

**A. I. Nº.** - 298629.0013/21-1  
**AUTUADO** - MABELÊ COMÉRCIO DE VEÍCULOS EIRELI  
**AUTUANTE** - IARA ANTÔNIA DE OLIVEIRA ROSA  
**ORIGEM** - DAT METRO / INFAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 24/08/2022

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0131-03/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. NOTAS FISCAIS. VENDA DE VEÍCULO. É devido o imposto na operação de venda de veículo autopropulsado, realizada por pessoa jurídica, antes de 12 meses da data de aquisição direta junto ao fabricante, nos termos do Convenio 64/06. Comprovado ante aos elementos carreados aos autos a subsistência da irregularidade apurada em ação fiscal. Não acolhida nulidade arguida. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 29/09/2021, exige ICMS no valor de R\$204.362,39, acrescido da multa de 60%, pela falta de recolhimento do imposto na operação de venda de veículo autopropulsado, realizada por pessoa jurídica, antes de 12 meses da data de aquisição direta junto ao fabricante ou importador, nos meses de maio, agosto a dezembro de 2020, fevereiro e março de 2021. (Infração 002.005.006).

O sujeito passivo apresenta impugnação fls.19/30, através de advogados, procuração fl.38. Registra a tempestividade de sua peça defensiva. Transcreve a infração que lhe foi imputada, com o respectivo enquadramento legal. Diz apresentar impugnação, pelas razões de fato e de direito a seguir aduzidas.

Afirma que ao consultar o DTE para fins de acompanhamento de eventuais comunicações da SEFAZ, o representante da empresa ora autuada, se deparou com a surpresa da lavratura do auto de infração em epígrafe. Neste procedimento, a agente fiscal exerceu seu mister fiscalizatório a total revelia da empresa, só tendo conhecimento da fiscalização, assim como do auto de infração, não havendo, portanto, qualquer possibilidade de interação entre empresa x fisco, sanando, pois, com as devidas más-interpretações legais, que a conduziram para a lavratura do auto de infração, gerando em indevidas despesas para a empresa.

Aduz que apesar do enquadramento descrito pela infração, a auditora reclamou na verdade, o ICMS ST das operações, sem definir com clareza, qual a origem da BC utilizada como referência. Explica que a empresa participa, de forma lícita e transparente, de processos de licitação junto aos órgãos públicos, notadamente no formato de pregão eletrônico público, para o fornecimento de veículos para as áreas de saúde, educação e cultura, tanto no nível municipal, quanto estadual. Para isso se utiliza de forma legal do modelo de Venda Direta de Veículos.

Primeiramente, imperioso explicar como funciona a modalidade de venda direta de veículos: é quando o consumidor final negocia a compra de um veículo, diretamente com a fábrica. É a montadora, inclusive, que emite a nota fiscal. A concessionária, por sua vez, é uma representante da marca, e tem a obrigação de intermediar essas negociações.

Algumas montadoras fazem parcerias com sindicatos, conselhos e associações, oferecendo vantagens exclusivas. Porém, para ter direito ao desconto de frotista, basta que a empresa esteja inscrita no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ). Ou seja, até um Microempreendedor

Individual (MEI), microempresário (ME) ou apenas um profissional liberal, com firma aberta pode usufruir desta modalidade. Em algumas montadoras, o benefício é oferecido até mesmo, para quem abriu firma há poucos dias e vai comprar um único veículo.

Esclarece que o benefício dado na venda direta não é uma isenção fiscal (como acontece com taxistas ou portadores de necessidades especiais, por exemplo), mas sim, um desconto oferecido pela montadora, para estimular essa modalidade de negociação, que para ela é vantajosa, haja vista que a compra é feita de forma personalizada, onde o cliente escolhe versão do veículo, cor, motorização, acessórios, etc., e desta forma a fabricação é realizada, sendo assim menos custosa, pois a produção é customizada na demanda, evitando-se prejuízos em alguns veículos, em que os mesmos demoram na realização da sua venda na concessionária, pois não foi fabricado da forma que alguns clientes desejavam. A venda é personalizada. Este é o benefício da modalidade. Por isso, há um desconto oferecido pelas montadoras, mas isenção fiscal não há.

Diz que estudando o Convênio ICMS 64/06, de plano, sua ementa determina seu objetivo, que sintetiza o conteúdo da norma, a fim de permitir, de modo imediato, o conhecimento da matéria legislada, devendo guardar estreita correlação com a ideia central do texto. De imediato, percebe que se trata de um Convênio entre os Estados da Federação, apenas para estabelecer métodos, obrigações, disciplinas, mas em nenhum momento fala-se em estabelecimento de redução de base de cálculo, isenção ou qualquer outro benefício tributário.

Aduz que a principal regra que é estabelecida neste Convênio, é a condição de pagamento do ICMS caso o veículo seja vendido - desincorporado do patrimônio da Pessoa Jurídica -, antes de decorridos 12 (doze) meses de sua aquisição junto à montadora, regra esta, estabelecida já em sua Cláusula Primeira.

Entretanto se percebe, que a ocorrência de ter que haver o pagamento do imposto nesta revenda, apenas possui guarida legal, caso seja para Unidade da Federação de destino do veículo diversa da primeira aquisição efetuada na venda direta, e, no caso concreto desta lide não é.

Assevera que está no mesmo Estado de domicílio do adquirente, dos Órgãos que adquiriram os veículos aos quais foram efetuadas as vendas. O ICMS de competência dos Estados e do DF é regulamentado pela Lei Estadual 7.014/96, nos termos da LC 87/1996. Desta forma, a incidência do ICMS ora impugnada deve ser revista, sob pena de grave afronta ao Princípio da Legalidade. Traz a doutrina de Helena Torres e de Ricardo Lobo Torres para definir a substituição tributária. Assim, este instituto do Direito Tributário, foi criado a fim de evitar a sonegação de impostos, permitindo um maior controle fiscalizatório.

Entende que o fato gerador presumido que fundamenta a cobrança do ICMS em substituição tributária não ocorrerá, quando a venda for destinada ao consumidor final. A Constituição Federal de 1988 resguarda o direito a restituição nas hipóteses em que não ocorre o fato gerador presumido ou mesmo quando ele ocorre a menor, conforme o artigo 150, § 7º da CF/88.

Informa que as aquisições dos veículos foram com ICMS ST retido, portanto, antecipado. Não havendo nenhuma lógica, em se fazer uma segunda antecipação.

Comenta que nas planilhas apresentadas pela Fiscalização, a lista de notas fiscais eletrônicas possui todos os detalhes das aquisições efetuadas e destaca que, em quase todas as notas fiscais o ICMS ST já é retido pelas montadoras, concluindo as etapas de tributação dos veículos adquiridos.

As notas adquiridas sem a Substituição Tributária (por razões específicas) foram tributadas normalmente no momento da venda. Transcreve o art. 289 do RICMS que estabelece que as mercadorias listadas no Anexo I encerram a fase de tributação. Observa que no Anexo I, versão 2019, o mesmo lista todos os veículos incluídos na legislação tributária da Bahia, como sendo da Substituição Tributária, com todos seus acordos interestaduais, nos itens 17.0 a 17.29. Ainda sobre veículos automotores, cita o art. 289, § 10, em relação a base de cálculo do ICMS ST.

Pois bem, na sequência, o art. 290 determina textualmente e de forma clara que, nas saídas subsequentes das mercadorias já substituídas, as fases de tributação se encontram encerradas, não tendo ao Estado o que exigir de tributação, pois as saídas internas subsequentes são desoneradas do pagamento do imposto. Continuamente, diz que o art. 292 prevê que as saídas subsequentes as aquisições com o ICMS ST retido são sem destaque do imposto. Nesse sentido, também é a Lei 7014/96 estabelece de forma objetiva e clara que a Substituição Tributária, uma vez realizada, encerra a fase de tributação.

Afirma que efetuou a venda dos veículos adquiridos, a Órgãos Públicos, inclusive ao Ministério Público, Prefeituras no interior do Estado da Bahia, fruto de licitações em que a empresa saiu vitoriosa de forma lícita e transparente, portanto, dentro da regra estabelecida na imunidade recíproca constitucional.

Destaca que a jurisprudência, em relação à imunidade de impostos entres os Entes da Federação, tem sido no sentido de que não se limita aos tributos incidentes sobre o patrimônio, renda e serviços, mas alcança também, o ICMS e o IPI. Cita alguns exemplos. Traz algumas notas fiscais para exemplificar as vendas a órgãos públicos, ministério público e prefeituras municipais. Explica que em relação as vendas efetuadas pela empresa relativamente aos veículos recebidos sem a substituição tributária (Veículos provenientes de exportação) e antes dos 12 meses, a empresa efetuou a tributação normalmente.

Chama a atenção dos Julgadores, de que a empresa tributou essas vendas em valores superiores ao levantado pelo fisco, totalizando um valor pago a maior de R\$15.953,55 em agosto e R\$ 26.344,26 em setembro. No entanto, estranhamente, a auditora não verificou, que as notas de vendas estavam todas tributadas. Portanto, este Auto de Infração é totalmente improcedente.

Anexa cópia dos DANFES de todas as notas fiscais utilizadas como base deste Auto de Infração, tanto emitidas (Anexo 1) como recebidas (Anexo 2).

Apresenta entendimento que o Auto de Infração é totalmente descabido do ponto de vista legal, seja pelo fato de a empresa já ter recebido as mercadorias com o ICMS retido, o que encerra a fase de tributação, seja pelo fato de que as vendas subsequentes, além de permitidas a serem feitas sem destaque do imposto, foram realizadas a Órgãos Públicos (Prefeitura Municipal e Órgãos Estaduais), estando, assim, imune por preceito constitucional.

Ressalta que as notas que não foram adquiridas pela batuta da Substituição Tributária, foram tributadas normalmente no momento da venda, inclusive em valores superiores ao lançado pelo Fisco. Aduz que qualquer tentativa de se exigir ICMS, nas condições postas de forma exaustiva na impugnação, caracteriza-se duplicidade de tributação.

Diz perceber do demonstrativo denominado Anexo III apresentado pela Fiscalização, que há duas retenções de ICMS ST, uma nas notas fiscais de aquisição da defendente e outra que agora a Auditora lança no demonstrativo como segunda cobrança e como seu cálculo do ICMS ST supostamente não retido. Portanto, questiona como pode tributariamente existir duas retenções de ICMS ST sobre o mesmo produto? Como a mercadoria que se encontra com a fase de tributação encerrada pode sofrer nova substituição tributária? Comprova-se, assim, a duplicidade de tributação, tendo em vista que o mesmo ente tributante onera a mesma mercadoria de forma antecipada, por duas vezes, relativo ao mesmo fato gerador, no mesmo imposto.

Por todo o exposto, reitera os pedidos formulados em sede de Impugnação e requer seja reconhecida a improcedência do Auto de Infração.

Por fim, em homenagem ao princípio da verdade material, protesta pela posterior produção de todos os meios de prova admitidos em direito, especialmente documental.

A Autuante presta a informação fiscal fls. 44/50. Diz que no prazo regulamentar, o autuado apresentou defesa contra o Auto de Infração. Repete a infração imputada ao defendente. Sintetiza os argumentos defensivos. Sobre as alegações contidas nesse documento, apresenta as seguintes argumentações.

No que se refere a alegação de que só teve ciência da fiscalização quando recebeu o auto de infração, informa que foram enviadas, via DTE, mesmo sistema usado pela autuada para conhecimento do auto de infração, o Termo de Intimação Fiscal, em 10/05/2021, fl.03, e a cientificação do Termo de Prorrogação de Fiscalização, em 10/08/2021, fl. 05, contendo o telefone fixo da INFAZ Atacado, *e-mail* e celular da autuante. Portanto, a alegação da autuada é totalmente infundada.

Sobre a contestação da empresa afirmando que participa, de forma lícita e transparente, de processos de licitação junto aos órgãos públicos, e para isso se utiliza de forma legal do modelo de venda direta de veículos e que o benefício dado na venda direta não é uma isenção fiscal, mas sim um desconto oferecido pela montadora, para estimular essa modalidade de negociação e por isso há um desconto oferecido pelas montadoras, mas isenção fiscal não há, assevera que a alegação da autuada só confirma a infração imputada.

Comenta que, como a autuada afirmou, ela compra veículos pela modalidade de venda direta de veículos e revende através de processos de licitação junto aos órgãos públicos. A modalidade de venda direta de veículos é realizada para o consumidor final que negocia a compra de veículos diretamente da fábrica. Por esse motivo, a montadora não efetua a retenção e consequentemente o pagamento da substituição tributária previsto no Anexo I do RICMS/BA.

Esclarece que, como ficou demonstrado, a autuada não é o consumidor final na compra da citada modalidade de venda, pois adquire os veículos para revenda, desvirtuando a finalidade dessa modalidade de venda.

Declara que o Convênio ICMS 64/06 foi firmado, justamente, para combater essa manobra utilizada por empresas para burlar o pagamento do IMCS Substituição, através de vendas diretas de veículos.

Comenta que o contribuinte analisa que a principal regra que é estabelecida neste Convenio é a condição de pagamento do ICMS caso o veículo seja vendido - desincorporado do patrimônio da Pessoa Jurídica -, antes de decorridos 12 (doze) meses de sua aquisição junto à montadora, regra esta, estabelecida já em sua Cláusula Primeira, conforme reproduz.

Informa que existe um equívoco de interpretação da autuada na análise das notas fiscais de aquisições dos veículos, pois o ICMS ST destacado nas notas fiscais refere-se ao do Convênio 51/00. Para maior compreensão do assunto apresentado, discorre sobre os seguintes pontos.

Aduz que a Lei 7.014/96, que instituiu o ICMS no Estado da Bahia, estabelece, conforme artigos 8º ao 11 c/c seu Anexo I, que as operações com veículos automotores novos estarão sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação. A substituição tributária nas operações interestaduais com veículos automotores é disciplinada pelos Convênios ICMS 199/17 e 142/18 que contém regras que deverão ser observadas pelos acordos celebrados pelas unidades Federadas para fins de adoção do regime da substituição tributária do ICMS. Assim, tanto as operações internas quanto as operações interestaduais com veículos automotores novos estão sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação.

Acrescenta que a montadora ao vender veículos automotores novos para seus concessionários, deverá calcular e reter o ICMS que seria devido por aqueles, por ocasião da revenda dessa mercadoria ao consumidor final, encerrando a fase de tributação do ICMS sobre os veículos automotores novos. Entretanto, o regime de substituição tributária por antecipação do ICMS não se aplica à venda direta de veículos automotores novos, pois o veículo automotor novo destina-se ao consumidor final que não o adquire como mercadoria para revender. Como, a princípio, não haverá revenda, não há que se falar em pagamento de ICMS por substituição tributária por antecipação na venda direta de veículos automotores novos.

Porém, o aumento significativo das vendas diretas de veículos automotores e em razão da significativa perda de arrecadação de ICMS sofrida pelas Unidades Federadas das Regiões Norte, Nordeste e Centro Oeste provocada pela regra constitucional, então vigente, que deixava a

totalidade do ICMS com o Estado onde estava localizada a montadora, nas operações interestaduais destinadas a consumidor final, em 15/09/2000 foi firmado o Convênio ICMS 51/00.

Explica que do Convênio 51/00, destacam-se as seguintes regras:

- a) o ICMS incidente na operação será rateado entre o Estado de localização da montadora e o Estado de localização do concessionário, que fará a entrega do veículo automotor, independentemente da localização do consumidor final;
- b) o rateio obedecerá às regras previstas no parágrafo único da Cláusula Segunda, que leva em consideração a alíquota do IPI, o Estado de origem e o Estado de destino: aí se determina a base de cálculo (X%) a ser aplicada para cálculo do ICMS devido ao Estado onde está localizada a montadora ou o importador que remeter o veículo ao concessionário localizado em outro Estado; bem como, por subtração (100% - X%), também se determina a base de cálculo a ser aplicada para o cálculo do ICMS devido ao Estado de localização do concessionário;
- c) a montadora ou o importador deverá emitir nota fiscal de faturamento direto ao consumidor, devendo informar no campo "Informações Complementares" desse documento fiscal a expressão "Faturamento Direto ao Consumidor", bem com o valor das bases de cálculo da operação do estabelecimento emitente e daquela a ser utilizada para o rateio do ICMS com o Estado de localização do concessionário;
- d) apesar de o Convênio ICMS 51/00, falar de substituição tributária, o que, de fato, foi aí acordado, foi uma repartição do ICMS devido nas vendas diretas de veículos automotores, disciplinando a forma pela qual a montadora ou o importador envolvido nessas operações deverá proceder e estabelecendo os valores devidos aos Estados de origem e de destino desses veículos.

No início dos anos 2000, observou-se que pessoas jurídicas vinham se utilizando indevidamente das vendas diretas, adquirindo veículos automotores diretamente das montadoras como se destinados fossem ao seu ativo imobilizado, quando, de fato, destinam-se à revenda. Além de provocar uma concorrência desleal com os concessionários, esse "desvirtuamento" das vendas diretas provocava sonegação de ICMS.

Para combater esse artifício, os Estados celebraram, os Convênios ICMS 64/06 e o 67/18, que passaram a disciplinar as operações de venda de veículo automotor realizada por pessoa física que explore a atividade de produtor agropecuário ou por qualquer pessoa jurídica, com menos de 12 (doze) meses da data da aquisição junto à montadora.

Observa que a alegação da autuada não procede, pois, o ICMS substituição destacado nas notas fiscais refere-se ao do Convênio nº 51/00, que, na verdade, trata da repartição do ICMS devido nas vendas diretas de veículos automotores e não encerra a fase de tributação. A infração está totalmente embasada no que estabelece o Convênio ICMS nº 64/06, isto é, operação de venda de veículo autopropulsado, realizada por qualquer pessoa jurídica, antes de 12 (doze) meses da data da aquisição junto à montadora.

Sobre a alegação defensiva de que suas operações estão sobre o manto da regra da Imunidade Recíproca constitucional, informa que a disciplina contida no art. 150, VI, "a", da Constituição Federal/88, que veda à União, Estados e Municípios instituir impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços uns dos outros, alcança exclusivamente os impostos denominados diretos, ou seja, aqueles em que o contribuinte de direito, é também aquele que suporta o ônus financeiro decorrente do pagamento do tributo. Em outras palavras: apenas quando os referidos entes políticos (ou os órgãos e entidades que os representam) assumem a condição de contribuinte de direito, atuando no polo passivo da obrigação tributária, poderá ser aplicada a regra de imunidade recíproca estabelecida pelo legislador constitucional.

O ICMS se encontra classificado na categoria de imposto indireto, na medida em que se caracteriza pela repercussão do seu ônus financeiro, ou seja, o contribuinte de direito, eleito pela lei como sujeito passivo da obrigação tributária, via de regra não se confunde com o contribuinte de fato, aquele que efetivamente suporta o ônus financeiro do tributo. É o que se verifica na

operação de comercialização de veículos automotores, em que o encargo financeiro da tributação é repassado para o adquirente (consumidor final) mediante a inclusão, no preço do bem comercializado, do custo relativo ao imposto incidente na operação.

Ressalta que esse entendimento está expresso na Súmula 591 do STF – Supremo Tribunal Federal, que analisa a aplicabilidade da imunidade recíproca em operação tributada por outro imposto indireto, o IPI, conforme reproduz.

Diante disso, diz que não há que se falar em imunidade do ICMS na hipótese de aquisição de veículos pelas prefeituras municipais, visto que estas últimas não figuram como sujeitos passivos da obrigação tributária, mas sim como meros consumidores finais, não integrantes da relação jurídico-tributária existente entre o Fisco Estadual e o contribuinte do ICMS. Tais operações, portanto, devem ser tributadas normalmente, na forma prevista na legislação.

A respeito da alegação defensiva de que as vendas efetuadas pela empresa relativa aos veículos recebidos sem a substituição tributária (Veículos provenientes de exportação) e antes dos 12 meses a empresa efetuou a tributação normalmente e de que a empresa tributou essas vendas em valores superiores ao levantado pelo Fisco, assevera que a autuada não fez recolhimentos do ICMS das vendas citadas à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, ela só efetuou o destaque do imposto na nota fiscal. O cálculo efetuado pela autuada está totalmente em desacordo com Cláusula Segunda e seus parágrafos e a Cláusula Quinta do Convênio 64/06, que transcreve.

Informa que a autuada não utilizou o preço de venda ao consumidor informado pela montadora na base de cálculo, destacou o ICMS na nota fiscal de venda, quando deveria informar no campo “Informações complementares” a apuração do imposto na forma da Cláusula Segunda e não fez o recolhimento do imposto.

Quanto a alegação da autuada de que a empresa tributou essas vendas em valores superiores ao levantado pelo Fisco, fl.28, informa que essa argumentação é totalmente equivocada, visto que a base de cálculo utilizada pela autuada é menor do que a calculada pelo autuante e, na comparação, a autuada pega o valor destacado na nota fiscal, sem a dedução do crédito fiscal constante da nota fiscal de aquisição emitida pela montadora, enquanto que nos cálculos apresentados pela autuante esses créditos estão contemplados.

Perante o exposto, frisa que o valor do débito foi calculado de acordo com os dispositivos legais aplicáveis, razão pela qual, mantém os termos do presente auto de infração e o submete ao Conselho de Fazenda do Estado.

Cabe registrar, a presença da patrona do Autuado, Dra. Rebeca Brandão de Jesus, OAB/BA nº 58327, que acompanhou a sessão de julgamento.

## **VOTO**

Preliminarmente, o defendente afirmou que ao consultar o DTE para fins de acompanhamento de eventuais comunicações da SEFAZ, o representante da empresa se deparou com surpresa da lavratura do auto de infração. Assim, disse que a agente fiscal, exerceu seu mister fiscalizatório em total revelia da empresa, só tendo conhecimento da fiscalização, quando recebeu o auto de infração, não havendo, qualquer interação anterior, entre empresa x fisco.

Sobre esta alegação observo que não procede. Constatado que se encontra neste processo, prova de que foram enviadas, via DTE – Domicílio Fiscal Eletrônico do defendente, o Termo de Intimação Fiscal, em 10/05/2021, fl.03, e a cientificação do Termo de Prorrogação de Fiscalização, em 10/08/2021, fl. 05, contendo o telefone fixo da INFAZ Atacado, *e-mail* e celular da Autuante. Portanto, ao contrário do alegado, a autuada tomou ciência do início da ação fiscal, antes da lavratura do Auto de infração nos termos da Lei.

Sendo assim, não foi identificada qualquer violação ao princípio da legalidade, do devido processo legal ou a quaisquer princípios de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observada a garantia à ampla defesa

e ao contraditório, visivelmente caracterizados nos aspectos abordados na impugnação, nos demonstrativos fls. 12 a 14, bem como, na narrativa dos fatos correspondentes a irregularidade imputada.

Constato que não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

No mérito, o presente processo exige do autuado ICMS, sob acusação de falta de recolhimento do imposto na operação de venda de veículo autopropulsado, realizada por pessoa jurídica, antes de 12 meses da data de aquisição direta junto ao fabricante ou importador, nos meses de maio, agosto a dezembro de 2020, fevereiro e março de 2021. A fiscalização teve como base para enquadramento da irregularidade apurada, o art. 426 do RICMS/2012 e a Cláusula 1ª do Convênio 64/06, que reproduzo, *in verbis*:

*“Cláusula Primeira. Na operação de venda de veículo autopropulsado, realizada por pessoa física que explore a atividade de produtor agropecuário ou por qualquer pessoa jurídica, antes de 12 (doze) meses da data da aquisição junto à montadora, deverá ser efetuado o recolhimento do ICMS em favor do estado do domicílio do adquirente, nas condições estabelecidas neste convênio”.*

Sobre a matéria ora apreciada, observo que o Convênio ICMS 51/00 estabelece a forma como devem ser realizadas as operações com veículos automotores novos, por meio de faturamento direto da montadora para o consumidor. Neste Convênio, foi exigida a participação da concessionária na operação e determinada a apuração da base de cálculo, sendo o imposto devido por substituição tributária para o Estado de destino da mercadoria.

Posteriormente, com o objetivo de evitar que empresas desvirtuassem o sentido do Convênio ICMS 51/00, e passassem a adquirir veículos diretamente da montadora, passando-se por consumidor final, mas com objetivo de revenda, conseguindo obter preços mais vantajosos que os encontrados nas próprias concessionárias, devido às promoções destinadas a frotistas etc, foi celebrado no âmbito do CONFAZ, o Convênio ICMS 64/06, estabelecendo responsabilidade às pessoas jurídicas pelo pagamento de ICMS, caso realizasse a venda de veículos, antes de 12 (doze) meses da data de sua aquisição junto a montadora.

Assim, esse imposto de responsabilidade direta da pessoa jurídica, deveria ser recolhido para o Estado de localização do novo destinatário e apurado mediante a aplicação da alíquota interna do Estado de destino sobre o preço de venda sugerido pelo fabricante, que deveria estar expresso na nota fiscal emitida pela montadora, por ocasião da venda direta a consumidor final, deduzido do crédito fiscal constante na nota fiscal emitida pela montadora, conforme previsto na Cláusula Segunda do Convênio ICMS 64/06.

O defendente insistiu, que apesar do enquadramento descrito pela infração, a auditora reclamou na verdade, o ICMS ST das operações, sem definir com clareza, qual a origem da base de cálculo utilizada como referência. Disse que em sua interpretação, estaria sendo cobrado neste Auto de Infração o ICMS Substituição Tributária, sem respaldo legal, considerando que este instituto encerra a fase de tributação.

Analisando os elementos que compõem o presente processo, verifico que não possui suporte fático jurídico esta alegação. Conforme já alinhado neste voto, o fisco enquadrou a infração cometida pelo autuado no art. 426 do RICMS/2012 e a Cláusula 1ª do Convênio 64/06. O levantamento fiscal fls. 12/14, claramente demonstra, que não está sendo exigido o ICMS ST, visto que não inclui MVA para cálculo do *quantum* devido.

Ressalto que, quando o autuado deixou de efetuar o recolhimento do imposto nas saídas dos veículos adquiridos como consumidor final, junto às montadoras, nos termos do Convênio ICMS 64/06, recepcionado nos arts. 426 e seguintes do RICMS, ele deixou de pagar um imposto de sua responsabilidade direta. Para ocorrer nova responsabilidade pela retenção do imposto ST, seria

necessário que a venda do veículo fosse destinada para outro contribuinte, com o objetivo de revenda, o que no presente caso não ocorreu. É fato que o imposto devido por substituição tributária já foi pago pela montadora, por ocasião da venda, nos termos do Convênio ICMS 51/00, portanto o defendente não teria que efetuar nova antecipação tributária.

Como já dito, no presente caso, a responsabilidade do autuado em pagar o imposto, nos termos dos arts. 426 e seguintes do RICMS, é direta, e seu valor corresponde à aplicação da alíquota interna sobre a diferença entre o preço sugerido pelo fabricante e a base de cálculo adotada pela montadora na venda direta, como fez a Autuante.

Sobre a alegação defensiva de que suas operações estão sobre o manto da regra da Imunidade, nos termos do art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal/88, observo que essa norma alcança exclusivamente os impostos diretos, ou seja, aqueles em que o contribuinte de direito, é também aquele que suporta o ônus financeiro decorrente do pagamento do tributo.

Conforme acertadamente discorreu a Autuante, o ICMS se encontra classificado na categoria de imposto indireto, na medida em que se caracteriza pela repercussão do seu ônus financeiro, ou seja, o contribuinte de direito, eleito pela lei como sujeito passivo da obrigação tributária, via de regra não se confunde com o contribuinte de fato, aquele que efetivamente suporta o ônus financeiro do tributo. É o que se verifica na operação de comercialização de veículos automotores, ora em discussão. Esse entendimento é ratificado pela Súmula 591 do STF, que reproduzo:

*A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados.*

*Tese de Repercussão Geral*

• *A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo* envolvido.

*[Tese definida no RE 608.872, rel. min. Dias Toffoli, P, j. 23-2-2017, DJE 219 de 27-9-2017.*

O defendente também alegou, que nas vendas efetuadas pela empresa relativa aos veículos recebidos sem a substituição tributária (Veículos provenientes de exportação) e antes dos 12 meses, a empresa efetuou a tributação normalmente e de que a empresa tributou essas vendas em valores superiores ao levantado pelo Fisco.

Sobre esta alegação, em sede de informação fiscal a Autuante frisou que a autuada não fez recolhimentos do ICMS das vendas citadas, à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, ela só efetuou o destaque do imposto na nota fiscal. Informou que o cálculo efetuado pela autuada está totalmente em desacordo com Cláusula Segunda e seus parágrafos e a Cláusula Quinta do Convênio 64/06. Informou que a autuada não utilizou o preço de venda ao consumidor informado pela montadora na base de cálculo, destacou o ICMS na nota fiscal de venda, quando deveria informar no campo “*Informações complementares*” a apuração do imposto na forma da Cláusula Segunda e não fez o recolhimento do imposto.

Quanto a alegação da Autuada, de que a empresa tributou essas vendas em valores superiores ao levantado pelo Fisco, a Autuante explicou que o procedimento adotado no levantamento fiscal é aquele preconizado pela Cláusula Quinta do Convênio 64/06 e que o cálculo do defendente se encontra maior do que o valor exigido pelo fisco, porque na comparação, a autuada pega o valor destacado na nota fiscal, sem a dedução do crédito fiscal constante da nota fiscal de aquisição emitida pela montadora, enquanto que nos cálculos apresentados pela autuante, esses créditos estão contemplados.

Saliento que a defendente, empresa localizada dentro do Estado da Bahia, adquiriu veículos automotores novos, junto a montadoras como se fossem consumidores finais, beneficiando-se indevidamente da modalidade de aquisição denominada venda direta, revendendo-os em prazo



inferior a doze meses da aquisição, sem o pagamento do ICMS devido nessas operações de revenda, em claro descumprimento à legislação, em especial do Convênio ICMS 64/06.

A realização de operação de venda de veículo autopropulsado realizada antes de 12 (doze) meses da data da aquisição junto à montadora, tendo sido o veículo adquirido na condição de não contribuinte do imposto, deve o ICMS, neste caso, ser recolhido em favor do Estado do domicílio do adquirente, nas condições estabelecidas no supracitado Convênio.

Trata-se, portanto, de uma operação de venda, onde observando-se o princípio da não-cumulatividade, será considerado como crédito fiscal no cálculo do imposto a ser recolhido, o ICMS constante da nota fiscal de aquisição emitida pela montadora, como dispõe o Convênio ICMS 64/06 e os artigos 426 e seguintes do RICMS/2012.

Portanto, acolho as conclusões da Autuante e a infração está caracterizada, visto que se encontra em perfeita consonância com a legislação de regência.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298629.0013/21-1**, lavrado contra **MABELÊ COMÉRCIO DE VEÍCULOS EIRELI**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto, no valor de **R\$204.362,39**, acrescido da multa de 60%, prevista alínea “f”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 02 de agosto de 2022.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR