

**A. I. Nº** - 298624.0014/15-0  
**AUTUADO** - FCA FIAT CHRYSLER AUTOMÓVEIS BRASIL LTDA.  
**AUTUANTES** - WAGNER RUY DE OLIVEIRA MASCARENHAS E JOSÉ MACEDO DE AGUIAR  
**ORIGEM** - DAT/METRO IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 28.09.2016

#### **4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF Nº. 0166-04/16**

**EMENTA:** ICMS. 1. OPERAÇÕES DE VENDAS REALIZADAS PARA CONTRIBUÍNTES DESTE ESTADO. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. RETENÇÃO A MENOR. O sujeito passivo comprovou equívoco na apuração da base de cálculo, pelo fato de se tomar como referência veículo de modelo diferente, no que foi acompanhado pelos autuantes quando da informação fiscal. Infração improcedente. 2. RETENÇÃO A MENOR DO ICMS, E O CONSEQUENTE RECOLHIMENTO, NA QUALIDADE DE SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO, RELATIVO ÀS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES, NAS VENDAS REALIZADAS PARA CONTRIBUÍNTES LOCALIZADOS NO ESTADO DA BAHIA. O Convênio ICMS 51/00 absorveu a Resolução do Senado Federal nº 13/2012, através do Convênio ICMS 26/2013 estando correto o cálculo efetuado na autuação. Infração subsistente. 3. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS RETIDO, NA QUALIDADE DE SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO, RELATIVO ÀS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES, NAS VENDAS REALIZADAS PARA CONTRIBUÍNTES LOCALIZADOS NO ESTADO DA BAHIA. Comprovado pelo sujeito passivo tratar-se de operações de devoluções, a infração é improcedente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 21 de setembro de 2015 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$39.902,05, bem como multa nos percentuais de 60% e 100%, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **08.03.02**. Procedeu a retenção a menor 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, totalizando R\$3.874,43, nos meses de fevereiro a abril de 2013, multa de 60%.

Infração 02. **08.45.02**. Procedeu a retenção a menor 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, ocorrência constatada nos meses de maio a julho, setembro a dezembro de 2014, no montante de R\$16.839,69, bem como multa de 60%.

Infração 03. **08.03.01**. Deixou de proceder ao recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de setembro, novembro e dezembro de 2014, totalizando a infração R\$19.187,93, sendo sugerida multa de 150%.

A autuada, por meio de seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 31 a 52, onde argui em sua defesa, após destacar a sua tempestividade, e resumir os fatos que o lançamento carece de substrato jurídico válido, motivo pelo qual merece ser integralmente cancelado.



atuado corresponde ao valor de R\$ 43.047,00 (quarenta e três mil e quarenta e sete reais), de acordo com tabelas anexadas.

Indica que para o cálculo do ICMS/ST a Fiscalização considerou, equivocadamente, o preço público praticado para o veículo “NOVO IDEA ATTRACTIVE 1.4”, o qual é maior que aquele praticado para os veículos objeto das Notas Fiscais (FIAT/IDEA ATTRACTIVE 1.4), fato que resultou na conclusão equivocada de que a Impugnante teria recolhido a menor o imposto devido ao Estado da Bahia.

No caso das Notas Fiscais relacionadas à Infração 01, por se tratar de venda de veículo automotor a concessionária, o ICMS/ST incidente na operação foi calculado de acordo com as disposições do artigo 8º, §5º, da LC 87/96 e do Convênio ICMS nº 132/92.

Para apurar o valor devido a título de ICMS/ST, realizou o seguinte cálculo: sobre o valor do preço público adotado, aplicou a alíquota interna utilizada para as operações com veículos automotores (12%) e do valor encontrado subtraiu o valor do ICMS próprio pago ao Estado de origem. Esse foi o mesmo cálculo realizado pela Fiscalização. Todavia a utilização equivocada do preço público adotado resultou na apuração a maior do ICMS/ST incidente nas operações autuadas.

A planilha elaborada pela Fiscalização comprova que o preço público adotado pelo Fiscal para a apuração do ICMS/ST foi aquele praticado para o veículo “NOVO IDEA ATTRACTIVE 1.4”, no montante de R\$ 43.047,00, na forma de documento abaixo:

Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia															
Diretoria de Fiscalização de Empresas de Grande Porte - DAT METRO															
Inspetoria de Fiscalização de Empresas de Grande Porte - IFEP															
DATA	Nº	nom_razsocial_contrb	UF	IP	ITEM	DESCRIÇÃO	CFOP	UN	QTD	vBC	vICMS	vBCST	retido_item	AL	TAB PÇ
20-fev-13	24719	REVENDE DE VEICULOS LTDA.	BA	2.331,08	1	FIAT/IDEA ATTRACTIVE 14	05	PASSAGEIROS	6401 UN	10000	31.583,14	2.210,82	29.421,91	2.790,90	0,07
															43.047,00
															2.954,82
															-163,92

O cálculo realizado pela Fiscalização pode ser assim sintetizado:

- R\$ 43.047,00 (Preço Público) X 12% = R\$ 5.165,64
- R\$ 5.165,64 - R\$ 2.210,82 (ICMS próprio) = R\$ 2.954,82 (ICMS/ST)

Como o valor retido a título de ICMS/ST perfaz o montante de R\$ 2.790,90, a Fiscalização baiana considerou que teria ocorrido o recolhimento a menor do imposto estadual no montante de R\$ 163,92 (R\$ 2.954,82 – R\$ 2.790,90 = R\$ 163,92).

Todavia, a correta consideração do preço público adotado para o veículo objeto das Notas Fiscais (FIAT/IDEA ATTRACTIVE 1.4), no montante de R\$ 41.680,00, evidencia a correção dos recolhimentos por ela realizados:

- R\$ 41.680,00 (Preço Público) X 12% = R\$ 5.001,60
- R\$ 5.001,60 - R\$ 2.210,82 (ICMS próprio) = R\$ 2.790,78 (ICMS/ST)

Destaca que o equívoco incorrido pela Fiscalização para a apuração do preço público se repetiu para os demais itens das Notas Fiscais autuadas, porquanto foram considerados os preços praticados para os acessórios do veículo “NOVO IDEA ATTRACTIVE 1.4” quando deveria ter utilizado os preços dos acessórios relacionados ao veículo “FIAT/IDEA ATTRACTIVE 1.4”.

Entendendo demonstrada a correção dos recolhimentos realizados, bem como que os valores de ICMS/ST recolhidos a menor decorrem da consideração equivocada do preço público aplicado aos veículos e acessórios objeto das Notas Fiscais autuadas, deve ser prontamente cancelado o lançamento fiscal no que diz respeito à Infração nº 01.

Para a infração 02, fala que em relação aos meses de maio, junho, julho, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2014, a Fiscalização entendeu que teria ocorrido recolhimento a menor do ICMS/ST incidente nas operações de venda direta de veículos importados para consumidores finais localizados no Estado da Bahia, sujeitas às disposições do Convênio ICMS nº 51/00.

Aponta que as divergências apuradas pela Fiscalização decorrem de equívoco cometido no cálculo do ICMS/ST devido ao Estado da Bahia, diante do fato de, para o cálculo do imposto estadual, a Fiscalização ter utilizado as regras previstas na legislação de regência para o cálculo do ICMS/ST (Convênio ICMS nº 132/92 e §5º do art. 8º da LC nº 87/96), desconsiderando que as operações autuadas se sujeitam, apenas, ao ICMS próprio, com a repartição da base de cálculo prevista para as vendas diretas ao consumidor final (Convênio ICMS nº 51/00).

Rememora ter sido o Convênio ICMS nº 51/2000 editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ e instituído uma regulamentação especial da incidência do ICMS nas operações interestaduais de faturamento direto de veículos automotores (destinados ao consumidor final), estabelecendo a divisão da carga do imposto entre os Estados de origem e de destino, uma vez que essas operações, obrigatoriamente, envolvem a participação de uma concessionária, que é responsável pela prestação dos serviços de revisão e entrega do veículo ao consumidor final adquirente.

Aponta envolverem as Notas Fiscais relacionadas à Infração nº 02, operações de remessa de veículos importados para consumidores finais localizados na Bahia, para as quais a divisão da base de cálculo está prevista no parágrafo único do inciso III da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 51/00, transcrito.

Registra que após a edição da Resolução do Senado Federal nº 13/2012, a qual instituiu a alíquota de 4% (quatro por cento) para o ICMS incidente nas operações interestaduais que envolvam bens e mercadorias importados do exterior, foi incluído o inciso III no parágrafo único da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 51/00, que passou a regulamentar qual seria a divisão da base de cálculo do ICMS nas operações com veículos importados adquiridos diretamente pelo consumidor final, o que se afigura o caso dos autos.

Destaca que a regra do inciso III não implica aplicação da alíquota de 4% para as operações de venda direta de veículos importados para consumidor final, apenas determina uma repartição especial da base de cálculo do ICMS nessas operações, mantendo a aplicação da alíquota interna de 12% prevista na legislação dos Estados envolvidos na operação.

Assim, atendendo às determinações legais previstas no Convênio ICMS nº 51/00, aplicável à espécie, realizou o seguinte cálculo para apuração do ICMS/ST incidente nas operações de venda de veículos importados novos para consumidores finais localizados no Estado da Bahia: apurou a base de cálculo do ICMS/ST considerando os percentuais previstos no inciso III do parágrafo único da cláusula segunda do Convênio ICMS nº 51/00, e sobre a base de cálculo apurada para a incidência do ICMS na origem e no destino, aplicou a alíquota de 12% prevista para as operações internas com veículos automotores novos.

Explicita o Cálculo do ICMS devido nas operações de venda direta de veículos importados:

Apuração da Base de Cálculo para o Cálculo do ICMS devido à origem		Apuração da Base de Cálculo para o Cálculo do ICMS devido ao destino (Estado da Bahia)	
Valor total da Nota Fiscal	35.596,47 (a)	Valor total da Nota Fiscal	35.596,47
Base de cálculo considerando o IPI de 9% - alínea 'o' do inciso III do p.u. da Cláusula 2ª (a*22,81%)	8.119,55 (b)	Base de cálculo considerando o IPI de 9% - alínea 'o' do inciso III do p.u. da Cláusula 2ª (a-b)	27.476,92 (c)
ICMS devido à origem - 12% (b*12%)	974,35	ICMS devido ao destino - 12% (c*12%)	3.297,23



base prevista no referido Convênio, utilizando-se da base de cálculo cheia, aplicando a alíquota interna de 12% e deduzindo o imposto próprio recolhido à origem.

Aponta que a forma de cálculo utilizada pela Fiscalização para apurar a correção dos valores de ICMS recolhidos é arbitrária e estranha às determinações da legislação regulamentadora da matéria (Convênio ICMS nº 51/00 e RICMS/BA), resultando em apuração a maior do imposto estadual devido a este Estado, e demonstrado o equívoco incorrido pela Fiscalização, bem como a correção do procedimento adotado para a apuração do ICMS devido ao Estado da Bahia, deve ser prontamente cancelado o lançamento fiscal no que diz respeito à Infração nº 02.

Quanto à infração 03, indica que em relação aos meses de setembro, novembro e dezembro de 2014, a Fiscalização entendeu que teria havido falta de recolhimento de parte do ICMS/ST retido por ocasião das vendas de veículos ao Estado da Bahia.

Esclarece serem os valores apurados como devidos pela Fiscalização devoluções de mercadorias vinculadas ao Convênio ICMS nº 51/00, as quais foram desconsideradas pela Fiscalização.

Inferre que, provavelmente, a conclusão a que chegou a Fiscalização decorre do fato de que o sistema de preenchimento da Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária (GIA-ST) não possui campo específico para que se informe o valor do ICMS relacionado às operações de devolução de mercadorias vinculadas ao Convênio ICMS nº 51/00. Por tal razão, no campo 14 da GIA informa, apenas, os valores de ICMS vinculados às operações de devolução de mercadorias que se sujeitam ao Convênio ICMS nº 132/92 (ICMS/ST).

Já os valores das devoluções vinculadas às operações sujeitas ao Convênio ICMS nº 51/00 são deduzidos do valor apurado a título de ICMS/ST, a fim de ajustar a informação relativa ao valor total do imposto devido pela Impugnante. Como as devoluções do Convênio ICMS nº 51/00 não são informadas em campo específico a Fiscalização não conseguiu visualizar essa informação, entendendo, equivocadamente, que a Impugnante teria retido o tributo e não repassado aos cofres baianos.

Para melhor elucidar as alegações postas, traz como exemplo a GIA relativa ao mês de setembro/2014:

GUIA NACIONAL DE INFORMAÇÃO E APURAÇÃO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (GIA - ST) Versão 2.0

1 - <input type="checkbox"/> GIA-ST SEM MOVIMENTO	4 - UF Favorecida BA	5 - Período de Referência 09/2014
2 - <input type="checkbox"/> GIA-ST RETIFICAÇÃO	22 - Nome da UF Favorecida Bahia	6 - Inscrição Estadual na UF Favorecida 105480912
23 - Nome, Firma ou Razão Social FIAT AUTOMOVEIS SA	24 - DDD / Telefone	7 - Valor dos Produtos 1.021.151,01
25 - Endereço Completo ROD BR-381 FERNAO DIAS, SN		8 - Valor do IPI 99.618,98
26 - Município / UF BETIMMG	27 - CEP 32688988	28 - Inscrição no CNPJ 16.701.716/0017-13
DECLARO, SOB AS PENAS DA LEI, QUE OS DADOS LANÇADOS NESTA GUIA SÃO A EXPRESSÃO DA VERDADE. E CIENTE ESTOU DE VENCIDOS OS PRAZOS ESTABELECIDOS, O DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO SERÁ INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA, DE ACORDO COM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA EM VIGOR NA UNIDADE DA FEDERAÇÃO FAVORECIDA.		9 - Despesas Acessórias 0,00
29 - Nome do Declarante PAULO HENRIQUE MADUREIRA BERNARDES	30 - CPF/MF 050.037.026-55	10 - Base de Cálculo do ICMS Próprio 970.093,40
31 - Cargo do Declarante na Empresa SUPERVISOR FISCAL	32 - DDD / Telefone 31 -38888354 r:7745	11 - ICMS Próprio 38.803,41
34 - E-mail intimacoes@fiatservices.com	33 - DDD / Fax 31 -38888354	12 - Base de Cálculo do ICMS-ST 985.875,05
35 - Local e Data BETIM, 30/09/2014		13 - ICMS retido por S.T. 149.424,12
36 - Informações Complementares		14 - ICMS de Devoluções de Mercadoria 17.499,59
3 - Datas de Vencimento do ICMS-ST		15 - ICMS de Ressarcimentos 0,00
1ª 09/10/2014 131.924,53		16 - Crédito de Período Anterior 0,00
2ª 00/00/0000 0,00		17 - Pagamentos Antecipados 0,00
3ª 00/00/0000 0,00		18 - ICMS-ST Devido 131.924,53
4ª 00/00/0000 0,00		19 - Repasse de ICMS-ST ref. Combustível 0,00
5ª 00/00/0000 0,00		20 - Crédito para Período Seguinte 0,00
6ª 00/00/0000 0,00		21 - Total do ICMS-St a Recolher 131.924,53

37 - É distribuidora de combustíveis derivados de petróleo ou TRR e realizou operações destinadas à UF Favorecida? ☐ Sim ☒ Não

Apresenta, também, demonstração das informações prestadas:

Dados Nota a Nota Mês 09/2014	
Venda Conv.132 92	128.795,29
Dev. Conv. 132 92	-17.499,59
<b>Devido Conv. 132 92</b>	<b>111.295,70</b>

Dados Nota a Nota Mês 09/2014	
Venda Conv. 51 00	23.163,79
Dev. Conv. 51 00	-2.534,96
<b>Devido Conv. 51 00</b>	<b>20.628,83</b>

Valor Informado na Guia ICMS ST	
Venda Conv.132 92	128.795,29
Devido Conv. 51 00	20.628,83
<b>Campo 13 da GIA ST</b>	<b>149.424,12</b>
Dev. Conv. 132 92	-17.499,59
<b>Campo 14 da GIA ST</b>	<b>-17.499,59</b>
<b>Campo 18 da GIA ST</b>	<b>131.924,53</b>

Observa que o valor que foi considerado não recolhido pela Fiscalização, em relação ao mês de setembro de 2014, corresponde, exatamente, ao valor das devoluções vinculadas ao Convênio ICMS nº 51/00.

Fala que o mesmo raciocínio deve ser aplicado para os demais meses da autuação, vez que, também nesses períodos, a Fiscalização deixou de considerar, para o cálculo do valor total devido a título de ICMS/ST ao Estado da Bahia a dedução dos valores decorrente das devoluções dos veículos efetivadas pelos consumidores residentes nesse Estado.

A fim de reforçar as alegações postas, acosta as Notas Fiscais que comprovam a devolução dos veículos vinculados ao Convênio ICMS nº 51/00, que foram desconsideradas pela Fiscalização, bem como a apuração, nota a nota, de todas as operações de venda realizadas ao Estado da Bahia nos meses autuados e, ainda, os valores deduzidos em razão das devoluções efetivadas.

Registra, de igual forma, que especificamente em relação à Nota Fiscal nº 65.575, relacionada à competência de dezembro de 2014, verifica-se que a divergência apurada pela Fiscalização decorre do fato de que essa nota fiscal foi emitida em nome de adquirente sediado no Estado da Bahia, todavia, o veículo foi entregue a concessionária localizada no Distrito Federal (inscrita no CNPJ sob o nº 72.624.521/0004-73), Estado para o qual foi recolhido o ICMS, conforme se vê abaixo:

Dispõe o §2º do artigo 1º do Convênio ICMS nº 51/00 (transcrito), que o ICMS incidente nas operações de faturamento direto ao consumidor final é devido ao Estado em que se localiza a Concessionária que efetuará a entrega do veículo, o que leva à certeza de que em relação à Nota Fiscal 65.575 o ICMS incidente na operação é devido ao Distrito Federal e não ao Estado da Bahia, porquanto a concessionária responsável pela entrega do veículo ao consumidor está localizada naquele Estado.

Ante ao exposto, também em relação à Infração nº 03, entende deve ser integralmente cancelada a Autuação ora impugnada, haja vista a demonstração de que o imposto considerado retido e não repassado ao Estado da Bahia diz respeito a operações de devolução de mercadorias vinculadas ao Convênio ICMS nº 51/00, e especificamente em relação à Nota Fiscal 65.575, a parcela do ICMS incidente na operação é devida ao Estado onde se localiza a concessionária que efetuará a entrega do veículo (Distrito Federal), nos termos do §2º da Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 51/00.

Aborda, a seguir, que ainda entendido devido o valor do ICMS exigido no presente Auto de Infração, mesmo assim deve o lançamento ser reformulado, haja vista que os valores exigidos a título de multa (150% sobre o valor do imposto apurado na Infração nº 03 e 60% sobre o valor do imposto apurado nas Infrações 01 e 02) não estão em consonância com o ordenamento jurídico, tendo em vista que o montante exacerbado da penalidade implica inconstitucional efeito confiscatório.

Isso porque existe limite ao poder sancionador atribuído ao Estado, sendo que a Constituição Federal, em seu artigo 150, inciso IV (transcrito), veda a utilização de tributos com efeitos confiscatórios, inexistindo dúvidas de que o princípio da vedação ao confisco, assim como o da proporcionalidade e razoabilidade, deve ser aplicável também às multas tributárias, como confirma a lição de Leandro Paulsen, cujo excerto colaciona.

Diz que as multas que se aproximam do valor do próprio imposto lançado ofendem os princípios constitucionais do não confisco. E, por mais que seja indiscutível que a Administração Pública deve pautar a sua atuação pelos ditames de normas infra legais que regem determinados procedimentos, a própria Constituição Federal e também a doutrina e a jurisprudência, determinam que a sua atuação tenha sempre em vista parâmetros de razoabilidade e proporcionalidade.

Indica o fato da jurisprudência pátria, mormente do STF, vem se firmando no sentido de não aceitar penalidades superiores a 20% (vinte por cento) ou 30% (trinta por cento) do valor do imposto devido, em razão de seu caráter confiscatório, sendo que multas superiores a esse patamar somente seriam cabíveis em casos de comprovado intuito de fraude, o que não se alegou no presente caso, colacionando aresto do RE nº 523.471-AgR, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, da 2ª Turma do STF, publicado no DJe de 23.4.2010, além de decisão proferida nos autos do Recurso Extraordinário nº. 754.554, no qual o Ministro Celso de Mello, do STF, entendeu ser confiscatória multa fixada no patamar de 25% do valor do imposto, conforme trecho transcrito.

Considerando que no presente caso está sendo aplicada multa em valor equivalente a 60% e a 150% do montante constituído a título de principal, imperiosa se torna a revisão das punições aplicadas, solicitando, por tal razão, a exclusão dos valores exigidos a título de multa ou a sua redução, de modo que o lançamento possa se adequar à vedação do efeito confiscatório da exigência fiscal e aos parâmetros de respeito à boa-fé e à segurança jurídica que condicionam a atividade fiscal.

Entende deva ser integralmente cancelado o Auto de Infração uma vez demonstrado que em relação à Infração 01 as divergências apuradas pela Fiscalização decorrem da consideração equivocada do preço público praticado para os produtos relacionados às Notas Fiscais autuadas, em relação à Infração nº 02, as inconsistências apuradas pela Fiscalização decorrem do equívoco na aplicação das disposições do Convênio ICMS nº 51/00, e no que tange à Infração nº 03, os valores considerados retidos e não repassados ao Estado da Bahia, dizem respeito às devoluções

de mercadorias vinculadas ao Convênio ICMS nº 51/00, as quais foram desconsideradas pela Fiscalização.

Subsidiariamente, caso mantida qualquer parcela de imposto, pede sejam canceladas, ou, no mínimo, reduzidas as multas lançadas sob os percentuais de 60% e de 150%, em virtude do nítido caráter confiscatório.

Informação fiscal constante às fls. 206 a 208 argumenta que em relação à infração 01, a divergência existente diz respeito à tabela de preços, já que nos cálculos do imposto há uma concordância, consoante fl. 37 dos autos.

Acata a correção dos valores do carro, conforme tabela de preços apresentada pela autuada, (fl. 138), assim como os valores dos acessórios. Pede a extinção da infração, pela procedência da argumentação e documentos do contribuinte.

Para a infração 02, assevera que o Convênio ICMS 51/00 e Lei 7.014/96 recepcionam a Resolução do Senado Federal 13/2012, contestando a informação defensiva, no sentido de manutenção da alíquota de 12%, por entenderem que tal Resolução é norma específica, e como tal deve ser interpretada restritivamente, e toda alíquota interna de bens importados dentro das características estabelecidas na mencionada Resolução, deve ser de 4%, evitando interpretações diversas, a depender do caso.

Neste caso (Convênio ICMS 51/00), venda direta, se trata de um bem, sendo que na repartição da receita do imposto caberão 4% ao Estado de origem, conforme transcrito, motivo pelo qual mantém a infração, diante do fato de que foi utilizada a redução de base de cálculo prevista no Convênio ICMS 26/13, aplicada tal alíquota de 4%, sendo cobrada a diferença conforme planilha que apresenta.

Transcreve o teor do artigo 15 Inciso III da Lei 7.014/96 e artigo 1º da Resolução do Senado Federal 13/2012, ao amparo de tal manutenção.

Quanto à infração 03, após transcrever as ponderações defensivas do contribuinte, afirma que depois de conferida cada uma delas, concorda e considera extinta a infração, diante do fato de ter considerado como pertinente a argumentação do impugnante.

Cientificado do teor da informação fiscal (fls. 214 e 215), o sujeito passivo retorna ao feito (fls. 217 a 229), para argumentar, após breve histórico dos fatos, que as divergências com a fiscalização decorrem de equívoco cometido no cálculo do ICMS/ST devido ao Estado da Bahia, diante do fato de que os autuantes, para cálculo do imposto utilizaram as regras contidas no Convênio ICMS 132/92 e § 5º do artigo 8º da Lei Complementar 87/96, desconsiderando que as operações autuadas se sujeitam, exclusivamente, ao cálculo do ICMS próprio, consoante repartição da base de cálculo prevista para as operações de vendas diretas ao consumidor final, regulamentadas pelo Convênio ICMS 51/00.

Menciona o fato de que tal Convênio instituiu regulamentação especial de incidência do ICMS nas operações interestaduais de faturamento direto de veículos destinados a consumidores finais, estabelecendo a repartição da carga do imposto entre os Estados de origem e destino, envolvendo as mesmas a participação de concessionária, responsável pela revisão e entrega do bem ao comprador.

Assegura que as notas fiscais arroladas na infração, envolvem operações de remessa de veículos importados para consumidores finais, estando a base de cálculo das mesmas prevista na cláusula segunda do mencionado Convênio ICMS 51/00, transcrita.

Destaca que a regra do inciso III não implica na aplicação da alíquota de 4% para as operações de vendas diretas ao consumidor final de veículos importados, e a norma determina repartição especial da base de cálculo do imposto em tais operações, mantendo a aplicação da alíquota interna de 12% prevista na legislação dos Estados envolvidos na operação.

Indica que apurou a base de cálculo do ICMS/ST considerando os percentuais previstos no inciso III do parágrafo único da cláusula segunda do Convênio ICMS 51/00, e sobre a mesma aplicou a

alíquota de 12% prevista para as operações internas com veículos automotores novos, exemplificando em relação à nota fiscal 42.916.

Aduz que diante do exemplo, fica claro que apurou corretamente o ICMS/ST incidente na operação de remessa de veículos importados para consumidores finais da Bahia, atendendo ao Convênio ICMS 51/00.

A seguir, explica a metodologia adotada pelos autuantes, os quais apuraram a base de cálculo do ICMS, considerando a repartição prevista no Convênio ICMS 51/00, (neste ponto pontua que calcularam por igual), sobre a base de cálculo apurada para incidência do imposto na origem, aplicaram a alíquota de 4%, e para a apuração da alíquota no destino, aplicaram 12% sobre o valor total da nota fiscal e decotaram o valor do imposto que entenderam deveria ter sido pago ao Estado de origem.

Diz que o equívoco cometido pelos autuantes foi o de ter aplicado a alíquota de 4% para apurar o imposto devido ao Estado de origem, quando deveriam aplicar a alíquota de 12%, observando que o inciso III do Convênio ICMS 51/00, introduziu novos percentuais de repartição da base de cálculo do ICMS operação própria para as “operações sujeitas à alíquota interestadual de 4%”, conforme transcreve.

Fala que tal regra foi acrescentada pelo Convênio ICMS 26/2013, e teve como objetivo adaptar a sistemática especial de recolhimento do ICMS aplicável aos faturamentos diretos de veículos a consumidor final à lógica fiscal que motivou a alíquota de 4% do ICMS para as operações interestaduais com bens e mercadorias importadas, ou que possuam conteúdo de importação superior a 40%, instituída pela Resolução do Senado 13/02, sendo a mesma editada com o objetivo de reduzir os efeitos dos benefícios fiscais concedidos aos Estados portuários sem a prévia aprovação pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), coibindo a chamada “guerra dos portos”, sendo que a estipulação de alíquota de 4% para as operações com mercadorias importadas e equiparadas, promoveu a transferência da maior parcela da carga fiscal para o Estado de destino, por meio do cálculo de diferencial de alíquotas.

Argumenta que após a entrada em vigor de tal Resolução, em janeiro de 2013, os Estados e Distrito Federal acordaram em promover alteração na sistemática do Convênio ICMS 51/00, para adaptá-lo à lógica tributária da alíquota interestadual de 4%.

Tal alteração foi realizada com a edição do Convênio 26/2013, que alterou o Convênio ICMS 51/00, incluindo novos percentuais para a repartição da base de cálculo do ICMS operação própria, aplicáveis àquelas operações que estariam sujeitas à alíquota interestadual de 4%.

Esclarece que o mesmo se trata de complementação da “ficção jurídica” trazida pelo Convênio ICMS 51/00, de forma que nas operações de venda direta para consumidor final de veículos importados para consumidor final de veículos importados, também haja repartição diferenciada da carga tributária. Por tal motivo, os percentuais estipulados no inciso III como sendo a base de cálculo do ICMS na operação própria, que variam dos percentuais de 15,86% (mínimo), a 24,95% (máximo), são inferiores aos percentuais definidos pelos incisos I e II, implicando, tal fato, redução da parcela devida ao Estado de origem e aumento da parcela do Estado destino.

Discorda da manifestação fiscal, no sentido de que a regra do inciso III não se sobrepõe a aplicação da alíquota de 4% para as operações de venda direta de veículos importados ao consumidor final, motivo pelo qual entende a forma correta de calcular, diante do fato da fiscalização ignorou por completo as normas do Convênio ICMS 51/00, e adotando os procedimentos do Convênio ICMS 132/92, aplicáveis apenas nas vendas de mercadorias para revenda, sujeitas à substituição tributária, conforme transcreve nas cláusulas terceira, §, 1º e sétima.

Fala que de tais dispositivos, os autuantes adotaram como critério para o lançamento, Convênio não aplicável ao caso concreto, considerando a base de cálculo do imposto o valor da operação, e o imposto retido a diferença entre o valor apurado na forma do Convênio e o recolhido ao estado da Bahia.

Reitera que nas operações autuada, conforme demonstrou, restam comprovadas se tratarem de vendas diretas de veículos importados a consumidor final, sujeitas às regras do Convênio ICMS 51/00, e não do Convênio ICMS 132/92, não sendo justificável se “misturar” duas normas aplicáveis em situações distintas, para exigir imposto em patamares superiores ao devido.

Ainda que aplicável a regra do Convênio ICMS 132/92, alega que o ICMS/ST que seria apurado para o caso em apreço, incidiria sobre montante menor que aquele já recolhido a favor do Estado da Bahia, conforme exemplifica para a mencionada Nota Fiscal 000.042.916.

A partir de tal exemplo, menciona que na regra do Convênio ICMS 51/00, o valor apurado monta em R\$3.297,23, conforme feito, todavia, se considerada a regra do Convênio ICMS 132/92, o valor apurado seria de R\$2.847,72, menor do que aquela recolhida, o que redundaria em “crédito” para com o Estado da Bahia, e não débito a ser exigido por meio de lançamento tributário.

Apega-se ao argumento de que não se pode permitir que a fiscalização se apegue a duas legislações distintas (uma que regulamenta venda direta de veículos e outra venda de veículos para revenda), a fim de apurar imposto maior do que devido.

Finaliza, solicitando a improcedência da infração 02.

Cientificado da manifestação do sujeito passivo, o autuante, de forma lacônica, despacha nos seguintes termos (fl. 230): “*Informação fiscal prestada às fls. 206 a 212. Encaminhe para julgamento*”.

## VOTO

O lançamento constitui-se em três infrações arroladas pela fiscalização, todas elas objeto de contestação pelo sujeito passivo.

Em primeiro lugar, observo que o sujeito passivo, de forma direta, não arguiu qualquer preliminar a título de nulidade, isso diante do fato de que o lançamento obedeceu, quanto ao aspecto formal, ao disposto no regramento legal, especialmente atendeu ao quanto previsto no artigo 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF/99), estando perfeito e acabado, sendo devidamente indicado o sujeito passivo, os fatos que ensejaram a autuação, as normas legais violadas, a penalidade aplicada, acostados os elementos de prova da acusação, e por tais razões, adentro, sem maiores outros comentários, na análise do mérito.

Para a infração 01, se trata de retenção a menor 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, sendo a tese defensiva a de que as divergências apuradas pela Fiscalização decorrem da consideração equivocada, para o cálculo do ICMS/ST devido ao Estado da Bahia, dos valores referentes ao “Preço Sugerido pelo Fabricante” para a venda dos veículos automotores novos destinados àquele Estado, nos termos do Convênio ICMS nº 132/92, vez que o veículo tomado como base para o cálculo das parcelas tidas como devidas foi o FIAT/IDEA ATTRACTIVE 1.4” modelo 2013, para o qual o preço adotado no período autuado corresponde ao valor de R\$ 41.680,00, conforme comprovam as tabelas trazidas aos autos, ao invés do veículo “NOVO IDEA ATTRACTIVE 1.4” modelo 2012, para o qual o preço público no período autuado correspondia a R\$43.047,00, maior, portanto, do que o modelo anterior.

Esclareceu que o cálculo realizado pela Fiscalização pode ser assim sintetizado:

- R\$ 43.047,00 (Preço Público) X 12% = R\$ 5.165,64

- R\$5.165,64 - R\$ 2.210,82 (ICMS próprio) = R\$2.954,82 (ICMS/ST)

Como o valor retido a título de ICMS/ST perfaz o montante de R\$2.790,90, a Fiscalização considerou que teria ocorrido o recolhimento a menor do imposto estadual no montante de R\$163,92 (R\$2.954,82 – R\$ 2.790,90 = R\$163,92).

Todavia, a correta consideração do preço público adotado para o veículo objeto das Notas Fiscais (FIAT/IDEA ATTRACTIVE 1.4), no montante de R\$41.680,00, evidencia a correção dos recolhimentos realizados pela empresa:

- R\$41.680,00 (Preço Público) X 12% = R\$5.001,60
- R\$5.001,60 - R\$2.210,82 (ICMS próprio) = R\$2.790,78 (ICMS/ST)

Um dos autuantes, ao analisar os elementos e documentos trazidos em sede defensiva, posicionou-se no sentido de acatar a correção dos valores do carro, conforme tabela de preços apresentada pela autuada, (fl. 138), assim como os valores dos acessórios. Pede a extinção da infração, pela procedência da argumentação e documentos do contribuinte.

De fato, de acordo com os elementos trazidos pela autuada ao feito, nota-se que, e isso é uma prática no mercado automobilístico, veículos iguais, ainda que de modelos e anos diferentes possuem valores de comercialização diversos. Os autuantes, de forma equivocada não se aperceberam de tal fato, razão pela qual efetivaram o lançamento com a cobrança ora analisada, tomando como base preço diverso daquele praticado e previsto pela empresa.

A base legal para a cobrança do imposto encontra-se no artigo 8º, § 5º, da Lei Complementar 87/96 e do Convênio ICMS nº 132/92, a saber:

Lei Complementar 87/96

*“Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:*

*(...)*

*II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:*

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;*
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;*
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.*

*(...)*

*§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto”.*

Já o Convênio ICMS 132/92 assim dispõe:

*“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 estabelecimento revendedor varejista ou entrada com destino ao ativo imobilizado.*

*(...)*

*1º A retenção do imposto somente se fará em relação ao contribuinte que tiver optado pela substituição prevista nesta cláusula, exceto em relação ao veículo destinado ao ativo imobilizado, em que sempre será aplicada a substituição*

*§ 2º O disposto nesta cláusula aplica-se aos acessórios colocados no veículo pelo estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto.*

(...)

*Cláusula terceira A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será:*

*I - em relação aos veículos saídos, real ou simbolicamente, das montadoras ou de suas concessionárias com destino a outra unidade da Federação, o valor correspondente ao preço de venda a consumidor constante de tabela estabelecida por órgão competente (ou sugerido ao público) ou, na falta desta, a tabela sugerida pelo fabricante, acrescido do valor do frete, do IPI e dos acessórios a que se refere o § 2º da cláusula primeira.*

*(redação dada ao inciso II da cláusula terceira pelo Conv. ICMS 61/13, efeitos a partir de 01.09.13 e para RJ a partir da data prevista em decreto do Poder Executivo).*

*II - em relação às demais situações, o preço máximo ou único de venda utilizado pelo contribuinte substituído, fixado pela autoridade competente, ou, na falta desse preço, o valor da operação praticado pelo substituto, incluídos os valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de margem de valor agregado ajustada ("MVA Ajustada"), calculado segundo a fórmula 'MVA ajustada = [(1+ MVA ST original) x (1 - ALQ inter) / (1 - ALQ intra)] - 1', onde:*

*a) 'MVA ST original' é a margem de valor agregado prevista no § 4º.*

*b) 'ALQ inter' é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;*

*c) 'ALQ intra' é o coeficiente correspondente à alíquota interna ou percentual de carga tributária efetiva, quando este for inferior à alíquota interna, praticada pelo contribuinte substituto da unidade federada de destino, nas operações com as mesmas mercadorias constantes do Anexo II.*

*II - em relação às demais situações, o preço máximo ou único de venda utilizado pelo contribuinte substituído, fixado pela autoridade competente, ou, na falta desse preço, o valor da operação praticado pelo substituto, incluídos os valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao varejista, acrescido do valor resultante da aplicação do percentual de 30% (trinta por cento) de margem de lucro.*

*(redação dada ao § 1º da cláusula terceira pelo Conv. ICMS 61/13, efeitos a partir de 01.09.13 e para RJ a partir da data prevista em decreto do Poder Executivo).*

*§ 1º Em se tratando de veículo importado, o preço praticado pelo substituto a que se refere o inciso II, para efeito de apuração da base de cálculo, não poderá ser inferior ao que serviu de base de cálculo para pagamento dos Impostos de Importação e sobre Produtos Industrializados".*

Desta forma, a substituição tributária deveria ter se realizado, como, aliás, o foi não sendo este o motivo da autuação, mas apenas e tão somente a base de cálculo utilizada para o mesmo, a qual, na ótica dos autuantes se apresentaria como menor.

Dos elementos trazidos ao processo, efetivamente se constata que diante da utilização de valores errôneos utilizados pelos autuantes, inexistiria infração, motivo pelo qual acolho o posicionamento da informação fiscal, e julgo a infração improcedente.

Quanto à infração 02, a acusação fiscal diz respeito a retenção a menor 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.

A tese defensiva é a de que apurou a base de cálculo do ICMS/ST considerando os percentuais previstos no inciso III do parágrafo único da cláusula segunda do Convênio ICMS nº 51/00, e sobre a mesma apurada para a incidência do ICMS na origem e no destino, aplicou a alíquota de 12% prevista para as operações internas com veículos automotores novos.

Já o posicionamento dos autuantes é o de que se tratando de venda direta, de veículo ao consumidor final, sendo que na repartição da receita do imposto, de acordo com o Convênio

ICMS 51/00, caberão 4% ao Estado de origem, conforme transcrito, motivo pelo qual mantem a infração, diante do fato de que foi utilizada a redução de base de cálculo prevista no Convênio ICMS 26/13, aplicada tal alíquota de 4%, sendo cobrada a diferença.

A discussão cinge-se, pois, a interpretação da legislação aplicável ao caso, na hipótese de venda direta de veículos a consumidor final, com a peculiaridade de serem tais veículos importados.

O Convênio ICMS 51/00, foi celebrado no sentido de estabelecer disciplina relacionada com as operações com veículos automotores novos efetuados 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, a participação da concessionária na operação de circulação com veículo novo quando faturado diretamente pela montadora ou pelo importador ao consumidor, e o disposto nos artigos 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

Ou seja: ele veio a disciplinar as operações de venda direta, efetivadas por importadores ou indústrias de veículos, prática comum no mercado.

Ao estabelecer a base de cálculo, conforme já visto anteriormente, a previsão encontra-se contida no inciso III, § 1º da cláusula primeira.

Com a edição da Resolução do Senado Federal nº 13/2012, em 25 de abril de 2012, com vigência a partir de 01 de janeiro de 2013, a qual estabeleceu alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, houve repercussão no mencionado Convênio ICMS 51/00, o qual teve a acrescido o inciso III ao parágrafo único da cláusula segunda através do Convênio ICMS 26/13, com efeitos a partir de 12 de abril de 2013, o qual, atualmente, passou a ser § 1º, a partir da celebração do Convênio ICMS 19/15, em 01 de junho de 2015.

Voltando a tal Resolução, temos que se uma empresa importa determinada mercadoria e a deposita em seu estoque. Posteriormente a empresa vende a mercadoria importada para outro Estado. De fato, ocorreram duas operações: importação e interestadual. A importação utilizará a alíquota de ICMS determinada pelo Estado sujeito ativo da obrigação tributária. Já a operação subsequente (interestadual) utilizará a alíquota de 4%, com a peculiaridade de que, ainda que a operação interestadual não seja imediatamente subsequente à operação de importação, deverá ser utilizada a alíquota de 4%. Ou seja, a Resolução SF 13/2012 é aplicável a todas as operações interestaduais subsequentes à importação.

Tal entendimento é ponto pacífico. O que ainda demanda discussão, é o fato relativo a comercialização de produto importado, ou seja, se o percentual contido na Resolução seria destinado exclusivamente a operações interestaduais entre Contribuintes do ICMS, ou aplicável a operações com não contribuintes, caso dos consumidores finais. Alguns Estados, como Mato Grosso e Mato Grosso do Sul já inseriram em suas legislações dispositivos no sentido de aceitar este último entendimento.

Aí reside o cerne da discussão. Todavia, para aclarar a mesma, entendo que, com a celebração dos Convênios acima enumerados (ICMS 26/13 e ICMS 19/15), nos interessando especialmente o primeiro, diante da época dos fatos geradores, o Convênio ICMS 51/00 incorporou a mudança trazida pela Resolução do Senado Federal 13/2012, alterando os percentuais de cálculo do imposto devido em tais operações interestaduais com mercadorias destinadas a consumidores finais.

Desta forma, inexistente qualquer inovação ou extravagância, como alega a defesa, diante do fato dos autuantes terem aplicado apenas e tão somente as previsões contidas não somente naquele dispositivo, como, de igual forma, as regras legais advindas de tais alterações na sistemática de cálculo do imposto em tais circunstâncias.

Também não vislumbro qualquer crédito a favor da empresa autuada, tal como apontado na sua manifestação após a informação fiscal.

Logo, entendo que o lançamento quanto a esta infração subsiste, em sua inteireza, não acolhendo os argumentos defensivos.

No tocante à infração 03, refere a recolhimento de ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, sendo a tese defensiva a de que não foram consideradas as devoluções de mercadorias vinculadas ao Convênio ICMS nº 51/00, e que a conclusão a que chegou a Fiscalização decorre, provavelmente, do fato de que o sistema de preenchimento da Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária (GIA-ST) não possui campo específico para que se informe o valor do ICMS relacionado às operações de devolução de mercadorias vinculadas ao Convênio ICMS nº 51/00. Por tal razão, no campo 14 da GIA informa, apenas, os valores de ICMS vinculados às operações de devolução de mercadorias que se sujeitam ao Convênio ICMS nº 132/92 (ICMS/ST).

Diz que em relação à Nota Fiscal nº 65.575, integrante no lançamento, verifica-se que a divergência apurada pela Fiscalização decorre do fato de que tal documento foi emitido em nome de adquirente sediado no Estado da Bahia, todavia, o veículo foi entregue a concessionária localizada no Distrito Federal (inscrita no CNPJ sob o nº 72.624.521/0004-73), Estado para o qual foi recolhido o ICMS, conforme se vê através da cópia do referido documento acostado aos autos.

A informação fiscal concorda com a tese defensiva e entende inexistir a infração, frente aos elementos de prova colacionados ao processo.

Com efeito, dos elementos trazidos ao feito, inclusive com análise nota a nota, encontra-se plenamente demonstrada a ocorrência de operações de devoluções, as quais tem por objetivo anular todos os efeitos da operação anterior, inclusive os tributários.

Desta forma, a tributação a ser utilizada na operação de devolução será a mesma aplicada na operação original, sendo que, na hipótese de uma operação original ter sido tributada à alíquota do ICMS de 12%, pelo motivo exposto no parágrafo anterior, a operação de devolução será tributada com a mesma alíquota aplicada sobre a base de cálculo relativa à operação original, ou seja, 12%, caso contrário, não se estaria anulando os efeitos da operação anterior.

O contribuinte que adquirir neste Estado mercadoria para comercialização com o imposto retido por substituição tributária, e porventura decide devolvê-la ao fornecedor (contribuinte substituto) por qualquer motivo, deverá emitir nota fiscal, a qual, além dos demais requisitos, conterá o CFOP, a natureza da operação, e o destaque do ICMS relativo à operação própria.

Tal devolução de mercadorias não qualifica o contribuinte como sujeito passivo da substituição tributária, razão pela qual a legislação que regulamenta o imposto impõe àquele que vier a promovê-la a emissão de documento fiscal que, além dos demais requisitos exigidos na legislação, contenha a indicação do valor do ICMS retido eventualmente destacado no documento correspondente à sua aquisição ou recebimento, no campo “Informações Complementares”, e que deverá ser computado no valor total da operação.

Tratando-se de emitente de Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), modelo 55, como no presente caso, deve ser observado que novas regras do sistema operacional, trazidas pela Nota Técnica nº 2011.004, vinculam a validação desse documento à identidade do valor total da NF-e com o somatório dos valores informados nos campos que especifica.

Importa destacar que se trata de mecanismo operacional destinado exclusivamente a viabilizar a validação e a autorização para a emissão do documento fiscal eletrônico, que não deve gerar outras repercussões na tributação da operação.

Assim, devidamente provado e atestado pelos autuantes que as diferenças encontradas são relativas a desfazimentos de operações pela via de devolução, a infração 03 é improcedente.

Quanto ao argumento de confiscatoriedade da multa, diante dos percentuais aplicados, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, dentre os de maior importância é o da legalidade, já incidentalmente abordado linhas acima, o qual tem a sua gênese

na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que *"ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei"*. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o "império da lei" ou *"jus imperium"*.

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que *"nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei"*. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antonio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que *"O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei"*.

Por outro lado, juristas como Celso Bastos e Ives Gandra Martins advogam que o Princípio da Legalidade se apresenta muito mais com característica de garantia constitucional do que de direito individual, pelo fato de não resguardar um bem da vida específico, e sim garantir ao particular a prerrogativa de rechaçar injunções impostas por outra via que não a da lei.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº. 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente Fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Posso mencionar, de igual forma, decisão do ministro Teori Zavascki, no RE 400927 MS, em decisão publicada em 18 de junho de 2013, no qual assim se manifesta:

*"Ementa: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. MULTA MORATÓRIA APLICADA NO PERCENTUAL DE 40%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INEXISTÊNCIA. PRECEDENTES DO TRIBUNAL PLENO.*

*1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal já decidiu, em diversas ocasiões, serem abusivas multas tributárias que ultrapassem o percentual de 100% (ADI 1075 MC, Relator (a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, DJ de 24-11-2006; ADI 551, Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, DJ de 14-02-2003).*

*2. Assim, não possui caráter confiscatório multa moratória aplicada com base na legislação pertinente no percentual de 40% da obrigação tributária.*

3. *Agravo regimental a que se nega provimento*”.

Verifico, pois, por tal decisão, que o STF, ao contrário do afirmado pela defesa, acolhe, sim, multas em percentuais superiores a 30%.

Pertinente mencionar trecho do voto da ministra Elen Gracie que “*este Tribunal, deparando-se com multas demasiadamente onerosas, reduziu-as de 100% para 30%, do que é exemplo o RE 81.550, julgado em maio de 1975. Considerou, então, que deveria haver uma compatibilização com a utilização do instrumento da correção monetária, que já compensava a perda do valor aquisitivo da moeda. Já no RE 220.284-6/SC, julgado em maio de 2000, reconheceu a constitucionalidade de multa de 30%”. E concluiu: “Estivéssemos, agora, nos deparando com multa de 40% ou mesmo de 30%, não hesitaria em entender que atualmente não poderiam perdurar. Quanto à multa de 20%, é, sem dúvida, pesada para o contribuinte inadimplente. Mas tenho que não se deve ir ao ponto de dizê-la inválida. A relação tributária não é equiparável às relações de consumo. A obrigação de pagar impostos consubstancia dever fundamental*”.

(grifei)

Assim, a argumentação do sujeito passivo não pode ser acolhida, diante dos elementos expostos, não sendo possível o afastamento da aplicação dos percentuais de multa indicados no lançamento, até pelo fato da multa sugerida para a infração remanescente ser no percentual de 60%, dentro, inclusive, dos limites impostos como razoáveis pelo STF, pois, os mesmos possuem estrita base legal, além do reconhecimento do Poder Judiciário.

Ademais, nos termos do RPAF/99, artigo 167, inciso I, não se inclui na competência deste órgão julgador a apreciação de questões que envolvam constitucionalidade, motivo pelo qual me abstenho de tecer maiores comentários a respeito.

Quanto ao pedido de redução do percentual de multa aplicado, nego tal pedido, diante da vedação explicitada no artigo 158 do RPAF/99, segundo a qual as multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo, ou seja: falta a devida competência a esta instância julgadora para a redução de percentual de multa por descumprimento de obrigação principal, como se afigura a infração em tela.

Por tais razões, voto no sentido de que o lançamento deva ser julgado procedente em parte, diante da manutenção apenas da infração 02.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº.298624.0014/15-0 lavrado contra **FCA FIAT CHRYSLER AUTOMÓVEIS BRASIL LTDA.** devendo ser intimado o contribuinte para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$16.839,69**, acrescido da multa de 60%, prevista na Lei 7.014/96, artigo 42, inciso II, alínea “a”, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 13 de setembro de 2016.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS - JULGADORA