

Acórdão: 24.226/22/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002263668-11  
Impugnação: 40.010153647-47  
Impugnante: General Motors do Brasil Ltda  
IE: 499612236.02-47  
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.** Constatou-se a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, ao estado de Minas Gerais, pelo Sujeito Passivo, estabelecido em outra unidade de Federação, inscrito como substituto tributário por força do Convênio ICMS n° 132/92 e do Convênio ICMS n° 199/17, relativos a operações interestaduais com veículos novos destinados a contribuintes mineiros (concessionárias), em face da consignação em documento fiscal de valor da base de cálculo do imposto (ST) menor do que a prevista na legislação. Não se aplicam, ao presente caso, as disposições contidas no Convênio ICMS n° 51/00. **Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei n° 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 01/01/17 a 31/05/21, pelo Sujeito Passivo, estabelecido em outra unidade de Federação, inscrito como substituto tributário por força do Convênio ICMS n° 132/92 (até 31/12/17) e Convênio ICMS n° 199/17 (a partir de 01/01/18), ambos relativos a operações interestaduais com veículos novos destinados a contribuintes mineiros (concessionárias), em face da consignação em documento fiscal de valor da base de cálculo do imposto (ST) menor do que a prevista na legislação.

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 n° 6.763/75.

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação, aduzindo que:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a Fiscalização entendeu equivocadamente que os veículos destinavam-se à revenda pelas concessionárias, o que afastaria a aplicação do Convênio ICMS nº 51/00, uma vez que as destinatárias não se revestiriam na condição de consumidoras finais;

- o entendimento da Fiscalização jamais pode prosperar, pois os veículos são destinados ao ativo fixo das concessionárias, mais especificamente para serem utilizados em "Test Drive", conforme determinam as obrigações contratuais firmadas entre a montadora e as concessionárias;

- a fim de comprovar que tais veículos não foram objeto de comercialização pelas concessionárias adquirentes, apresenta alguns modelos de "Termo de Adesão" firmado entre as concessionárias e o estabelecimento autuado, confirmando a intenção de aquisição de veículo para fins de "Test Drive";

- a parcela do ICMS devida a este Estado já foi devidamente recolhida pela ora Impugnante, nos termos determinados pelo Convênio ICMS nº 51/00, que rege a modalidade de operação interestadual de venda direta de veículos novos a consumidor final, uma vez que as concessionárias listadas no "Termo de Adesão" são as consumidoras finais de veículos novos faturados;

- na autuação encontram-se lançadas duas penalidades (multa de revalidação e multa isolada), as quais se referem, contudo, à mesma hipótese fática, de modo que a manutenção destas multas em concomitância fere frontalmente o princípio da tipicidade e do "non bis in idem";

- a Fiscalização aplicou penalidade específica para o suposto recolhimento a menor do ICMS por substituição tributária, classificando-a como "multa isolada", e ainda imputou à Impugnante multa pela falta de pagamento do ICMS-ST, essa classificada como "multa de revalidação";

- a hipótese de utilizar base de cálculo menor do que a prevista na legislação não decorre da falta no cumprimento de deveres instrumentais para com o Fisco, ao contrário, a ocorrência deste fato acarreta necessariamente o recolhimento a menor do imposto e deve estar inserido no campo das obrigações principais;

- é correto afirmar que a multa em questão, dita isolada, também decorre do suposto descumprimento da obrigação principal.

Requer que seja o Auto de Infração julgado integralmente improcedente e ainda o afastamento das multas, ou, ao menos, a do art. 55, inciso VII, alínea "c", da Lei nº 6.763/75.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, por sua vez, assim se manifesta:

- a discussão do mérito tem como ponto de partida a identificação da correta apuração da base de cálculo do ICMS/ST nas operações de vendas de veículos novos ("Test Drive") para as concessionárias mineiras;

- pelo entendimento do Fisco, aplicam-se as normas contidas nos Convênio ICMS nº 132/92 (exercício 2017) e Convênio ICMS nº 199/17 (exercícios 2018 a 2020), nos quais a base de cálculo é o preço a consumidor sugerido pelo fabricante;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- segundo a Contribuinte, ocorreu o faturamento direto ao consumidor pela montadora, sendo assim correta a aplicação do Convênio ICMS nº 51/00, o qual adota como base de cálculo do ICMS/ST o valor da operação;

- a empresa autuada está estabelecida em outro Estado de Federação, com inscrição no cadastro de contribuinte do Estado de Minas Gerais e, portanto, responsável pela apuração e recolhimento mensal do ICMS/ST devido nas operações interestaduais com veículos novos;

- a Impugnante está obrigada 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;

- o Convênio ICMS nº 51/00 define de forma cristalina em sua cláusula primeira, parágrafo 1º, os procedimentos necessários para a correta aplicação do faturamento direto a consumidor pela montadora ou pelo importador, não existindo assim conflitos com os Convênios ICMS nºs 132/92 e 199/17;

- os Convênios ICMS nºs 132/92 e 199/17 tratam especificamente das vendas de veículos novos para concessionárias, não caracterizando a venda direta a consumidor;

- nas operações de vendas de veículos com destino às concessionárias, cuja opção fora destinar os veículos para “Test Drive”, deverão ser aplicadas as normas estabelecidas nos Convênios ICMS nºs 132/92 e 199/17 e que foram implementadas nos arts. 54 e 55, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02;

- caso o entendimento fosse a aplicação do Convênio ICMS nº 51/00, necessário seria a participação de três envolvidos: montadora, concessionária e consumidor final, fato que não ocorreu no presente caso, uma vez que a concessionária e o consumidor final se confundem, inviabilizando a aplicação da condição prevista no inciso I, § 2º, art. 395 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, qual seja, a entrega do veículo ao consumidor pela concessionária. Para tal, reporta-se à Consulta de Contribuintes nº 007/14 respondida pela SUTRI;

- nos Convênios ICMS nºs 132/92 e 199/17 a base de cálculo da operação realizada pela montadora com as concessionárias é o valor da tabela sugerida pelo fabricante, acrescido do valor do frete, IPI e dos acessórios;

- no Convênio ICMS nº 51/00 a base de cálculo da operação realizada pela montadora com a concessionária é o valor da operação do faturamento direto a consumidor;

- as concessionárias que adquirirem os veículos com base nos Convênios ICMS nºs 132/92 (exercícios 2017) e 199/18 (exercícios 2018 a 2020) e destinarem os mesmos para o seu ativo imobilizado, poderão solicitar a restituição do ICMS/ST e, no tocante ao ICMS operação própria, poderão se creditar. Para tal, transcreve Consultas de Contribuinte nºs 110/11 e 248/11;

- a multa isolada prevista na alínea “c”, inciso VII, do art. 55, da lei nº 6.763/75, foi aplicada por diferença de base de cálculo para apuração do imposto, enquanto a multa de revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I, da Lei

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nº 6.763/75, foi motivada por recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária.

Pede a procedência do lançamento.

### **DECISÃO**

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 01/01/17 a 31/05/21, pelo Sujeito Passivo, estabelecido em outra Unidade da Federação, inscrito como substituto tributário por força do Convênio ICMS nº 132/92 (até 31/12/17) e Convênio ICMS nº 199/17 (a partir de 01/01/18), ambos relativos a operações interestaduais com veículos novos destinados a contribuintes mineiros (concessionárias), em face da consignação em documento fiscal de valor da base de cálculo do imposto (ST) menor do que a prevista na legislação.

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.

Consta ainda no relatório do Auto de Infração que o Sujeito Passivo substituto tributário vinculou no campo “Natureza da Operação” das notas fiscais a expressão: “Venda com Substituição Tributária” e no campo “Dados Adicionais” a expressão “veículo a ser utilizado com Test Drive Faturamento Direto ao Consumidor – Conv. 51/00 e alterações posteriores”, cuja metodologia de cálculo indevidamente aplicada às operações resultaram em apuração e recolhimento a menor do ICMS Substituição Tributária.

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), o qual adota o valor da operação como base de cálculo do imposto, afastando as normas de substituição tributária contidas nos Convênios ICMS nº 132/92 (até 31/12/17) e nº 199/17 (a partir de 01/01/18) e reproduzidas no Anexo XV do RICMS/02.

Afirma que os veículos são destinados ao ativo fixo das concessionárias para serem utilizados em "Test Drive".

A Fiscalização, por sua vez, entende aplicáveis as normas dos Convênios ICMS nº 132/92 (exercício 2017) e nº 199/17 (exercícios 2018 a 2020), nos quais a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária é o preço a consumidor sugerido pelo fabricante.

Não obstante os argumentos apresentados pela Impugnante, observa-se que nas saídas de veículos automotores novos, relacionados no Anexo XXIV do Convênio ICMS nº 142/18, conforme previsão contida na Cláusula Primeira dos Convênios ICMS nºs 132/92 e 199/17, 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 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 subseqüentes.

§ 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.

Conforme se depreende da legislação acima mencionada, nas operações de saída de veículos automotores classificados em um dos códigos NBM/SH relacionados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, com destino a estabelecimento de contribuinte sediado neste 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.

O art. 55, inciso I, do Anexo XV do RICMS/02 determina a base de cálculo do ICMS/ST a ser utilizada nas operações com veículos novos, 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;

Dessa forma, como os destinatários dos veículos exercem atividade de revenda de veículos automotores, caberá a Autuada, contribuinte substituto tributário, por força do Convênio ICMS nº 132/92 (exercício de 2017) e Convênio ICMS nº 199/17 (exercícios de 2018 a 2020), efetuar a retenção e o recolhimento do ICMS/ST para este Estado, mesmo se o veículo for previamente destinado ao ativo não circulante do destinatário (concessionária).

Com efeito, trata-se de uma remessa de produto sujeito à substituição tributária, com destino a contribuinte que comercializa tais mercadorias.

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, temporariamente, ao seu ativo.

Ainda que sejam os veículos incorporados ao ativo das empresas destinatárias (concessionárias), é importante que se tenha claro que tal evento é posterior à ocorrência do fato gerador previsto em lei, o qual ocorre no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do substituto tributário, não tendo, portanto, o condão de alterá-lo.

Tal entendimento é corroborado por respostas dadas pela Superintendência de Tributação – SUTRI/SEF/MG, a consultas de contribuintes. Cita-se, a título de exemplo, as seguintes:

### Consulta de Contribuinte nº 110/11

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

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

(...)

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

(...)

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

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

Cabe destacar que, conforme determinação do art. 15, Parte 1 do referido Anexo XV, o estabelecimento destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2

deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

(...)

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

(...) (Grifos acrescidos)

Consulta de Contribuinte nº 248/11

Consulente: Cheverny Veículos e Peças Ltda.

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

(...)

Resposta:

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

Assim sendo, não obstante a intenção da Consulente de destinar o veículo ao seu ativo immobilizado, a saída



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

(...) (Grifos acrescidos)

Quanto à tese da Impugnante de aplicabilidade ao caso dos autos das disposições do Convênio ICMS nº 51/00, afastando as disposições do Convênio ICMS nº 132/92 e Convênio ICMS nº 199/17 ao caso dos autos, destaca-se que:

- as disposições contidas nos Convênios ICMS nºs 132/92 e 199/17 foram implementadas na legislação deste Estado nos arts. 54 e 55 da Parte 1 do Anexo XV e as disposições contidas no Convênio nº 51/00 foram implementadas nos arts. 395 a 401 da Parte 1 do Anexo IX, todos do RICMS/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 na Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, com destino a estabelecimento de contribuinte deste Estado;

- as regras estipuladas nos Convênios ICMS nºs 132/92 e 199/17 serão afastadas apenas quando caracterizada a operação de faturamento direto ao consumidor, nos termos dos artigos citados do Anexo IX do RICMS/02;

- as regras previstas nos citados Convênios do CONFAZ não são conflitantes, sendo que o Convênio ICMS nº 51/00 trata de operações específicas e será aplicável somente às operações que se enquadrarem em suas disposições;

- as normas contidas nos arts. 395 a 401 da Parte 1 do 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.

Dessa forma, não prospera o argumento defensivo de aplicabilidade das disposições do Convênio ICMS nº 51/00 ao caso em exame, pois nas operações com faturamento direto para concessionárias (contribuintes do ICMS) para uso próprio (“Test Drive”) aplicam-se as regras contidas nos Convênios ICMS nºs 132/92 e 199/17, implementadas nos arts. 54 e 55, Parte 1, Anexo XV do Regulamento do Imposto deste Estado, já mencionados.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

### CONVÊNIO ICMS nº 51/00

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

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. (grifos acrescidos)

De conformidade com o Convênio nº 51/00, o disposto no art. 395 da Parte 1 do Anexo IX, do RICMS/02 assim dispõe:

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.

§ 1º - O disposto neste Capítulo não prejudica a aplicação das normas relativas à substituição tributária, exceto naquilo em que com ele conflitar.

§ 2º - São condições para a aplicação das disposições deste Capítulo:

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

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

§ 3º - A parcela do imposto a título de substituição tributária será devida a este Estado

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quando o veículo for entregue ao consumidor por concessionária localizada no território mineiro.

§ 4º - O disposto no parágrafo anterior aplicase também às operações realizadas mediante contrato de arrendamento mercantil (leasing). (grifou-se).

Assim, dentre as condições previstas para aplicação do Convênio nº 51/00 e implementadas no art. 395 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, está a entrega do veículo ao consumidor final pela concessionária envolvida na operação.

Depreende-se 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 Consulente, 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

seja feita pela concessionária envolvida na operação.  
(Grifou-se)

Conclui-se assim pela aplicabilidade das regras contidas no Convênio ICMS nº 132/92 (exercício 2017) e Convênio nº 199/17 para o caso que se apresenta nos autos (“Test Drive” – imobilização).

Correta a base de cálculo do imposto utilizada pela Fiscalização, nos termos dos Convênios ICMS nº 132/92 e 199/17 e implementados na legislação do Estado de Minas Gerais, qual seja, havendo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, o respectivo preço acrescido dos valores correspondentes a frete, Imposto sobre Produtos Industrializados e acessórios do veículo.

A Impugnante questiona a aplicação das penalidades (multa de revalidação e multa isolada) que, no se entender, referem-se à mesma hipótese fática (obrigação principal), de modo que a manutenção destas multas em concomitância fere frontalmente o princípio 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 efetuado pela Autuada.

Já a multa capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

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

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

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM.

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

APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S):  
ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER  
(RELATOR) (GRIFOU-SE)

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

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;

(...)

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 Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

(Grifou-se)

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, crédito tributário regularmente formalizado e, não tendo a Autuada apresentado prova capaz de elidir o trabalho fiscal, corretas as exigências fiscais.



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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Ana Carolina de Oliveira Martins e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich (Revisor) e Thiago Álvares Feital.

**Sala das Sessões, 03 de maio de 2022.**

**Hélio Victor Mendes Guimarães  
Relator**

**Cindy Andrade Moraes  
Presidente**

CCMIG

P