

PROCESSO - A. I. Nº 207104.0008/22-3
RECORRENTE - AGCO DO BRASIL SOLUÇÕES AGRÍCOLAS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF nº 0294-06/22-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 17/10/2023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0271-11/23-VD**

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUINTE INSCRITO NA SEFAZ/BA COMO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO. VENDAS DE MERCADORIAS A EMPRESAS SITUADAS NA BAHIA E SUJEITAS AO REGIME. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DE IMPOSTO A MENOS QUE O DEVIDO. A recorrente não comprovou a autorização fazendária dos destinatários, conforme § 21 do art. 289 do RICMS/BA. Aplicação do inciso II do § 4º da Cláusula primeira do Protocolo nº 41/08 para as fabricantes de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas, diferente dos precedentes do CONSEF invocados, que distinguem os contratos de concessão dos contratos de fidelidade das fabricantes de veículos automotores. Não acolhidas as questões preliminares aventadas pela defesa. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 0294-06/22-VD proferido pela 6ª JJF deste CONSEF, julgando Procedente o Auto de Infração lavrado em 06/06/2022 no valor histórico de R\$ 1.568.757,03, abordando a seguinte infração:

***Infração 01 – 008.031.002** – 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, nos meses de junho a dezembro de 2018, janeiro a dezembro de 2019, janeiro a dezembro de 2020 e janeiro a dezembro de 2021. Consta a indicação do autuante: “Isto porque, para definir a base do ICMS ST devido ao Estado da Bahia, esta empresa está adotando o MVA reduzido (ajustado = 59,88% para produtos importados e 54,88% para os nacionais) a que se refere o Protocolo ICMS 41/08, na sua Cláusula Segunda, Parágrafo 2º, Inciso I, nas suas vendas para comerciantes locais que não possuem a necessária autorização fazendária para se beneficiarem do tratamento fiscal diferenciado em referência, conforme previsto na Cláusula Primeira, Parágrafo 4º, Inciso II, do mesmo Protocolo, e artigo 289, Parágrafo 21, do RICMS/BA (Decreto nº 13.780/2012), que estabelece o seguinte:*

‘§ 21. Nas saídas interestaduais de peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no Anexo Único dos Protocolos ICMS 41/08 e 97/10, realizadas de estabelecimento de fabricante de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, cuja distribuição seja efetuada de forma exclusiva, mediante contrato de fidelidade, com destino a estabelecimento localizado na Bahia, somente será adotada a MVA-ST original para o cálculo da MVA ajustada, prevista na alínea “b” do inciso I do § 2º da cláusula segunda dos Prots. ICMS 41/08 e 97/10, se o destinatário estiver autorizado pelo titular da inspetoria fazendária de seu domicílio fiscal’.

Sendo assim, nestes casos, foram refeitos os cálculos do imposto efetivamente devido para o Estado da Bahia, mediante aplicação da MVA integral prevista conforme Cláusula Segunda, Parágrafo 2º, Inciso II, do mesmo Protocolo ICMS 41/08, e Anexo I, item 1.1. do RICMS/BA, no percentual de 71,78%, que ajustada conforme a alíquota interestadual aplicável à operação corresponde a 101,01% para os produtos importados e 94,82% para os nacionais, encontrando-se, desta forma os débitos mensais indicados e apurados conforme o Demonstrativo ‘CÁLCULO DO ICMS ST DEVIDO – DÉBITOS MENSAIS APURADOS’ anexo, o qual integra o presente PAF também na forma de arquivos digitais com detalhamento de todas as operações envolvidas no cálculo do crédito tributário constituído com base neste lançamento fiscal”.

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca da ação fiscal através da lavratura de Termo de Início de Fiscalização, transmitido pelo Domicílio Tributário Eletrônico, cuja ciência se deu de forma tácita em 18/04/2022 (fl. 06).

A cientificação da lavratura do Auto de Infração se deu igualmente pelo Domicílio Tributário Eletrônico, em 09/06/2022, por ciência expressa (fl. 157).

A memória de cálculo da autuação e os documentos que a suportam se encontram às fls. 07 a 152, impressa, bem como mídia de fl. 153.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticada pelo contribuinte e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da precisa e objetiva peça de impugnação.

Desnecessária a realização de qualquer diligência no feito, conforme requerido, vez que todos os elementos necessários ao deslinde da matéria e convencimento do relator se encontram nos autos, daí a negativa de tal pleito, amparada pelo artigo 147, inciso I, alíneas “a” e “b” do RPAF/99:

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*
- b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos”.*

Existe questão preliminar a ser apreciada, que diz respeito a arguição defensiva de que a penalidade sugere embasada no artigo 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº 7.014/1996, não se amoldaria à infração principal, o que implicaria em nulidade do Auto de Infração por erro na tipificação legal, entendendo ser a aplicação pela alínea “a” do mesmo dispositivo, que corresponde ao imposto não recolhido tempestivamente por erro na aplicação da alíquota, ainda que os documentos tenham sido emitidos e escriturados regularmente.

A penalidade capitulada pelo autuante foi a do artigo 42, inciso II, alínea “e” da Lei 7.014/96, a qual preceitua:

“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

(...)

e) quando não for retido o imposto pelo sujeito passivo por substituição”.

Já o inciso II, alínea “a”, mencionado pelo contribuinte nos diz: “a) em razão de registro de operação ou prestação tributada como não tributada, em caso de erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto, desde que os documentos tenham sido emitidos e escriturados regularmente”.

A acusação formulada é a de que o contribuinte reteve a menor o ICMS, com o consequente recolhimento também a menor do imposto, por erro na indicação da base de cálculo, pelo fato de estar adotando MVA reduzida.

Comparando-se o teor da acusação, com o dispositivo indicado pelo autuante, não se confirma, em princípio, o argumento do contribuinte, uma vez que a aplicação de MVA de forma incorreta implica em falta de retenção e recolhimento.

*Lembro que o artigo 142 do CTN, determina que “competе privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, **propor a aplicação da penalidade***

cabível”.

De tal redação, se percebe que a aplicação da multa na autuação é apenas proposta pelo servidor fiscal autuante, estando, pois, nesta condição de proposição, sujeita a aceitação, acolhimento ou não, por parte do julgador, o qual, pode, inclusive de ofício, retificá-la.

A expressão propor significa “sugerir; fazer com que algo seja analisado por alguém” (www.dicio.com.br/propor).

Daí se infere que a arguição de nulidade entendida como pertinente pela defesa, não procede, diante da ausência legal de poder do autuante em determinar de forma definitiva a penalidade a ser aplicada quando da constatação de violação a norma tributária, frente a disposição do mencionado artigo 142 do CTN, não sendo motivo e razão para se invocar violação a qualquer princípio do processo administrativo fiscal, como arguido, vez que a base legal para a autuação foi correta e perfeitamente posta.

Lembro, de igual forma, o teor do artigo 18, § 1º, do RPAF/99:

“§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo”.

Ampara, ainda a rejeição do argumento o comando do artigo 19 do mesmo RPAF/99:

“Art 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal”.

Assim, contrariamente ao entendimento defensivo, o teor do artigo 39 do RPAF/99 foi devidamente atendido, o que deságua na rejeição do argumento posto, até pelo fato de que o inciso II do artigo 42 da Lei 7.014/96, contém comando para aplicação de multa de 60% sobre o valor do imposto, para qualquer das alíneas ali enumeradas, o que, na prática, ainda que ocorresse erro na indicação daquela do inciso, não causaria qualquer alteração no percentual da multa a ser aplicada.

Descaberia, pois, qualquer arguição relativa a eventual cerceamento de defesa, uma vez que a autuada demonstrou entender perfeitamente a acusação formulada, dispôs de todos os elementos necessários para contraditar a infração, sendo-lhe assegurada a participação em todos os atos processuais.

Quanto ao mérito, conforme explicitado pelo autuante quando da descrição da infração, “...para definir a base do ICMS ST devido ao estado da Bahia, esta empresa está adotando o MVA reduzido (ajustado = 59,88% para produtos importados e 54,88% para os nacionais) a que se refere o Protocolo ICMS 41/08, na sua Cláusula Segunda, Parágrafo 2º, Inciso I, nas suas vendas para comerciantes locais que não possuem a necessária autorização fazendária para se beneficiarem do tratamento fiscal diferenciado em referência, conforme previsto na Cláusula Primeira, Parágrafo 4º, Inciso II, do mesmo Protocolo, e artigo 289, Parágrafo 21, do RICMS/BA (Decreto nº 13.780/2012), que estabelece o seguinte:

‘§ 21. Nas saídas interestaduais de peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no Anexo Único dos Protocolos ICMS 41/08 e 97/10, realizadas de estabelecimento de fabricante de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, cuja distribuição seja efetuada de forma exclusiva, mediante contrato de fidelidade, com destino a estabelecimento localizado na Bahia, somente será adotada a MVA-ST original para o cálculo da MVA ajustada, prevista na alínea “b” do inciso I do § 2º da cláusula segunda dos Prots. ICMS 41/08 e 97/10, se o destinatário estiver autorizado pelo titular da inspeção fazendária de seu domicílio fiscal’.

Sendo assim, nestes casos, foram refeitos os cálculos do imposto efetivamente devido para o Estado da Bahia, mediante aplicação da MVA integral prevista conforme Cláusula Segunda, Parágrafo 2º, Inciso II, do mesmo Protocolo ICMS 41/08, e Anexo I, item 1.1. do RICMS/BA, no percentual de 71,78%, que ajustada conforme a alíquota interestadual aplicável à operação corresponde a 101,01% para os produtos importados e 94,82% para os nacionais, encontrando-se, desta forma os débitos mensais indicados e apurados conforme o Demonstrativo ‘CÁLCULO DO ICMS ST DEVIDO – DÉBITOS MENSAIS APURADOS’ anexo, o qual integra o presente PAF também na forma de arquivos digitais com detalhamento de todas as operações envolvidas no cálculo do crédito tributário constituído com base neste lançamento fiscal”.

Como visto, foram devidamente esclarecidos os motivos da autuação, estando a descrição da infração de forma absolutamente clara e precisa.

Analiso, inicialmente, o embasamento legal da mesma, não sem antes registrar que a autuada não contesta a obrigação quanto a substituição tributária dos produtos que comercializa.

Aduz o Protocolo ICMS 41/08, celebrado pelos estados do Amapá, Amazonas, Bahia, Maranhão, Mato Grosso,

Minas Gerais, Pará, Paraná, Piauí, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, São Paulo e Distrito Federal, e que versa acerca da substituição tributária nas operações interestaduais com autopeças:

“Cláusula primeira Nas operações interestaduais com peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no Anexo Único deste protocolo, realizadas entre contribuintes situados nas unidades federadas signatárias deste protocolo, fica atribuída ao remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, relativo às operações subsequentes.

§ 1º O disposto neste protocolo aplica-se às operações com peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no Anexo Único, de uso especificamente automotivo, assim compreendidos os que, em qualquer etapa do ciclo econômico do setor automotivo, sejam adquiridos ou revendidos por estabelecimento de indústria ou comércio de veículos automotores terrestres, bem como de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, ou de suas peças, partes, componentes e acessórios, desde que a mercadoria objeto da operação interestadual esteja sujeita ao regime da substituição tributária nas operações internas no Estado de destino”.

Já a Cláusula Segunda, dispõe:

“Cláusula segunda A base de cálculo do imposto, para os fins de substituição tributária, será o valor correspondente ao preço máximo de venda a varejo fixado por autoridade competente, ou na falta deste, o preço sugerido ao público pelo fabricante ou importador, acrescido, em ambos os casos, do valor do frete quando não incluído no preço.

§ 1º Inexistindo os valores de que trata o caput, a base de cálculo corresponderá ao montante formado pelo preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de margem de valor agregado ajustada (‘MVA ajustada’), calculada segundo a fórmula ‘MVA ajustada = [(1 + MVA-ST original) x (1 - ALQ inter) / (1 - ALQ intra)] - 1’, onde:

I – ‘MVA-ST original’ é a margem de valor agregado prevista no § 2º;

II – ‘ALQ inter’ é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

III – ‘ALQ intra’ é o coeficiente correspondente à alíquota interna ou percentual de carga tributária efetiva, quando este for inferior à alíquota interna, praticada pelo contribuinte substituto da unidade federada de destino, nas operações com as mesmas mercadorias.

§ 2º A MVA-ST original é:

I - 36,56% (trinta e seis inteiros e cinquenta e seis centésimos por cento), tratando-se de:

a) saída de estabelecimento de fabricante de veículos automotores, para atender índice de fidelidade de compra de que trata o art. 8º da Lei federal nº 6.729, de 28 de novembro de 1979;

b) saída de estabelecimento de fabricante de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, cuja distribuição seja efetuada de forma exclusiva, mediante contrato de fidelidade.

II - 71,78% (setenta e um inteiros e setenta e oito centésimos por cento): nos demais casos”.

A legislação estadual, especialmente o artigo 289 do RICMS/12, ao seu lado, determina, na redação dos seguintes períodos:

“Art. 289. Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo I deste regulamento.

(...)

§ 21. Para o cálculo da MVA ajustada nas saídas interestaduais de peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no Anexo Único dos Protocolos ICMS 41/08 e 97/10, realizadas de estabelecimento de fabricante de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, cuja distribuição seja efetuada de forma exclusiva, mediante contrato de fidelidade, com destino a estabelecimento localizado na Bahia, somente será adotada a MVA-ST original (MVA nas operações internas) se o destinatário estiver autorizado pelo titular da inspetoria fazendária de seu domicílio fiscal” (redação vigente entre 01/01/16 a 31/12/18).

“§ 21º. De acordo com os Protocolos ICMS 41/08 e 97/10, nas saídas interestaduais de peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no Anexo Único dos referidos protocolos, realizadas de estabelecimento de fabricante de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, cuja distribuição seja efetuada de forma exclusiva, mediante contrato de fidelidade, com destino a estabelecimento localizado na Bahia, deverá ser adotada a MVA-ST original na definição da base de cálculo da antecipação tributária quando o destinatário estiver autorizado pelo titular da inspetoria fazendária de seu domicílio fiscal” (redação vigente a partir de 01/01/2019, até 31/12/2019).

“§ 21. Nas saídas interestaduais de peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no Anexo Único dos Protocolos ICMS 41/08 e 97/10, realizadas de estabelecimento de fabricante de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, cuja distribuição seja efetuada de forma exclusiva, mediante contrato de fidelidade, com destino a estabelecimento localizado na Bahia, somente será adotada a MVA-ST original para o cálculo da MVA ajustada, prevista na alínea ‘b’ do inciso I do § 2º da cláusula segunda dos Prots. ICMS 41/08 e 97/10, se o destinatário estiver autorizado pelo titular da inspetoria fazendária de seu domicílio fiscal” (redação vigente a partir de 01/01/2020).

Como se pode ver, com pequenas nuances, as redações dos períodos autuados contêm a mesma essência, lembrando que os cálculos realizados pelo autuante não foram impugnados pela autuada.

O exame da norma citada permite algumas conclusões, sendo que a regra geral definidora da base de cálculo a ser adotada nas operações autuadas está disposta no caput da Cláusula Segunda do Protocolo 41/08, copiado acima.

Frente a inexistência de preço máximo de venda para o setor, cabe a aplicação da regra disposta no § 1º da Cláusula citada, a qual prevê o uso da “MVA ajustada”, variável que depende da “MVA-ST original”, definida, por sua vez, pelo § 2º.

Da leitura do mencionado dispositivo, se verifica que o teor da regra regulamentar se aplica apenas aos “fabricantes de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários”, o que não vem a ser o caso da autuada, vez que em consulta realizada no dia 17 de outubro de 2022, no endereço eletrônico da Receita Federal do Brasil, encontrado em https://solucoes.receita.fazenda.gov.br/Servicos/cnpjreva/Cnpjreva_Comprovante.asp se encontram as seguintes atividades econômicas desenvolvidas pela empresa autuada:

CNAE 46.61-3-00, Comércio atacadista de máquinas, aparelhos e equipamentos para uso agropecuário; partes e peças, como atividade principal.

Já as atividades secundárias listadas são: Desenvolvimento e licenciamento de programas de computador não-customizáveis (CNAE 62.03-1-00);

Tratamento de dados, provedores de serviços de aplicação e serviços de hospedagem na internet (Dispensada), CNAE 63.11-9-00;

Serviços de agronomia e de consultoria às atividades agrícolas e pecuárias (Dispensada), CNAE 74.90-1-03;

Atividades de intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral, exceto imobiliários (Dispensada), CNAE 74.90-1-04;

Outras atividades profissionais, científicas e técnicas não especificadas anteriormente (Dispensada), CNAE 74.90-1-99;

Outras atividades de serviços prestados principalmente às empresas não especificadas anteriormente, CNAE 82.99-7-99;

*Treinamento em desenvolvimento profissional e gerencial (Dispensada *), CNAE 85.99-6-04; e*

CNAE 85.99-6-99, outras atividades de ensino não especificadas anteriormente.

Ou seja: uma das condições necessárias para a adoção da MVA reduzida é que o remetente seja fabricante de veículos automotores, conforme a alínea “a”, ou que o remetente seja fabricante de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, conforme alínea “b”, além do contrato de fidelidade, enquanto que a autuada, como visto das informações acima, é empresa que se dedica primordialmente ao comércio atacadista, atividade não contemplada para a aplicação da MVA que utilizou, conforme reza o referido Protocolo.

Ainda que na peça defensiva apresentada registre se dedicar à montagem, importação, venda e exportação de tratores agrícolas e industriais, de máquinas e implementos agrícolas, bem como de aparelhos, instrumentos sobressalentes e acessórios (partes e peças), a informação da RFB não comprova tal assertiva.

Daí não pode, a princípio, invocar a aplicação plena do Protocolo, com utilização de MVA ajustada no percentual indicado como praticado.

Neste sentido, posso invocar o teor da decisão deste CONSEF, constante do Acórdão CJP 0305-11/21-VD, julgado em 21/10/2021, à unanimidade, do qual destaco o seguinte trecho:

“EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS. OPERAÇÕES SUBORDINADAS AO PROTOCOLO 41/08... Ficou caracterizado que o autuado não se enquadra na condição de “fabricante de veículos automotores” ou “fabricante de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários”, não podendo, desta maneira, utilizar uma MVA reduzida, pois na condição de fabricante de baterias e acumuladores para veículos automotores, não poderia ter utilizado a MVA reduzida, e sim a ajustada no percentual de 78,83%”.

De igual modo, posso mencionar o Parecer SAT/DITRI 28589/2015, que se posiciona no sentido de que “o ICMS-ST devido ao Estado da Bahia nas operações com produtos arrolados no Anexo Único do Protocolo 41/08, promovidas por indústria de autopeças que não produz veículos automotores, deve ser calculado com aplicação da Margem de Valor Adicionado - MVA ajustada de 78,83% (item 28 do Anexo 1 do RICMS-BA12), calculada considerando a MVA original de 59,60% (cinquenta e nove inteiros e sessenta centésimos por cento) prevista no inciso II, do § 2º da cláusula segunda do referido Protocolo.

(...)

A MVA prevista na Cláusula segunda do Protocolo ICMS 41/08, direciona-se às operações de aquisição de peças originais, diretamente junto a fabricante de veículos automotores, para atender índice de fidelidade de compra, de que trata o art. 8º da Lei federal nº 6.729 (ressalvada a hipótese descrita no § 6º), não podendo ser aplicada em relação aos demais fabricantes de peças automotivas, ainda que tais indústrias estabeleçam com seus clientes contratos de fidelidade para revenda de seus produtos. Dessa forma, a Consulente deve orientar o fabricante de peças automotivas arroladas no Protocolo ICMS 41/08, estabelecido no Estado Minas Gerais, a calcular o ICMS-ST devido ao Estado da Bahia, com aplicação da Margem de Valor Adicionado - MVA ajustada, de 78,83%, calculada considerando a MVA original de 59,60% (cinquenta e nove inteiros e sessenta centésimos por cento) prevista no inciso II, do § 2º da cláusula segunda do supracitado Protocolo, abaixo transcrita:

‘Cláusula segunda A base de cálculo do imposto, para os fins de substituição tributária, será o valor correspondente ao preço máximo de venda a varejo fixado por autoridade competente, ou na falta deste, o preço sugerido ao público pelo fabricante ou importador, acrescido, em ambos os casos, do valor do frete quando não incluído no preço.

§ 1º Inexistindo os valores de que trata o caput, a base de cálculo corresponderá ao montante formado pelo preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de margem de valor agregado ajustada (‘MVA ajustada’), calculada segundo a fórmula ‘MVA ajustada = $[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1$ ’, onde:

I – ‘MVA-ST original’ é a margem de valor agregado prevista no § 2º;

II – ‘ALQ inter’ é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

III – ‘ALQ intra’ é o coeficiente correspondente à alíquota interna ou percentual de carga tributária efetiva, quando este for inferior à alíquota interna, praticada pelo contribuinte substituto da unidade federada de destino, nas operações com as mesmas mercadorias.

§ 2º A MVA-ST original é:

I – 33,08% (trinta e três inteiros e oito centésimos por cento), tratando-se de:

- a) saída de estabelecimento de fabricante de veículos automotores, para atender índice de fidelidade de compra de que trata o art. 8º da Lei federal nº 6.729, de 28 de novembro de 1979;
- b) saída de estabelecimento de fabricante de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, cuja distribuição seja efetuada de forma exclusiva, mediante contrato de fidelidade.

II – 59,60% (cinquenta e nove inteiros e sessenta centésimos por cento) nos demais casos”.

Além de tal fato, existe, ainda, a restrição adotada pelo estado da Bahia, em sua norma regulamentar, no exercício de sua atividade legislativa quanto a imposto de sua competência constitucional, contida no § 21 do artigo 289 do RICMS/12, no sentido de que somente será adotada a MVA-ST original para o cálculo da MVA ajustada, prevista na alínea “b” do inciso I do § 2º da cláusula segunda do Protocolo ICMS 41/08, se o destinatário estiver autorizado pelo titular da inspetoria fazendária de seu domicílio fiscal, do que a defesa não faz prova nos autos.

Em sentido contrário, o autuante apresentou (fl. 393), planilha na qual comprova estarem as destinatárias da autuada, sem a devida autorização regulamentar, entretanto, na sua impugnação a autuada se limitou a apresentar os contratos firmados com as empresas, e a justificar que não tinha como verificar a situação das mesmas quanto a autorização da SEFAZ/BA exigida pela legislação.

Entretanto, esta dificuldade posta poderia ser superada, bastando uma declaração firmada pelo contratado, no sentido de se encontrar autorizado pelo Fisco estadual, e ser cláusula contratual.

Esclareça-se, por pertinência, que os protocolos nada mais são do que, na definição do artigo 100 do CTN, “normas complementares das leis, dos tratados, e das convenções e dos decretos”, tendo, ainda, na definição contida nos artigos 38 a 40 do Convênio ICMS 133/97, o objetivo de implementação de políticas fiscais, a permuta de informações e fiscalização conjunta, fixação de critérios para elaboração de pautas fiscais e outros assuntos de interesse dos Estados e do Distrito Federal.

Complementar significa “Acrescentar, adicionar o elemento que falta a alguma coisa. Receber o que completa

ou conclui alguma coisa: completar um trabalho” (www.dicio.com.br/complementar), ou “receber complemento” (michaelis.uol.com.br/busca?r=0&f=0&t=0&palavra=complementar), dar ou receber complemento; completar(-se), inclusive reciprocamente; concluir(-se); acrescentar algo como complemento a (<https://aulete.com.br/complementar>).

Neste sentido, somente se completa ou complementa o que já existe, ou seja, o teor do protocolo apenas completa a disposição regulamentar existente, quanto a prévia autorização para aplicação da MVA reduzida, para cálculo da substituição tributária devida pelas operações realizadas pela autuada, caso esta se apresentasse como fabricante, o que não aconteceu, à base das provas dos autos, na situação em comento, conforme analisado anteriormente.

Assim, o argumento posto não pode ser acolhido no caso presente, dispensando, inclusive, qualquer alusão aos contratos apresentados, que atestam apenas o vínculo do sujeito passivo com as empresas distribuidoras estabelecidas no estado da Bahia, situação não contestada pela defesa.

De outro modo, igualmente não se tem notícia nos autos de qualquer medida no sentido de ter a autuada envidado qualquer esforço no sentido de constatar se as distribuidoras/clientes aqui estabelecidas, tinham ou não a prévia autorização do Fisco, de que fala o § 21, do artigo 289 do RICMS/12.

Ao que tudo indica, frente a autuação anterior da empresa autuada, por falta de retenção e recolhimento do ICMS relativo a parcela devida a título de substituição tributária, o que ensejou, inclusive, o Acórdão CJF 0212-11/16, julgado à unanimidade em 20/09/2016, o qual deu parcial procedência à acusação de ter procedido “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”, sendo importante se ressaltar que da decisão de 1º grau, que apenas ajustou o lançamento quanto aos produtos beneficiadas pela redução da base de cálculo do Convênio ICMS 52/91, para aqueles listados no Protocolo ICMS 41/08, matéria não alegada no presente lançamento, eis que, como firmado anteriormente, a base de cálculo do levantamento não foi contestada, a empresa autuada (Agco do Brasil Soluções Agrícolas Ltda.) sequer interpôs Recurso Voluntário.

Assim se verifica incorrer a empresa no mesmo erro já constatado em 2015, sendo interessante se observar que naquela época, para esta infração, a mesma por sinal do presente lançamento, a multa foi capitulada como sendo a do artigo 42, inciso II, alínea “e”, mesma que o contribuinte ora reclama como ilegítima, equivocada, e que desembocaria na nulidade do lançamento, argumento já devidamente enfrentado e rechaçado anteriormente.

Quanto a arguição e colocações acerca dos contratos de exclusividade, à vista das precedentes colocações, perdem qualquer sentido em sua análise, já que devidamente comprovado que a autuada além de não se caracterizar como “fabricante”, não atentou para a exigência do artigo 289, § 21, do RICMS/12, regra lícita, válida e aplicável ao caso em comento, como também já visto.

Ainda assim há de se questionar, como pode ser o contrato de exclusividade, como afirmado de forma peremptória pela empresa, sem que a fidelidade esteja presente já que não podem as empresas contratadas comercializar outros produtos de outras marcas, em seus estabelecimentos, como se denota, por exemplo, na cláusula 8ª, item 8.1., “a” do contrato firmado pela autuada com a empresa Travale Tratores e Implementos e Peças Ltda., quanto as obrigações contratuais de não fazer (fl. 248):

“8.1. durante o prazo de vigência do presente Contrato, o CONCESSIONÁRIO obriga-se, ainda, a:

a) Não fabricar ou comercializar, direta e indiretamente, por si ou interposta pessoa, tratores novos, nem comercializar tratores novos fornecidos por outro produtor”.

Afirmar que cláusulas de tal natureza não caracterizariam a fidelidade, se trata de um equívoco, como denotam todos os contratos acostados pela defesa, que possuem cláusulas comuns, sendo este apenas um exemplo.

Observe, ainda, a existência de contratos não firmados pelo estabelecimento autuado (CNPJ 55.962.369/0009-24), localizado em Jundiaí, São Paulo, mas sim, pelo estabelecimento de CNPJ 55.962.369/0001-77, estabelecido na cidade de Ribeirão Preto, São Paulo (fl. 344).

Tais argumentos conduzem à conclusão de que, não tendo a autuada conseguido elidir a acusação, no sentido de aplicação correta da MVA quando do cálculo da substituição tributária para os produtos que comercializa, há de ser a mesma mantida integralmente, o que torna o lançamento procedente.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário pelas razões a seguir sintetizadas.

Inicialmente, sustenta a nulidade do acórdão recorrido por afronta ao devido processo legal, ampla defesa e contraditório porque a motivação da autuação foi a prática de MVA ajustada em operações para comerciantes baianos que não possuem autorização fazendária, conforme Cláusula segunda, § 2º, inciso I do Protocolo ICMS 41/2008, e § 21º do art. 289 do RICMS/BA, porém a 6ª JF levou em conta a aplicação do referido protocolo apenas aos “fabricantes de veículos,

máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários”.

Defende que a motivação do Auto de Infração vincula a validade do ato administrativo, de acordo com a teoria dos motivos determinantes, sendo ilegal a modificação do critério jurídico do lançamento no curso do processo administrativo. Afirma haver violação ao princípio da imutabilidade do lançamento tributário e do cerceamento de defesa porque se defendeu sobre ausência de autorização fazendária dos destinatários de modo que a decisão administrativa é nula por alterar o critério jurídico adotado pelo autuante.

Aponta também a nulidade do Auto de Infração pela incorreta tipificação da multa pois foi imputada a penalidade de 60% com fundamento no art. 42, II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96, que não se amoldaria à infração principal por ter havido o recolhimento do ICMS-ST, limitando-se a discussão sobre o percentual de retenção e não sobre a sua falta, como dispõe o dispositivo pertinente à penalidade.

Diz que estão ausentes requisitos mínimos para conferir segurança à infração supostamente praticada, bem como houve preterição do seu direito de defesa, devendo ser reconhecida a nulidade da autuação, se o fato foi incorretamente tipificado. Cita trecho do voto do I. Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco, no Auto de Infração nº 298922.0009/13-9, julgado em 03/06/2014.

Menciona que, caso a infração tivesse ocorrido, ensejaria a aplicação do art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, que corresponde a imposto não recolhido tempestivamente por erro na aplicação da alíquota e observa que não cabe afirmar que o erro não causa alteração no percentual da multa para afastar a irregularidade porque a forma e o conteúdo dos lançamentos tributários são prescritos pela legislação como indispensáveis à concretização das garantias constitucionais dos contribuintes, de modo que deve ser reconhecida a nulidade da autuação.

No mérito, afirma que pode desenvolver fabricação de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas, conforme consta no seu contrato social, do qual reproduz o trecho abaixo:

h. uma filial na Cidade de Jundiaí, Estado de São Paulo, na Avenida José Alve Distrito Industrial, Jundiaí-SP, CEP 13.213-105, onde poderá desenvolver fa exportação e importação de quaisquer tipos de geradores, motores, tratores pulverizadores autopropelidos, distribuidores de fertilizantes e corretivos autoprop conjuntos – incluindo a sua montagem ou não –, componentes, e quaisquer a acessórios e outros produtos relacionados ao ramo agrícola; a prestação de se técnica em relação aos produtos mencionados no caput e a alínea “a” desta cláus área de pesquisa, desenvolvimento ou ensaios, a outras sociedades, nacionais

Traz, por amostragem, notas fiscais de operações de venda de produção do estabelecimento sujeitas ao regime de substituição tributária para contribuintes localizados neste estado, para reforçar sua natureza de fabricante, conforme imagens abaixo:

 AGCO Your Agriculture Company AGCO DO BRASIL SOLUCOES AGRICOLAS LTDA ROD VICE-PREFEITO HERMENEGILDO TONOLLI, KM02, GLEBA A 1 GALPAO16 E 17 - DISTRITO INDUSTRIAL Jundiaí - SP - CEP: 13.213-086	DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0 - ENTRADA 1 - SAÍDA 1 Nº 23601 SÉRIE 81 FOLHA 1/2	 CHAVE DE ACESSO CONSULTA
NATUREZA DA OPERAÇÃO VENDA DE PRÓD ESTAB C/SUB TRIB CRT (Código de Regime) 3 - Regime Normal		PROT. DE AUTORIZAÇÃO INSCRIÇÃO ESTADUAL 407615556110 INSC. ESTAD
DESTINATÁRIO/DEMETENTE		

DADOS DO PRODUTO/SERVIÇOS								
CÓDIGO	DESCRIÇÃO DO PRODUTO	NCM/SH	ORIG/CST	CFOP	UNID	QTDE	VLR UNIT	DESC
LB8179	AGULHA SCHAFFLER NRB 3,5X19,8	84829190	0 / 10	6401	PC	200,0000	0,1400	
30107700	MANGUEIRA INFERIOR	40093100	0 / 10	6401	PC	3,0000	25,8300	
30994200	PROTETOR DE BORRACHA	40169990	1 / 10	6401	PC	6,0000	23,9300	
85026700	EMBREAGEM KIT	87089300	0 / 10	6401	PC	2,0000	945,2600	
85618300	O-RING	40169300	0 / 10	6401	PC	5,0000	2,6600	
80605800	LAMELA INTERNA	73269090	0 / 10	6401	PC	10,0000	36,6800	
KH4091	ANEL RET 19.2X3 A65SH SMS1586	40169300	0 / 10	6401	PC	10,0000	0,3300	
87535300	RETENTOR	40169300	0 / 10	6401	PC	10,0000	72,4900	
040665R1	ROLAMENTO ROLOS	84822010	0 / 10	6401	PC	10,0000	34,5500	

<p>AGCO Your Agriculture Company AGCO DO BRASIL SOLUCOES AGRICOLAS LTDA AV JOSE ALVES DE OLIVEIRA, 300, GALPAO 16 E 17 - DISTRITO INDUSTRIAL Jundiai - SP - CEP: 13.213-105</p>		<p>DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0 - ENTRADA 1 - SAÍDA 1 Nº 175759 SÉRIE 81 FOLHA 1 / 1</p>		<p>CHAVE DE ACESSO CONSULTA</p>
<p>NATUREZA DA OPERAÇÃO VENDA DE PROD ESTAB C/SUB TRIB CRT (Código de Regime) 3 - Regime Normal</p>		<p>INSCRIÇÃO ESTADUAL 407615556110</p>		<p>PROT. DE AUTORIZAÇÃO INSC. ESTAD 149636</p>
<p>DESTINATÁRIO/REMETENTE NOME / RAZÃO SOCIAL MERCANTIL AGROMAQ COMERCIO DE MAQUINAS E</p>				

DADOS DO PRODUTO/SERVIÇOS								
CÓDIGO	DESCRIÇÃO DO PRODUTO	NCM/SH	ORIG/CST	CFOP	UNID	QTDE	VLR UNIT	DESC
84165700	CORREIA DO COMPRESSOR	40103200	0 / 10	6401	PC	5,0000	16,8500	
83886400	PLACA CENTRAL	85371090	0 / 10	6401	PC	2,0000	83,7800	
83818900	CURVA SUCCAO P/ BBA 40L	40169990	0 / 10	6401	PC	5,0000	18,0700	
83813500	TECLA DAS LANTERNAS	85365090	1 / 10	6401	PC	2,0000	55,9600	
836667650	MOLA E V ALVULA PRESS AO OLEO	84811000	1 / 10	6401	PC	1,0000	30,1400	
836664518	ABRACADEIRA TUBULACAO INJECAO	73269090	1 / 10	6401	PC	5,0000	24,1100	

<p>AGCO Your Agriculture Company AGCO DO BRASIL SOLUCOES AGRICOLAS LTDA AV JOSE ALVES DE OLIVEIRA, 300, GALPAO 16 E 17 - DISTRITO INDUSTRIAL Jundiai - SP - CEP: 13.213-105</p>		<p>DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0 - ENTRADA 1 - SAÍDA 1 Nº 345621 SÉRIE 81 FOLHA 1 / 1</p>		<p>CHAVE DE ACESSO CONSULTA</p>
<p>NATUREZA DA OPERAÇÃO VENDA DE PROD ESTAB C/SUB TRIB CRT (Código de Regime) 3 - Regime Normal</p>		<p>INSCRIÇÃO ESTADUAL 407615556110</p>		<p>PROT. DE AUTORIZAÇÃO INSC. ESTAD 149636</p>
<p>DESTINATÁRIO/REMETENTE NOME / RAZÃO SOCIAL PIANNA COMERCIO IMPORTACAO E EXPORTACAO</p>				

DADOS DO PRODUTO/SERVIÇOS								
CÓDIGO	DESCRIÇÃO DO PRODUTO	NCM/SH	ORIG/CST	CFOP	UNID	QTDE	VLR UNIT	DESC
6223615M1	ELEMENTO DE SEGURANCA	84219999	0 / 10	6401	PC	4,0000	52,5200	
6223614M1	ELEMENTO FILTRANTE	84219999	0 / 10	6401	PC	3,0000	81,8800	
4379575M1	ELEMENTO FILTRANTE SECUNDARIO	84213100	0 / 10	6401	PC	8,0000	43,1200	
4379574M1	ELEMENTO FILTRANTE	84213100	0 / 10	6401	PC	10,0000	79,6700	
837091623	KIT FILTRO DE COMBUSTIVEL	84212300	3 / 10	6401	PC	5,0000	363,5300	

Defende a possibilidade de juntada de novos documentos por só se encontrar nessa situação por conta do julgamento, que inovou no critério jurídico do Auto de Infração, forçando a ter que se defender de novo argumento que não constou do lançamento, mencionando o princípio do formalismo moderado como forma de adequação entre meios e fins nos processos administrativos.

Sustenta também a desnecessidade de autorização fazendária quando há contrato de concessão,

esclarecendo que se dedica à montagem, importação, venda e exportação de tratores agrícolas e industriais, de máquinas e implementos agrícolas, bem como de aparelhos, instrumentos sobressalentes e acessórios (partes e peças) motivo pelo qual celebrou, com destinatários localizados neste Estado, contratos de concessão para distribuição dos seus produtos com exclusividade.

Apona que a fiscalização não questiona a existência desses acordos com distribuidores exclusivos, mas sim a suposta falta de autorização fazendária para se beneficiar do tratamento fiscal diferenciado. Mas, pondera que os Estados que celebraram o Convênio ICMS 41/2008 abriram a possibilidade de utilização da MVA ajustada quando há contrato de fidelidade, condicionada à autorização do fisco de destino de modo que a autorização fazendária se aplica no amparo de “contrato de fidelidade”.

Diz que os contratos apresentados nos autos comprovam que se trata de contratos de concessão, com cláusula de exclusividade, de modo que não estão abrangidos pela regra que exige autorização, transcrevendo doutrina sobre operação de concessão comercial e sinalizando que a Lei Ferrari contempla em seu art. 8º um índice de fidelidade de compra de componentes no âmbito de um contrato de concessão comercial, o que não se confunde com contrato de concessão.

Esclarece que o mencionado índice de fidelidade prevê a possibilidade de estabelecer percentuais de aquisição obrigatória, podendo ainda o concessionário firmar parcerias para revenda de mercadorias de terceiros, ou seja, não se submetendo à exclusividade da concedente, como ocorre nos autos em que há exclusividade na comercialização dos produtos das marcas “VALTRA”, “MASSEY FERGUSON”, “MAXION”, “PRECISION PLANING”, de propriedade da Recorrente, conforme imagens reproduzidas abaixo:

CONTRATO DE CONCESSÃO COMERCIAL

Pelo presente instrumento particular e na melhor partes:

CONCEDENTE:

AGCO DO BRASIL MAQUINAS E EQUIPAMENTOS AGRÍCOLAS LTDA
Endereço: Rua Capitão Francisco De Almeida, 695
Cidade/UF: Mogi Das Cruzes - SP
CNPJ/MF: 61.076.055/0001-70

1.4.10. A CONCESSIONÁRIA comercializará **exclusivamente**

CONTRATO DE CONCESSÃO

Por este instrumento particular, de um lado **AGCO D INDÚSTRIA LTDA.**, com sede na cidade de Canoas/RS, na / inscrita no CNPJ/MF sob o nº 59.876.003/0001-36, por seus firmados, doravante denominada **CONCEDENTE** e, d **AGROPECUÁRIA COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES DO N** na cidade de Juazeiro/BA, na Av. João Durval Carneiro, 70 CNPJ/MF sob o nº 00.000.000/0001-00

1.4.10. A CONCESSIONÁRIA comercializará **exclusivamente** objeto deste Contrato de Concessão.

1.4.11. A CONCESSIONÁRIA não poderá, direta ou indiretamente, comercializar produtos que façam concorrência com os produtos

Afirma que o Auto de Infração não observou a legislação fiscal vigente, sendo indevida a exigência, citando os Acórdãos JJF nº 0361-06/20NF-VD, 0211-05/19 e CJF nº 0291-13/13 do CONSEF.

Insiste que não há necessidade de solicitar autorização fazendária para uso da MVA porque não possuem contrato de fidelidade e sim de concessão com a recorrente, o que não exige a prévia aquiescência da SEFAZ/BA.

Reclama o reconhecimento da sobreposição da norma específica sobre a norma geral, tendo em vista que o Protocolo ICMS 41/2008 estabelece regras específicas para aplicação no regime de substituição tributária de autopeças e, portanto, deve ser a norma observada em função da especialidade, somente podendo ser exigida autorização fazendária para os casos de contrato de fidelidade, condição que não existiria para os contratos de concessão, como é o caso.

Pede ainda que seja aplicada a teoria da aparência, reconhecendo a sua boa-fé, pois teria sido informada por seus distribuidores de que estavam aptos para atuar por meio de contrato de concessão, nos termos do Protocolo ICMS 41/08, sem que possua poder de polícia para fiscalizar o preenchimento dos requisitos pela concessionária, de modo que não pode ser responsabilizada por situação cadastral supostamente irregular dos distribuidores.

Conclui requerendo a nulidade da decisão de primeira instância, em sede de preliminar assim como a nulidade do Auto de Infração. No mérito pede a improcedência da autuação.

Em seguida, os autos foram distribuídos a este relator para apreciação.

Posteriormente, o processo foi pautado para a sessão de julgamento do dia 19/09/2023. Compareceu a representante legal da recorrente, Dra. Carolina Garcia da Silva, OAB/SP 356.902.

VOTO

Em sede de preliminar a recorrente suscita a nulidade do acórdão por julgar improcedente sua impugnação com base em fundamento não indicado no Auto de Infração, relativo às suas atividades econômicas (principal e secundária) que não lhe permitiriam usufruir da redução da MVA prevista pelo Protocolo ICMS 41/08. De fato, a Decisão recorrida traz como um dos fundamentos a inaplicabilidade da norma à recorrente porquê de acordo com o seu cartão CNPJ não exerceria a fabricação de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários.

No entanto, além de ter razão a recorrente ao apontar que este fato não está descrito na acusação fiscal, representando verdadeira inovação da JJF, cabe consignar o que consta na norma do CONFAZ:

Protocolo nº 41/08

Cláusula primeira (...)

§ 1º O disposto neste protocolo aplica-se às operações com peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos mencionados no caput da cláusula primeira deste protocolo, de uso especificamente automotivo, assim compreendidos os que, em qualquer etapa do ciclo econômico do setor automotivo, sejam adquiridos ou revendidos por estabelecimento de indústria ou comércio de veículos automotores terrestres, bem como de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, ou de suas peças, partes, componentes e acessórios, desde que a mercadoria objeto da operação interestadual esteja sujeita ao regime da substituição tributária nas operações internas no Estado de destino.

Portanto, como a recorrente possui como atividade principal o “Comércio atacadista de máquinas, aparelhos e equipamentos para uso agropecuário; partes e peças”, entendo que se encontra abarcada pela norma em referência, ao contrário do quanto decidiu a JJF.

Por outro lado, não vislumbro a hipótese de nulidade aventada tendo em vista que, conforme jurisprudência do STJ, o erro de julgamento (*error in judicando*) constitui hipótese de reforma da decisão proferida, ao contrário do erro de procedimento (*error in procedendo*) que resulta em vício capaz de anular o ato por violação da norma processual (*AgRg no REsp 1797306/RS, Rel. Ministro REYNALDO SOARES DA FONSECA, QUINTA TURMA, julgado em 14/05/2019, DJe 23/05/2019*).

No presente caso, entendo que houve erro de conteúdo, passível de reforma por esta Câmara e que não constitui hipótese de nulidade até mesmo porque a Decisão recorrida não se limitou a um único argumento para rejeitar a pretensão da recorrente, também abordando a matéria nos termos da acusação fiscal. Rejeitada a preliminar.

A recorrente também arguiu a nulidade do Auto de Infração por tipificação incorreta da multa, considerando que foi imputada a penalidade de 60% com fundamento no art. 42, II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96 quando a tipificação mais adequada estaria no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96.

Neste ponto, também discordo da JJF quanto à aplicação dos arts. 18, § 1º e 19 do RPAF/BA. Ora, a hipótese do § 1º, do art. 18 do RPAF/BA se limita às situações em que é necessária a correção e/ou supressão das incorreções e omissões, com a necessária comunicação do sujeito passivo, que disporá de prazo para se manifestar especificamente sobre isso, o que não ocorreu neste caso. Sendo assim, aceitar que o equívoco na capitulação seria superado por este dispositivo é flertar com a nulidade pelo descumprimento do procedimento previsto pelo Regulamento, a meu ver.

Destarte, também não se aplica o art. 19 do RPAF/BA porque a situação agasalhada por este dispositivo é quando se indica um dispositivo REGULAMENTAR sem a indicação do dispositivo de LEI que lhe é pertinente, por entender que a norma regulamentar, junto com a descrição dos fatos, permite a devida compreensão do enquadramento legal da autuação, ou seja, trata-se de autuação onde se indica o dispositivo do regulamento e não da lei, o que também não é o caso, pois a impugnação aponta o erro na fundamentação da penalidade.

Contudo, ainda assim entendo que a preliminar não merece acolhimento. Como apontado pela JJF, o art. 142 do CTN prevê que a autoridade administrativa propõe a penalidade cabível, quando do lançamento, o que autoriza reconhecer que a penalidade proposta poderá ser ou não acolhida, estando dentre as competências deste Conselho, aliás, a aplicação de multa cabível, conforme o caso, como se observa na leitura do art. 157 do RPAF/BA. Rejeito a preliminar.

Em relação ao mérito, a discussão se limita à possibilidade de a recorrente usufruir da MVA ajustada conforme Protocolo ICMS 41/08. O Auto de Infração foi lavrado porque seus destinatários não possuíam a autorização fazendária a que se refere o inciso II, § 4º da Cláusula primeira do Protocolo, c.c. § 21, do art. 289 do RICMS/BA.

Observa-se que o Protocolo ICMS 41/08 estabelece duas situações distintas no § 4º da Cláusula primeira, abaixo transcrito:

Protocolo nº 41/08

Cláusula primeira. ...

§ 4º O regime previsto neste protocolo será estendido, de modo a atribuir a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto pelas saídas subsequentes de todas as peças, partes, componentes e acessórios conceituados no § 1º, ainda que excetuados no caput, na condição de sujeito passivo por substituição, ao estabelecimento de fabricante:

I - de veículos automotores para estabelecimento comercial distribuidor, para atender índice de fidelidade de compra de que trata o art. 8º da Lei federal nº 6.729, de 28 de novembro de 1979;

II - de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, para estabelecimento comercial distribuidor, cuja distribuição seja efetuada de forma exclusiva, mediante contrato de fidelidade, desde que seja autorizado mediante acordo com o fisco de localização do estabelecimento destinatário. (grifamos)

A sistemática prevista no inciso I acima diz respeito às hipóteses de concessão comercial, onde há exclusividade na revenda dos produtos da concedente, ao contrário das hipóteses de contrato de fidelidade, tratadas no inciso II, onde normalmente não há a mesma proibição para comercialização de produtos de outra marca. Na hipótese de contrato de concessão, há diversos acórdãos de primeira instância reconhecendo a improcedência da autuação, conforme precedentes que destaco abaixo:

6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO JJF Nº 0361-06/20NF-VD

EMENTA: ICMS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRATO DE FIDELIDADE E CONTRATO DE CONCESSÃO. PEÇAS AUTOMOTIVAS. PROTOCOLO ICMS 41/08. Apenas o contrato de fidelidade está submetido à exigência de ser autorizado mediante acordo com o fisco da localização do estabelecimento destinatário para se usufruir do benefício de utilizar-se a MVA reduzida. Independe do consentimento fazendário quando a hipótese alude a contrato de concessão, sob a égide da Lei Federal 6.729/79, que dispõe sobre a concessão comercial entre produtores e distribuidores de veículos automotores de via terrestre. Inteligência da Cláusula segunda, § 2º (alíneas “a” e “b”) e 8º, do Protocolo

ICMS 41/08, c/c o art. 289, § 21, do RICMS/BA/12. Instância única. Notificação Fiscal **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO JJF Nº 0301-06/20NF-VD

EMENTA: ICMS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRATO DE FIDELIDADE E CONTRATO DE CONCESSÃO. PEÇAS AUTOMOTIVAS. PROT. ICMS 41/08. Apenas o contrato de fidelidade está submetido à condicionante normativa de uma vez apresentado pelo destinatário baiano ao fisco da Bahia, a adoção da MVA reduzida ser admitida somente após ter ocorrido a autorização do Estado. Independe de consentimento fazendário quando a hipótese alude a contrato de concessão, sob a égide da Lei Federal 6.729/79, que dispõe sobre a concessão comercial entre produtores e distribuidores de veículos automotores de via terrestre. Inteligência da cláusula segunda, §§ 2º (alíneas “a” e “b”) e 8º, do Prot. ICMS 41/08, c/c o art. 289, § 21, do RICMS-BA. Instância única. Notificação Fiscal. **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO JJF Nº 0192-05/19

EMENTA: ICMS. PROTOCOLO 41/08. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO A MENOS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONTRIBUINTE DA BAHIA. A fruição do benefício do MVA reduzido previsto para as operações indicadas na alínea “a”, do inciso I, do § 2º, da Cláusula 2ª do protocolo ICMS 41/2008, não exige que seja atendida a exigência prevista no inciso II, § 4º, da cláusula primeira do mesmo protocolo ICMS 41/2008. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO JJF Nº 0140-05/20-VD

EMENTA: ICMS. PROTOCOLO 41/08. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO A MENOS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. DESTINADA A CONTRIBUINTE DA BAHIA. A fruição do benefício da MVA reduzida prevista para as operações indicadas na alínea “a”, do inciso I, do § 2º, da Cláusula 2ª do Protocolo ICMS 41/2008, não exige que seja atendida a exigência prevista no inciso II, § 4º, da Cláusula primeira do mesmo Protocolo ICMS 41/2008. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

Todavia, a distinção somente é relevante quando se refere a veículo automotor rodoviário, uma vez que os veículos, máquinas e equipamentos agrícolas somente se enquadram no inciso II, § 4º, da Cláusula segunda, acima transcrito. Consequentemente, como a recorrente atua com veículos, máquinas e equipamentos **agrícolas**, somente poderia se valer da MVA ajustada com autorização fazendária, o que não comprovou que é o caso.

Logo, NEGÓ PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 207104.0008/22-3, lavrado contra **AGCO DO BRASIL SOLUÇÕES AGRÍCOLAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.568.757,03**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de setembro de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS