

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 25.079/25/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.004097600-20  
Impugnação: 40.010158905-11  
Impugnante: Ford Motor Company Brasil Ltda  
IE: 487080064.09-20  
Proc. S. Passivo: Ana Carolina de Oliveira Martins/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO.** Constatada a falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST devido a este Estado, relativo às operações de vendas diretas de veículos novos (importados) a consumidores finais mineiros (faturamento direto), contrariando o disposto nos arts. 395 a 398 do Anexo IX do RICMS/02 e 258 a 261 do Anexo VIII do RICMS/23, bem como as normas do Convênio ICMS nº 51/00. Infração caracterizada. Corretas as exigências do ICMS/ST apurado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, § 2º, inciso I e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o recolhimento a menor de ICMS/ST, decorrente da constatação que a Autuada, estabelecida em Cariacica/ES, no período de abril de 2023 a agosto de 2024, realizou vendas de veículos automotores novos, efetuadas por meio de faturamento direto a compradores estabelecidos em Minas Gerais, consignando, nas NF-es que as acobertaram, dados identificativos de uma concessionária situada em Vitória/ES (VIAFOR), a qual não teve qualquer envolvimento nos negócios nem nas entregas dos bens comercializados, o que resultou em um recolhimento de ICMS exclusivamente ao estado do Espírito Santo.

Exige-se o ICMS/ST apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, § 2º, inciso I e 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, esta última já adequada ao limite estabelecido no § 2º, inciso I do mesmo dispositivo legal.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 308/324, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 357/375.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 376/406, 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.

**1. Do Mérito**

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre a constatação de que a Autuada, estabelecida no estado do Espírito Sando, deixou de reter e recolher o ICMS/ST devido a este Estado, no período de abril de 2023 a agosto de 2024, relativo às operações de vendas diretas de veículos novos importados a consumidores finais mineiros (faturamento direto), contrariando o disposto nos arts. 395 a 398 do Anexo IX do RICMS/02 e 258 a 261 do Anexo VIII do RICMS/23, assim como as normas estabelecidas no Convênio ICMS nº 51/00.

De acordo com as informações do Fisco, a FORD, empresa comercial atacadista de automóveis, camionetas e utilitários importados estabelecida em Cariacica (ES), em diversas vendas de veículos automotores novos, efetuadas por meio de faturamento direto a compradores estabelecidos em Minas Gerais, consignou nas notas fiscais eletrônicas que as acobertaram dados identificativos de uma concessionária situada em Vitória - ES ("VIAFOR" – CNPJ nº 31.791.890/0003-92), tendo **recolhido indevidamente a totalidade do imposto relativo às mencionadas operações para o Estado capixaba.**

No entanto, a concessionária supracitada ("VIAFOR" – CNPJ nº 31.791.890/0003-92 – Vitória - ES) **não teve qualquer envolvimento nos negócios ou na entrega dos bens comercializados.**

Esclareça-se que, nas operações em questão, há uma repartição tributária entre os Estados de origem (UF de localização das empresas montadoras/importadoras de veículos) e de destino, assim entendida a unidade Federada onde se encontra sediada a concessionária que efetua a entrega do veículo ao consumidor final, nos termos da Cláusula Primeira, § 2º do Convênio ICMS nº 51/00 e dos arts. 395, § 3º do Anexo IX do RICMS/02 e 258, § 3º do Anexo VIII do RICMS/23.

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.

[...]

§ 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. (Grifou-se)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### RICMS/02 - Anexo IX

Art. 395. Nas operações com veículos automotores novos constantes das posições 8429.59, 8433.59 e no capítulo 87, excluída a posição 8713, da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado - NBM/SH (com o sistema de classificação adotado a partir de 1º de janeiro de 1997), em que ocorra faturamento direto ao consumidor pela montadora ou pelo importador, observar-se-á o disposto neste Capítulo.

[...]

§ 3º A parcela do imposto a título de substituição tributária será devida a este Estado quando o veículo for entregue ao consumidor por concessionária localizada no território mineiro.  
(Grifou-se)

### RICMS/23 - Anexo VIII

Art. 258 - Nas operações com veículos automotores novos constantes das posições 8429.59.00, 8433.59 e no capítulo 87, excluída a posição 87.13, da NBM/SH, em que ocorra faturamento direto ao consumidor pela montadora ou pelo importador, observar-se-á o disposto neste capítulo.

[...]

§ 3º - A parcela do imposto a título de substituição tributária será devida a este Estado quando o veículo for entregue ao consumidor por concessionária localizada no território mineiro.  
(Grifou-se)

As exigências fiscais referem-se ao de ICMS/ST apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, § 2º, inciso I e 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, esta última já adequada ao limite estabelecido no § 2º, inciso I do mesmo dispositivo legal, conforme demonstrado no Anexo 4 do AI, especialmente em sua aba “Totalizações das Exigências”.

Conforme demonstrado no Anexo 4 do Auto de Infração, as bases de cálculo adotadas pelo Fisco correspondem aos valores dos “faturamentos diretos” indicados nas notas fiscais emitidas pela Impugnante, nos termos do art. 398 do Anexo IX do RICMS/02, atual art. 261 do Anexo VIII do RICMS/23.

### RICMS/02 - Anexo IX

Art. 398. Na hipótese de montadora ou importador localizado em outra unidade da Federação remeter o veículo a concessionária localizada neste Estado, a base de cálculo da operação sujeita ao regime de substituição tributária será o valor da operação de faturamento direto ao consumidor, acrescido do valor correspondente ao frete.  
(Grifou-se)

-----  
RICMS/23 - Anexo VIII

Art. 261 - Na hipótese de montadora ou importador localizado em outra unidade da Federação remeter o veículo a concessionária localizada neste Estado, a base de cálculo da operação sujeita ao regime de substituição tributária será o valor da operação de faturamento direto ao consumidor, acrescido do valor correspondente ao frete. (Grifou-se)

O ICMS/ST devido a este Estado foi calculado seguindo os seguintes passos:

- A base de cálculo retromencionada foi multiplicada pelo percentual de repartição tributária (UF de origem e destino) estabelecido na Cláusula Segunda, § 1º, inciso III, do Convênio ICMS nº 51/00 (por se tratar de veículos importados), de acordo com as alíquotas do IPI previstas para cada operação, observado o disposto no § 4º da mesma Cláusula.
- Sobre o valor acima, foi aplicada a **alíquota** de 12% (doze por cento) estabelecida para as **operações internas** com os veículos novos inerentes à autuação.

Convênio ICMS nº 51/00

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

[...]

§ 1º A base de cálculo relativa à operação da montadora ou do importador que remeter o veículo à concessionária localizada em outra unidade federada, consideradas a alíquota do IPI incidente na operação e a redução prevista no Convênio ICMS 50/99, de 23 de julho de 1999, e no Convênio ICMS 28/99, de 09 de junho de 1999, será obtida pela aplicação de um dos percentuais a seguir indicados sobre o valor do faturamento direto a consumidor, observado o disposto na cláusula seguinte:

[...]

§ 1º A base de cálculo relativa à operação da montadora ou do importador que remeter o veículo à concessionária localizada em outra unidade federada, consideradas a alíquota do IPI incidente na operação e a redução prevista no Convênio ICMS 50/99, de 23 de julho de 1999, e no Convênio ICMS 28/99, de 09 de junho de 1999, será obtida pela aplicação de um dos percentuais a seguir indicados sobre o valor do faturamento direto a consumidor, observado o disposto na cláusula seguinte:

[...]

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - para as operações sujeitas à alíquota interestadual de 4% (quatro por cento):

[...]

e) com alíquota do IPI de 3%, 24,19%;

f) com alíquota do IPI de 3,5%, 24,07%;

g) com alíquota do IPI de 4%, 23,95%;

h) com alíquota do IPI de 5%, 23,71%;

i) com alíquota do IPI de 5,5%, 23,6%;

[...]

n) com alíquota do IPI de 8%, 23,03%;

o) com alíquota do IPI de 9%, 22,81%;

p) com alíquota do IPI de 9,5%, 22,7%;

q) com alíquota do IPI de 10%, 22,59%;

[...]

§ 4º Na hipótese de incidir sobre a operação alíquota de IPI não expressamente relacionada nos incisos do § 1º, o percentual a que se refere o "caput" do § 1º será obtido pelo resultado da média aritmética simples entre os percentuais correspondentes às alíquotas de IPI expressas nos incisos do § 1º imediatamente abaixo e acima daquela aplicável à operação, observado o disposto

Os percentuais de ICMS/ST devido a este Estado, relativamente às operações autuadas, estão abaixo resumidamente indicados (vide fórmula inserida no Anexo 4 – Coluna "ICMS-ST"):

ALÍQUOTA DE IPI DA OPERAÇÃO	ALÍQUOTAS IPI (CONVÊNIO 51/00)	PERCENTUAL UF ORIGEM (CONVÊNIO 51/00)	PERCENTUAL CALCULADO DEVIDO À UF DE ORIGEM	PERCENTUAL CALCULADO DEVIDO À UF DE DESTINO
	A	B (B1 e B2)	C = (B1 + B2) / 2	D = 100 - C
3,20%	3,00%	24,19%	24,13%	75,87%
	3,50%	24,07%		
4,20%	4,00%	23,95%	23,83%	76,17%
	5,00%	23,71%		
5,20%	5,00%	23,71%	23,66%	76,34%
	5,50%	23,60%		
8,78%	8,00%	23,03%	22,92%	77,08%
	9,00%	22,81%		
9,78%	9,50%	22,70%	22,65%	77,35%
	10,00%	22,59%		

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante relata, inicialmente, que nas operações objeto do presente lançamento importou os veículos novos, através de seu estabelecimento localizado no estado do Espírito Santo, e efetuou a venda dos respectivos automóveis aos adquirentes também no Espírito Santo, ou seja, a

comercialização dos referidos veículos ocorreu em uma operação interna, dentro do aludido Estado (ES).

Isso porque, segundo a Impugnante, o evento de tradição dos veículos, que consiste na entrega da coisa do alienante ao adquirente, na forma prevista pelo art. 1.267, parágrafo único do Código Civil, se efetivou com a transferência de sua propriedade aos adquirentes, ocorrida ainda no estado do Espírito Santo, complementando que o TJ/MG possui entendimento jurisprudencial no sentido de que a transferência da propriedade do veículo opera-se com a tradição do bem.

Afirma que, no presente caso, a tradição dos veículos ao adquirente ocorre no momento em que esses bens são encaminhados para a fase de revisão, denominada Preparação Pré-Entrega (PDI, na sigla em inglês de *Pre-Delivery Inspection*), isto é, a entrada do veículo comercializado na fase do *Pre-Delivery Inspection* opera como um marco temporal em que o bem deixa de ser de propriedade da Impugnante e passa a ser de posse e total domínio do adquirente.

Destaca que, após a efetiva transmissão da posse do bem, os veículos ingressam na etapa de PDI, na qual é facultado aos adquirentes a possibilidade de implementação de elementos adicionais, antes que esses operacionalizem a saída interestadual de seus automóveis.

Assim, no seu entender, é certo que a operação de venda dos veículos objeto da autuação efetivou-se internamente, ainda no estado do Espírito Santo, e que a remessa interestadual desses bens, destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS, ocorreu em momento posterior à efetiva transmissão de propriedade, e após as revisões de entrega (PDI), quando os veículos já não mais lhe pertenciam.

Ressalta, neste sentido, que resta claro que a competência tributária da unidade Federativa para arrecadar o ICMS nessa operação é definida pelo local onde efetiva-se a tradição do veículo ao adquirente, bem como onde concretiza-se a fase do PDI, com a implementação de componentes novos, prestação de assistência técnica, entre outras atividades pertinentes e esta fase, vale dizer, o sujeito ativo competente para arrecadar o ICMS por ela recolhido nessas operações de venda, é o estado do Espírito Santo.

Além disso, de acordo com a Impugnante, embora o presente caso não seja referente a uma operação interestadual, mas sim, uma comercialização interna no estado do Espírito Santo, a Lei Complementar nº 190/22 alterou a Lei Complementar nº 87/96, para incluir o art. 11, inciso V, alínea “b” e § 7º, o qual determina que o ICMS/DIFAL deve ser recolhido ao Estado onde ocorrer a entrada física da mercadoria, quando o bem for destinado a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado em UF distinta do domicílio do adquirente.

Pontua, nessa esteira, que o Ajuste SINIEF nº 17/22, o qual introduziu a Cláusula oitava-A nas normas procedimentais referentes à emissão de documentos fiscais eletrônicos, previstas no Ajuste SINIEF nº 07/05, igualmente trouxe a mesma definição, segundo a qual a UF competente para arrecadar o ICMS nesses casos é aquela onde efetiva-se a entrada física da mercadoria.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cláusula oitava-A Nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte, para fins do disposto neste ajuste, quando o destino final da mercadoria, bem ou serviço ocorrer em unidade federada diferente daquela em que estiver domiciliado ou estabelecido o adquirente ou o tomador, **considerar-se-á unidade federada de destino aquela onde ocorrer efetivamente a entrada física da mercadoria ou bem** ou o fim da prestação do serviço. (Grifos da Impugnante)

Portanto, na sua ótica, resta evidente a correção de seu procedimento de recolher integralmente o ICMS em favor do Espírito Santo, Estado onde se realizou a operação interna de venda, com a efetiva transmissão da propriedade do veículo ao adquirente e realização do PDI.

Conclui, nesses termos, que resta comprovado que, quando os veículos objeto do presente lançamento foram encaminhados para as remessas interestaduais, destinadas ao estado de Minas Gerais, os automóveis já não estavam mais em sua posse, sendo, portanto, totalmente improcedente a presente autuação.

No entanto, **os argumentos da Impugnante não encontram respaldo na legislação vigente.**

Como bem salienta o Fisco, a distribuição de veículos novos em território nacional é regulamentada pela Lei nº 6.729, de 28 de novembro de 1979, também conhecida como Lei Ferrari, a qual disciplina diversos aspectos relacionados à distribuição de automóveis novos no país, tais como: tipos de veículos, definição de produtor, distribuidor, além das disposições relacionadas às concessões comerciais e vendas diretas, dentre outros.

### Lei Federal nº 6.729/79

Dispõe sobre a concessão comercial entre produtores e distribuidores de veículos automotores de via terrestre.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, faço saber que o CONGRESSO NACIONAL decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º A distribuição de veículos automotores, de via terrestre, efetivar-se-á através de concessão comercial entre produtores e distribuidores disciplinada por esta Lei e, no que não a contrariem, pelas convenções nela previstas e disposições contratuais.

Art. 2º Considera-se:

I - Produtor, a empresa industrial que realiza a fabricação ou montagem de veículos automotores;

II - distribuidor, a empresa comercial pertencente à respectiva categoria econômica, que realiza a comercialização de veículos automotores, implementos e componentes novos,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

presta assistência técnica a esses produtos e exerce outras funções pertinentes à atividade;

III - veículo automotor, de via terrestre, o automóvel, caminhão, ônibus, trator, motocicleta e similares;

[...]

§ 1º Para os fins desta Lei:

a) intitula-se também o produtor de concedente e o distribuidor de concessionário;

Via de regra, as saídas de veículos novos das montadoras e importadoras para sua rede de concessionários, comerciantes varejistas, para revenda desses aos consumidores finais, estão sujeitas à sistemática de substituição tributária convencional, em que o fabricante ou o importador fica responsável pelo pagamento do valor do ICMS relativo às operações subsequentes, tal como previsto no Convênio ICMS nº 199/17.

Porém, as operações alcançadas pelo Auto de Infração em tela se diferenciam daquelas, na medida em que as empresas destinatárias são, em sua totalidade, consumidoras finais e, portanto, adquirem esses veículos para utilização própria, e não para revenda.

Como visto, tais operações encontram-se previstas na Lei nº 6.729/79, restando autorizado que os produtores de veículos novos efetuem vendas diretas (por faturamento direto) de veículos automotores a consumidores finais, desde que observadas as disposições dos incisos I e II de seu art. 15.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inciso I, ou ao valor da margem de comercialização correspondente à mercadoria vendida, na hipótese do inciso II deste artigo. (Grifou-se)

Contudo, 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 repartição do ICMS entre os Estados de origem e de destino da mercadoria, no caso de faturamento direto de veículos automotores novos a consumidor final.

A Cláusula Primeira do aludido Convênio estipula três requisitos que devem estar presentes para que seja possível a aplicação de suas regras: **(i)** as operações devem se referir a veículos automotores novos; **(ii)** estejam sujeitas ao regime de substituição tributária, em relação aos veículos novos e **(iii)** a entrega do veículo ao consumidor final ser realizada pela concessionária envolvida na operação.

### 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.

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

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

II - a operação esteja sujeita ao regime de substituição tributária em relação a veículos novos. (Grifou-se)

Tal norma se aplica integralmente ao caso dos autos, uma vez que presentes as três condições supracitadas.

Como já afirmado, especificamente em relação à terceira condição (entrega do veículo pela concessionária), a Impugnante consignou nas notas fiscais por ela emitidas dados de uma concessionária situada em Vitória - ES (“VIAFOR” – CNPJ nº 31.791.890/0003-92), tendo recolhido indevidamente a totalidade do imposto relativo às mencionadas operações para o Estado capixaba.

No entanto, a concessionária supracitada (“VIAFOR” – CNPJ nº 31.791.890/0003-92 – Vitória - ES) não teve qualquer envolvimento nos negócios ou na entrega dos bens comercializados.

Nesse sentido, o Fisco acostou aos autos farta documentação demonstrando que os veículos adquiridos pelos consumidores finais mineiros foram a eles entregues por concessionárias sediadas neste Estado, conforme o detalhado Relatório Fiscal Complementar anexado ao Auto de Infração, abaixo parcialmente reproduzido:

Relatório Fiscal Complementar

“... j) RELATÓRIO DO AUTO DE INFRAÇÃO:

j.1) CONSIDERAÇÕES INICIAIS:

[...]

A FORD, empresa comercial atacadista de automóveis, camionetas e utilitários importados estabelecida em Cariacica/ES, em diversas vendas de veículos automotores novos efetuadas por meio de faturamento direto a compradores estabelecidos em Minas Gerais, consignou, nas notas fiscais eletrônicas que as acobertaram, dados identificativos de uma concessionária situada em Vitória/ES (**VIAFOR** – **CNPJ 31.791.890/0003-92**) que não teve qualquer envolvimento nos negócios nem nas entregas dos bens comercializados. Por consequência, o ICMS incidente nas operações foi integral e indevidamente retido e recolhido em favor do Estado do Espírito Santo.

[...]

j.2) POSICIONAMENTO DA FORD:

Intimada pelo Fisco a justificar por que não reteve e nem recolheu o ICMS-ST em favor do Estado de Minas Gerais (Termo de Intimação Número 006/2024-Aut), a FORD:

- **não comprovou a participação da VIAFOR nas operações autuadas;**
- **sequer citou o nome da VIAFOR na reposta à Intimação;**
- **não demonstrou qualquer passagem dos veículos por Vitória;**
- alegou que, antes de remeter os veículos a destinatários mineiros, realizou operações internas com estes bens – remessas para ‘PDI’ (Pre Delivery Inspection) - sem especificar quem prestou os serviços de inspeção pré-entregas;
- que, durante a fase de ‘PDI’, faculta aos adquirentes ‘a possibilidade de implementar elementos adicionais aos veículos’;
- não entrou em detalhes nem apresentou documentação comprobatória dos serviços prestados nem dos elementos adicionais implementados aos veículos comercializados durante a etapa de ‘PDI’;
- aduziu que as propriedades dos veículos foram transmitidas aos compradores mineiros enquanto os automóveis ainda estavam no Estado do Espírito Santo, durante o estágio de ‘PDI’; e

- relatou que as remessas interestaduais para os adquirentes ocorreram em momentos posteriores, após a conclusão do 'PDI' e das transmissões de propriedades dos veículos.

Em resumo, por entender que as tradições/vendas dos veículos aconteceram enquanto eles estavam em território capixaba e que ocorreram operações no Brasil (as remessas para 'PDI') antes dos envios dos carros para Minas Gerais, concluiu que todo o ICMS incidente sobre estes bens deveria, de fato, ter sido retido e recolhido em favor do Estado do Espírito Santo. Este posicionamento, todavia, é insustentável!

O Termo de Intimação Número 006/2024-Aut e sua respectiva resposta constituem o Anexo 3.

A imprescindível participação da concessionária estabelecida na Unidade da Federação de destino do veículo novo, quando faturado diretamente pela montadora ou pelo importador de um veículo a um consumidor, é matéria de repartição de receita entre os Estados envolvidos na operação, em conformidade com os artigos 102 e 199 do Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Como já mencionado, o assunto é regulamentado pelo Convênio ICMS 51/00 e pelo Regulamento do ICMS.

A participação de um operador logístico ou de um prestador de serviço na preparação/inspeção dos veículos para entrega aos adquirentes não deveria afetar a repartição de receita estabelecida no Convênio ICMS 51/00 referido. O momento da transferência da propriedade ou do emplacamento dos veículos também não.

Como será demonstrado a seguir, **os veículos objetos desta Autuação foram entregues aos consumidores, ou à sua ordem, em território mineiro**. Cabe a Minas Gerais o ICMS-ST.

J.3) OPERAÇÕES AUTUADAS:

**j.3.1) VENDAS DESTINADAS À EMPRESA RAJA RENT A CAR S/A ('RAJA RENT A CAR'):**

Requerida pelo Fisco a justificar como ocorreram as aquisições, junto à FORD, dos veículos acobertadas pelas notas fiscais abaixo listadas, **a RAJA RENTA A CAR declarou que as compras foram intermediadas pela concessionária BRSAUTO** (Foco Automóveis Ltda. – CNPJ 10.376.703/0007-68), situada à Avenida Raja Gabaglia, nº 2440, Bairro Estoril, em **Belo Horizonte/MG**. Revelou ainda que **retirou os veículos na citada concessionária**.

[...]

Nota-se que **a RAJA RENT A CAR dista apenas 1 quilômetro, aproximadamente, da concessionária em questão**. Os dois estabelecimentos, inclusive, se encontram na mesma avenida da capital mineira.

[...]

Enriquecendo a declaração firmada à Secretaria de Estado de Fazenda, a RAJA RENT A CAR apresentou as **propostas comerciais feitas pela BRSAUTO à época das negociações**. A declaração e a proposta compõem o ANEXO 5.

**j.3.2) VENDA DESTINADA À EMPRESA ALPHA LOCAÇÕES DE VEÍCULOS LTDA ('ALPHA'):**

Chamada pela Fiscalização a esclarecer como ocorreu a aquisição, junto à FORD, da caminhonete acobertada pela nota fiscal nº 000028768, de 18/07/2023, a ALPHA, estabelecida em Timóteo/MG, cidade do Vale do Aço de Minas Gerais, **informou por e-mail que a negociação, a compra e a retirada do veículo ocorreram na concessionária BRSAUTO, em Ipatinga/MG**, cidade vizinha, também do Vale do Aço.

[...]

A ALPHA apresentou ainda uma cópia do DANFE carimbado que lhe foi entregue pela BRSAUTO (Hai Motors Comércio de Veículos Ltda.) quando da retirada do veículo no estabelecimento concessionário.

[...]

As mensagens trocadas entre o Fisco e a ALPHA, bem como o DANFE carimbado, compõem o Anexo 6.

**j.3.3) VENDA DESTINADA À EMPRESA FRIGORÍFICO CALAFATE LTDA ('FRIGORÍFICO CALAFATE'):**

Demandada pelo Fisco a explicar como ocorreu a aquisição, junto à FORD, do furgão acobertada pela nota fiscal nº 000048489, de 22/05/2024, o FRIGORÍFICO CALAFATE, sediado em Belo Horizonte, informou por e-mail que **a compra foi realizada e o veículo retirado na concessionária AMERICAN AUTOMÓVEIS, em Contagem**, cidade vizinha à capital mineira.

[...]

O FRIGORÍFICO CALAFATE apresentou ainda uma cópia do DANFE que lhe foi entregue pela AMERICAN

AUTOMÓVEIS quando da retirada do veículo no estabelecimento concessionário.

As mensagens trocadas entre a Fiscalização e o frigorífico, bem como o DANFE carimbado, compõem o Anexo 7.

**j.3.4) VENDAS DESTINADAS À EMPRESA RAMON AUTOMARCAS LTDA ('RAMON AUTOMARCAS'):**

Chamada pela Fiscalização a explicar como ocorreram as aquisições, junto à FORD, dos veículos listados na planilha abaixo, a RAMON AUTOMARCAS, sediada em Uberlândia, **informou, por e-mail (Anexo 8), que as compras foram intermediadas pela concessionária 'ROMA', situada no Bairro de Lourdes, em Belo Horizonte**, e que os automóveis foram entregues no seu estabelecimento, no Triângulo Mineiro.

[...]

Os Conhecimentos de Transporte Eletrônicos, cujos DACTEs compõem o Anexo 9, comprovam que os veículos foram levados diretamente de Cariacica/ES, onde está sediada a FORD, para Uberlândia/MG. Os fretes foram tomados pela FORD. **A VIAFOR não teve participação alguma!** O recorte abaixo exemplifica como ocorreram os fretes:

[...]

**j.3.5) VENDAS DESTINADAS À LOCALIZA VEÍCULOS ESPECIAIS S.A.:**

Da mesma forma, os Conhecimentos de Transporte Eletrônicos, cujos DACTEs compõem o Anexo 10, comprovam que **os veículos abaixo elencados foram levados diretamente de Cariacica/ES, onde está a sede da FORD, para Contagem/MG**, município vizinho de Belo Horizonte, **sede da Localiza Veículos Especiais S.A.** Os serviços de transporte foram contratados pela empresa fiscalizada. Mais uma vez, a **VIAFOR não teve participação alguma!**

[...]

**j.3.6) VENDAS DESTINADAS À COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE PESCADOS CARATINGA LTDA. ('NATUPEIXE'):**

Requerida pelo Fisco a justificar como ocorreram as aquisições, junto à FORD, dos veículos acobertadas pelas notas fiscais abaixo listadas, a NATUPEIXE declarou que **as compras foram intermediadas pela concessionária ROMA, situada em Belo Horizonte/MG**. Declarou ainda que os automotores foram remetidos pela FORD a um estabelecimento

industrializador ('FIBRASIL'), a quem ela, NATUPEIXE, encomendou a instalação de baús frigoríficos.

[...]

**A NATUPEIXE anexou à sua declaração o contrato firmado com o estabelecimento concessionário mineiro**, os comprovantes dos pagamentos feitos à FORD e os DANFEs inerentes aos retornos dos veículos enviados para industrialização. Estes documentos formam o Anexo 11.

Resta comprovado, portanto, que **a VIAFOR não teve qualquer participação nestas operações/prestações**. As vendas da FORD foram efetuadas para empresa estabelecida em Minas Gerais (Ubaporanga) e intermediadas por concessionária situada em Minas Gerais (Belo Horizonte); os veículos foram entregues em município mineiro (Ubaporanga). Não faz sentido algum a retenção/recolhimento de todo o ICMS em favor do Estado do Espírito Santo.

**j.3.7) VENDAS DESTINADAS À EMPRESA BRASILEIRA DE ENGENHARIA E COMÉRCIO S/A. EBEC ('EBEC'), INCORPORADA PELA LET'S RENT A CAR S/A (LET'S):**

Intimada pelo Fisco a justificar como ocorreram as aquisições, junto à FORD, dos veículos acobertadas pelas notas fiscais relacionadas na planilha ao final deste subitem, a empresa incorporadora LET'S prestou diversos esclarecimentos. Eles estão documentados no Anexo 12.

Detalhou que as tratativas ocorreram diretamente entre a Diretoria da empresa incorporada EBEC e a FORD.

Revelou que **os veículos foram remetidos a Minas Gerais por 'PDI'**, detalhando que o citado serviço engloba a armazenagem, a conferência básica e o transporte dos veículos até os seus destinos.

Esclareceu ainda que o tipo de 'PDI' contratado pela EBEC junto à FORD não contempla a aquisição nem a instalação de quaisquer mercadorias ou acessórios. Explicou que os valores dos 'PDIs' estão embutidos nos valores faturados pela FORD, que constam nas notas fiscais.

Aduziu que, enquanto os veículos estão armazenados no estabelecimento do prestador do 'PDI', pode a EBEC, através dos seus colaboradores, utilizar o espaço físico para, por exemplo, fazer os emplacamentos.

Resta demonstrado, portanto, que **a VIAFOR não teve qualquer participação nestas operações/prestações**. Também é cristalino que a EBEC não contratou qualquer outra empresa para prestar os serviços de 'PDI': a EBEC só fez negócios com a FORD!

**As caminhonetes foram compradas diretamente por uma empresa sediada em Minas Gerais e remetidas, com fretes custeados pela FORD, a Minas Gerais. Nem a VIAFOR nem qualquer outra concessionária capixaba participaram das operações de venda**, não tendo qualquer respaldo legal a retenção/recolhimento de todo o ICMS em favor do Estado do Espírito Santo.

[...]

**j.3.8) VENDAS DESTINADAS À LOCALIZA FLEET S.A. ('LOCALIZA FLEET'):**

Intimada pelo Fisco a apresentar os DANFES carimbados pela VIAFOR no ato da retirada dos veículos abaixo listados, a LOCALIZA FLEET informou que não os possui. **Declarou textualmente que 'os veículos foram transportados diretamente da montadora para os pátios de preparação/locais de disponibilização para locação, conforme indicam os DACTEs apresentados nesta oportunidade'**. Tal declaração consta no documento que compõe o Anexo 13.

**Os Conhecimentos de Transporte, que estão relacionados no Anexo 4, comprovam que tais automóveis foram entregues em Minas Gerais.**

[...]

**j.4) CONCLUSÕES:**

Restou comprovado, por tudo o que foi exposto, que o ICMS das operações atuadas não poderia ter sido retido/recolhido integralmente ao estado do Espírito Santo. À luz do Convênio 51/00, tal tributo deveria ter sido dividido entre o estado de origem (ICMS-OP – devido ao Espírito Santo) e o de destino (ICMS-ST – devido a Minas Gerais) dos veículos.

A lavratura deste Auto de Infração se fez necessária para cobrar a parcela do imposto devida a Minas Gerais (ICMS-ST), que não foi retida e nem recolhida pela FORD.

**j.5) DISPOSIÇÕES FINAIS E EXIGÊNCIAS:**

As bases de cálculo dos impostos ora exigidos (ICMS-ST) **são os valores faturados**, conforme preveem o **art. 398, do Anexo IX do RICMS/2002 e o art. 261, do Anexo VIII do RICMS/2023.**

Obedecendo aos parágrafos Únicos dos dispositivos supramencionados, o ICMS-ST devido em cada operação foi calculado mediante a aplicação da alíquota interna (12%) sobre a sua base de cálculo, **deduzindo-se o valor do imposto que deveria ter sido destacado pela FORD em favor do Estado do Espírito Santo (ICMS-OP)**. As bases impositivas do ICMS-OP dedutível foram computadas segundo as regras **do § 1º, inciso III e do § 4º, da Cláusula segunda do Convênio 51/00**.

[...]

As exigências estão demonstradas e consolidadas no Anexo 4. No citado Anexo, além da memória de cálculo, constam os dados extraídos das notas fiscais eletrônicas das vendas autuadas e dos respectivos conhecimentos de transporte, que comprovam que os veículos foram entregues em Minas Gerais ..." (Grifou-se)

Vê-se, pois, que a tradição dos veículos aos respectivos adquirentes ocorreu por meio de concessionárias mineiras e, em alguns casos, via entrega direta realizada pela própria Impugnante aos destinatários mineiros.

Segundo Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, "tradição" significa "*ato de transmitir ou entregar ...*"<sup>1</sup>.

Por sua vez, segundo o I. professor Sílvio Rodrigues, "*a tradição é a entrega da coisa do alienante ao alienatário, com animo de transferir o domínio. Trata-se de maneira de aquisição da propriedade móvel, que complementa o contrato*"<sup>2</sup>.

Na mesma linha, Washington de Barros Monteiro afirma que "*tradição é a entrega da coisa ao adquirente, o ato pelo qual se transfere a outrem o domínio de uma coisa, em virtude de título translativo da propriedade*"<sup>3</sup>.

No caso dos autos, não há qualquer dúvida de que a tradição dos veículos ocorreu em território mineiro, por meio de concessionárias aqui sediadas e, em alguns casos, como já afirmado, mediante entrega direta pela própria Autuada (em desacordo com a Lei Ferrari), apesar de ter consignado em suas notas fiscais que tal etapa havia sido efetuada por concessionária estabelecida no território capixaba ("VIAFOR").

Como enfatizado pelo Fisco, a concessionária capixaba, indicada nos documentos fiscais emitidos pela Impugnante ("VIAFOR - ES"), "*não teve qualquer participação nas vendas/entregas dos veículos em questão. Tal fato foi comunicado à*

<sup>1</sup> FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Novo Dicionário da Língua Portuguesa. 1. ed., 14. imp, Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1975. p.1394;

<sup>2</sup> RODRIGUES, Sílvio. Direito Civil: Direito das Coisas, v. 5. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1977—78. p. 181;

<sup>3</sup> MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de Direito Civil, v. 3. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1977-79. p. 201.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*FORD, conforme demonstra o Termo às fls. 11 a 15 do e-PTA. A empresa fiscalizada, contudo, manteve-se silente, não explicando, nem tampouco comprovando, o envolvimento da concessionária citada nas operações questionadas”.*

Resta, portanto, plenamente caracterizada a infração narrada pelo Fisco, nos termos da Cláusula Primeira, § 2º do Convênio ICMS nº 51/00 c/c arts. 395, § 3º do Anexo IX do RICMS/02 e 258, § 3º, do Anexo VIII do RICMS/23, novamente reproduzidos abaixo.

### 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.

[...]

§ 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. (Grifou-se)

### RICMS/02 - Anexo IX

Art. 395. Nas operações com veículos automotores novos constantes das posições 8429.59, 8433.59 e no capítulo 87, excluída a posição 8713, da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado - NBM/SH (com o sistema de classificação adotado a partir de 1º de janeiro de 1997), em que ocorra faturamento direto ao consumidor pela montadora ou pelo importador, observar-se-á o disposto neste Capítulo.

[...]

§ 3º A parcela do imposto a título de substituição tributária será devida a este Estado quando o veículo for entregue ao consumidor por concessionária localizada no território mineiro. (Grifou-se)

### RICMS/23 - Anexo VIII

Art. 258 - Nas operações com veículos automotores novos constantes das posições 8429.59.00, 8433.59 e no capítulo 87, excluída a posição 87.13, da NBM/SH, em que ocorra faturamento direto ao consumidor pela montadora ou pelo importador, observar-se-á o disposto neste capítulo.

[...]

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º - A parcela do imposto a título de substituição tributária será devida a este Estado quando o veículo for entregue ao consumidor por concessionária localizada no território mineiro.  
(Grifou-se)

Ao contrário da alegação da Impugnante, não se aplica ao caso dos autos a norma contida no art. 11, inciso V, alínea “b”, da Lei Complementar nº 87/96 (DIFAL – consumidor final sediado em outra UF), pois a repartição tributária entre os Estados de origem e de destino de veículos novos, sujeitos à substituição tributária, relativa às operações de faturamento direto a consumidores finais, é regulamentada por dispositivos específicos da legislação tributária, quais sejam, os inerentes à Lei nº 6.729/79, ao Convênio ICMS nº 51/00 e aos arts. 395 a 398 do Anexo IX do RICMS/02 e 258 a 261 do Anexo VIII do RICMS/23.

A título de complementação, seguem abaixo as considerações do Fisco sobre a matéria, cujas contrarrazões são integralmente ratificadas nesta decisão, *verbis*:

### Manifestação Fiscal

“... Dando início ao combate às alegações impugnatórias ao Auto de Infração, é importante destacar que a distribuição de veículos novos em território nacional é regulamentada pela Lei 6.729, de 28 de novembro de 1979, também conhecida como Lei Ferrari.

Dispõe a referida Lei sobre diversos aspectos relacionados à distribuição de automóveis novos no país, tais como: tipos de veículos, definição de produtor, distribuidor, além das disposições relacionadas às concessões comerciais e vendas diretas, dentre outros.

[...]

Em todas as notas fiscais que acobertaram as operações autuadas, a FORD indicou a concessionária capixaba Viafor Veículos Ltda. (CNPJ 31.791.890/0003-92), doravante denominada VIAFOR, localizada em Vitória, cidade vizinha de Vila Velha, sede da Impugnante, como a responsável pela entrega dos veículos aos seus adquirentes. Por conseguinte, destacou e recolheu todo o ICMS (ICMS-OP e ICMS-ST) incidente nas vendas em favor do Espírito Santo.

É aqui que reside o cerne da lide! Caso se confirmasse que a entrega dos automóveis havia sido feita pela VIAFOR, o Auto de Infração em discussão não teria sido lavrado!

Entretanto, durante o procedimento exploratório que precedeu a auditoria, a Fiscalização percebeu indícios de que a VIAFOR não teve qualquer participação nas vendas/entregas dos veículos em questão. Tal fato foi

comunicado à FORD, conforme demonstra o Termo às fls. 11 a 15 do e-PTA. **A empresa fiscalizada, contudo, manteve-se silente, não explicando, nem tampouco comprovando, o envolvimento da concessionária citada nas operações questionadas.**

Intimada a apresentar à Fiscalização as justificativas, e os documentos que as respaldariam, para a não retenção e para o não recolhimento do ICMS-ST em favor do Estado de Minas Gerais (Termo de Intimação Número 006/2024-Aut – Anexo 3 do e-PTA), **a FORD sequer mencionou a VIAFOR. Também não demonstrou qualquer passagem dos veículos por Vitória.**

A Autuada, bem como fez na Impugnação, limitou-se a dizer que os automóveis, antes de seguirem para Minas Gerais, foram remetidos para PDI dentro do território capixaba, sem apresentar quaisquer documentos comprobatórios nem mencionar quem foram os prestadores destes serviços, nem quem os contratou. Restringiu-se a afirmar que estas remessas, da FORD para os prestadores de PDI, configurariam operações internas, o que respaldaria a retenção integral do ICMS ao Espírito Santo.

**Por outro lado, o Fisco comprovou fartamente, por diferentes meios, que todos os veículos em questão foram remetidos para Minas Gerais.**

**Todas estas provas constam colacionadas nos Anexos 5 a 13 do Auto de Infração.** Detalhadas informações sobre estes documentos estão disponibilizadas no subitem 'J.3' do Relatório Fiscal Complementar, às fls. 23 a 31 do e-PTA.

Em que pese estas provas não terem sido refutadas, em momento algum, na Peça Impugnatória, o Fisco faz questão de salientar que restou ratificado que **nem a VIAFOR nem qualquer outra concessionária capixaba tiveram qualquer participação nas operações.** Ademais, restou certificada a participação de diferentes concessionárias mineiras nas negociações e comprovado que alguns dos automóveis saíram diretamente do pátio da FORD para Minas Gerais.

Ao mencionar nas notas fiscais, em campo próprio, os dados indicativos de uma concessionária (VIAFOR) que, de fato, não foi a responsável pela entrega dos veículos aos consumidores adquirentes, **a Autuada agiu deliberadamente para deixar de aplicar a sistemática de tributação prevista no Convênio ICMS 51/00 e nos artigos 258 a 264 do Anexo VIII**

**do RICMS/23**, o que acarretou a falta de recolhimento ao estado de destino da parcela do ICMS devido por substituição tributária, em razão da falta de compartilhamento da carga tributária, beneficiando o Estado do Espírito Santo, que foi favorecido com a totalidade do recolhimento do ICMS incidente na operação, e prejudicando imensamente Minas Gerais, que ficou sem qualquer parcela do tributo.

O critério material da localização da concessionária responsável pela entrega de um veículo faturado diretamente pelo fabricante (ou pelo importador) ao consumidor final é aspecto decisivo para a definição da competência tributária arrecadatória do ICMS-ST. **A Fiscalização comprovou, de forma cristalina, a participação de diferentes concessionárias mineiras nas negociações e nas entregas dos veículos autuados.** É o que comprovam diversos documentos constantes nos Anexos 5, 6, 7, 8 e 11 do Auto de Infração.

É inútil qualquer discussão a respeito do aspecto temporal da transferência de propriedade de bens móveis. **O local da entrega física do bem constitui um elemento fundamental para a definição da competência tributária. Todos os veículos autuados foram entregues em Minas Gerais,** conforme demonstram as provas constantes nos autos!

Quanto às Alegações Subsidiárias Acerca do ICMS-DIFAL:

Ao fazer analogia do ICMS-ST sobre as operações com veículos vendidos por meio de faturamento direto com o DIFAL, a FORD deu um tiro no próprio pé: **ela reforçou a tese da Fiscalização de que o ICMS-ST incidente nas vendas autuadas deveria ter sido recolhido a Minas Gerais.**

[...]

**O estado de destino é sempre o Sujeito Ativo** do DIFAL; é ele quem deve cobrá-lo; é a ele que é devido o produto da sua arrecadação. **Da mesma forma, a Unidade Federada destinatária é o Sujeito Ativo do ICMS-ST, no caso de vendas de veículos novos por faturamento direto.**

No caso em concreto, **a Fiscalização comprovou que a 'entrega das chaves' dos veículos autuados ocorreu no Estado de Minas Gerais,** Unidade Federada onde os automóveis passaram a ser utilizados economicamente.

[...]

Especificamente sobre a sujeição ativa nas operações destinadas a não contribuintes do ICMS (que, no caso do Auto de Infração em análise, são locadoras de veículos), o Fisco faz questão de ressaltar que não se prendeu ao fato de as locadoras adquirentes terem Minas Gerais como domicílio fiscal; **a Fiscalização foi muito além: ela comprovou, de forma contundente, que todos os automóveis foram remetidos, efetivamente, para este estado, a quem cabe o ICMS-ST.**

[...]

**Minas Gerais não é apenas o estado onde estão domiciliados os adquirentes dos veículos; é também o estado no qual efetivamente ocorreram suas entradas. Não restam dúvidas de que esta Unidade da Federação é merecedora do ICMS-ST ...”**  
(Grifou-se)

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS/ST apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isoladas estabelecidas nos arts. 56, § 2º, inciso I e 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

#### **1.1. Da Arguição de “Nulidade da multa isolada – Majoração da base de cálculo – Penalidade aplicada em montante exorbitante”**

A Impugnante afirma que a base de cálculo da Multa Isolada aplicada, prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, encontra-se equivocadamente majorada, haja vista que foi calculada sobre o valor total do faturamento dos veículos, e não sobre a parcela do ICMS/ST supostamente devida ao estado de Minas Gerais.

Ressalta, nesse sentido, que o Convênio ICMS nº 51/00 estabelece que a apuração do referido imposto estadual deve ser efetuada de forma partilhada entre os Estados envolvidos na operação de venda direta de veículos.

Argumenta, nessa linha, que a base de cálculo do ICMS atribuída ao Estado onde se encontra sediada a concessionária envolvida na operação é determinada aplicando-se a diferença entre o montante total (100%) e o percentual destinado ao Estado importador/fabricante, definido conforme a alíquota do IPI incidente sobre o veículo, isto é, o percentual obtido nessa operação é aplicado sobre o valor faturado total para determinar a base de cálculo do ICMS/ST devido ao Estado onde o estabelecimento concessionário se encontra.

Destaca, dessa forma, que a referida penalidade deveria ter sido calculada com base na parcela supostamente destinada a este Estado, e não sobre o total do imposto faturado na operação, em respeito aos princípios da proporcionalidade, confisco e capacidade contributiva, ou seja, somente poderia compor a base de apuração da penalidade o montante referente à parcela do ICMS/ST alegadamente destinada ao estado de Minas Gerais.

Conclui, nesses termos, que é evidente que o cômputo da penalidade ora imputada jamais poderia incidir sobre o valor total do imposto faturado na operação, de

forma que deve ser reajustada a base de apuração da exigência fiscal em tela, de modo que se contabilize somente a parcela supostamente devida ao Estado de Minas Gerais.

Contudo, em que pesem os seus argumentos, verifica-se não assistir razão à Impugnante.

Nesse sentido, cabe destacar, inicialmente, que a Multa Isolada exigida, capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, equivale ao percentual de 20% (vinte por cento) sobre a base de cálculo da ST que deveria ter sido consignada em cada documento fiscal, e não sobre o valor do imposto devido a este Estado, observado o limite estabelecido no § 2º, inciso I do mesmo dispositivo legal, estipulado em duas vezes o valor do imposto incidente em cada operação.

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:

[...]

XXXVII - **por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero**, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

[...]

§ 2º - **As multas previstas neste artigo:**

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

Por outro lado, o art. 398 do Anexo IX do RICMS/02 e o art. 261 do Anexo VIII do RICMS/23 determinam que a base de cálculo da operação sujeita ao regime de substituição tributária será o valor da operação de faturamento direto ao consumidor.

RICMS/02 - Anexo IX

Art. 398. Na hipótese de montadora ou importador localizado em outra unidade da Federação remeter o veículo a concessionária localizada neste Estado, a base de cálculo da operação sujeita ao regime de substituição tributária será o valor da operação de faturamento direto ao consumidor, acrescido do valor correspondente ao frete.

Parágrafo único. O valor do imposto retido por substituição tributária será obtido mediante a aplicação da alíquota fixada para a operação sobre a base de cálculo prevista no caput, deduzido o valor do imposto destacado pela montadora ou pelo importador, nos termos do parágrafo único da cláusula segunda do Convênio ICMS 51/00. (Grifou-se)

-----  
RICMS/23 - Anexo VIII

Art. 261 - Na hipótese de montadora ou importador localizado em outra unidade da Federação remeter o veículo a concessionária localizada neste Estado, a base de cálculo da operação sujeita ao regime de substituição tributária será o valor da operação de faturamento direto ao consumidor, acrescido do valor correspondente ao frete.

Parágrafo único - O valor do imposto retido por substituição tributária será obtido mediante a aplicação da alíquota fixada para a operação sobre a base de cálculo prevista no caput, deduzido o valor do imposto destacado pela montadora ou pelo importador, nos termos do § 1º da cláusula segunda do Convênio ICMS 51/00.

Efeitos de 1º/07/23 a 21/09/23

Parágrafo único - O valor do imposto retido por substituição tributária será obtido mediante a aplicação da alíquota fixada para a operação sobre a base de cálculo prevista no caput, deduzido o valor do imposto destacado pela montadora ou pelo importador, nos termos dos incisos II e III do § 1º da cláusula segunda do Convênio ICMS 51/00, de 2000.

(Grifou-se)

Analisando-se o Anexo 4 do Auto de Infração, verifica-se que o Fisco seguiu rigorosamente os dispositivos acima, inclusive no tocante ao cálculo do ICMS/ST devido a este Estado, conforme parágrafo único de ambas as normas retromencionadas.

Esclareça-se, nessa linha, que o cálculo do ICMS/ST foi efetuado mediante a multiplicação da base de cálculo (valor do faturamento) pela alíquota interna estabelecida para os veículos (12%) e pelo percentual de repartição devido a este Estado, resultando em valor equivalente à multiplicação da base de cálculo pela alíquota, com dedução, em seguida, do valor do imposto devido ao Estado de origem, conforme exemplos abaixo:

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

VALOR FATURAMENTO	CÁLCULOS DO FISCO (ADAPTADOS)				CÁLCULO CONFORME ART. 398, § ÚNICO - ANEXO IX - RICMS/02 (ART. 261, § ÚNICO - ANEXO VIII - RICMS/23)					
	BC-ST	ALÍQUOTA	PERCENTUAL DE REPARTIÇÃO DEVIDO A MG	ICMS-ST	BC-ST	ALÍQUOTA INTERNA (ES e MG)	PERCENTUAL DE REPARTIÇÃO DEVIDO À ORIGEM (ES)	ICMS ORIGEM (ES)	DÉBITO ICMS/ST (MG)	ICMS/ST DEVIDO A MG
A	B = A	C	D	E = B x C x D	F	G	H = 100% - D	I = F x G x H	J = F x G	K = J - I
211.920,00	211.920,00	12%	75,870%	19.294,04	211.920,00	12%	24,130%	6.136,36	25.430,40	19.294,04
169.327,90	169.327,90	12%	76,170%	15.477,25	169.327,90	12%	23,830%	4.842,10	20.319,35	15.477,25
189.030,40	189.030,40	12%	76,345%	17.317,83	189.030,40	12%	23,655%	5.365,82	22.683,65	17.317,83
191.444,40	191.444,40	12%	76,345%	17.538,99	191.444,40	12%	23,655%	5.434,34	22.973,33	17.538,99
180.723,40	180.723,40	12%	76,345%	16.556,79	180.723,40	12%	23,655%	5.130,01	21.686,81	16.556,80

Reitere-se que o montante da multa isolada ora em análise foi devidamente adequada ao limite estabelecido no § 2º, inciso I do art. 55 da Lei nº 6.763/75, conforme demonstrado no Anexo 4 do AI (2 vezes o imposto incidente na operação).

**1.2. Da Arguição de “Duplicidade de penalidades – Bis in idem”:**

Quanto à arguição da Impugnante de que estaria sendo duplamente penalizada, contrariando o princípio do “*non bis in idem*”, há que se destacar que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo diferentes.

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação acessória, ao passo que a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, § 2º, inciso I da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS/ST incidente sobre as operações autuadas, *in verbis*:

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:

[...]

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

[...]

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

[...]

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

[...]

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária.

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação), e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias".

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

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que esta possui caráter punitivo e repressivo, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada foi acatada pelo Poder Judiciário mineiro na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por falta de recolhimento do imposto devido relativo às operações autuadas).

### **2.3. Das Questões de Cunho Constitucional**

As questões de cunho constitucional suscitadas pela Impugnante (princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, “*a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda*”.

Ressalte-se, no entanto, que as penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Pela Impugnante, assistiu ao julgamento o Dr. João Pedro Tavares. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Frederico Augusto Lins Peixoto (Revisor), Edwaldo Pereira de Salles e Gislana da Silva Carlos.

**Sala das Sessões, 29 de julho de 2025.**

**Mellissa Freitas Ribeiro**  
**Presidente / Relatora**

D