

**PROCESSO** - A. I. Nº 298624.0018/15-5  
**RECORRENTE** - NISSAN DO BRASIL AUTOMÓVEIS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0224-01/16  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 08/11/2018

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0295-12/18

**EMENTA:** ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO ESTABELECIDO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. **a)** RECOLHIMENTO A MENOR. IMPOSTO RETIDO. Confrontado o valor total das operações para esse Estado com ICMS-ST e valores efetivamente recolhidos. Infração caracterizada. **b)** PROCEDEU RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR. Nas operações com veículos automotores de quatro rodas, a base de cálculo é o preço de tabela sugerido pelo fabricante, conforme estabelece a Cláusula terceira do Convênio ICMS nº 132/92, acrescido do valor do frete, do IPI e dos acessórios referidos pelo §2º desta mesma Cláusula. O Autuado provou a regularidade em parte das operações realizadas. Infração subsistente em parte. **c)** VENDA DIRETA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES PARA CONSUMIDOR. REPARTIÇÃO DE RECEITAS. APLICAÇÃO DO CONVÊNIO ICMS Nº 51/00. **c.1)** RECOLHIMENTO A MENOR. Benefício concedido por legislação federal não pode alterar base de cálculo do ICMS. Enquadramento legal correto da operação. Base de cálculo de acordo com a Cláusula segunda do Convênio. Infrações 03 e 04 caracterizadas. **c.2)** FALTA DE RECOLHIMENTO. Provado nos autos que os veículos foram entregues aos consumidores finais através de concessionárias localizadas na Bahia, que procederam às revisões técnicas. Enquadramento legal correto da operação. Base de cálculo de acordo com a Cláusula segunda do Convênio. Excluídas operações com isenção comprovadas pelo Autuado. Infração subsistente em parte. Não acolhida a arguição de nulidade. Indeferido o pedido de perícia técnica. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela procedência em parte do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/03/2016, para exigir crédito tributário no valor de R\$2.544.622,32, em função das seguintes irregularidades:

*Infração 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, constatado em razão do contribuinte ter retido o ICMS substituição tributária em suas notas fiscais de saída e não ter recolhido o respectivo ICMS ou o recolhido a menor, nos meses de novembro de 2012, junho, setembro, novembro e dezembro de 2013 e janeiro, fevereiro, abril, maio, julho, setembro e dezembro de 2014, sendo exigido ICMS no valor de R\$124.798,72, acrescido da multa de 150%, prevista no Art. 42, V, "a", da Lei nº 7.014/96. Infração julgada procedente.*

*Infração 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 contribuinte localizados no Estado da Bahia, nos meses de agosto e novembro de 2012, fevereiro, março, setembro e outubro*

de 2013 e maio, setembro e novembro de 2014, sendo exigido ICMS no valor de R\$28.199,04, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96. Infração julgada procedente em parte no valor de R\$26.877,84.

*Infração 03 - 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. Informou ainda que calculou a Base de Cálculo de ICMS normal e conseqüentemente o ICMS NO maior que o devido, levando a SEFAZ recalcular o ICMS NO devido e abater do ICMS ST devido, nos meses de agosto e novembro de 2012, março a dezembro de 2013 e janeiro e abril de 2014, sendo exigido ICMS no valor de R\$104.441,37, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96. Infração julgada procedente.*

*Infração 04 - 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. ICMS NO destacado, nos meses de janeiro a dezembro de 2014, sendo exigido ICMS no valor de R\$301.341,29, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96. Infração julgada procedente.*

*Infração 05 - 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, nos meses de janeiro a julho de 2013 e abril a agosto e novembro de 2014, sendo exigido ICMS no valor de R\$1.985.841,90, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96. Infração julgada procedente em parte no valor de R\$1.978.539,14.*

A 1ª JF decidiu pela Procedência em Parte do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0224-01/16 (fls. 430 a 440), com base no voto do Relator, a seguir transcrito:

*“Cumpra o Processo Administrativo Fiscal - PAF da constituição do crédito tributário concernente às infrações descritas e relatadas, na inicial dos autos, que serão objeto da apreciação a seguir: As exigências recaem na falta de recolhimento ou o recolhimento a menos de imposto devido por substituição tributária (ICMS - ST) sobre as aquisições de veículos automotores.*

*Suscita o sujeito passivo preliminar de nulidade, arguindo que o documento lavrado não é capaz de lhe conferir certeza acerca da cobrança imposta, impossibilitando o exercício de seu direito à ampla defesa e ao contraditório, assegurados pela legislação do país. Acusa que os dispositivos que fundamentam o Auto de Infração são genéricos e incapazes de demonstrar porque os débitos foram constituídos e as planilhas e cálculos que marcam as exigências são confusos.*

*Pede ainda o autuado Perícia Fiscal e entrega das intimações e publicações nas pessoas e endereço dos advogados que indica.*

*Entendo que a arguição de nulidade do Auto de Infração, reto alinhada, não se sustenta nem o crédito tributário foi lançado em afronta ao ordenamento jurídico ou prescinde de elementos essenciais à sua constituição. Em contrário, constato a existência dos elementos fundamentais na constituição do presente Processo Administrativo Fiscal, em obediência aos requisitos do art. 39, RPAF BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 e art. 142, CTN. Todas as infrações apontadas se encontram epigrafadas no Auto de Infração explicitando o fato e as circunstâncias de sua ocorrência, o enquadramento legal, além da tipificação da multa aplicada.*

*Além disso, os lançamentos tributários foram apurados com base na documentação fiscal apresentada pelo autuado em atenção a intimação formulada (fl. 09), demais informações via e-mail ou em dados capturados nos sistemas de informação da própria Secretaria da Fazenda, enviados pelo próprio sujeito passivo, além dos arquivos magnéticos transmitidos via SINTEGRA. Portanto, não há falar em qualquer hipótese de presunção, em inexistência de prova material da ocorrência do fato gerador, ofensas ao princípio da ampla defesa, que nulifique a constituição do crédito tributário.*

*Indefiro o pedido de Perícia Fiscal ou contábil, uma vez que as provas necessárias à elucidação dos fatos considerados controversos, não dependem do conhecimento especial de técnicos, nos termos do art. 147, inciso II, do RPAF/99.*

*O pedido para que as intimações relacionadas ao presente PAF sejam encaminhadas para endereço dos advogados indicados, de certo que não existe óbice para o seu cumprimento. No entanto, o não atendimento à solicitação, não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista no artigo 108, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – Decreto nº 7.629/99 e em perfeita sintonia com o estabelecido no Código Tributário Nacional – CTN, art. 127, a orientar, como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo, desde que não elaborada de modo a prejudicar o trabalho do Fisco.*

*No mérito, após analisar os elementos trazidos aos autos, cabe, inicialmente, esclarecer que a primeira infração trata, na realidade do recolhimento a menos do ICMS-ST, nos termos do Convênio ICMS 81/93, que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária. Estabelece tal convênio, em sua cláusula segunda que nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os*

*correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição. Regra recepcionada pela legislação do Estado da Bahia (art. 10 da Lei nº 7.014/96).*

*Nesse sentido, os Auditores Fiscais do Estado da Bahia confrontaram o total das operações realizadas para Contribuintes nesse Estado, no período consignada na peça inicial do presente Auto de Infração, excluindo os valores de devoluções do mesmo gênero e exigiu a diferença apurada em face aos valores constantes na base de dados da Fazenda Estadual.*

*O contribuinte autuado optou apenas por desqualificar o trabalho fiscal, aduzindo que os valores se repetiam nas planilhas, quando, na realidade, as operações foram todas discriminadamente listadas na mídia CD, encartadas aos autos, fl. 37, justamente para possibilitar a apresentação de razões, documentos, provas, que pudessem tangenciar o levantamento realizado.*

*Infração caracterizada integralmente, no valor de R\$124.798,72.*

*Na segunda infração, a exigência da retenção a menor do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia, no valor de R\$28.199,04.*

*Os prepostos do fisco elaboraram demonstrativo sintético (fls. 15) elencando as operações interestaduais com veículos novos, essas, sim, na forma da cláusula primeira do Convênio 132/92, cuja 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 é atribuída, no caso em concreto, ao estabelecimento industrial fabricante.*

*Portanto, o autuado deveria ter efetuado a retenção e recolhimento do imposto na condição de substituto tributário, na forma do Convênio ICMS 132/93.*

*A base de cálculo para apuração do imposto devido através do regime de substituição tributária interestadual para veículos de quatro rodas é o preço de tabela sugerido pelo fabricante, conforme estabelece a cláusula terceira do Convênio ICMS 132/93, acrescido do valor do frete, do IPI e dos acessórios referidos pelo §2º desta mesma cláusula.*

*Verifico que os autuantes para apurar a diferença exigida utilizaram o preço de tabela sugerido pelo fabricante comparando com a base de cálculo efetivamente utilizada. O direito assiste ao autuado, na exigência em relação à Nota Fiscal nº 6603, de agosto de 2012, no valor de R\$121,20, encontrado um preço de tabela menor que aquele anteriormente fornecido, além das operações relacionadas às Notas Fiscais nºs 23.383 e 25.246, de novembro de 2012, no valor de R\$1.200,00, por conta também da prova do valor de tabela menor que aquele anteriormente fornecido.*

*Infração, pois, caracterizada parcialmente, no valor de R\$26.877,84.*

*As infrações 3, 4 e 5, de fato, gravitam em torno da aplicabilidade ou não das disposições do Convênio ICMS 51/00, nas operações objeto dos respectivos lançamentos.*

*No que pese a complexidade da matéria, sabe-se que o conteúdo do Convênio ICMS 51/2000 estabelece disciplina relacionada com as operações com veículos automotores novos, realizadas por meio de faturamento direto a consumidor. O Convênio em comento estabelece uma fórmula para repartição, entre os Estados envolvidos, do ICMS devido nessas operações.*

*No preâmbulo do referido está disposto:*

*Considerando a modificação a ser implementada no processo de faturamento de veículo automotor novo por parte da montadora e do importador;*

*Considerando a participação da concessionária na operação de circulação com veículo novo quando faturado diretamente pela montadora ou pelo importador ao consumidor; e*

*Tendo em vista o disposto nos artigos 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), resolvem celebrar o seguinte:*

#### **CONVÊNIO**

*1 - Cláusula primeira. Em relação às operações com veículos automotores novos, constantes nas posições 84.29.59, 84.33.59 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.*

*Parágrafo único. 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. (Antigo*

*parágrafo único renomeado pelo Convênio ICMS nº 58, de 05.06.2008, DOU 06.06.2008)*

*§ 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. (Parágrafo acrescentado pelo Convênio ICMS nº 58, de 05.06.2008, DOU 06.06.2008)*

*No caso concreto, conforme consta da peça acusatória (Auto de Infração), apesar de a descrição dos fatos se referir à ausência de retenção de ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, na realidade, o impugnante realizou operações interestaduais com veículos automotores novos, efetuadas por meio de faturamento direto para o consumidor final localizado neste Estado, sem os recolhimentos exatos devidos ao Estado da Bahia, infringindo o que dispõe o Convênio ICMS 51/00.*

*Isso significa que operações de venda de veículos automotores novos, realizadas por meio de faturamento direto a consumidor não são sujeitas ao regime de substituição tributária, este só é utilizado no Convênio ICMS 51/2000 como critério para repartição do ICMS. Não por outra razão, a CLÁUSULA SEGUNDA do aludido Convênio, fundamento utilizado pelos próprios Auditores Fiscais, determina:*

**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 previstas 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;*

*No caso concreto o Convênio ICMS 51/00 estabelece que ao estado de origem (Rio de Janeiro), cabe o percentual 45,08% da parcela do imposto incidente na operação de venda direta de veículos. Já ao estado de destino (Bahia), caberia o percentual de 54,92%, totalizando, assim, 100% do ICMS da operação, cálculo este que está em conformidade com o que foi efetuado pelos autuantes e em concordância com os demonstrativos anexados aos autos.*

*Não se discute a obrigatoriedade de participação das concessionárias na entrega dos veículos, nas operações em comento e não houve a transmutação do negócio jurídico praticado pelo autuado, venda diretas ao consumidor final, em outros diversos, com vista à sua adequação e incidência do Convênio ICMS 132/92. Não se exige saída tributável dos veículos das concessionárias para consumidor final, mas, da venda direta montadora para o seu cliente.*

*Não houve, igualmente, qualquer desatenção às regras INOVAR-AUTO, que permite redução na alíquota de IPI - O imposto sobre produtos industrializados, que incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, mas, que tem influência no percentual da repartição do ICMS, previsto na cláusula segunda do Convênio ICMS 51/00, considerando que foi observado com correção as alíquotas de IPI e os percentuais de ICMS equivalentes.*

*Com relação às aquisições realizadas por pessoas beneficiadas pela isenção do ICMS, através da Lei nº 8989/95, verifico que as operações cujas notas fiscais foram acostadas pelo autuado e comprovadas, através dos Pareceres favoráveis à isenção foram devidamente considerados pela fiscalização. Ocorre que prova da isenção deve ser manejada pelo sujeito passivo, uma vez que se trata de uma regra excepcional à tributação.*

*Por fim, fica claro que nas operações de venda de veículos automotores novos, por meio de faturamento direto a consumidor não há valor devido por substituição tributária. Existe é um acordo segundo o qual os Estados fazem a repartição do imposto devido, com base no disposto no Convênio ICMS 51/2000, que determina a forma como a montadora ou o importador responsável pelo faturamento direto a consumidor deverá proceder e os valores que serão devidos respectivamente aos Estados de Origem e de destino desses veículos.*

*Assim, os fatos que ensejaram a exigência fiscal restam comprovados, exceto com relação, na infração 5, no mês de março de 2013, com a exclusão da Nota Fiscal nº 5.698, que reduz a exigência de R\$237.809,01 para R\$235.144,60; no mês de abril de 2014, com a exclusão da nota fiscal 22.976, que reduz a exigência de R\$4.898,36 para R\$2.797,13 e no mês de maio de 2014, com a exclusão da Nota Fiscal nº 25.480, que reduz a exigência de R\$5.163,78 para R\$2.626,66.*

Dessa forma, a exigência contida na inicial fica mantida para as infrações 3 (R\$104.441,37) e 4 (R\$301.341,29); na infração 5, o valor é modificado de R\$1.985.841,90 para R\$1.978.539,14.

Ante o exposto, o Auto de Infração é **PROCEDENTE EM PARTE**, conforme o demonstrativo abaixo:

INF.	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO	MULTA
01	PROCEDENTE	124.798,72	124.798,72	150%
02	PROCEDENTE EM PARTE	28.199,04	26.877,84	60%
03	PROCEDENTE	104.441,37	104.441,37	60%
04	PROCEDENTE	301.341,29	301.341,29	60%
05	PROCEDENTE EM PARTE	1.985.841,90	1.978.539,14	60%
<b>TOTAL</b>		<b>2.544.622,32</b>	<b>2.535.998,36</b>	

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 451 a 472), nos termos do Art. 169, I, “b”, do RPAF/99, no qual suscitou a nulidade do Auto de Infração, por não reunir as condições necessárias para ser considerado válido, impossibilitando o exercício de seu direito à ampla defesa e ao contraditório.

Afirmou que não é possível sequer aferir a origem da infração imputada pela Fiscalização, uma vez que (i) os dispositivos listados no Auto de Infração são genéricos e incapazes de demonstrar os fundamentos pelos quais os débitos de ICMS foram constituídos, notadamente para a “Infração 1”, e (ii) o referido Auto de Infração foi disponibilizado ao contribuinte acompanhado de inúmeras planilhas e cálculos que muito mais confundem do que esclarecem sobre como os Autuantes chegaram àquela discrepância de valores.

Frisou que a autuação fiscal combatida sequer preenche os requisitos mínimos essenciais para a sua validade, na forma expressamente exigida pelo Art. 39 do RPAF/99, sendo nulos os lançamentos cujos elementos informativos não sejam suficientes para determinar a matéria tributável, citando ementa do Acórdão JJF nº 0191-01/12, que julgou nulo o Auto de Infração nº 118973.1812/07-0 por falta de certeza e liquidez da ilicitude apontada.

No tocante às Infrações 03 a 05, disse que o valor do ICMS devido ao Estado de origem, no presente caso o Estado da Bahia, varia de acordo com o IPI incidente, tendo sido ignorado pelo Auto de Infração ora recorrido a existência do “Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores - INOVAR-AUTO”, o qual sequer é mencionado, medida adotada pelo Governo Federal com o objetivo de estimular o investimento na indústria automobilística nacional, instituído pelo Art. 40 da Lei nº 12.715/12.

Destacou que o Art. 5º da Lei nº 12.546/11 trata da redução de alíquota, regulamentada pelo Decreto nº 7.819/12, cujos Arts. 21 e 22 esclarecem a questão, garantindo o INOVAR-AUTO a redução de 30% da alíquota do IPI, o que resulta na incidência em seus veículos de 2% e 7%, eis que o IPI original seria de 32% e 37%, já que não são aplicáveis à hipótese as alíneas “a.t” e “a.c” do inciso I do parágrafo único da Cláusula segunda do Convênio nº 51/00, mas sim as suas alíneas “m” e “a.r”.

Aduziu que a legislação que regula a incidência do IPI sobre os produtos industrializados é federal, assim como a lei que regula a concessão do referido benefício, não podendo um convênio legislar e se sobrepor sobre matéria exclusivamente competente à lei federal, como parece ser justamente o entendimento dos Autuantes.

Asseverou que mesmo que se diga que o Convênio ICMS 51/00 apenas disciplina a repartição do ICMS-ST entre os Estados de origem e destino, deve ser observada a alíquota do IPI que efetivamente incidiu nas hipóteses, ou seja, se a operação se deu à alíquota de 2%, independentemente da alíquota originária ser 32%, o percentual de repartição do ICMS-ST deverá ser aquele relativo à aplicação da alíquota do IPI de 2%, com a incidência da redução conferida pelo INOVAR-AUTO, pois é certo que o Convênio ICMS 51/00 em momento algum menciona que a alíquota do IPI deve se manter congelada, independentemente de qualquer tipo de alteração que venha a sofrer por força da legislação competente.

Acrescentou que o parágrafo único da Cláusula segunda do aludido Convênio ICMS 51/00 dispõe expressamente que será considerada a alíquota do IPI “incidente na operação”, não eventualmente as expressões “regulamentado” ou “tipificado”, sendo que interpretação diversa

representaria sobrepor o caráter infralegal do Convênio ICMS 51/00 sobre a legislação federal que regula o tema, em flagrante violação ao princípio da legalidade insculpido no Art. 5º, II, e cuja observância é exigida no Art. 37, ambos da Constituição Federal.

Salientou que acredita que a autuação promovida pela SEFAZ/BA pretende, em sua maior parte, desconfigurar as vendas praticadas de forma direta aos seus consumidores finais, prevista no Art. 15 da Lei nº 6.729/79, conhecida como Lei Ferrari, mas que só ganhou destaque com o advento exponencial da internet, transmudando um negócio jurídico definido (operações diretas ao consumidor final) em outro completamente diverso (operações intercaladas com a concessionária), visando apenas e tão-somente a incidência do ICMS-ST previsto no Convênio ICMS 132/92.

Transcreveu a Cláusula primeira do Convênio ICMS 51/00 e a justificativa para sua edição, bem como doutrina e trecho de voto e ementa do RE nº 806.101/MG e do TJ/DF, para corroborar o seu entendimento pela não aplicação do regime de substituição tributária nas operações de venda direta a consumidor, mas o Convênio ICMS 51/00 sobre as referidas operações.

Sustentou que a fiscalização manteve a cobrança do ICMS decorrente de saídas isentas, acobertadas pelos Convênios ICMS 03/07 e 38/12, este último responsável por revogar o primeiro, cuja exigência do recolhimento ICMS-ST se mostra indevida, referente às aquisições que discriminou, porquanto realizadas por pessoas beneficiadas pela isenção do imposto, conforme se atesta pelos comprovantes de deferimento do benefício anexados aos autos e das notas fiscais (Doc. 05 da Impugnação).

Esclareceu que a Nota Fiscal nº 27.613, emitida em razão do cancelamento da Nota Fiscal nº 25.488, faz referência à saída, também, acobertada pela isenção do imposto.

Quanto à Infração 2, alegou que somente foram extirpadas da autuação as Notas Fiscais nºs 23.383 e 25.246 (linhas 7 e 8) constantes da planilha “Cns\_Todas\_NFe\_Saidas\_corrigida ICMS ST13292”, por serem completamente discrepantes daquelas utilizadas pela tabela NISSAN, mas existem diversas outras em idêntica situação, pelo que foi requerida a produção de perícia, que certamente ajudaria a corroborar os fatos levantados.

Requeru a produção de prova pericial, nos termos do Art. 145 do RPAF/99, para que reste clara a aplicação correta das respectivas bases de cálculo, alíquotas, etc, bem como seja reformada a decisão de primeira instância para declarar nulo o Auto de Infração por preterição ao direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório ou, caso superada a preliminar suscitada, seja julgado inteiramente improcedente o Auto de Infração, seja porque as operações efetuadas não estão sujeitas à substituição tributária, seja porque, naquelas afetadas à repartição do ICMS, a base de cálculo foi corretamente mensurada, não havendo que se falar em retenção ou recolhimento a menor para o Estado da Bahia.

Em sede de julgamento, a 2ª CJF deliberou pela conversão do processo em diligência à IFEP COMÉRCIO (fls. 503 e 504), para que os Autuantes, ou outro Auditor Fiscal designado, apresentassem nova Informação Fiscal em relação à manifestação do Autuado (fls. 271 a 274), enfrentando cada arguição defensiva, especialmente quanto à questão do IPI, e, caso tivessem a confirmação de que o Autuado era detentor do benefício que alegou, refizessem os cálculos relativos à repartição do ICMS com base nas alíquotas do IPI alteradas pelo aludido benefício, bem como efetuar os ajustes pertinentes nas planilhas, identificando quais infrações foram alteradas, bem como os valores remanescentes.

Os Autuantes apresentaram parecer (fls. 509 e 510), no qual disseram que o Convênio ICMS 51/00 estabelece, no §1º da Cláusula segunda, *que “a base de cálculo relativa à operação da montadora ou do importador que remeter o veículo a concessionária localizada em outra unidade federada, consideradas a alíquota do IPI incidente na operação e a redução prevista nos Convênios ICMS 50/99 e 28/99, será obtida pela aplicação de um dos percentuais a seguir indicados sobre o valor do faturamento direto ao consumidor”*, e em seguida relaciona os percentuais.

Asseveraram que os Convênios citados não remetem a Decreto federal como o INOVAR-AUTO, onde a adesão gera um crédito presumido de IPI de até 30 pontos percentuais dentro de determinadas condições, que têm que ser auditadas pelo governo federal como: investimentos mínimos em tecnologia, aumento da segurança nos veículos, produção de veículos mais econômicos, gastos em pesquisa e outros.

Salientaram que o percentual de IPI destacado na nota fiscal é o que respalda a redução da base de cálculo do ICMS, se a Receita Federal autoriza a empresa a reduzir o cálculo do IPI através de algum incentivo, e ela o faz, isso não a autoriza entrar na legislação de ICMS e alterar o percentual original de IPI que gera o redutor, senão a empresa o alteraria no corpo da nota fiscal e ela não o faz, e se o fizesse não haveria nenhum ganho efetivo para a empresa, já que pagando menos a um Estado, pagará mais para o outro, algo absolutamente sem sentido em termos financeiros, já que o total da carga incide sobre o total da nota fiscal ou seja o preço final.

Destacaram que, se acatado o pleito da defesa, não teria repercussão do INOVAR-AUTO sobre a carga tributária do ICMS, que ficaria, nos mesmos 12%, mas exclusivamente na sua repartição entre os Estados, reduzindo neste caso o valor auferido pelo Estado da Bahia, conforme exemplos numéricos que apresentaram, o que é evidente que não procede, já que o objetivo do programa foi o de reduzir o montante do IPI, não alterar a repartição do ICMS entre os entes federados.

Acrescentaram que fiscalizaram empresas que aderiram ao INOVAR-AUTO, como a CAO A, que trabalham respaldando a redução da base de cálculo do ICMS com o percentual do IPI destacado na Nota Fiscal.

Finalizaram dizendo acreditar que atenderam a contento o item 1, não havendo ajuste a fazer nas planilhas, conforme o item 2, devendo ser mantido o Auto de Infração como julgado pela JJF.

Em nova manifestação (fls. 519 a 522), o Autuado disse que os Autuantes atestaram a nulidade do Auto de Infração, reconhecendo a inconsistência dos valores pretensamente devidos ao Estado da Bahia ao apontar possível divergência na repartição do ICMS entre os Estados envolvidos na operação, bem como admitiram que a redução prevista no INOVAR-AUTO iria repercutir na repartição da carga tributária do ICMS.

Alegou que o Estado remetente não tem competência para exigir o ICMS de titularidade do Estado destinatário, e vice-versa, e que o CONSEF, ao determinar a baixa do processo em diligência, consignou expressamente que *“essa situação mudaria totalmente a base de cálculo do imposto devido à Bahia ...”*.

Pugnou pela nulidade da autuação.

Em nova manifestação (fl. 525), os Autuantes afirmaram que, embora o Autuado insista em colocar o programa federal INOVAR-AUTO como centro da discussão, inserindo matéria estranha no PAF, não há nenhuma menção e este nos convênios e protocolos pertinentes, fazendo com que não haja repercussão objetiva no levantamento do crédito tributário.

Opinaram pela procedência do levantamento.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela procedência em parte do presente Auto de Infração, cujas exigências recaem na falta de recolhimento ou o recolhimento a menos de imposto devido por substituição tributária sobre as vendas de veículos automotores.

O Autuado suscitou preliminar de nulidade, arguindo que o documento lavrado não é capaz de lhe conferir certeza acerca da cobrança imposta, impossibilitando o exercício de seu direito à ampla defesa e ao contraditório, alegando que as planilhas e cálculos que marcam as exigências são confusos e os dispositivos que fundamentam o Auto de Infração são genéricos e incapazes de demonstrar porque os débitos foram constituídos.

Verifico que foram observados os requisitos que compõem o Auto de Infração, previstos no Art. 39 do RPAF/99, inclusive a entrega de todos os demonstrativos e planilhas elaboradas na autuação. Não vislumbro qualquer mácula ao princípio da ampla defesa e ao contraditório, tendo inclusive o Autuado efetuado a sua defesa com detalhes e o julgamento de piso reconheceu e reduziu o Auto de Infração em relação aos valores que entendeu provados, demonstrando a clareza das planilhas e dos cálculos elaborados.

Também não há nenhuma incerteza ou iliquidez em relação às infrações apontadas, havendo apenas lide quanto aos percentuais de IPI que devem ser utilizados em função do Programa INOVAR-AUTO, questão de mérito que será doravante enfrentada.

Rejeito o pedido de perícia solicitado pelo Autuado, nos termos do Art. 147, II, “a” e “b”, do RPAF/99, por entender que a prova pretendida não depende do conhecimento especial de técnicos e por ser desnecessária em vista das provas já produzidas.

Ademais, se há outras notas fiscais em idêntica situação das que foram excluídas pelo julgamento de piso, deveria o Autuado apresentá-las juntamente com sua Defesa, afinal a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, nos termos do Art. 143 do RPAF/99.

No mérito, em relação à Infração 1, constato que se trata do recolhimento a menos do ICMS-ST, responsabilidade atribuída ao Autuado, nos termos do Art. 10 da Lei nº 7.014/96 e da Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93, que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária.

Para tanto, os Autuantes confrontaram o valor mensal total das operações realizadas para o Estado da Bahia com o valor mensal recolhido, excluindo os valores de devoluções, e exigiram a diferença apurada. Os valores analíticos estão relacionados na planilha “Saidas\_retido ICMS ST” e os valores apurados mensalmente constam na planilha “Cns\_Resumo\_Mensal\_Retido” (fl. 11).

Portanto, não merece reparo a Decisão recorrida que julgou pela procedência da Infração 1, no valor de R\$124.798,72.

Na Infração 2, foi exigido ICMS decorrente da sua retenção, e o consequente recolhimento, ambos a menor, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, na forma prevista no Convênio ICMS 132/92.

Os valores apurados mensalmente constam na planilha “Cns\_Todas\_NFe\_Saidas\_corrigida ICMS ST13292” (fl. 15), elencando as operações interestaduais com veículos novos, cuja base de cálculo foi apurada mediante a utilização do preço de tabela sugerido pelo fabricante, estabelecida na Cláusula terceira do Convênio ICMS 132/92, a qual foi comparada com a base de cálculo efetivamente utilizada, sendo exigidas as diferenças encontradas.

A Decisão ora recorrida excluiu da autuação as operações relativas às Notas Fiscais nº 6.603, de agosto de 2012, e 23.383 e 25.246, de novembro de 2012, no valor total de R\$1.321,20, não restando valor a ser cobrado nos referidos meses, em razão do Autuado ter comprovado que o preço na tabela NISSAN, fornecida pelo Autuado, era menor do que o utilizado na autuação.

Conforme já avaliado no momento da análise do pedido de perícia, em função do Autuado ter alegado a existência de outras notas fiscais em idêntica situação, deveria o Autuado tê-las apresentado juntamente com sua Defesa, se efetivamente existirem.

Ressalto que não se trata de uma grande quantidade de informações, mas dos preços sugeridos de apenas 6 modelos de veículos. Diante do exposto, nos termos do Art. 143 do RPAF/99, a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, sendo mantida a Decisão recorrida que julgou a Infração 2 caracterizada parcialmente no valor de R\$26.877,84, conforme demonstrativo abaixo:

Data Ocorrência	Valor Autuado	Valor Julgado JFJ	Valor Julgado CJF	Multa
31/08/2012	121,20	-	-	60%

30/11/2012	1.200,00	-	-	60%
28/02/2013	240,00	240,00	240,00	60%
31/03/2013	360,00	360,00	360,00	60%
30/09/2013	288,00	288,00	288,00	60%
31/10/2013	216,00	216,00	216,00	60%
31/05/2014	22.315,44	22.315,44	22.315,44	60%
30/09/2014	1.729,20	1.729,20	1.729,20	60%
30/11/2014	1.729,20	1.729,20	1.729,20	60%
<b>Total</b>	<b>28.199,04</b>	<b>26.877,84</b>	<b>26.877,84</b>	

Retifico de ofício a multa aplicada na Infração 2, sem alteração do seu percentual de 60%, por ser mais adequada a prevista no Art. 42, II, “a”, em vez da prevista no Art. 42, II, “e”, já que houve retenção a menor do imposto, e não a falta de retenção.

No tocante às Infrações 3 a 5, o Autuado afirmou que acreditava que os Autuantes tinham a pretensão de desconfigurar as operações com veículos automotores novos, realizadas por meio de faturamento direto ao consumidor, acobertadas pelo Convênio ICMS 51/00. Tal assertiva é totalmente infundada, conforme se depreende da análise dos demonstrativos das referidas infrações, já que o imposto é exigido com base no Convênio ICMS 51/00.

O Convênio ICMS 51/00 dispõe sobre a aplicação da substituição tributária, relativa ao valor da parcela do imposto devida ao Estado de destino, nas operações com veículos novos em que ocorra o faturamento direto ao consumidor pela montadora ou importador, mas a entrega do veículo seja efetuada por intermédio de uma concessionária.

Saliento que os dispositivos que dispõem sobre a sujeição passiva por substituição tributária da montadora ou importador são o inciso II do §1º da Cláusula primeira, o inciso II e o item 2 da alínea “b” do inciso I da Cláusula segunda e a Cláusula sétima do referido Convênio ICMS 51/00.

Assim, o §1º da Cláusula segunda determina a base de cálculo da operação interestadual, estabelecendo um percentual a ser aplicado sobre o valor do faturamento, o qual varia em função da alíquota do ICMS incidente na operação interestadual e da alíquota do IPI incidente na operação.

Já o imposto relativo à substituição tributária é calculado pela multiplicação da alíquota interna do Estado onde está situada a concessionária responsável pela entrega do veículo pelo valor do faturamento, sem aplicação de qualquer margem de valor agregado, deduzindo o valor do imposto relativo à operação interestadual, calculado na forma indicada acima.

Na Infração 3, o Autuado calculou a maior a base de cálculo do ICMS devido ao Estado remetente e, conseqüentemente, o valor do imposto, o que resultou na redução do valor do imposto devido ao Estado de destino, no caso em tela o Estado da Bahia.

E na Infração 4, o Autuado utilizou o percentual de base de cálculo do ICMS devido ao Estado remetente com base no percentual de IPI de 9%, diferente da alíquota de 39% indicada nas notas fiscais, o que também resultou na redução do valor do imposto devido ao Estado de destino, no caso em tela o Estado da Bahia.

Quanto à questão do programa INOVAR-AUTO, assiste razão aos Autuantes, afinal não pode a concessão de um benefício por um ente federativo afetar o imposto de outro, salvo por previsão legal da unidade prejudicada, senão ter-se-ia jogado por terra o pacto federativo.

Tanto é correta esta interpretação que os próprios Estados alteraram posteriormente o Convênio ICMS 51/00, com a edição do Convênio ICMS 19/15, para considerar a carga tributária efetiva do IPI, em vez da alíquota nominal, para determinação dos percentuais da base de cálculo do ICMS, embora isto tenha sido feito de forma limitada, ressaltando as hipóteses de benefício fiscal concedido sob a forma de crédito presumido, conforme redação a seguir:

*“Acrescidos os §§ 2º e 3º à cláusula segunda pelo Conv. ICMS 19/15, efeitos a partir de 27.04.15.*

*§2º Para a aplicação dos percentuais previstos nesta cláusula, considerar-se-á a carga tributária efetiva do IPI utilizada na operação, ainda que a alíquota nominal demonstre outro percentual no documento fiscal.*

*§3º O disposto no §2º não se aplica quando o benefício fiscal concedido para a operação, em relação ao IPI, for utilizado diretamente na escrituração fiscal do emitente do documento fiscal, sob a forma de crédito presumido.”*

Contudo, esta alteração só produziu efeitos a partir de 27/04/2015, não se aplicando ao período autuado. Ressalto que a referida alteração não se resume a uma norma interpretativa, não se aplicando o Art. 106 do CTN. Portanto, ficam mantidas as Infrações 3 e 4.

Já na Infração 5, o Autuado não efetuou a retenção do ICMS devido ao Estado de destino, no caso em tela o Estado da Bahia, que consequentemente não obteve o seu recolhimento, seja porque destacou toda a carga tributária para o Estado do Rio de Janeiro, seja porque não destacou nenhum valor de imposto, sem indicar o motivo na nota fiscal.

Em relação a esta última infração, em sua Defesa, o Autuado relacionou 11 notas fiscais e apresentou os respectivos documentos comprobatórios de que os destinatários possuíam direito à isenção do imposto em função de serem portadores de deficiência física, sendo que a Decisão ora recorrida só excluiu da infração as Notas Fiscais nº 5.698, de março de 2013, 22.976, de abril de 2014, e 25.480, de maio de 2014, sem se referir às demais notas fiscais reconhecidas pelos Autuantes.

Em sede de Recurso Voluntário, mesmo após as exclusões efetuadas pela Decisão recorrida, o Autuado voltou a questionar a consideração das mesmas notas fiscais. Como as referidas notas fiscais já foram excluídas da autuação, não cabe a sua avaliação neste momento, tendo em vista que este processo não é objeto de recurso de ofício, previsto no Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

Constato que o Autuado indica que a Nota Fiscal nº 25.488, de maio de 2014, foi cancelada e substituída pela Nota Fiscal nº 27.613, já excluída pela Decisão de piso, mas a mesma consta como “AUTORIZADA” no Portal Nacional da NF-e. Verifico, entretanto, que a destinatária da Nota Fiscal nº 25.488, de maio de 2014, é beneficiária de isenção do imposto em função de ser portadora de deficiência física, assim como os destinatários das Notas Fiscais nº 9.941, de julho de 2013, 26.134, de junho de 2014, 27.613, 28.345 e 28.599, de julho de 2014, 29.115, de agosto de 2014, e 37.051, de novembro de 2014.

Face ao exposto, entendo que as referidas operações devem ser também excluídas da Infração 5, fazendo com que não haja mais imposto a exigir nos meses de julho de 2013 e maio a agosto e novembro de 2014, reduzindo o valor total da Infração 5 para R\$1.959.219,64, conforme demonstrativo abaixo:

Data Ocorrência	Valor Autuado	Valor Julgado JJF	Valor Julgado CJF	Multa
31/01/2013	399.150,73	399.150,73	399.150,73	60%
28/02/2013	545.393,65	545.393,65	545.393,65	60%
31/03/2013	237.809,01	235.144,60	235.144,60	60%
30/04/2013	352.556,56	352.556,56	352.556,56	60%
31/05/2013	407.989,44	407.989,44	407.989,44	60%
30/06/2013	16.187,53	16.187,53	16.187,53	60%
31/07/2013	2.438,47	2.438,47	-	60%
30/04/2014	4.898,36	2.797,13	2.797,13	60%
31/05/2014	5.163,78	2.626,66	-	60%
30/06/2014	2.626,66	2.626,66	-	60%
31/07/2014	6.872,22	6.872,22	-	60%
31/08/2014	2.939,47	2.939,47	-	60%
30/11/2014	1.816,02	1.816,02	-	60%
<b>Total</b>	<b>1.985.841,90</b>	<b>1.978.539,14</b>	<b>1.959.219,64</b>	

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar o valor da Infração 5, julgando o presente Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, conforme o demonstrativo abaixo:

Infração	Resultado	Valor Autuado	Valor Julgado JJF	Valor Julgado CJF	Multa
1	Procedente	124.798,72	124.798,72	124.798,72	150%
2	Procedente em Parte	28.199,04	26.877,84	26.877,84	60%
3	Procedente	104.441,37	104.441,37	104.441,37	60%

4	Procedente	301.341,29	301.341,29	301.341,29	60%
5	Procedente em Parte	1.985.841,90	1.978.539,14	1.959.219,64	60%
<b>Total</b>		<b>2.544.622,32</b>	<b>2.535.998,36</b>	<b>2.516.678,86</b>	

#### VOTO DIVERGENTE (Infrações 3, 4 e 5)

Em que pese a usual e costumeira perspicácia do relator na prolação de seus votos, peço-lhe vênha para discordar, *in casu*, do entendimento esposado em seu correlato voto, notadamente em relação a definição do percentual a ser utilizado para estipulação da base de cálculo do ICMS devido a cada Estado (origem/destino) cuja repercussão pode ser visualizada no ICMS exigido nas infrações 3, 4 e 5.

A divergência consiste, especificamente, na composição da base de cálculo do ICMS devido ao estado da Bahia, bem como na definição da alíquota do IPI para fins de especificar o percentual aplicável às referidas operações interestaduais.

Isto porque, o Convênio ICMS 51/00 lista os percentuais cabíveis, sendo estes inclusive variáveis, de acordo com a alíquota de IPI incidente. Assim, e quanto maior a alíquota do IPI, maior a base de cálculo do ICMS a ser recolhido ao Estado de destino (Bahia).

Neste ponto, a base de cálculo relativa à operação da recorrente foi, no meu ponto de vista, majorada, levando-se em consideração que o fiscal autuante deixou de observar a alíquota do IPI incidente nas operações objeto da presente análise. Ou seja, não observou o fiscal autuante a alíquota efetivamente aplicada pela recorrente sobre o valor do bem para a apuração do valor do IPI a recolher, levando em consideração tão somente a alíquota nominal prevista na TIPI.

A interpretação dada pelo fiscal autuante, portanto, onera a recorrente, exigindo o ICMS a maior que o efetivamente devido, na medida em que a recorrente é beneficiária do regime fiscal federal (INOVAR-AUTO), o qual prevê a diminuição da alíquota do IPI efetivamente incidente nas operações que pratica.

Assim, se observado o disposto no parágrafo 1º do referido convênio, a base de cálculo do ICMS para o Estado da Bahia seria inferior à aplicada pelo fiscal autuante.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298624.0018/15-5**, lavrado contra **NISSAN DO BRASIL AUTOMÓVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$2.516.678,86**, acrescido das multas de 150% sobre o valor de R\$124.798,72 e 60% sobre o valor de R\$2.391.880,14, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “e” e V, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, José Carlos Barros Rodeiro, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas e Carlos Antonio Borges Cohim Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de setembro de 2018.

MAURICIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – VOTO DIVERGENTE  
(Infrações 3,4 e 5)

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS