOVAMENTE AO BANCO, NÃO REPRESENTANDO NOVO INGRESSO DE RECURSOS.

EM CONTRAPARTIDA, A FISCALIZAÇÃO AFIRMA QUE FORAM CONSIDERADOS NO CÁLCULO APENAS OS CHEQUES DEVOLVIDOS APÓS A SEGUNDA APRESENTAÇÃO (“ALÍNEA 12”) OU POR MOTIVO TAL QUE OS TORNOU IMPRÓPRIOS PARA SEREM SACADOS OU COMPENSADOS, O QUE AFASTA A ALEGAÇÃO DE QUE TAIS DOCUMENTOS SERIAM NOVAMENTE APRESENTADOS AO BANCO E, POR ISSO, REPRESENTARIAM ORIGENS DE RECURSO NA CONTA CAIXA.

[...]

COMO NÃO É CABÍVEL O ESTORNO DO LANÇAMENTO ORIGINAL QUE REGISTROU A VENDA E O RESPECTIVO PAGAMENTO, UMA VEZ QUE NÃO HOUE DESFAZIMENTO DO NEGÓCIO JURÍDICO, MAS APENAS FALTA DE PAGAMENTO, O PROCEDIMENTO CONTÁBIL ADEQUADO SERIA O REGISTRO DO RESPECTIVO VALOR A DÉBITO, EM UMA CONTA DO ATIVO CIRCULANTE (“CAIXA OU CHEQUES EM COBRANÇA”, POR EXEMPLO), EM CONTRAPARTIDA A UM CRÉDITO NA CONTA BANCOS.

DA MESMA FORMA, QUANDO A DEVOUÇÃO DO CHEQUE DEPOSITADO DECORRER DE INSUFICIÊNCIA DE FUNDOS EM SEGUNDA APRESENTAÇÃO (ALÍNEA “12”) OU DE OUTRO MOTIVO QUE IMPEÇA A REAPRESENTAÇÃO OU O SAQUE DO TÍTULO (POR EXEMPLO, “SUSTAÇÃO”), DEVERIA SER REALIZADO UM NOVO LANÇAMENTO CONTÁBIL, NO QUAL FOSSE CREDITADA A CONTA BANCOS, COM CONTRAPARTIDA DE DÉBITO EM UMA CONTA RELATIVA À BAIXA/PERDA DESSE VALOR (POR EXEMPLO, “PERDA NO RECEBIMENTO DE CRÉDITO”) OU ATÉ MESMO EM “CHEQUES

EM COBRANÇA”, JÁ QUE ELE AINDA PODE SER COBRADO POR OUTROS MEIOS DIVERSOS.

ASSIM, **INEGAVELMENTE, O PROCEDIMENTO DA AUTUADA, DE RETORNAR OS CHEQUES DEFINITIVAMENTE NÃO COMPENSÁVEIS/SACÁVEIS À CONTA CAIXA NÃO SE MOSTRA ADEQUADO DO PONTO DE VISTA CONTÁBIL, REPRESENTANDO UM ERRO DE ESCRITURAÇÃO**, JÁ QUE TAIS TÍTULOS DEIXARAM DE SER RECEBÍVEIS E, PORTANTO, NÃO MAIS REPRESENTAM UMA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS EM SEU ATIVO CIRCULANTE.

ENTRETANTO, A PRESUNÇÃO LEGAL DE EXISTÊNCIA DE RECURSOS NÃO COMPROVADOS NA CONTA CAIXA, ASSIM COMO TODAS AS PRESUNÇÕES EM MATÉRIA DE DIREITO TRIBUTÁRIO, ADMITE PROVA EM CONTRÁRIO, A CARGO DAQUELE QUE SE SENTIR POR ELA PREJUDICADO, NO CASO, O CONTRIBUINTE.

NÃO OBSTANTE SE TRATAR DE UM ERRO, O LANÇAMENTO DE CHEQUES DEFINITIVAMENTE NÃO COMPENSÁVEIS/SACÁVEIS NA CONTA CAIXA **NÃO PODE SER TOMADO COMO INGRESSO DE RECURSOS SEM ORIGEM COMPROVADA NA CONTA CAIXA, POIS LHE FALTA O ELEMENTO CENTRAL DA PRESUNÇÃO: DESCONHECIMENTO EM RELAÇÃO À ORIGEM DOS RECURSOS.**

NESSE CASO, A ORIGEM DOS RECURSOS “SUPOSTAMENTE INGRESSADOS” NA CONTA CAIXA ESTÁ COMPROVADA: TRATA-SE DE UM ERRO DE ESCRITURAÇÃO, COGNOSCÍVEL DE PER SI, PELA LEITURA DO HISTÓRICO DO LANÇAMENTO.

ALÉM DISSO, **NESSA SITUAÇÃO NÃO HÁ RECURSOS SEM ORIGEM NO CAIXA**, NA MEDIDA EM QUE O TÍTULO DE CRÉDITO INDEVIDAMENTE DEBITADO EM TAL CONTA NÃO É MAIS COMPENSÁVEL/SACÁVEL, SENDO APENAS UM PEDAÇO DE PAPEL, QUE NESTE PONTO, PRESTA-SE, NO MÁXIMO, A INSTRUIR UMA AÇÃO JUDICIAL DE COBRANÇA JUNTO AO DEVEDOR.

[...]

ASSIM, VERIFICANDO-SE QUE A ORIGEM DOS RECURSOS RELATIVOS AOS 11 (ONZE) CHEQUES DEVOLVIDOS SEM FUNDOS PELA SEGUNDA VEZ (FLS. 149) É UM ERRO DE ESCRITURAÇÃO QUE NÃO GERA REAL DISPONIBILIDADE DE RECURSOS NO CAIXA, **NÃO HÁ ELEMENTOS PARA SE APLICAR A PRESUNÇÃO LEGAL DE SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTO FISCAL** EM RELAÇÃO A ELES, DEVENDO PREVALECER A VERDADE MATERIAL, PRINCÍPIO QUE É UM DOS PRINCIPAIS COROLÁRIOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO, MORMENTE, NA ESFERA TRIBUTÁRIA.

POR ESSA RAZÃO, A ASSESSORIA DO CCMG CONCLUIU QUE ESSES 11 (ONZE) CHEQUES DEVEM SER EXCLUÍDOS DO LANÇAMENTO, POR NÃO REPRESENTAREM EFETIVO INGRESSO DE RECURSOS NO CAIXA, MAS SIM UM ERRO DE ESCRITURAÇÃO, INCAPAZ DE AUTORIZAR A UTILIZAÇÃO DA PRESUNÇÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTO FISCAL ...” (GRIFOU-SE)

Como se vê, a conclusão da 1ª Câmara foi no sentido de que, tratando-se de um erro de escrituração, **que não gerava real disponibilidade de recursos no Caixa**, não havia como ser aplicada a presunção legal de omissão de receitas.

Verifica-se, assim, que **o caso tratado no presente processo não tem qualquer semelhança com a questão acima**, pois, como visto anteriormente, a presente autuação versa sobre a constatação, **mediante conferência de livros e documentos fiscais**, de que a Autuada, 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.

Já foi demonstrado que a Impugnante/Recorrente não conseguiu apresentar provas contrárias à infração que lhe foi imputada, apurada mediante análise dos livros e documentos fiscais por ela emitidos.

Reitere-se, nesse sentido, que a Câmara *a quo* externou o seu entendimento quanto à correção das exigências fiscais relativas ao presente processo, “*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*”.

Portanto, como já afirmado, o fato de terem sido constatadas, por amostragem, vendas de veículos em prazos inferiores a 12 (doze) meses (não imobilização), **não foi determinante, no sentido de ser o elemento cerne da decisão recorrida**, tanto é que nela constam expressamente as seguintes afirmações adicionais:

- “*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*”.

- “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” (trecho da manifestação fiscal reproduzida na decisão)

Conclui-se, dessa forma, que **inexiste a alegada divergência jurisprudencial**, tratando-se, na verdade, de casos concretos distintos, com decisões também distintas, em função das especificidades de cada processo, fáticas e/ou formais.

Diante do exposto, reputa-se **não** atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA (divergência jurisprudencial), frustrando a exigência de preenchimento cumulativo das condições estabelecidas no referido dispositivo legal.

Por consequência, **não** se encontram configurados os pressupostos para admissibilidade do Recurso de Revisão.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em não conhecer do Recurso de Revisão, por ausência de pressupostos legais de cabimento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Cindy Andrade Moraes (Revisora), André Barros de Moura, Ivana Maria de Almeida e Thiago Álvares Feital.

Sala das Sessões, 31 de março de 2023.

Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich
Relator

Geraldo da Silva Datas
Presidente

D