

PROCESSO	- A. I. N º 279462.0001/12-0
RECORRENTE	- TRICOS DISTRICAR IMPORTADORA E DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0262-01/12
ORIGEM	- IFEP COMÉRCIO
INTERNET	- 11.07.2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0262-13/13

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. VENDA DIRETA AO CONSUMIDOR. 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 ao consumidor, conforme previsão do Convênio ICMS 51/00. Infração subsistente. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração referente ao crédito tributário de ICMS no valor de R\$ 42.154,71, acrescido da multa de 60%, foi atribuindo ao sujeito passivo o cometimento de seis infrações à legislação do ICMS, sendo objeto da lide apenas a sexta, a seguir descrita:

INFRAÇÃO 6. Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, no mês de maio 2008 e novembro/dezembro 2010. Valor R\$ 28.866,75. Consta ainda que o fato gerador ocorreu na saída de veículo importado, destinado ao consumidor final, conforme consta na planilha VENDA DIRETA DE VEICULOS – CONVÊNIO 51/00 – Anexo III.

Em primeira instância, a 1ª JJF rejeitou as preliminares de nulidade suscitadas na impugnação:

Com relação à infração 06, impugnada, suscita o sujeito passivo a preliminar de nulidade, tendo em vista a arguição que há imprecisão na sua descrição com ausência da tipificação ou a indicação do dispositivo legal infringido, nos termos do art. 18, inciso II, do RPAF BA. Assevera que a Auditora Fiscal limitou-se a indicar as cláusulas primeira e segunda do Convênio ICMS nº 51/2000. Conclui que o lançamento tributário incide em hipótese de nulidade, a teor do art. 39, III, da Lei nº 7.629/99 e por preterição do seu direito de defesa.

Constatou, inicialmente, que o Auto de Infração atende a todas as formalidades para a sua validade, conforme requisitos constantes no art. 39, RPAF BA (Decreto nº 7.629/99), não existindo a falta de clareza e inexistência de justa causa para a sua lavratura e que o inquinasse à nulidade. Possíveis lacunas, divergências ou necessidade de esclarecimento, poderiam ser resolvidas mediante o procedimento de diligência fiscal, o que sequer foi necessário, no presente caso. Sob nenhuma hipótese, observei óbice ao exercício do contraditório por parte do autuado, considerando que o sujeito passivo pode exercer com liberdade e plenamente suas razões, fazendo serem conhecidos todos os fatos e argumentos que julgou necessários na defesa de sua tese, com direito à réplica e mesmo à tréplica, se entendesse pertinente. Recebeu cópias das peças que sustentaram as exigências, efetuou pagamento das parcelas que entendeu justo, ofereceu razões em relação aos pontos de discordâncias. Enfim, nenhuma situação existe no presente Auto de Infração a motivar nulidades, nos termos do art. 18, RPAF BA.

Não houve qualquer ofensa ao devido processo legal, preterição do direito de defesa, porque sempre teve o autuado, exato entendimento do que lhe estava sendo imputado e dele pode discordar, quando julgou razoável e pertinente aos seus interesses, prova disso é que efetuou o recolhimento das infrações de 01 a 05, apresentando razões com fartura de detalhes dos fatos e fundamentos que formalizaram a exigência da infração 06 e que

permitiram o convencimento do julgador acerca da Decisão material da presente lide, sem declaração de quaisquer nulidades.

Analizando o mérito, os Ilustres Julgadores da 1ª JJF concluíram pela Procedência da infração 6, em razão do seguinte:

Descreve a infração 06 que o sujeito passivo deixou de proceder à retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, no valor de R\$ 28.866,75. Serve de suporte à exigência, o demonstrativo fiscal de fl. 27 e cópias das respectivas notas fiscais, fls. 28/32. Tratam-se de veículos automotor importados, da marca SSANGYONG, zero quilometro, destinado para pessoa física, com natureza da operação Venda Veículos Direta e nota fiscal nº 13.382, notas fiscais eletrônicas nº 35.739, 36.337 e 37.030, todas, emitidas pelo distribuidor autuado.

A arguição defensiva é de que não é cabível, no caso concreto, a aplicação das disposições do Convênio ICMS nº 51/00, seja pela impossibilidade de cobrança do ICMS pelo Estado destinatário por conta do artigo 155, § 2º, inciso VII, alínea “b”, CF/88, competindo unicamente ao Estado de São Paulo; seja porque o CONFAZ não poderia inovar na ordem jurídica por meio de um ato administrativo, com a edição do citado Convênio; seja porque a intervenção da concessionária nas revisões de entrega configura hipótese de incidência apenas do ISS e ainda que em situação análoga o STF determinou a suspensão de eficácia do Protocolo ICMS 21/11.

Argumenta ainda o sujeito passivo que o Convênio ICMS 51/00 dispõe sobre operações interestaduais de “faturamento direto a consumidor” de veículos novos, mas, tais disposições aplicam-se única e exclusivamente às operações sujeitas à cobrança do ICMS-ST (inciso II da cláusula primeira). No caso concreto, diz, as operações constantes das notas fiscais 13.382, 35.739, 36.337, 37.030 foram realizadas entre o autuado e consumidores finais, não contribuintes do ICMS, não havendo falar em operação sujeita à substituição tributária. Deduz que às unidades federadas de destino (onde está localizado o consumidor final), não cabe arrecadação do ICMS, pois não há fato gerador do imposto praticado em seu território.

Do tema amplamente discutido, vê-se que o imbróglio central da lide é definir se o autuado, na qualidade de revendedor de veículo importado, faturado diretamente para consumidor final localizado neste Estado, pode ser alcançado pela falta de retenção e recolhimento do imposto com fundamento no Convênio ICMS nº 51/00, conforme exige a autuação.

De início, cabível esclarecer que a lide trata de operações com veículos automotores novos efetuadas por meio de faturamento direito ao consumidor final, sujeitas às condições estabelecidas no Convênio ICMS 51, de 15 de setembro de 2.000. Tal Convênio determina que, nas operações em questão, a receita do imposto será repartida entre os Estados de origem e destino do veículo, e que a entrega do veículo deverá ser efetuada por intermédio de concessionária.

No mérito, também não logra êxito os questionamentos da defesa com relação à aplicação das regras do referido convênio nas operações constantes das notas fiscais 13.382, 35.739, 36.337, 37.030, cópias anexas aos autos, fls. 28 a 32.

De fato, nas operações de vendas com veículos automotores novos (posições 8429, 8433, capítulo 87) em que ocorra faturamento direito (sic) ao consumidor final pela montadora ou importador, estabelecidas no Convênio ICMS 51/00, incidente nas operações do autuado, acima referenciadas, não se cogita do regime da substituição tributária, justamente por não se destinar a contribuintes do ICMS, mas de um partilhamento de receitas, condicionado a que a operação esteja sujeita ao regime de substituição tributária em relação a veículos novos (Convênio ICMS 132/92) e que a entrega do veículo ao consumidor seja feita pela concessionária envolvida na operação – Cláusula primeira do Convênio ICMS 51/00.

Portanto, incabíveis as razões do contribuinte autuado em desnaturalizar a eficácia dos Convênios como norma tributária. Convênios podem ser tratados como normas complementares (art. 100, IV, CTN), que se destinam a mutua colaboração entre os entes tributantes para a administração dos respectivos tributos, dispondo, por exemplo, sobre permuta de informações sigilosas (CTN, art. 199), ou extraterritorialidade de legislação tributária (CTN, art. 102), ou sobre regras de uniformização de procedimentos e entendimentos.

No que concerne ao ICMS, alguns convênios tem previsão constitucional, considerados, portanto, normas primárias, de hierarquia legal, não podendo ser classificados como atos meramente “complementares”. Assim são os convênios que autorizam a concessão ou revogação de isenções e demais benefícios fiscais (CF, art. 155, § 2º, XII, g), os que fixam alíquotas aplicáveis aos combustíveis e lubrificantes definidos em lei complementar como sujeitos a incidência do ICMS, em etapa única (CF, art. 155, § 4º, IV) e os que fixam, entre outras, as regras destinadas a apuração e a destinação do ICMS incidente sobre esses mesmos combustíveis e lubrificantes (CF, art. 155, § 5º).

Nessa seara, os Estados e Distrito Federal têm competência para celebrar convênios para dispor sobre a concessão e a revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS (art. 155, XII, g, CF 88),

dispondo sobre a dispensa de exigência do tributo, reduções de base de cálculo, créditos presumidos, manutenção de créditos, etc. em consonância com a sistemática prevista na Lei Complementar nº 24/75. O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT (art. 41, § 3º) trata da recepção dos convênios na nova ordem jurídica (CF 88), estabelecendo a obrigação de serem reavaliados e reconformados no prazo de 2 anos a partir da data da promulgação da Constituição.

Mesmo após a edição da Emenda Constitucional nº 03/93, a posição dos Convênios como normativo relevante, restou sublinhada, na nova redação do artigo 150, § 6º, CF 88: “qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.”.

Desta forma, contrastando a argumentação do autuado, o CONFAZ não operou qualquer inovação na ordem jurídica com a edição do Convênio ICMS 51/00, cujas determinações, inclusive, foram recepcionadas pela legislação do Estado da Bahia, conforme constante no art. 682-A, RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, vigente no momento da ocorrência dos fatos em discussão.

Os veículos importados foram entregues pela VMS VEÍCULOS LTDA, concessionária SSANGYONG, estabelecida em Salvador, na Avenida Antonio Carlos Magalhães, 5001. Cumprido, então, requisito constante no Convênio para repartição das receitas de ICMS, tornando sem efeito alegação defensiva de que “mera intermediação da concessionária na operação de venda direta para fins dos serviços de revisão de entrega” não configura circulação jurídica de ICMS, mas serviço enquadrado na lista de serviço (LC 116/03) e fato gerador do imposto de competência municipal.

Observo ainda que nas notas fiscais, objeto das operações de venda de veículos automotores novos no regime de faturamento direto, em debate, o ICMS foi destacado com a alíquota interestadual de 7%, mas não se coaduna com a arguição defensiva de que nas operações interestaduais destinadas ao consumidor final, o ICMS é devido integralmente ao Estado de origem dos produtos e calculado pela alíquota interna.

Por fim, com relação aos questionamentos relacionados ao Protocolo ICMS 21/11, que disciplinava a exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente (internet, telemarketing, etc), declarado inconstitucional pelo STF, não serve à comparação pretendida pelo autuado, porque intentavam os signatários do protocolo exigir, além do ICMS pela alíquota interna (17% ou 18%) conforme o Estado em que estabelecido o vendedor (art. 155, § 2º, VII, alínea “b”, CF/88) deverá pagar quando a mercadoria cruzar a fronteira do Estado adquirente a diferença de 10% ou 11% em relação à alíquota interna.

Posto isso, é possível concluir que nas operações com veículos automotores novos, em que ocorra faturamento direto ao consumidor pela montadora ou pelo importador, as disposições do Convênio ICMS 51/00 são aplicáveis nos casos em que 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, caso em que se enquadra exatamente as operações colhidas pela fiscalização, antes aludidas, e resta caracterizada a infração 06.

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário.

Suscita a nulidade da infração 6, pois entende que o simples exercício de seu direito de defesa não tem o condão de afastar a nulidade do Auto de Infração que, por sua impertinência e obscuridade da “descrição da acusação”, impede que o autuado possa rechaçar, com precisão, os fundamentos do lançamento. Diz que é a Decisão recorrida reconhece que é um “imbróglio”, o qual, no seu entender, acarreta a preterição, na amplitude material, do seu direito de defesa.

Diz que tanto a Autuante como a 1ª JJF reconhecem expressamente que, na espécie, não se trata de operações sujeitas ao regime de substituição tributária, haja vista a sua destinação para consumidor final não contribuinte do ICMS.

Transcreve trecho do acórdão recorrido que, no seu entender, comprova o alegado e é contraditório e incompreensível. Argumenta que ao tempo que o referido trecho assevera não se tratar de operações sujeitas ao regime de ST, ratifica que a aplicação do convênio está condicionada a que a operação esteja sujeita ao regime de substituição tributária.

Diz que a Autuante asseverou que “não se trata de operações sujeitas à substituição tributária (ver fl. 146) e que a operação tem por destinatário não contribuintes do imposto”. Aduz que na descrição da infração consta que ela decorre do não recolhimento, na qualidade de substituto, do

imposto incidente nas operações subsequentes, no momento das vendas realizadas para contribuintes.

Assevera que nem mesmo a Autuante conseguiu explicar a incoerência da infração, ao revés, findou por ratificá-la, e que a 1ª JJF caiu em inevitável contradição ao tentar decifrá-la. Diz que não há como se impor uma acusação com tamanha incoerência, e não se pode afirmar que “não há falta de clareza” que venha a macular o lançamento.

Argumenta que ou a operação é destinada a consumidor final, e mais, não contribuinte do imposto (como de fato o é), ou o produto em circulação é destinado a contribuinte para subsequente operação de revenda, de modo que se pretende cobrar o ICMS-ST, sendo, por imperativo lógico, uma hipótese excludente da outra.

Aduz que além de incoerente e imprecisa no ato do lançamento, a acusação, na Informação Fiscal, se revela contraditória. Giza que a Autuante ora afirma na “descrição da infração”, tratar-se de operação sujeita à substituição tributária de veículos destinados a consumidor final, ao passo que na sua “Informação Fiscal” afirma com veemência saber que não se trata de substituição tributária (fl. 146).

Alega que há na acusação, sem embargos de dúvidas, não apenas falta de clareza, como também incoerência, obscuridade e contradição.

No seu entender, da esquizofrenia dos termos do lançamento, é possível cogitar-se quatro distintas (e impertinentes) vertentes sobre um único fato:

1. *O não recolhimento do ICMS-ST supostamente devido ao Estado da Bahia, nas operações interestaduais para contribuintes;*
2. *O não recolhimento do ICMS-ST supostamente devido ao Estado da Bahia nas operações interestaduais para consumidor final contribuintes;*
3. *O não recolhimento do ICMS-ST supostamente devido ao Estado da Bahia nas operações interestaduais para não contribuintes;*
4. *E, enfim, o não recolhimento do ICMS próprio supostamente devido ao Estado da Bahia nas operações interestaduais para consumidor final não contribuintes;*

Diz que não se sabe se a Autuante sustenta a cobrança de ICMS em operação interestadual para consumidor final não contribuinte, o que representa verdadeira aberração constitucional (à luz do art. 155, § 2º, VII, alínea “b”, CF/88), ou se pretende cobrar, com base no § 2º da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 51/00, a parcela do imposto relativa à operação sujeita ao regime de sujeição passiva por substituição, “nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia” (descrição da infração).

Entende que, no caso dos autos, resta bastante claro que as operações em comento trataram de operações interestaduais de venda direta de veículos importados para consumidores finais não contribuintes. Defende que não há que se falar em “operações subsequentes”, em regime de substituição tributária, tampouco em “vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia”, mas apenas em operação única que encerra a cadeia de circulação da mercadoria.

Adverte que o dispositivo infracional utilizado pela fiscal no lançamento, para imputar a multa de 60%, remete à existência de operação de substituição tributária (art. 42, inciso II, alínea “e”, Lei Estadual nº 7.014/96). Aduz que a “descrição da infração” e a “penalidade imposta” contraditam não apenas a realidade dos fatos, mas a própria afirmação incisiva da Autuante e do acórdão recorrido, o que, sem dúvidas, atrai a nulidade do lançamento por violação ao artigo 39, inciso V, alínea “c” do RPAF.

Volta-se contra o argumento do acórdão de que a simples indicação do diploma normativo “Convênio ICMS 51/00 e suas alterações” (sem ao menos indicar qual a cláusula aplicável ao caso) é suficiente para descrever com robustez a infração imputada, invocando, para tanto, o art. 19 do RPAF/BA, o qual entende que é inaplicável ao caso, porque não se tratou de indicação de

“dispositivo regulamentar” extraído, v.g., do RICMS/BA, mas de uma simples indicação genérica do “Convênio ICMS 51/00 e suas alterações” supostamente aplicável ao caso, sem lhe precisar ao menos a cláusula do diploma normativo invocado que seria aplicável ao caso concreto.

Aduz que não se deve equiparar “dispositivo regulamentar” à natureza de “normas complementares” dos Convênios, que, nos termos do art. 100 do CTN, servem apenas para “complementar” as leis e decretos de competência tributária.

Entende que a *ratio essendi* da regra do art. 19 do RPAF é a de afastar a alegação de nulidade quando a autuação extrair a tipificação do Regulamento de ICMS da Bahia (formalizado por meio de Decreto), ao invés da respectiva lei em sentido estrito.

Assevera que o artigo 39 do RPAF/BA apenas vem a corroborar com a tese de nulidade arguida na Impugnação oposta, uma vez que, por esta regra, tem-se clara e evidente a necessidade de se indicar norma legal (ou ao menos regulamentar) de competência do Estado da Bahia que imponha a cobrança do imposto nos termos admitidos pela fiscalização.

Diz que a exclusiva indicação de Convênio (ato administrativo que vincula apenas as Fazendas Estaduais), que possui natureza de norma regulamentar, e não lei, em hipótese alguma constitui adequado enquadramento ou tipificação de dispositivo legal suficiente para fundamentar o lançamento fiscal.

Assevera que não há indicação de nenhum dispositivo legal correlato à suposta infração da legislação relativa à retenção do ICMS-ST nas operações de vendas diretas de veículos novos ou importados.

Não admite a simples indicação genérica do diploma normativo (“*Convênio ICMS 51/00 e suas alterações*”) desacompanhada da necessária discriminação de dispositivo específico que prevê a capitulação da infração, sobretudo de um Convênio que estabelece inúmeras obrigações assessorias para situações abstratas. Entende, então, que o lançamento não reúne as condições mínimas impostas, v.g. no inciso V do artigo 39 da Lei nº 7.629/99:

Argumenta pela nulidade visto que: i) a Autuante apresenta “descrição da infração” de forma completamente imprecisa e inapropriada aos fatos denunciados; ii) deixou de indicar qualquer dispositivo legal que fundamente a exigência fiscal, relativamente à ocorrência do fato gerador da obrigação principal.

No mérito, diz que a Decisão recorrida sustenta-se nos seguintes argumentos:

- 1) *Na operação em análise “não se cogita em regime substituição tributária, justamente por não se destinar a contribuintes do ICMS, mas de regra de repartição de receita, condicionada a que a operação esteja sujeita ao regime de substituição tributária”;*
- 2) *A teor do artigo 110 do CTN, os convênios podem ser tratados como normas complementares;*
- 3) *Por estarem autorizados pela CF/88 (art. 155, XII, g) a disporem sobre concessão de isenção, benefícios fiscais, etc, o Convênio nº 51/00 não inovou na ordem jurídica, e que este foi recepcionado na legislação interna pelo art. 682-A, RICMS/BA;*
- 4) *A inexistência da ocorrência de fato gerador do ICMS na UF de destino, por se tratar de mero serviço, não interfere na aplicação do Convênio;*
- 5) *O autuado apurou o ICMS a menor para o Estado de origem, o que desqualifica a tese de que o imposto é devido integralmente ao Estado de Origem;*
- 6) *Não é possível a comparação entre o Convênio nº 51/00 e o Protocolo nº 21/11, declarado inconstitucional pelo STF, visto que, diferentemente deste, o Convênio não resulta em agravamento do imposto;*

Diz que a análise acurada dos termos da defesa até então apresentada indica claramente que a irresignação da ora recorrente não cinge à declaração de inconstitucionalidade do diploma normativo em comento, mas em virtude da **incorrecta interpretação** dada pela Autuante, que ao contexto dos autos, se apresenta verdadeiramente ilegal/inconstitucional. Defende que a inconstitucionalidade versada na presente defesa não está na norma em si, mas na indevida

aplicação da norma para o caso concreto, por se tratar de venda direta destinada a consumidor final não contribuinte, inexistindo operação de substituição tributária.

Alega a imprecisão dos termos da autuação, pois, entende importante elucidar que o Convênio ICMS nº 51/00 dispõe sobre o regime de lançamento das operações interestaduais de “faturamento direto a consumidor” de veículos novos pela montadora ou importadora. Nesse sentido, estabelecem os §§ 1º e 2º da Cláusula Primeira do Convênio.

Diz que tais disposições aplicam-se única e exclusivamente às operações sujeitas à cobrança do ICMS-ST, isto é, quando há faturamento direto de veículos novos a consumidor final, desde que este seja contribuinte do imposto.

Alega que, no caso concreto, as operações constantes das Notas Fiscais nºs 13.382, 35.739, 36.337, 37.030 foram realizadas entre o ora recorrente e consumidores finais não contribuintes do ICMS. Desta simples constatação, óbvio que não há que se falar em operação sujeita à substituição tributária prevista no inciso II da cláusula primeira.

Frisa que tal conclusão foi reconhecida não apenas pela 1ª JJF no acórdão ora recorrido, mas pela própria fiscal Autuante, quando afirma com veemência à fl. 146 saber não se tratar de operações sujeitas à substituição tributária.

Entende que não versando então sobre operações sujeitas à substituição tributária, não há que se falar na aplicação plena do Convênio, ao menos no que concerne à forma de apuração de ICMS ao Estado destinatário.

Defende que, em se tratando de operações interestaduais de vendas a consumidor contribuinte e sujeitas ao regime de ST, é certo que caberia ao estado destinatário a parcela residual do ICMS na forma disposta no § 2º da Cláusula Primeira do Convênio, posto que assim acordaram os Estados em reunião do CONFAZ, porém, não pode estender tal situação jurídica às operações interestaduais com destino a consumidor final não contribuinte, e, por óbvio, não sujeitas à substituição tributária.

Argumenta que isso representa inapropriada e odiosa ampliação dos efeitos jurídicos a situações não alcançadas pela norma (princípio tributário da legalidade estrita – art. 150, I, CF/88), e que é certo que tal interpretação encontra obstáculo intransponível a nível constitucional.

Assevera que a acusação, à total revelia do que dispõe o artigo 155, § 2º, inciso VII, alínea “b” da CF/88, pretende cobrar ICMS em favor do estado destinatário supostamente incidente sobre operações interestaduais para não contribuintes.

Frisa que a própria Constituição disciplinou no inciso VIII do mesmo dispositivo que somente na hipótese de operação interestadual com destino a consumidor final contribuinte do ICMS, é devido imposto ao Estado de destino.

Diz que as operações de venda de veículos novos diretamente ao consumidor final há muito está prevista e disciplinada no artigo 15 da Lei nº 6.729/79 e que nesse tipo de operação, exceta-se a tradicional cadeia de circulação de veículos novos em que, regra geral, a comercialização ao consumidor final é feita pelas concessionárias. Nessa operação especial, permite-se que a montadora ou importadora realize a venda direta ao consumidor final, obedecida as ressalvas legais acima.

Aduz que o Convênio ICMS 51/2000, então, veio a estabelecer que, em tais operações, a concessionária figura não como vendedora, mas como mera intermediária da venda, cumprindo-lhe tão somente o serviço de “revisão e entrega do veículo” adquirido diretamente pelo consumidor final.

Alega que a despeito de tal intermediação, evidente que, nos termos da Lei nº 6.729/79, que disciplina a concessão comercial entre montadoras e concessionárias de veículos novos, há

evidente supressão da tradicional etapa anterior de comercialização, pela qual os fabricantes vendem seus produtos aos comerciantes, os quais, à sua vez, os revendem ao consumidor final.

Diz que se trata, portanto, de uma operação singular e única, onde a montadora ou importadora realiza operação comercial de venda de veículos novos ao consumidor final. A concessionária intermediária, por sua vez, atua como mera prestadora de serviços de revisão e entrega do produto.

Frisa que, na operação de venda de veículos com “Faturamento Direto ao Consumidor”, inexiste circulação jurídica de mercadoria, para fins tributários, entre a montadora/importadora e a concessionária ou entre esta e o consumidor final. Em suma, só há que se falar na incidência do ICMS sobre a operação entre a montadora/importadora e o consumidor final, operação esta amparada em relação negocial disciplinada por lei específica e contrato típico.

Diz que não há fato gerador do ICMS na operação realizada no território do Estado da Bahia, e que também não haverá recolhimento do imposto em seu favor.

Entende que não cabe ao intérprete, sobretudo em se tratando Sistema Tributário Nacional, ampliar o conteúdo de norma tão pontual e objetiva para alcançar situações não previstas e instituir cobrança de tributos.

Diz que o Superior Tribunal de Justiça, ao interpretar a natureza da operação de intermediação da concessionária para vendas diretas de veículos novos a consumidores finais, assentou o entendimento de que:

Ocorre que, nas hipóteses elencadas no art. 15 da Lei 6.729/79, a entrega dos veículos vendidos pela montadora (concedente) obrigatoriamente deveria ser feita por determinada concessionária estabelecida no lugar da entrega, mas esse fato, por si só, não implicaria circulação jurídica dos objetos da venda, não incidindo, de conseqüência, o ICMS questionado.

(...)

De qualquer sorte, a equiparação entre as duas operações, por força do art. 15 da Lei 6.729/79, ainda que a revendedora recebesse comissão, não poderia caracterizar nova circulação jurídica, a autorizar a incidência, mais uma vez, do ICMS, desta vez a ser pago ao Estado de Minas Gerais. No entanto, data maxima venia, não se pode confundir operação de compra e venda realizada pela montadora a clientes especiais, cuja entrega seria efetivada por uma das concessionárias situadas em Belo Horizonte/MG, com a efetiva entrega realizada pela embargante-recorrente (após a imprescindível revisão de cada veículo).

Entende restar esclarecido que não há fato gerador do ICMS na operação de intermediação (serviços de revisão e entrega) da concessionária entre a fabricante e o consumidor final, apta a ensejar a nova incidência do ICMS, imposto este já lançado na operação de venda faturada diretamente ao consumidor.

Frisa que o fato gerador do ICMS ocorre pela saída, ou mais tecnicamente pela realização de circulação jurídica de mercadorias do estabelecimento do contribuinte; que as concessionárias não realizam o fato gerador do ICMS pelo simples fato de ser responsável, por força do artigo 15 da Lei nº 6.729/79, pela revisão inicial e entrega do veículo ao consumidor final, c.f. reconhecido no v. acórdão do STJ; que o constituinte de 1988, e a Lei Complementar nº 87/96, que engendram a estrutura normativa do ICMS, adotaram o critério ou princípio da origem de repartição de receita nas operações interestaduais para não contribuintes; que inexistindo a ocorrência de fato gerador do ICMS na circunscrição do território baiano, inexorável concluir que o Estado da Bahia sequer detém legitimidade para cobrar qualquer parcela de ICMS. Entende ser esta a orientação constitucional firmada (art. 155, § 2º, VII e VIII, CF/88), e a regra estabelecida pelo legislador complementar (LC nº 87/96).

Diz que não pode uma interpretação deturpada do Convênio ICMS 51/00, desmoronar a estrutura de incidência do ICMS prevista na CF/88 e na Lei Complementar.

Frisa que se limita a defender que o ref. convênio não se aplica ao caso de operação de faturamento direto para consumidor não contribuinte do ICMS simplesmente porque o próprio inciso II do § 1º e o § 2º da sua Cláusula Primeira restringem tal sistemática às vendas a consumidores contribuintes do imposto.

Diz que há muito os Tribunais pátrios têm entendido que a regra de repartição do ICMS nas operações interestaduais está atrelada ao aspecto subjetivo, isto é, a condição de contribuinte ou não do adquirente. Aduz que, embora haja estabelecimento intermediário que, ressalte-se, tão somente efetua a entrega do produto em circulação, o fato gerador do ICMS se identifica tão somente na operação de venda direta a consumidor.

Aduz, ainda, que a disciplina de fatos geradores, alteração da base de cálculo e mesmo fixação de alíquotas diferenciadas prescindiria ou de lei em sentido estrito, posto que compete somente à este instrumento normativo a definição dos aspectos que compõem a incidência tributária, ou de Resolução do Senado, porquanto compete à este órgão político o estabelecimento de alíquotas interestaduais diferenciadas. Nesse sentido, é o que exige o art. 146, III, alíneas “a” e “b” e artigo 155, § 2º, inciso XII da CF/88 c/c art. 97 do CTN.

Diz que sequer a responsabilidade por substituição tributária estabelecida em convênio dispensa a criação de lei ratificadora de tal acordo administrativo, posto que cabe à Lei Estadual tal função (art. 6º, §1º da Lei Kandir), em estrito cumprimento e consonância à regra geral de substituição prevista no art. 128 do CTN.

Durante a sessão de julgamento, o Representante da PGE/PROFIS, Dr. José Augusto Martins, opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, pois entende que é perfeitamente aplicável o Convenio ICMS 51/2000 ao caso presente, pois há que ser exigido o ICMS ST referente à venda da concessionária ao consumidor final.

VOTO

A infração 6, objeto do Recurso Voluntário assim restou descrita no Auto de Infração:

“Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Na saída de veículos importados, destinados a consumidor final, conforme consta na planilha Venda Direta de Veículos – CONVÊNIO 51/00.”

O fato que motivou a autuação fiscal foi a venda direta a consumidor final de veículos importados, conforme se verifica tanto da descrição da infração acima transcrita como do demonstrativo e cópias de notas fiscais constantes às fls. 26-32. Trata-se de importações de veículos realizadas em outros Estados da Federação, os quais foram vendidos diretamente a consumidores finais localizados no Estado da Bahia.

Tal procedimento de venda direta realizada pelo importador está previsto no art. 15 da Lei nº 6729/79, o qual prevê a possibilidade da montadora ou importado

r realizar venda direta para o consumidor final. Nestes casos a concessionária não realiza venda de mercadoria, apenas um serviço de revisão do veículo, antes de entregá-lo ao consumidor final, conforme estabelece o § 1º do referido dispositivo legal.

De logo, há de se observar que a venda realizada a consumidor final é a última etapa da cadeia de circulação da mercadoria, não havendo que se falar em operação de circulação de mercadoria subsequente.

Veja-se, então, que a infração que foi imputada ao Recorrente não se configura, haja vista que não há “operação subsequente”.

Ademais, tratando-se de uma venda interestadual destinada a não contribuinte do ICMS não há imposto devido ao Estado de destino da mercadoria, conforme prescreve o art. 155, §2º, VIII, da CF/88. O imposto é devido somente ao Estado de origem da mercadoria.

O STJ, ao analisar situação semelhante, já se posicionou neste mesmo sentido:

RECURSO ESPECIAL. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. VENDA DIRETA DA MONTADORA A COMPRADORES ESPECIAIS SITUADOS EM ESTADO-MEMBRO DIVERSO (LEI 6.729/79, ART. 15).

OCORRÊNCIA DE TRANSFERÊNCIA DA PROPRIEDADE. ENTREGA ATRAVÉS DE CONCESSIONÁRIA SITUADA NO DOMICÍLIO DOS COMPRADORES. FATO GERADOR ÚNICO. NÃO-OCORRÊNCIA DE 'CIRCULAÇÃO JURÍDICA'. NÃO-INCIDÊNCIA DE ICMS NO DOMICÍLIO DOS COMPRADORES ESPECIAIS. PROVIMENTO DO RECURSO.

(REsp 806.101/MG, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Rel. p/ Acórdão Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/05/2007, DJ 21/06/2007, p. 284) (Grifamos)

No mesmo sentido, a Decisão do TJ/MG:

DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - VENDA DE VEÍCULO DIRETAMENTE A CONSUMIDOR FINAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU ""PARA FRENTE"" - NÃO CARACTERIZAÇÃO - AUSÊNCIA DE FATO GERADOR DE ICMS NO ESTADO DE MINAS GERAIS - SENTENÇA CONFIRMADA. O instituto da substituição tributária progressiva ou ""para frente"" encontra-se previsto no art. 150, § 7º da Constituição da República e disciplina, em linhas gerais, a transferência do dever de contribuir, que é imputado a terceiro e em razão de fato gerador presumido e posterior. A venda direta de automóveis entre montadora e consumidor final não obriga a primeira ao recolhimento de ICMS/ST, não atraindo, destarte, a incidência do art. 29, § 1º do RICMS/1996, uma vez que ocorreu uma única operação de circulação de mercadoria, cujo fato gerador deu-se no Estado de origem dos automotores. Em operações de tal natureza, inexiste fato gerador de ICMS ocorrido no âmbito do Estado de Minas Gerais, porquanto cediço que mera circulação física de um bem não é suficiente para sustentar a tributação, sendo necessário, para tanto, a transferência de sua titularidade. A intermediação das concessionárias e as vendas diretas pactuadas entre montadora e consumidores especiais encontram respaldo na Lei 6.729/79, não havendo que se falar em anulação/descaracterização das operações mercantis aqui examinadas, uma vez que referida matéria sequer restou debatida nos autos e extrapolaria os limites da demanda, infringindo o princípio da congruência. Em reexame necessário, confirma-se a sentença, prejudicado o apelo voluntário.

(TJ-MG , Relator: DÍDIMO INOCÊNCIO DE PAULA, Data de Julgamento: 21/08/2008) (Grifamos)

Ante ao exposto, entendo que o fato gerador indicado na infração 6 não se verificou e concluo pela improcedência da infração.

Observo, ainda, que no presente caso também resta evidenciada uma nulidade, haja vista que a infração 6 descrita no Auto de Infração foi alterada substancialmente pela Decisão de Primeira Instância, a qual asseverou expressamente que “[...] não se cogita do regime da substituição tributária, justamente por não se destinar a contribuintes do ICMS, mas de um partilhamento de receitas, condicionado a que a operação esteja sujeita ao regime de substituição tributária em relação a veículos novos (Convênio ICMS 132/92) e que a entrega do veículo ao consumidor seja feita pela concessionária envolvida na operação – Cláusula primeira do Convênio ICMS 51/00.” (grifamos). Ora, se não é caso de substituição tributária, estão completamente equivocadas a descrição contida no Auto de Infração, bem como a penalidade aplicada, que foi a do art. 42, II, “e”, da Lei 7.014/96, que prevê multa de 60% para “quando não for retido o imposto pelo sujeito passivo por substituição”.

Todavia, em razão do quanto disposto no art. 155, Parágrafo Único, do RPAF, deixo de declarar a nulidade da autuação, pois entendo que esta é improcedente.

Face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para declarar a improcedência da infração 6.

VOTO VENCEDOR (Pelo Não Provimento do Recurso Voluntário)

Data venia, discordo do voto do ilustre Conselheiro Relator, e compartilho o posicionamento do digno representante da PGE/Profis, presente a esta sessão de julgamento, quanto à falta de base jurídica para acolhimento das preliminares suscitadas pelo sujeito passivo, bem quanto à necessidade de improvimento do Recurso Voluntário interpuesto.

Preliminarmente, quanto à discussão acerca da arguição de nulidade da imputação 06, no sentido de que seria insuficiente, para exercício pleno do direito e defesa, a indicação apenas das Cláusulas Primeira e Segunda do Convênio ICMS nº 51/2000, no texto do Auto de Infração, na realidade tal citação de dispositivos normativos, acrescida à descrição da imputação, foi suficiente para o entendimento pleno do motivo da autuação, inclusive tendo o contribuinte

discutido o mérito dessa acusação. Observo que, tal como exposto pelo digno Representante da PGE/Profis nesta sessão de julgamento, Convênio interestadual, ao obrigar o Estado signatário, por via de decorrência obriga os contribuintes do mesmo Estado.

Por outro lado, embora no voto da decisão da Junta tenha havido uma aparente contradição com o enunciado da imputação, ao citar, a Junta, que não se trataria de regime de substituição tributária, na realidade a Junta citou o partilhamento do tributo, base da exigência.

O fato de parte do texto da decisão da Junta conter uma incorreção não invalida a autuação, que lhe é anterior, e não vicia como nula a decisão em si, posto que houve a apreciação do mérito em primeira instância, inclusive com conclusão que entendo mereça ser referendada por esta 3ª Câmara, além do que o tema foi abordado de forma literal ao longo do voto objeto daquela decisão.

Abordando o mérito, tem-se que o ICMS referente às operações objeto da imputação 06 não foi recolhido aos cofres públicos, isto é assente entre Fisco e autuado.

O cerne material da lide diz respeito a se verificar se as operações em foco são, ou não, fato gerador do ICMS, e para tanto faz-se necessário analisarmos o texto das Cláusulas Primeira e Segunda do multicitado Convênio ICMS 51/2000, que *“Estabelece disciplina relacionada com as operações com veículos automotores novos efetuadas por meio de faturamento direto para o consumidor.”*, Convênio este do qual é também signatária a Bahia desde a sua publicação.

Para melhor análise, transcrevo as duas Cláusulas:

CONVÊNIO ICMS 51/00

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

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

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

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

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

Acrescido o § 2º à cláusula primeira pelo Conv. ICMS 58/08, efeitos a partir de 25.06.08.

§ 2º A parcela do imposto relativa à operação sujeita ao regime de sujeição passiva por substituição é devida à unidade federada de localização da concessionária que fará a entrega do veículo ao consumidor.

Acrescido o § 3º à cláusula primeira pelo Conv. ICMS 58/08, efeitos a partir de 25.06.08.

§ 3º A partir de 1º de julho de 2008, o disposto no § 2º aplica-se também às operações de arrendamento mercantil (leasing).

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

I - emitir a Nota Fiscal de faturamento direto ao consumidor adquirente:

a) com duas vias adicionais, que, sem prejuízo da destinação das demais vias prevista na legislação, serão entregues:

1. uma via, à concessionária;

2. uma via, ao consumidor;

b) contendo, além dos demais requisitos, no campo “Informações Complementares”, as seguintes indicações:

1. a expressão “Faturamento Direto ao Consumidor - Convênio ICMS Nº 51/00, de 15 de setembro de 2000”;

2. detalhadamente as bases de cálculo relativas à operação do estabelecimento emitente e à operação sujeita ao regime de sujeição passiva por substituição, seguidas das parcelas do imposto decorrentes de cada uma delas;

3. dados identificativos da concessionária que efetuará a entrega do veículo ao consumidor adquirente;

II - escriturar a Nota Fiscal no livro próprio de saídas de mercadorias com a utilização de todas as colunas relativas a operações com débito do imposto e com substituição tributária, apondo, na coluna “Observações” a expressão “Faturamento Direto a Consumidor”.

Acrescido o inciso III à cláusula segunda pelo Conv. ICMS 19/01, efeitos a partir de 16.04.01.

III - remeter listagem contendo especificamente as operações realizadas com base neste convênio, no prazo e na forma estabelecida na cláusula décima quarta do Convênio ICMS 132/92, de 25 de setembro de 1992.

Nova redação dada ao parágrafo único da cláusula segunda pelo Conv. ICMS 03/01, efeitos a partir de 16.04.01.

Parágrafo único. 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:

(...)

Consoante visto nos autos deste processo, o objeto das operações que ensejam a imputação são veículos automotores novos, tal como exposto na Cláusula Primeira, tendo ocorrido faturamento direto ao consumidor, e não a revendedor, e o faturamento foi realizado pelo importador.

O veículo foi entregue ao consumidor pela concessionária envolvida na operação, que estava já sujeita ao regime de substituição tributária na data de ocorrência da operação de venda. Por conseguinte, 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 fez a entrega do veículo ao consumidor, ou seja, a Bahia. Assinalo, por oportuno, que o fato de um determinado consumidor ser, ou não, uma pessoa jurídica, ou física, não modifica o seu *status* de consumidor.

Assim, as operações objeto da imputação 06 são fatos geradores de ICMS, e por este motivo voto pelo improviso do Recurso Voluntário interposto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279462.0001/12-0, lavrado contra **TRICOS DISTRICAR IMPORTADORA E DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$42.154,71**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores recolhidos.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Álvaro Barreto Vieira e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes e Oswaldo Ignácio Amador.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de junho de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – RELATOR

OSMIRA FREIRE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS