

**A. I. Nº** - 298624.0008/17-6  
**AUTUADO** - CAO A MONTADORA DE VEÍCULOS LTDA.  
**AUTUANTES** - WAGNER RUY DE OLIVEIRA MASCARENHAS E  
- JOSÉ MACÊDO DE AGUIAR  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 04.06.2018

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0079-00/18

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDA DIRETA DE VEÍCULOS. CONVÊNIO ICMS 51/2000. RECOLHIMENTO A MENOS. Comprovado equívoco no cálculo da apuração do débito fiscal. Reduzido o valor apurado. Infração subsistente em parte. Arguição de nulidade não acatada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração objeto deste relatório foi lavrado em 25/08/2017 e refere-se à exigência de ICMS no valor de R\$673.032,80, bem como aplicação de multa no percentual de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01 - 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.

Constata-se que tempestivamente a Autuada apresentou impugnação ao lançamento, através dos documentos constantes às fls. 23 a 37, quando apresentou o arrazoadado de defesa relatado a seguir.

Inicialmente a defesa descreve o objeto do Auto de Infração como sendo para constituir e exigir crédito tributário de ICMS, na qualidade de substituto tributário por força de supostas infrações à legislação tributária, apurado nos períodos compreendidos entre janeiro de 2014 a dezembro de 2015.

Diz haver depreendido da leitura do Relatório Fiscal da Infração, que a Impugnante teria incorrido em infrações à legislação tributária nas operações que realizou de venda direta de veículos destinados a consumidores finais residentes no Estado da Bahia, conforme reproduziu a infração.

Assevera que a Autoridade Fiscal equivocou-se ao lançar o referido crédito tributário porquanto **(i)** não houve qualquer descrição/especificação quanto à suposta conduta irregular praticada pelo Recorrente, ocasionando verdadeiro cerceamento de defesa e descumprimento do quanto exigido no artigo 142, do Código Tributário Nacional; **(ii)** ignorou o quanto disposto na cláusula segunda do Convênio nº 51/00 e considerou equivocadamente na base de cálculo do ICMS próprio o valor da mercadoria, sem a inclusão do IPI incidente em cada operação; **(iii)** violou a repartição de receitas disposta no Convênio nº 51/00 ao exigir ICMS além do devido a este Estado; e **(iv)** impôs uma penalidade totalmente ilegal/inconstitucional devido à sua desproporcionalidade.

Dessa forma, entende que deve haver a declaração da insubsistência do Auto de Infração impugnado e o reconhecimento de sua nulidade, inclusive quanto à ausência de conduta descritiva do auto de infração e o cerceamento de defesa, com o cancelamento da cobrança perpetrada, conforme as razões a seguir aduzidas.

Diz que no Relatório Fiscal da Infração apenas existe a menção que a Recorrente “*procedeu a retenção a menor do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição relativo as operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia*”, porém, sem nenhuma descrição ou especificação quanto à suposta conduta irregular praticada, de modo que a Recorrente se deparou com a constituição de

crédito tributário incongruente e sem fundamento, e alega que cerceou sua defesa violando o artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988, que reproduz.

Assevera que nos autos não há descrição dos fatos que configuraram as infrações ao Convênio nº 51/00 e ao Código Tributário do Estado da Bahia, ocasionando em verdadeiro cerceamento do direito de defesa na medida que o autuado se defende da subjunção dos fatos à norma e não da norma/qualificação legal dada pela Autoridade Fiscal.

Destaca que o lançamento é vinculado à descrição legal do fato, nos termos do artigo 142, do Código Tributário Nacional, que reproduziu, razão pela qual entende não se mostrar possível outra alternativa a que não perquirir exaustivamente os fatos e as causas que ensejaram o lançamento, não merecendo qualquer guarida a constituição de créditos sem a conduta descritiva do suposto fato gerador.

Aduz, com base no art. 142 do CTN, que compete ao agente da Administração Pública realizar a identificação e comprovação dos seguintes elementos: (i) a ocorrência do fato gerador; (ii) a matéria tributária; (iii) o valor do tributo devido; (iv) o sujeito passivo e (v) eventual penalidade cabível caso o contribuinte não cumpra a sua responsabilidade tributária. Dizendo no mesmo sentido, traz à baila e reproduz excertos de precedentes administrativos que se posicionaram no sentido que às atuações fiscais consistentes na exigência de tributo de determinada pessoa física ou jurídica padecem de vício, quando descuidam da discriminação dos fatos geradores.

Remata pedindo a total nulidade, com o cancelamento da cobrança efetivada pela Autoridade Fiscal, e declaração da improcedência do lançamento guerreado.

Destaca que o Auto de Infração está maculado de nítida nulidade em razão de invocar suposto recolhimento a menor de ICMS na condição de substituto tributário, com base em cláusulas do Convênio nº 51/00, sem ter sido configurada qualquer infração às disposições legais e regulamentares de regência.

Afirma que as divergências encontradas decorrem de terem sido desconsiderada a inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS próprio, o que resultou na apuração de um valor “devido” menor a título de ICMS próprio e consequentemente um valor maior a título de ICMS-ST, ignorando o quanto disposto no próprio Convênio nº 51/00.

Assevera a Impugnante que com o fito de esclarecer, confrontou os valores lançados no presente Auto de Infração com as respectivas notas fiscais de cada operação, e que essa verificação resultou na tabela anexa (doc. j), e se deparou com a constituição de créditos a título de ICMS-ST, nos quais as supostas diferenças constituídas nestes autos decorrem, aparentemente, de divergências das bases de cálculo e dos valores recolhidos a título de ICMS próprio ao Estado de origem (Goiás). Em seguida, dizendo a título exemplificativo, cita à Nota Fiscal nº 764487, de 07 de janeiro de 2014, e demonstra a sua alegação no quadro ilustrativo.

Diz haver percebido que nos demais campos do demonstrativo (“Alíquota do ICMS próprio”, “Alíquota do IPI”, “Redução”, “BC ICMS ST” e “Alíquota do ICMS ST”) **INEXISTEM** quaisquer divergências entre a apuração da Recorrente e a dos Autuantes, razão pela qual, a Recorrente entendeu que as divergências apontadas do valor de ICMS ST pela Fiscalização decorreram exclusivamente das bases de cálculo e dos valores recolhidos a título de ICMS próprio.

Aduz que no presente caso, a Fiscalização apurou uma base cálculo de ICMS próprio menor do que o apurado pela Recorrente, pois, equivocadamente considerou como base de cálculo do referido imposto o valor unitário da mercadoria, sem a inclusão do IPI, contrariando a sistemática de repartição tributária prevista no Convênio nº 51/00 que, acabou resultando indevidamente na autuação.

Salienta que o parágrafo 1º da Cláusula Segunda do referido Convênio, que reproduziu, estabelece de forma literal a base de cálculo do ICMS devido ao Estado de origem (ICMS “próprio”), destacando que a base de cálculo será obtida aplicando-se a redução que o dispositivo determina a ser aplicado sobre o valor do faturamento direto a consumidor.

Acentua que pela simples leitura do dispositivo que indicou, pode-se verificar que a base de cálculo do ICMS “próprio” corresponderá ao resultado da aplicação do percentual previsto para os itens dos incisos do respectivo parágrafo, segundo a alíquota de IPI e as reduções previstas nos Convênios ICMS 50/99 e 28/99, devendo incidir sobre o valor do faturamento direto ao consumidor.

Assegura que pela análise das notas fiscais que acostou aos autos, verifica-se que foi exatamente o que foi feito pela Impugnante, pois calculou a base do ICMS “próprio” considerando o valor do **faturamento**, ou seja, o valor total da operação/nota.

Entretanto, observou que a Fiscalização ao invés de considerar o valor do faturamento como base de cálculo do ICMS próprio, nos termos do supratranscrito dispositivo, acabou considerando somente o valor unitário das mercadorias discriminadas nas notas, sem a inclusão do valor do IPI, o que, por sua vez, resultou em valor “devido” menor a título de ICMS próprio e consequentemente um valor maior a título de ICMS-ST.

Frisa que a pretensão fiscal acabou violando a própria sistemática de repartição disposta no próprio Convênio nº 51/00, na medida em que imputa um valor menor do que devido a título de ICMS próprio ao Estado de origem e um valor maior a título de ICMS ST ao Estado de destino.

Remata haver deixado claro que não há qualquer nexo/lógica na presente autuação, cujo fundamento/capitulação legal dada pela Autoridade Fiscal foram inclusive as mencionadas cláusulas Primeira e Segunda do Convênio nº 51/00.

Aponta que para a plena apuração do contexto fático que determina a correta apuração da base de cálculo do ICMS próprio, e do valor devido de ICMS-ST a serem utilizados em cada operação mercantil deverá ser determinada a conversão do julgamento em diligência, com plena observância do princípio da verdade material, instituto que passa a discorrer indicando e transcrevendo doutrinas de Celso Antônio Bandeira de Mello e Hely Lopes Meirelles a respeito.

Resume que caso não seja considerada de imediato a regularidade das operações e a consequente extinção do crédito tributário correlato, entende necessário a determinação de conversão do julgamento em diligência para plena apuração do contexto fático que determina a correta apuração da base de cálculo do ICMS-próprio e do valor devido de ICMS-ST.

Em continuação dizendo sem prejuízo das nulidades atacadas nos tópicos anteriores, e ressaltando o caso de prevalecer a penalidade imputada, diz impugnar a multa por considerar confiscatória e desproporcional o percentual adotado, conforme assegura o artigo 150, inciso IV, da CF/88.

Diz que o dispositivo constitucional citado tutela o direito de propriedade preconizado no artigo 5º, inciso XXII, da Carta Política, e que resguarda a todos os brasileiros e estrangeiros residentes no território nacional a prerrogativa de não terem seu patrimônio dilapidado sem prévia indenização, ou, quando da atuação dos agentes tributários, sem a existência de arrecadação extremada.

Lembra que em vista o cometimento das supostas infrações, foram aplicadas à Impugnante as penalidades previstas no artigo 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, que reproduz.

Ressalta que a valoração da multa deve estar em perfeita consonância com o princípio que veda o confisco na exigência exacional, sob pena da ocorrência de dilapidação do patrimônio do infrator da obrigação fiscal.

Acrescenta que a aplicação de multa tem como função apenas a punição ao contribuinte pelo descumprimento de determinada obrigação, e não a de efetuar a recomposição do Erário, conforme doutrina que reproduz de Heron Arzua e Dirceu Galdino.

Frisa que os Tribunais do país têm reduzido penalidades flagrantemente confiscatórias e desproporcionais para que reflitam padrões punitivos que não representam enriquecimento ilícito do Fisco, como diz ser possível depreender dos precedentes que colacionou ao texto da defesa.

Concluiu que se cumpre aplicar drástica redução ao percentual da penalidade exigida, através de um limite/patamar máximo razoável (10% a 20%), que não represente confisco do patrimônio e

não seja desproporcional à infração supostamente praticada, sob pena de enriquecimento ilícito do Fisco e de violação aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco.

Em capítulo da defesa que intitula “III – DAS CONCLUSÕES” resume suas considerações defensivas:

*Por todo exposto, pode-se chegar as seguintes conclusões:*

**a)** o vício da falta de conduta descritiva da presente autuação, macula de nulidade a integralidade do presente Auto de Infração, por tornar impossível o regular exercício do direito constitucionalmente assegurado à Recorrente do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV, da CF) e/ou não cumprir o quanto exigido no artigo 142, do Código Tributário Nacional, qual seja, determinar a ocorrência do suposto fato gerador é medida imperiosa a nulidade integral da autuação, com o cancelamento das cobranças efetivadas pela Autoridade Fiscal, declarando-se a improcedência dos lançamentos guerreados, por não ter sido configurada qualquer infração às disposições legais e regulamentares de regência;

**b)** a Fiscalização ao considerar somente o valor unitário das mercadorias discriminadas nas notas, sem a inclusão do valor do IPI acabou por violar a repartição de receitas disposta no Convênio nº 51/00, especialmente a cláusula segunda que prevê para o cálculo do ICMS próprio o valor do faturamento;

**c)** para a plena apuração pela Autoridade Fiscal do contexto fático que determina a correta apuração da base de cálculo do ICMS próprio e do valor devido de ICMS-ST a serem utilizados em cada operação mercantil ora em fiscalização, é medida que se impõe - em atenção ao princípio da verdade material - a determinação de conversão do julgamento em diligência, permitindo-se, se necessário, concessão de prazo razoável para localização de toda a documentação requerida; e

**d)** o percentual de multa estipulado pelo I. Agente Fiscal em todas as hipóteses viola os mais comezinhos princípios jurídicos, em especial, o direito ao não confisco e o direito de propriedade, preconizados no Texto Constitucional, devendo ser, no mínimo, reduzido por este Órgão Julgador;

Pede ao final seja reconhecida a procedência integral dos argumentos narrados na presente Defesa, e por conseguinte seja declarado nulo o Auto de Infração e declarada a improcedência dos respectivos lançamentos.

Ressalva, entretanto que caso não seja reconhecida a nulidade, requer que seja anulado o Auto de Infração ora guerreado por não ter sido configurada qualquer infração às disposições legais e regulamentares aplicáveis.

Protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, em especial, a juntada de novos documentos e a realização de diligências e/ou de perícia, sempre com a sua participação/ciência, visando a comprovação das alegações efetuadas, sob pena de violação dos princípios da ampla defesa e do devido processo legal.

Subsidiariamente, pede que caso não seja reconhecida a procedência dos argumentos da Recorrente – o que não acredita -, que seja reduzida a multa confiscatória aplicada a percentuais condizentes com a situação concreta, por entender ser medida de justiça fiscal.

Os Autuantes apresentam sua informação fiscal às fl. 79 resume a defesa da Impugnante que entende ter sido baseada no pressuposto de que a autoridade fiscal equivocou-se ao lançar o referido crédito tributário porquanto:

- (i) não houve qualquer descrição/especificação quanto à suposta conduta irregular praticada pela recorrente, ocasionando cerceamento do direito de defesa...
- (ii) ignorou o quanto disposto na cláusula segunda do convênio 51/00 e considerou equivocadamente na base de cálculo do ICMS próprio o valor da mercadoria, sem a inclusão do IPI incidente em cada operação;
- (iii) violou a repartição das receitas disposta no convênio 51/00 ao exigir ICMS além do devido a este estado; e impôs uma penalidade totalmente ilegal/inconstitucional devido a sua desproporcionalidade (fl.24). E por fim pede declaração de

insubsistência plena e irrestrita do auto de infração.

Diz ainda que a defesa alegou, além do cerceamento do direito de defesa incorrido, que o auto de infração estaria maculado de nítida nulidade em razão de invocar suposto recolhimento a menor de ICMS na condição de substituto, com base em cláusulas do Convênio 51/00, sem ter sido configurada qualquer infração às disposições legais e regulamentares da regência. Argumento que informa constar das fls. 28.

Continua, acrescentando a alegação da defesa que diz constar da mesma folha 28 que os relatórios quantitativos elaborados pela Fiscalização desconsideraram a inclusão do IPI na base cálculo do ICMS próprio, apurando um valor indevido menor a título de ICMS próprio e consequentemente um valor maior a título de ICMS ST, ignorando o disposto no Convênio 51/00.

Informam que o auto de infração é informatizado e as infrações são minuciosamente descritas, e dizem que anexaram planilhas descritivas das infrações explicitando-as, tornando o processo administrativo fiscal, o mais claro possível.

Salientam que aplicaram “o convenio 51/00 corretamente nas operações de venda direta a consumidor final e não houve violação alguma de clausula segunda nem de clausula nenhuma do convenio 51/00, o que houve foi que o “autuante” utilizou na hora do cálculo o valor do produto e não o valor total da nota fiscal ou seja, o preço de venda final, (vinculando a formula da planilha com a coluna errada) como o valor do produto é sempre menor que o valor total da nota fiscal, na hora em que foi aplicado o redutor num valor menor consequentemente gerou essa diferença que agora está sendo corrigida.”

Concluem dizendo que o auto de infração foi reduzido drasticamente, restando uma única nota fiscal com diferença a cobrar, (fl. 426) nota fiscal número 834049, valor a cobrar R\$ 1.850,79. Anexaram uma planilha explicativa que dizem constar das fls. 710.

A Impugnante voltou a se pronunciar em função da informação fiscal e esclarece que:

A Autoridade Fiscal identificou a existência de equívocos no cálculo da autuação ora guerreada, que, ao serem sanados, geraram a drástica redução de R\$ 1.284.710,59 (um milhão, duzentos e oitenta e quatro mil, setecentos e dez reais e cinquenta e nove centavos) para a quantia de R\$ 1.850,79 (mil, oitocentos e cinquenta reais e setenta e nove centavos).

Em que pese a redução de mais de 90% (noventa por cento) do Auto de Infração requer ainda, em vista do vício da falta de conduta descritiva da presente autuação, a nulidade da integralidade do lançamento, por não cumprir a regra contida no artigo 142, do Código Tributário Nacional.

Assim, a Impugnante reitera o seu pleito no sentido de que seja dado integral provimento a sua Defesa, para que seja declarado totalmente nulo o Auto de Infração ora combatido, com o cancelamento da cobrança remanescente efetiva pela Autoridade Fiscal, seja pela ausência de conduta descritiva e determinação do fato gerador, nos termos do artigo 142, do CTN e/ou patente cerceamento de defesa incorrido.

É o relatório.

## VOTO

Compulsando os autos, verifico que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos. De modo que afastado qualquer discussão acerca da sua nulidade.

A demanda exsurge da resistência exercida pela autuada em decorrência da acusação fiscal de que procedeu a retenção a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, incidente nas operações de vendas direta de automóveis para consumidor final localizado no Estado da Bahia.

Preliminarmente voto pelo não reconhecimento da arguição de nulidade que teve espeque na alegação de que não houve qualquer especificação quanto à suposta conduta irregular praticada pela Impugnante, que teria ocasionando cerceamento de defesa e descumprimento do quanto exigido no artigo 142, do Código Tributário Nacional, pois o que se extrai dos autos é que a defesa se deu de forma ampla de modo a demonstrar todos os equívocos diante da planilha apresentada pelos Autuantes.

Ademais, os equívocos eventualmente existentes que possam comprometer a exegese do art. 142 do CTN, que possam ser sanados para fins de saneamento do crédito tributário não são passíveis de justificar a nulidade do lançamento, essa é a inteligência do §1º do art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, sobretudo considerando que o princípio da autotutela administrativa impõe a este órgão administrativo judicante a competência para rever os atos administrativos praticados pelos prepostos fiscais e aplicar a devida moderação, podendo se for o caso, reconhecer-lhes eficácia parcial.

Adentrando ao mérito verifiquei que procedem os argumentos defensivos que sugerem ter os Autuantes se equivocado e ao calcular o valor do ICMS devido à Unidade Federada de origem das mercadorias, conforme orienta o Conv. ICMS 51/2000, dizendo que ao invés de utilizar o montante relativo ao valor constante do campo da nota fiscal denominado “VALOR TOTAL DA NOTA” utilizaram, por equívoco, o valor constante do campo da nota fiscal denominado “VALOR TOTAL DOS PRODUTOS”.

Verifiquei que este procedimento equivocado empreendido pelos Autuantes resultou no cálculo do ICMS devido ao estado de origem em valor inferior, de modo que, por conseguinte, resultou na apuração do valor do ICMS-ST devido ao Estado da Bahia fosse apurado em valor superior ao efetivamente devido na operação, repercutindo no presente lançamento de ofício demandado.

Este fato consta devidamente demonstrado nos autos conforme planilhas de cálculo elaboradas pela defesa e constantes das fls. 74 a 84, que se encontra acompanhadas dos DANFES às fls.85 a 707, que sustentam a informação dos dados que espelham. Conforme demonstrado pela Impugnante em sua peça defensiva que reproduzo a seguir:

| -                | BC ICMS próprio | Alíq. do ICMS próprio | Valor do ICMS próprio | Alíq. do IPI | BC ICMS ST | Valor do ICMS ST |
|------------------|-----------------|-----------------------|-----------------------|--------------|------------|------------------|
| Auto de Infração | 35.773,40       | 12,00%                | R\$ 4.292,81          | 39%          | 87.900,00  | R\$ 6.255,19     |
| Nota 764487      | 49.725,05       | 12,00%                | R\$ 5.967,11          | 39%          | 87.900,00  | R\$ 4.581,00     |

Registro que a defesa concorda com o valor residual de R\$1.850,79, devido nos termos da acusação fiscal o qual foi referendado pelos autuantes, e que se refere à nota fiscal nº 834049 conforme demonstrado à fl. 79 e respectivo DANFE colacionado à fl.426.

Indefiro o pedido de redução ou anulação da multa em vista da inteligência do inciso III do Art. 176 do RPAF, do qual se infere não haver competência para esse fim nessa instância de julgamento administrativo.

Destarte, voto pela procedência parcial do Auto de Infração, repercutindo na redução do valor lançado de R\$673.032,80 a título de principal, para R\$1.850,79.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298624.0008/17-6**, lavrado contra a empresa **CAOA MONTADORA DE VEÍCULOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.850,79**, acrescido da multa, de 60% prevista no art. 42, II “a” da Lei nº 7014/96 e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala de Sessões do CONSEF, 24 de maio de 2018

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – RELATOR

JOERGE INÁCIO DE AQUINO- JULGADOR