

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.612/21/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001697271-21
Impugnação: 40.010150690-79
Impugnante: Volkswagen do Brasil Indústria de Veículos Automotores Ltda
IE: 541195598.02-08
Proc. S. Passivo: Estela Riggio/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO. Constatada a retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST devido pela Autuada, estabelecida no estado de São Paulo, que por força do Convênio ICMS nº 132/92 está obrigada a reter e recolher o ICMS/ST na saída de veículos automotores para contribuintes deste estado (concessionárias), na condição de substituta tributária, nos termos dos arts. 12 e 46, inciso I, Parte 1 c/c art. 55, inciso I, ambos do Anexo XV do RICMS/02. **Infração plenamente caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.**
Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

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

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

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 32/47 e requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 70/85, refuta as alegações da Defesa e requer, portanto, a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 87/103, opina, pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 05/05/21, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 13/05/21.

DECISÃO

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

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

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

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

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

Argumenta que o Convênio ICMS nº 51/00 deve prevalecer sobre o Convênio ICMS nº 132/92 em razão de ser a norma mais recente e se tratar de norma especial, que revoga a norma geral.

Portanto, a Impugnante alega que a discussão acerca da base de cálculo reside na definição de qual seria a norma aplicável aos fatos: o Convênio ICMS nº 51/00, que adota como base de cálculo do ICMS/ST o valor de venda do veículo pela fábrica à concessionária, ou o Convênio ICMS nº 132/92, no qual essa base de cálculo é o preço a consumidor final sugerido pelo fabricante.

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

A Fiscalização, por sua vez, esclarece que:

Constatamos que nas notas fiscais eletrônicas relacionadas no quadro 01, o contribuinte destacou nos campos próprios da Base de Cálculo e do ICMS Substituição Tributária, valores inferiores o previsto no inciso I e no § 2º da cláusula terceira do Convênio 132/92. Ressaltamos ainda, que o contribuinte vinculou no campo “Natureza da Operação” a expressão: “Venda a Consumidor” e no campo “Dados Adicionais” ***Veículo destinado a Best Drive***Faturamento direto ao consumidor nos termos do Convênio 51/00”, cuja metodologia de cálculo indevidamente aplicada às operações resultaram em apuração e recolhimento a menor do ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA devido nas operações interestaduais com Minas Gerais.

(...)

Podemos observar que a empresa autuada está estabelecida no Estado de São Paulo, com inscrição no cadastro de contribuinte do Estado de Minas Gerais, sob nº 541.195598.0208, tendo como atividade principal o CNAE 291.0701 – fabricação de automóveis, camionetas e utilitários, portanto responsável pela retenção e recolhimento do ICMS/ST devido nas operações interestaduais com veículos novos, conforme determina a cláusula Primeira do convênio 132/92:

(...)

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

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

(...)

Não obstante os argumentos apresentados pela Impugnante, observa-se que nas saídas de veículos automotores novos, classificados em um dos códigos constantes no Anexo II do Convênio ICMS nº 132 e promovidas pelo fabricante com destino a estabelecimento de contribuinte sediado no estado de Minas Gerais, situação dos autos, aplica-se o regime de substituição tributária previsto no art. 12, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou

convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.

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

(...)

Efeitos a partir de 1º/01/2018

§ 2º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao imposto devido na entrada, em operação interestadual iniciada em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo, e destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.

Efeitos de 1º/02/2017 a 31/12/2017

§ 2º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao imposto devido na entrada, em operação interestadual iniciada em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas nos capítulos 2, 5, 8, 11, 12, 19, 22 a 26, no capítulo 1, com âmbito de aplicação 1.1, no capítulo 6, itens 7.0, 8.0 e 16.0, no capítulo 9, com âmbito de aplicação 9.1, no capítulo 10, com âmbito de aplicação 10.1 a 10.3, no capítulo 13, com âmbito de aplicação 13.1, no capítulo 14, com âmbito de aplicação 14.1, no capítulo 16, com âmbito de aplicação 16.1 e 16.2, no capítulo 17, com âmbito de aplicação 17.1, no capítulo 20, com âmbito de aplicação 20.1 e 20.2, e no capítulo 21, exceto as de âmbito de aplicação 21.4 e 21.6, todos da Parte 2 deste Anexo, e destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.

Efeitos de 1º/01/2016 a 31/01/2017

§ 2º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao imposto devido na entrada, em operação interestadual iniciada em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de

substituição tributária, das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas nos capítulos 1, 2, 5, 8 a 14, 16, 18 a 20, 22 a 27, no capítulo 3, com âmbito de aplicação 3.2, no capítulo 15, com âmbito de aplicação 15.1 e 15.2, no capítulo 17, com âmbito de aplicação 17.1 e 17.3, no capítulo 21, exceto as de âmbito de aplicação 21.4, e no capítulo 6, itens 7.0, 8.0 e 16.0, todos da Parte 2 deste Anexo, e destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.

O art. 55, inciso I do Anexo XV do RICMS/02 determina a base de cálculo do ICMS/ST a ser utilizada em tais operações, sendo a primeira opção o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, acrescido dos valores referentes a frete, IPI e acessórios do veículo:

Art. 55. Para os efeitos de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária nas operações subsequentes com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária de que tratam os capítulos 25 e 26 da Parte 2 deste Anexo, a base de cálculo é:

I - havendo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, o respectivo preço acrescido dos valores correspondentes a frete, Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e acessórios do veículo;

Analisando-se a evolução da cobrança do ICMS/ST nas operações sobre veículos automotores novos, observa-se que até o fim dos anos 90, a quase totalidade das vendas de veículos novos era ultimada entre um concessionário da marca e um consumidor final, ao abrigo das regras da Lei nº 6.729/79 (Lei Ferrari).

Isso garantia que nas vendas realizadas a adquirentes situados em estado distinto daquele do fabricante, o ICMS fosse distribuído entre os dois estados. No entanto, com o advento da internet, que se popularizou nas residências brasileiras no fim dos anos 90, ganhou importância uma modalidade de venda que ficou conhecida popularmente como “venda direta”, na qual o adquirente, de qualquer parte do país, comprava um veículo diretamente do fabricante, por meio da internet, como se fosse um consumidor final presente no estado de fabricação do veículo.

Nessas operações, o mecanismo que dividia o imposto em ICMS/OP (devido ao estado de origem) e ICMS/ST (devido ao estado de destino), deixava de funcionar, ficando todo o imposto incidente na operação para o estado onde se situava o fabricante, o que distorceu a própria distribuição de competência tributária trazida pela CF/88 e regulada pelo CTN.

O Convênio ICMS nº 51/00 foi editado nesse contexto, para corrigir a distorção na distribuição do ICMS nas operações em que o adquirente, apesar de comprar o veículo diretamente do fabricante, pela internet, encontrava-se em um estado diferente do desse fabricante. Observe-se a ementa e a justificativa do citado convênio:

Convênio ICMS nº 51/00

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Estabelece disciplina relacionada com as operações com veículos automotores novos efetuadas por meio de faturamento direto para o consumidor.

(...)

considerando a modificação a ser implementada no processo de faturamento de veículo automotor novo por parte da montadora e do importador; considerando a participação da concessionária na operação de circulação com veículo novo quando faturado diretamente pela montadora ou pelo importador ao consumidor; e tendo em vista o disposto nos artigos 102 e 199 do Código Tributário Nacional,

Como os fabricantes não costumam promover entregas de veículos a consumidores finais em suas fábricas, nas chamadas “vendas diretas”, por força do disposto na Cláusula primeira, § 1º, inciso I do Convênio ICMS nº 51/00, essa incumbência coube ao concessionário envolvido na operação (geralmente o mais próximo do adquirente):

Cláusula primeira

Em relação às operações com veículos automotores novos, constantes nas posições 8429.59, 8433.59 e no capítulo 87, excluída a posição 8713, da Nomenclatura Brasileira de Mercadoria/Sistema Harmonizado - NBM/SH, em que ocorra faturamento direto ao consumidor pela montadora ou pelo importador, observar-se-ão as disposições deste convênio.

Renumerado o parágrafo único para § 1º da cláusula primeira pelo Conv. ICMS 58/08, efeitos a partir de 25.06.08.

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

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

Desse modo, ao contrário do que afirma a Impugnante em sua peça de Defesa, o Convênio ICMS nº 51/00 não é uma regulamentação mais específica da substituição tributária incidente sobre veículos novos automotores, mas sim uma norma editada sob medida para regular a distorção na distribuição do ICMS entre o estado de origem e o de destino dos veículos, nas vendas diretas a consumidor final.

Se, nos termos do § 1º da cláusula primeira, a entrega do veículo ao consumidor final deve ser feita pela concessionária, presume-se logicamente que a concessionária não é o consumidor final, mas sim a intermediária no negócio jurídico realizado entre o fabricante/importador e o consumidor final.

O Conselho de Contribuintes, no Acórdão nº 21.688/14/1ª, já decidiu nesse sentido:

(...)

COMO BEM DESTACA A FISCALIZAÇÃO, NOS TERMOS DO § 1º DA CLÁUSULA PRIMEIRA DO CONVÊNIO ICMS Nº 51/00, A ENTREGA DO VEÍCULO AO CONSUMIDOR FINAL DEVE SER FEITA PELA CONCESSIONÁRIA. ASSIM, DEPREENDE-SE QUE A CONCESSIONÁRIA CITADA EM TAL CLÁUSULA NÃO É O CONSUMIDOR FINAL, MAS SIM A INTERMEDIÁRIA NO NEGÓCIO JURÍDICO REALIZADO ENTRE O FABRICANTE/IMPORTADOR E O CONSUMIDOR FINAL.

SE, NOS TERMOS DO § 1º DA CLÁUSULA PRIMEIRA, A ENTREGA DO VEÍCULO AO CONSUMIDOR FINAL DEVE SER FEITA PELA CONCESSIONÁRIA, PRESUME-SE LOGICAMENTE QUE A CONCESSIONÁRIA NÃO É O CONSUMIDOR FINAL, MAS SIM A INTERMEDIÁRIA NO NEGÓCIO JURÍDICO REALIZADO ENTRE O FABRICANTE/IMPORTADOR E O CONSUMIDOR FINAL.

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

O PRÓPRIO CC/MG, EM JULGAMENTO ANTERIOR, JÁ REFUTOU A TESE DA IMPUGNANTE, DE ENQUADRAR AS REMESSAS DE VEÍCULOS DESTINADAS A SUPOSTO TEST DRIVE, NAS REGRAS DO CONVÊNIO ICMS Nº 51/00, CONFORME SE VÊ NO EXCERTO DO ACÓRDÃO Nº 20.952/13/3ª, ABAIXO TRANSCRITO:

OCORRE QUE, NESSAS OPERAÇÕES, A AUTUADA UTILIZOU-SE DE BASE DE CÁLCULO INDEVIDAMENTE REDUZIDA, COM FULCRO NAS PREVISÕES DO CONVÊNIO ICMS Nº 51/00, O QUAL, NOS TERMOS DE SUA CLÁUSULA PRIMEIRA, É APLICÁVEL APENAS NAS VENDAS DE VEÍCULOS NOVOS FATURADOS DIRETAMENTE PARA O CONSUMIDOR FINAL, CONCEITO NO QUAL NÃO SE ENQUADRAM AS CONCESSIONÁRIAS.

(...)

SE, NOS TERMOS DO § 1º DA CLÁUSULA PRIMEIRA, A ENTREGA DO VEÍCULO AO CONSUMIDOR FINAL DEVE SER FEITA PELA CONCESSIONÁRIA, PRESUME-SE LOGICAMENTE QUE A CONCESSIONÁRIA NÃO É O CONSUMIDOR FINAL, MAS SIM A INTERMEDIÁRIA NO NEGÓCIO JURÍDICO REALIZADO ENTRE O FABRICANTE/IMPORTADOR E O CONSUMIDOR FINAL.

A Consulta de Contribuintes nº 007/14, respondida pela Superintendência de Tributação da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais (SUTRI), é muito esclarecedora em relação à inaplicabilidade do Convênio ICMS nº 51/00 às operações envolvidas na autuação. Observe-se:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 007/14

PTA Nº: 16.000485878-57

CONSULENTE: Mercedes-Benz do Brasil Ltda.

ORIGEM: Juiz de Fora - MG

ICMS - VEÍCULO NOVO - FATURAMENTO DIRETO AO CONSUMIDOR - CONVÊNIO CONFAZ ICMS Nº 51/00 - CONDIÇÕES – A aplicação das regras previstas neste Convênio, e implementadas nos arts. 395 a 401 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, está sujeita à entrega do veículo ao consumidor pela concessionária envolvida na operação, observadas as demais condições previstas no texto Regulamentar.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, com apuração de ICMS por débito e crédito, está obrigada a emissão de nota fiscal eletrônica desde 01/12/2008, tendo como atividade principal a fabricação e importação de veículos de passageiros, comerciais e caminhões, suas partes e peças.

Relata a Consulente que suas operações de venda à rede de concessionárias (revendedor varejista) estão sujeitas à tributação do ICMS pelo regime da substituição tributária, nos termos do Convênio CONFAZ ICMS nº 132/92 e arts. 54 e 55, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02. Por outro lado, efetua também operações de venda direta a consumidor final, sujeitas às condições estabelecidas pelo Convênio CONFAZ ICMS nº 51/00 e arts. 395 e seguintes, Parte 1, Anexo IX do RICMS/02.

Afirma que em recente revisão de seus processos de faturamento, foi orientada que as condições estabelecidas no Convênio CONFAZ ICMS nº 51/00 somente se aplicariam às operações de faturamento direto a consumidor final não contribuinte do ICMS.

Sendo o adquirente nestas operações contribuinte do imposto, seria aplicável o Convênio CONFAZ ICMS nº 132/92 mesmo que o veículo seja incorporado ao seu ativo imobilizado.

Discordando deste entendimento, alega que o Convênio CONFAZ ICMS nº 51/00 é posterior e mais específico do que o Convênio CONFAZ ICMS nº 132/92, devendo ser aplicado nas exceções e situações específicas de que trata.

Sustenta que nas operações de faturamento direto para concessionárias, contribuintes do ICMS, para uso próprio (test drive), seria aplicável o citado Convênio nº 51/00, pois a operação se assemelharia a um faturamento a consumidor final, já que o veículo será incorporado ao ativo imobilizado e utilizado pela própria concessionária, não sendo destinado à

revenda. Ressaltou que a sujeição dessa operação ao Convênio CONFAZ ICMS nº 132/92 oneraria os veículos vendidos às concessionárias, prejudicando a realização do test drive, instrumento indispensável de divulgação de seus produtos.

Sustenta ainda que nas operações de faturamento direto para consumidores finais, não concessionários, contribuintes do ICMS, também seria aplicável o Convênio CONFAZ ICMS nº 51/00, pois não haveria o intuito de revenda do veículo no varejo, e o fato de o destinatário, consumidor final, registrar o bem em seu ativo imobilizado, não afastaria a incidência deste Convênio. Observou que a sujeição destas operações ao Convênio CONFAZ ICMS nº 132/92 resultaria em substancial redução de vendas da Consultante, devido o aumento dos preços de seus veículos frente aos da concorrência.

Com dúvida quanto à interpretação da legislação, formula a presente consulta.

CONSULTA:

1 - No faturamento direto para concessionárias, contribuintes do ICMS, para uso próprio (test drive), aplica-se o Convênio CONFAZ ICMS nº 51/00 ou o Convênio CONFAZ ICMS nº 132/92?

2 - No faturamento direto para consumidores finais, não concessionários, contribuintes do ICMS, aplica-se o Convênio CONFAZ ICMS nº 51/00 ou o Convênio CONFAZ ICMS nº 132/92?

RESPOSTA:

Inicialmente devemos observar que as disposições contidas nos Convênios CONFAZ ICMS nº 132/92 e 51/00 foram implementadas na legislação deste Estado, respectivamente, nos arts. 54 e 55, Parte 1 do Anexo XV e nos arts. 395 a 401, Parte 1 do Anexo IX, todos do RICMS/02 - Decreto Estadual nº 43.080/02.

As regras para retenção e recolhimento do ICMS/ST previstas nos citados arts. 54 e 55 alcançam as operações de saída de veículos automotores novos classificados em um dos códigos NBM/SH relacionados no item 12, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, com destino a estabelecimento de contribuinte deste Estado.

Estas regras, estipuladas no Convênio CONFAZ ICMS nº 132/92, restaram afastadas apenas quando caracterizada a operação de faturamento direto ao consumidor, nos termos dos citados artigos do Anexo

IX do RICMS/02, e somente naquilo em que com eles conflitar (§1º do art. 395).

As regras previstas nos citados Convênios do CONFAZ não são conflitantes. Sendo o Convênio ICMS nº 51/00 posterior e tratando de operações específicas, será aplicável às operações que se enquadrarem em suas disposições.

As normas contidas nos arts. 395 a 401, Parte 1, Anexo IX do RICMS/02 serão aplicadas apenas às operações com veículos automotores novos constantes das posições 8429.59, 8433.59 e no capítulo 87, excluída a posição 8713, da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado (NBM/SH), em que ocorra faturamento direto ao consumidor (contribuinte do imposto ou não) pela montadora ou pelo importador, desde que, cumulativamente, a entrega do veículo ao consumidor seja feita pela concessionária envolvida na operação e, a operação esteja sujeita ao regime de substituição tributária em relação a veículos novos.

1 - Isto posto, nas operações com faturamento direto para concessionárias (contribuintes do ICMS) para uso próprio (test drive) aplicam-se as regras contidas no Convênio CONFAZ ICMS nº 132/92, implementadas nos arts. 54 e 55, Parte 1, Anexo XV do Regulamento do Imposto deste Estado - neste sentido vide Consulta de Contribuinte nº 110/2011.

Com efeito, trata-se, em suma, de uma remessa de produto sujeito à substituição tributária, com destino a contribuinte que opera ordinariamente na comercialização deste produto. Tal fato, por si só, é bastante para que se repute configurada a hipótese legal, devendo o substituto tributário efetuar a respectiva retenção e recolhimento do ICMS-ST. Em outras palavras, uma vez realizada a hipótese de incidência, não se reputa cabível que a sistemática de tributação prevista na legislação seja alterada em face da intenção do destinatário de incorporar o veículo ao seu ativo imobilizado.

Muito embora nestas operações ocorra o faturamento direto à concessionária, de veículo destinado a seu ativo imobilizado, que assume portanto a condição de consumidora final da mercadoria, a aplicação do Convênio CONFAZ ICMS nº 51/00 depende da participação na mesma operação de três sujeitos: o fabricante (ou importador), a concessionária e o consumidor final.

Na operação a que se refere este item a concessionária e o consumidor final se confundem em uma mesma pessoa, impossibilitando a implementação da condição prevista no inciso I, § 2º, art. 395, Parte 1, Anexo IX do RICMS/02 que é a entrega do veículo ao consumidor pela concessionária envolvida na operação.

Destacamos que a sujeição das operações em exame às regras do citado Convênio nº 132/92 não resulta em majoração da carga tributária incidente sobre a mercadoria, pois a concessionária que destinar o veículo a seu ativo imobilizado poderá solicitar a restituição do ICMS originalmente retido a título de substituição tributária, nos termos do disposto nos arts. 28 a 36 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

2 - Por sua vez, nas operações com faturamento direto para consumidor (não concessionário, contribuinte ou não do imposto) realizadas pela Consulente (na condição de montadora ou importadora), aplica-se o Convênio CONFAZ ICMS nº 51/00, implementado na legislação deste Estado nos termos dos arts. 395 a 401, Parte 1, Anexo IX do RICMS/02, desde que: envolva veículos automotores novos constantes das posições 8429.59, 8433.59 e no capítulo 87, excluída a posição 8713, da NBM/SH; a operação esteja sujeita ao regime de substituição tributária em relação a veículos novos; e a entrega do veículo ao consumidor seja feita pela concessionária envolvida na operação. (Grifou-se)

No caso dos autos, os destinatários são empresas que exercem a atividade de revenda de veículos automotores. Por sua vez, o Convênio ICMS nº 132/92, em sua cláusula primeira, é claro ao atribuir ao estabelecimento fabricante a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST devido nas saídas subsequentes de veículos novos, inclusive quanto aos veículos novos destinados ao ativo imobilizado do adquirente:

Convênio ICMS nº 132/92

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com veículos novos classificados nos códigos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, indicados no Anexo II, fica atribuída ao estabelecimento importador e ao estabelecimento industrial fabricante a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido nas subsequentes saídas até e inclusive à promovida pelo primeiro

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimento revendedor varejista ou entrada com destino ao ativo imobilizado.

Em uma análise teleológica do Convênio ICMS nº 132/92 e da legislação de regência da substituição tributária transcrita, observa-se que a destinação posterior da mercadoria em operações interestaduais não é um dos elementos que compõem o fato gerador da obrigação tributária, o que era de se esperar, pois não há como um estado se certificar se uma mercadoria destinada a um contribuinte situado em outro estado (e que tem por atividade comercializar essa mesma mercadoria), será utilizada em seu ativo imobilizado ou revendida.

De fato, em sendo o adquirente um contribuinte que também comercializa o bem supostamente adquirido para seu ativo imobilizado, a destinação desse bem representa um elemento incerto e posterior ao fato gerador, de caráter ajurídico e que, como tal, não pode ser tratado como integrante do fato gerador.

Dessa forma, a melhor interpretação das normas do Convênio ICMS nº 132/92, mormente de sua cláusula primeira, leva à conclusão de que todas as vendas de veículos novos realizados por importador/fabricante a concessionários situados em outros estados, devem se dar ao amparo da substituição tributária, independentemente da suposta destinação do bem, cabendo ao destinatário, caso não realize o fato gerador posterior de saída do bem a consumidor final, pedir a restituição do ICMS/ST em questão.

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aplicação da condição prevista no inciso I, § 2º, art. 395, parte 1, Anexo IX do RICMS/02 que é a entrega do veículo ao consumidor pela concessionária,

(...)

(Grifos originais)

Não é outro o entendimento da SUTRI, trazido em resposta à Consulta de Contribuintes nº 110/11, realizada pela entidade de classe representativa da categoria econômica à qual pertencem os destinatários das mercadorias remetidas pela Impugnante, entendimento esse reforçado pela Consulta de Contribuintes nº 248/11. Observe-se:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 110/11

Consulente: SINCODIV – Sindicato dos Concessionários e Distribuidores de Veículos de Minas Gerais.

Ementa: ICMS – ATIVO IMOBILIZADO – VEÍCULO DESTINADO A “TEST DRIVE” – Para fins de não incidência do ICMS na saída de bem integrado ao ativo imobilizado, exige-se a imobilização do mesmo pelo prazo mínimo de 12 (doze) meses e seu uso normal na finalidade a que era destinado, a teor do disposto no inciso XI, art.7º, da Lei nº 6.763/75.

(...)

1 - Os procedimentos adotados pelas concessionárias, acima descritos, estão corretos?

(...)

Preliminarmente, importa ressaltar que, nas operações de saída de veículos automotores classificados em um dos códigos NBM/SH relacionados no item 12, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, com destino a estabelecimento de contribuinte deste Estado, aplica-se o regime de substituição tributária, estando o remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, responsável pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes, em razão do disposto no art. 12, Parte 1 do mesmo Anexo.

Dessa forma, saliente-se que os filiados da Consulente, com atividade predominante de revenda de veículos automotores, deverão receber esses bens com a devida retenção do ICMS-ST na nota fiscal do estabelecimento industrial, mesmo se o veículo for previamente destinado ao ativo imobilizado do destinatário.

Cabe destacar que, conforme determinação do art. 15, Parte 1 do referido Anexo XV, o estabelecimento destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo

imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

(...)

Quanto ao ICMS originalmente retido a título de substituição tributária, o qual necessariamente deve incidir quando das aquisições dos veículos classificados em um dos códigos NBM/SH relacionados no item 12, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02 por parte das concessionárias/distribuidoras, cabe esclarecer que o referido valor é passível de restituição, nos termos do disposto nos arts. 28 a 36 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, não se sujeitando, portanto, à regra de apropriação à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) ao mês, aplicável ao ICMS incidente na operação própria do substituto tributário.

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 248/11

Consultante: Cheverny Veículos e Peças Ltda.

Ementa: ICMS – ATIVO IMOBILIZADO – VEÍCULO DESTINADO A ‘TEST DRIVE’ – A teor do disposto no inciso XI, art. 7º da Lei nº 6.763/1975, para fins de não incidência do ICMS na saída de bem integrado ao ativo permanente, a legislação exige que o mesmo tenha sido immobilizado pelo prazo mínimo de 12 (doze) meses e após o uso normal a que era destinado.

(...)

Resposta:

Preliminarmente, importa ressaltar que nas operações com veículos automotores novos, classificados em um dos códigos NBM/SH relacionados no item 12, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, com destino ao estabelecimento da Consultante (sociedade empresária dedicada à comercialização de tais produtos), aplica-se o regime de substituição tributária, cabendo ao remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes, em razão do disposto no art. 12, Parte 1 do mesmo Anexo.

Assim sendo, não obstante a intenção da Consultante de destinar o veículo ao seu ativo immobilizado, a saída do produto da indústria dar-seá tributada mediante a sistemática da substituição tributária. Nesta

perspectiva, caso se venha a confirmar a dita imobilização do bem, hipótese em que o veículo deverá estar devidamente licenciado em nome da Consulente, o ICMS originalmente retido a título de substituição tributária poderá ser objeto de pedido de restituição, nos termos do disposto nos arts. 28 a 36 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA/MG).

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

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

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

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

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

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

Argumenta que a MVA só é acrescentada na base de cálculo quando há operações subseqüentes à venda da montadora para a concessionária, o que não seria o caso, uma vez que as vendas foram diretas à consumidor final, *in casu*, a própria concessionária.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Conforme já mencionado, em operações interestaduais que destinem uma determinada mercadoria a um estabelecimento que comercialize essa mesma mercadoria, não há como se certificar, no momento da ocorrência do fato gerador presumido (saída da mercadoria do fabricante/importador), qual será a destinação a ser dada ao bem no estado de destino (se imobilização ou comercialização).

Nessas operações, a destinação posterior do veículo é um elemento ajurídico, que não compõe e nem condiciona a ocorrência do fato gerador presumido. A comprovação da condição de consumidor final pela concessionária dependerá de emplacamento do veículo em seu nome, evento que, quando ocorrido, poderá ensejar o pedido de restituição do ICMS/ST referente ao fato gerador presumido que não ocorreu.

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

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

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

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

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

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO -

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Fabíola Pinheiro Ludwig Peres. Participaram do julgamento, além do signatário, as Conselheiras Cindy Andrade Moraes (Revisora), Gislana da Silva Carlos e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 13 de maio de 2021.

Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente / Relator

CS/D